

**Uluslararası Muhasebe Meslek  
Mensubu Etik Standartlar Kurulu™**

**Muhasebe Meslek Mensupları İçin  
Etik Kurallar El Kitabı**

---

**2013**



# MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI İÇİN

## ETİK KURALLAR EL KİTABI

---

2013

### Çevirmenler:

Yıldız ÖZTÜRK (Baş çevirmen)

Dr. İpek TÜRKER (SMMM)

Dr. Ali Altuğ BİÇER (SMMM)

Seher GÜNDOĞDU

### Editörler:

Dr. Masum TÜRKER (YMM)

Dr. A.R. Zafer SAYAR (SMMM)

TÜRMOB YAYINLARI :457

ISBN :978-605-86200-4-9

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu®  
529 Fifth Avenue, 6th Floor  
New York, New York 10017 USA

Bu yayını, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayınlanmıştır. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun (IFAC) misyonu, yüksek kaliteli uluslararası standartlar ve rehberlik geliştirilmesine katkı sağlayarak, yüksek kaliteli uluslararası standartlar ve rehberlik benimsenmesi ve uygulamaya konmasına kolaylaştırarak; güçlü muhasebe meslek organizasyonları ve muhasebe denetim firmalarının gelişimine ve muhasebe meslek mensupları tarafından yüksek kaliteli uygulamalara katkı sağlayarak ve dünya genelinde muhasebe meslek mensuplarının değerini artırarak; ve kamu çıkarı meseleleri hakkında görüş bildirerek, kamu yararına hizmet etmektedir. Bu yayını, IESBA™ web sitesinden, sadece kişisel kullanım için ücretsiz olarak indirebilirsiniz: [www.ethicsboard.org](http://www.ethicsboard.org).

*Muhasebe Meslek Mensupları için Etik Kurallar*, Görüşe Açık Taslaklar, İstişare Raporları, ile Diğer IESBA yayınları, IFAC tarafından yayınlanmıştır ve bunların telifi IFAC'a aittir. Onaylanmış metin İngiliz dilinde basılmıştır.

IESBA ve IFAC, bu yayındaki materyale güvenerek hareket eden ya da hareket etmekten imtina eden herhangi bir kişiye neden olan kayba, bu kayıp ister ihmal isterse de başka bir şekilde olsun, sorumluluk kabul etmez.

IESBA logosu, 'Muhasebe Meslek Mensupları için Uluslararası Etik Standartları Kurulu, 'IESBA', 'Muhasebe Meslek Mensupları için Etik Kurallar', IFAC logosu, 'Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu', ile 'IFAC' IFAC'ın ticari markaları ve hizmet markalarıdır.

Copyright © Mayıs 2013 Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC). Bütün hakları saklıdır. Bu belgenin kopyalarının çoğaltılması, saklanması veya yayınlanması ya da başka benzer bir durumda kullanılması için, bu yasalardan izin verdiği haller dışında, IFAC'tan temin edilecek bir yazılı izin gerekecektir. İletişim [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org). ISBN: 978-1-60815-153-0

## TÜRMOB YAYINLAMA İZİNİ

"Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından Mayıs 2013'de İngilizce olarak yayınlanan, Uluslararası Muhasebe Meslek Mensupları Etik Standartları Kurulu'nun *Muhasebe Meslek Mensupları için Etik Kurallar El Kitabı* TÜRMOB tarafından Eylül 2013 tarihinde, meslek mensuplarımız ile akademisyenlerin çalışmalarında kullanılmak üzere eğitim amaçları için Türkçe'ye çevrilmiştir. IFAC çevirinin doğruluğu ve tamlığı ya da bunların bir sonucu olarak ortaya çıkabilecek eylemler için herhangi bir sorumluluk üstlenmez. Muhasebe Meslek Mensupları için Etik Kurallar El Kitabı'nın onaylanan metni, IFAC tarafından İngilizce olarak yayınlanmış metindir.

*Muhasebe Meslek Mensupları için Etik Kurallar El Kitabı'nın* İngilizce metni © 2013 Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) Tüm hakları saklıdır."

*Muhasebe Meslek Mensupları için Etik Kurallar El Kitabı'nın* Türkçe metni © 2013 Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) Tüm hakları saklıdır."

"Orijinal başlık: *Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants* ISBN: 978-1-60815-153-0."

Baskı Yılı : 2013

Yayıncı : MU-DEN A.Ş.

Şehit Gönenç Sk. No:28/3 Anıttepe-ANKARA / Tel : (0.312) 230 04 51 / [www.mu-den.com.tr](http://www.mu-den.com.tr)

Yayıncı Sertifika No: 24514 ISBN : 978-605-86200-4-9

**Dizgi - Düzenleme :** Tuncay TEKYILDIZ

**BASKI**

**Ankara Ofset Basım Matbaacılık Reklam Ltd.Şti.**

Büyük Sanayi 1. Cad. 93/43-44 İskitler/ANKARA

Tel : (0.312) 384 50 63 Matbaa Sertifika No : 17937

Yayınlayan :



## SUNUŞ

Muhasebe mesleğindeki Etik kurallar, denetim standartlarının uygulanmasında ve denetim dışındaki diğer hizmetlerin yerine getirilmesinde muhasebe meslek mensuplarının uyması gereken ve mesleğin itibarının yükseltilmesini sağlayan mesleki kurallardır.

Ülkemizde meslek etiği ile ilgili ilk düzenleyici kurallar 1 Haziran 1989 tarih ve 3568 sayılı “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’nun” 43, 44, 45, 46, 47 ve 48’inci maddeleri ile 03.01.1990 tarihli ve 20391 sayılı “Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik’in” 5, 6, 7, 8, 9, 10, 14, 15, 42, 43, 44, 45, 46, 47’inci maddelerinde yer almıştır. 18.10.2001 tarihli ve 24557 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 5 nolu meslek kararı ile “Ruhsatlı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlakı Kuralları ile İlgili Mecburi Meslek Kararı” yayınlanmıştır.

19.10.2007 tarihli ve 26675 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe giren “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Meslek Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik”, TÜRMOB tarafından kabul edildiği 2006 yılında uygulamada olan ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) bünyesindeki Uluslararası Muhasebe Meslek Mensupları Etik Standartlar Kurulu (IESBA) tarafından yayınlanan “Uluslararası Muhasebe Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar” (Kısaca IESBA Etik Kurallar) esas olarak yayınlamıştır. Bu yönetmelikte, 25.12.2012 tarihli ve 28508 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan değişiklikte eklenen Ek Madde 1 ile IFAC tarafından Uluslararası Etik Standartlarda yapılan değişikliklerin TÜRMOB tarafından meslek mensuplarına duyurulması düzenlenmiştir.

Dünya düzeyinde muhasebe meslek mensupları Etik Kuralları “Uluslararası Muhasebe Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar” (Kısaca IESBA Etik Kurallar) adı altında, IFAC’ın bünyesindeki IESBA tarafından yayınlanmaktadır. TÜRMOB, IESBA Etik Kurallar’ın 2010 ve 2012 baskılarını yayınlamıştır. Elinizdeki IESBA Etik Kurallar’ın 2013 versiyonu “Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) Tarafından Yayınlanan Standartların Çevrilmesi ve

Çoğaltılması Politikası'na" göre bir ekip tarafından gerçekleştirilmiş ve editörler tarafından gözden geçirilmiştir.

Ülkemizde muhasebe etiği eğitimine ilk kez 1981 yılında İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Denetim Programı'nda "Muhasebe Meslek Ahlakı" adı altında başlanmıştır. 2000'li yılların başından beri bazı üniversitelerde lisans ve/veya yüksek lisans düzeyinde "meslek hukuku ve etik eğitimi" adı altında muhasebe meslek etiği eğitimi verilmektedir. Muhasebe meslek mensupları için etik alanında uluslararası ve ulusal düzeydeki gelişmeleri ve çalışmalarını değerlendiren TÜRMOB; etik alanında güncel ve özgün bir çalışma olarak "TÜRMOB Etik Eğitimi Projesi" geliştirmiştir. Bu proje kapsamında muhasebe meslek mensuplarının uzaktan ve yüz yüze eğitim yöntemleriyle teorik ve uygulamalı etik eğitimi almaları sağlanacaktır.

Ülkemizde, muhasebe mesleğinin denetim boyutunu düzenleyici kurum olarak düzenlemek amacıyla 2011 yılında kurulan Kamu Gözetim Kurumu'nun (KGK) yakın zamanda Türkiye Muhasebe Meslek Mensupları Etik Kuralları yayınlaması beklenmektedir. Ayrıca, denetim hizmetlerini talep eden kurumlar da muhasebe meslek mensupları için etik kurallardan yararlanarak kendi amaçlarına özgü bazı etik düzenlemeler yapmaktadır. Meslektaşlarımızın bu düzenlemelerle, dünyada uygulanan uluslararası düzeydeki düzenlemeleri karşılaştırabilmeleri ve gerektiğinde uygulamalarına olanak sağlamak amacıyla IESBA tarafından yayınlanan "Uluslararası Muhasebe Meslek Mensupları İçin IESBA Etik Kuralları"nın 2013 baskısının tercümesi yaptırılmış olup, meslek mensuplarımızın uluslararası Etik Kuralları izlemeleri ve karşılaştırma yapmaları olanağı sağlanmıştır. Bu Etik Kuralların sahibi IFAC olup; bu tercüme IFAC'ın web sitesinde yer almaktadır. Bu kitabın, meslektaşlarımıza faydalı olacağını umuyorum.

**Nail SANLI**  
**TÜRMOB Genel Başkanı**  
Ankara, Eylül 2013

**MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI İÇİN  
ETİK KURALLAR EL KİTABI**

**2013 BASKISI**

**Bu El Kitabı Nasıl Düzenlendi**

Bu el kitabının içeriği aşağıdaki kısımlar şeklinde düzenlenmiştir

Uluslararası Muhasebe Meslek Mensupları Etik Standartları Kurulu'na Giriş . . . . .	1
Uluslararası Muhasebeciler Federasyonunun Rolü . . . . .	2
Bu El Kitabının Kapsamı . . . . .	3
2012 Baskısından Temel Değişiklikler . . . . .	4

**İçindekilerin Çerçeve Tablosu**

İçindekiler . . . . .	7
Önsöz . . . . .	13
Bölüm A – IESBA Etik Kurallar'ın Genel Uygulanışı . . . . .	15
Bölüm B - Serbest Çalışan Muhasebe Meslek Mensupları . . . . .	30
Bölüm C – İşletmelerde Çalışan Muhasebe Meslek Mensupları . . . . .	168
Tanımlar (Türkçe Terimler) . . . . .	184
Tanımlar (İngilizce Terimler) . . . . .	193
Yürürlük Tarihi . . . . .	195
IESBA Etik Kurallar'daki Değişiklikler . . . . .	197

### **Telif Hakkı ve Çeviri**

IFAC, IESBA el kitapları, standartları ve diğer yayınlarını yayınlar ve telif haklarının sahibidir.

IFAC, İngilizce Konuşulmayan ülkelerdeki finansal bildirimleri hazırlayanlar ve kullananlar, denetçiler, düzenleyiciler, avukatlar, akademisyenler, öğrenciler ve diğer ilgili grupların kendi ulusal dillerinde standartlara ulaşmalarının önemli olduğunu da bilmektedir ve standartlarının çoğaltılması ya da çevrilmesini ve çoğaltılması desteklemekte ve kolaylaştırmaktadır.

IFAC'ın telif hakkı olan yayınlarının çevirisi ve çoğaltılmasına ilişkin IFAC politikası, *Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu tarafından Yayınlanan Standartların Çevrilmesi ve Çoğaltılması Politikası* ile *Uluslararası Muhasebeciler Federasyonunun Yayınlarının Çoğaltılması ya da Çevrilmesi ve Çoğaltılması Politikası* içerisinden belirtilmiştir. Şartlar ve kurallar için [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org) adresiyle temasa geçmesi gerekmektedir.

## ULUSLARARASI MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI ETİK STANDARTLARI KURULU'NA GİRİŞ

Uluslararası Muhasebe Meslek Mensupları Etik Standartları Kurulu (IESBA), uluslararası olarak uygun bir Muhasebe Meslek Mensupları İçin Etik Kuralları (Etik Kuralı) geliştiren, bağımsız bir standart-yapıcı kuruldur.

Görev Tanımlarında gösterildiği üzere IESBA'nın hedefleri, muhasebe meslek mensupları için yüksek kaliteli etik standartlar belirleyerek kamu yararına hizmet etmektir. IESBA'nın uzun vadeli hedefi, denetçi bağımsızlığı da dahil muhasebe meslek mensupları için etik standartları Kuralı'nı, düzenleyiciler ve ulusal standart yapımcılar tarafından yayınlanan standartlarla yakınsamasıdır. Tek bir standartlar setine yakınsama, dünya genelindeki muhasebe meslek mensupları tarafından sunulan hizmetlerin kalitesini ve tutarlılığını artırabilir ve küresel sermaye piyasalarının etkililiğini geliştirebilir.

IESBA üyeliği, en fazla 9'u uygulayıcılardan ve en az 3'ü kamu üyeleri /daha geniş bir kamu yararı yansıtması beklenen veya yansıttığına inanılan kişiler) olmak üzere dünya genelinden gelen 18 gönüllü kurul üyesinden oluşur. Üyeler, IFAC Atama Komitesi'nden alınan tavsiyelere dayanarak ve IESBA'nın faaliyetlerini gözeten Kamu Yararına Gözetim Kurulu'nun (PIOB) onayıyla, IFAC Yönetim Kurulu tarafından atanır.

IESBA'nın standart yapma süreci, PIOB'un ve IESBA'nın standartlarının ve rehberlerinin geliştirilmesine kamu yararı girdisi sağlayan IESBA İstişare Danışma Grubu'nun (CAG) katılımını içerir.

Standartlarını geliştirirken IESBA'nın faaliyetlerinde şeffaf olması ve PIOB tarafından onaylandığı üzere işleyiş sürecine bağlı olması zorunludur. Telekonferans yönetimiyle yapılan toplantılar da dahil Kurul toplantıları, kamuya açıktır ve gündem dokümanları web sitesinde mevcuttur.

Daha fazla bilgi için [www.ethicsboard.org](http://www.ethicsboard.org) adresini ziyaret ediniz. .



## ULUSLARARASI MUHASEBECİLER FEDERASYONUN ROLÜ

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), güçlü ve sürdürülebilir organizasyonlar, piyasalar ve ekonomilerin gelişimine katkı sağlayarak kamu yararına hizmet eder. Finansal raporlamanın şeffaflığını, hesap verebilirliğini ve karşılaştırılabilirliğini savunur; muhasebe mesleğinin gelişimine yardım eder; ve muhasebecilerin önemini ve değerini, küresel finansal altyapıya iletir. 1977’de kurulan IFAC, şu an dünya genelindeki 129 ülkedeki, 172 üye ve yardımcı üyeden oluşmakta, serbest, bağımlı, kamu sektörü ve eğitim alanında çalışan yaklaşık 2.5 milyon muhasebeciyi temsil etmektedir.

Kamu yararı görevinin bir parçası olarak IFAC, özellikle Uluslararası Muhasebe Meslek Mensupları Etik Standartları Kurulu (IESBA) desteği yoluyla, muhasebeciler için yüksek kaliteli etik standartların geliştirilmesine, benimsenmesine ve uygulamaya konmasına katkı sağlar. IFAC, bu standart yapıcı kurula, insan kaynakları sağlar, idaresini olanak sağlar, iletişimlerini destekler ve kurul üyelerinin aday gösterilmesi ve seçilmesi süreçlerine olanak sağlar.

IESBA kendi gündemlerini belirler ve işleyiş süreçlerine uygun olarak ve IFAC’ın müdahalesi olmadan yayınlarını onaylar. IFAC’ın gündemleri ya da yayınları etkileme gücü yoktur. IFAC, el kitapları, standartları ve diğer yayınlarını yayınlar ve telif haklarının sahibidir.

IESBA’nın bağımsızlığı bir dizi yolla güvence altına alınmıştır:

- Kamu Yararı Gözetim Kurulu tarafından belirlenmiş, standart yapımına ilişkin, kamu istişaresini de içeren sıkı bir işleyiş sürecini kapsayan, resmi, bağımlı kamu yararı gözetimi (daha fazla bilgi için bakınız [www.ipiob.org](http://www.ipiob.org)).
- Aday gösterimi için kamu duyurusu ile Kamu Yararı Gözetim Kurulu tarafından aday gösterme/seçme süreçlerinin resmi, bağımsız gözetimi.
- Hem standart yapımı süreçleri konusunda hem de gündem maddeleri, toplantılar ve her bir nihai standardın basılı gerekçelerine kamu erişimi bakımından tam şeffaflık.
- Standart yapımı süreçlerine İstişare Danışma Grubu’nun ve gözlemcilerin katılımı, ve
- IESBA üyeleri ile aday gösteren/işveren organizasyonların, kurulun bağımsızlık, dürüstlük ve kamu yararı misyonuna olan taahhütleri.

Daha fazla bilgi için IFAC web sitesini [www.ifac.org](http://www.ifac.org) ziyaret ediniz.

## BU EL KİTABININ KAPSAMI

### 2013 BASKISI

Bu el kitabı, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun (IFAC) rolü hakkında bilgileri ile Uluslararası Muhasebe Meslek Mensupları Etik Standartları Kurulu (IESBA) tarafından yayımlanan Muhasebe Meslek Mensupları için Etik Kurallar'ın (Etik Kurallar) resmi metnini sürekli bir referans için bir araya getirir. Etik Kurallar'ın bu baskısı, 1 Ocak 2011'den beri yürürlüktedir.

## 2012 BASKISINDAN TEMEL DEĞİŞİKLİKLER

### Muhasebe Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar

Bu el kitabı, Uluslararası Muhasebe Meslek Mensupları Etik Standartları Kurulu (IESBA) tarafından yayınlanmış olan, 1 Ocak 2011 tarihinde yürürlüğe giren, Muhasebe Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar'ı (Etik Kurallar) içerir.

Bu el kitabı, *Muhasebe Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar El Kitabı'nın* 2012 baskısının yerine geçer.

### Değişiklikler

El kitabının 2013 baskısı, Etik Kurallar'da aşağıda belirtilen üç alandaki değişiklikleri içerir. Değişiklikler, Mart 2013'te IESBA web sitesinde yayımlanmıştır.

#### *IESBA Etik Kurallar'ın Herhangi bir Kuralına Aykırılık*

IESBA, Etik Kuralları'nın herhangi bir kuralın aykırılık karşılaştığında, bir muhasebe meslek mensubunun fiillerini daha kapsamlı ele almak için Etik Kural'ı revize etmiştir. Değişiklikler özellikle IESBA Etik Kurallar'daki bir bağımsızlık şartına aykırılığı ele almak için güçlü bir çerçeve oluşturur.

Değişiklikler, daha önce kabulüne izin verilerek, 1 Nisan 2014'de yürürlüğe girer.

#### *Çıkar Çatışması*

IESBA, çıkar çatışmalarını tespit etme, değerlendirme ve yönetmede muhasebe meslek mensuplarını desteklemek için daha özellikli kurallar belirlemek ve daha kapsamlı rehberlik sağlamak için IESBA Etik Kurallar'ı revize etmiştir. Değişiklikler, IESBA Etik Kurallar'daki çıkar çatışmasının anlamını açıklığa kavuşturmuştur. Değişiklikler, içinde buldukları farklı kuralları dikkate alarak, hem serbest çalışan muhasebe meslek mensuplarını hem de işletmelerde çalışan muhasebe meslek mensuplarını etkiler.

Değişiklikler, daha önce kabulüne izin verilerek, 1 Temmuz 2014'de yürürlüğe girecektir.

### *IESBA Etik Kurallar'daki "Sözleşme Ekibi" Tanımı*

IESBA, dış denetim konusunda doğrudan yardım sağlayan iç denetçiler arasındaki ilişkileri ve IESBA Etik Kurallar'daki sözleşme ekibinin anlamını açıklığa kavuşturmak için "sözleşme ekibi" tanımında bir değişiklik yapmıştır. IESBA bu revize tanımı, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu'nun (IAASB) Uluslararası Denetim Standardı (UDS) 610 (Revize 2013), *İç Denetçilerin Çalışmalarını Kullanma*, yayınlaması ile bağlantılı olarak yayınlamıştır. UDS 610 (Revize 2013), yardımın yasa ya da düzenleme tarafından yasaklanmadığı durumlarda, denetim amacıyla bağımsız denetçinin yönetimi, denetimi ve incelemesi altında doğrudan yardım sağlaması için iç denetçileri kullanıyorsa, bağımsız denetçinin sorumluluklarını ele alan kurallar ve rehberliği içerir.

Sözleşme ekibinin revize tanımı, 15 Aralık 2014 veya sonrasında biten dönemlerin finansal tablo denetimleri için yürürlükte olacaktır. Daha önce kabulüne izin verilir.

### **30 Nisan 2013'den sonra Yayınlanan IESBA Etik Kuralları'ndaki Değişiklikler ve Görüşe Açık Taslaklar**

Son gelişmeler hakkında bilgi için ve 30 Nisan 2013'den sonra yayınlanan nihai bildirimler ya da görüşe açık taslaklar için IESBA web sitesine [www.ethicsboard.org](http://www.ethicsboard.org) bakınız.



**MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI İÇİN  
ETİK KURALLAR EL KİTABI**

**İÇİNDEKİLER**

	Sayfa
<b>ÖNSÖZ</b> .....	<b>13</b>
<b>BÖLÜM A – IESBA ETİK KURALLARI’NIN GENEL UYGULANIŞI</b> .....	
100 Giriş ve Temel İlkeler .....	16
100.5 Temel İlkeler .....	17
100.6 Kavramsal Çerçeve Yaklaşımı .....	18
100.12 Tehditler ve Önlemler .....	19
100.17 Etik Çatışmalarının Çözülmesi .....	21
110 Dürüstlük .....	24
120 Tarafsızlık .....	25
130 Mesleki Yeterlilik ve Gerekli Özen .....	26
140 Gizlilik .....	27
150 Mesleki Davranış .....	29
<b>BÖLÜM B – SERBEST ÇALIŞAN MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI</b> .....	
200 Giriş .....	31
200.3 Tehditler ve Önlemler .....	31
210 Mesleki Görevlendirme .....	38
210.1 Müşteri Kabulü .....	38
210.6 Sözleşme Kabulü .....	39
210.9 Mesleki Görevlendirmedeki Değişiklikler .....	40
220 Çıkar Çatışması .....	43

230 İkinci Görüşler	45
240 Ücret ve Diğer Çeşit Ödemeler	46
250 Mesleki Hizmetlerin Pazarlanması	49
260 Hediye ve İkramlar.	50
270 Müşteriden Emanet Olarak Alınan Varlıklar	51
280 Tarafsızlık - Bütün Hizmetler	52
290 Bağımsızlık - Denetim ve İnceleme Sözleşmeleri	54
290.1 Kısmın Yapısı	56
290.4 Bağımsızlığa Kavramsal Bir Çerçeve Yaklaşımı	56
290.13 Denetim Ağları ve Denetim Ağı Firmaları	59
290.25 Kamu Yararına Haiz İşletmeler	62
290.27 İlişkili İşletmeler	62
290.28 Yönetimden Sorumlu Olanlar	63
290.29 Belgelendirme	63
290.30 Sözleşme Dönemi	64
290.33 Birleşmeler ve Alımlar	65
290.39 Diğer Konular	68
290.100 Kavramsal Çerçeve Yaklaşımının Bağımsızlığa Uygulanması	69
290.102 Finansal Çıkarlar	69
290.118 Krediler ve Teminatlar	76
290.124 İş İlişkileri	77
290.127 Ailevi ve Kişisel İlişkiler	79
290.134 Denetim Müşterisinde İstihdam	83
290.142 Denetim Müşterisinin Geçici Eleman Tahsis Edilmesi	86
290.143 Denetim Müşterisine Yakın Zamanda Verilen Hizmet	87
290.146 Denetim Müşterisinin Yöneticisi ya da Yetkilisi Olarak Hizmet Vermek	88

290.150 Kıdemli Personelin Denetim Müşterisiyle Uzun Süreli İlişkisi (Ortak Rotasyonu da Dahil) . . . . .	89
290.156 Denetim Müşterisine Güvence-dışı Hizmetlerin Sağlanması. . . . .	91
290.162 Yönetim Sorumlulukları . . . . .	93
290.167 Muhasebe Kayıtları ve Finansal Tabloların Hazırlanması . . . . .	95
290.175 Değerleme Hizmetleri . . . . .	98
290.181 Vergi Hizmetleri . . . . .	100
290.195 İç Denetim Hizmetleri . . . . .	106
290.201 IT Sistemleri Hizmetleri . . . . .	110
290.207 Dava Desteği Hizmetleri . . . . .	112
290.209 Hukuki Hizmetler . . . . .	112
290.214 İşe Alım Hizmetleri . . . . .	114
290.216 Kurumsal Finans Hizmetleri . . . . .	115
290.220 Ücretler . . . . .	117
290.220 Ücretler – Nisbi Büyüklük . . . . .	119
290.223 Ücretler - Gecikmiş . . . . .	120
290.224 Koşullu Ücretler . . . . .	120
290.228 Ödüllendirme ve Değerlendirme Politikaları . . . . .	122
290.230 Hediye ve İkramlar . . . . .	122
290.231 Aktüel ya da Karşı Davalar . . . . .	123
290.500 Kullanım ve Dağıtım Hakkında bir Kısıtlama İçeren Raporlar... . . . . .	124
290.505 Kamu Yararına Haiz İşletmeler . . . . .	125
290.506 İlişkili İşletmeler . . . . .	125
290.507 Denetim Ağları ve Denetim Ağı Firmaları . . . . .	126
290.508 Finansal Çıkarlar, Krediler ve Teminazlar, Yakın Ticari İlişkiler İle Ailevi ve Kişisel İlişkiler . . . . .	126



	290.513	Denetim Müşterisinde İstihdam . . . . .	127
	290.514	Güvence-dışı Hizmetlerin Sağlanması . . . . .	127
291		Bağımsızlık - Diğer Güvence Sözleşmeleri . . . . .	128
	291.1	Kısmın Yapısı . . . . .	130
	291.4	Bağımsızlığa Kavramsal Bir Çerçeve Yaklaşımı . . . . .	131
	291.12	Güvence Sözleşmeleri . . . . .	133
	291.17	Beyan Esaslı Güvence Sözleşmeleri . . . . .	134
	291.20	Doğrudan Raporlamalı Güvence Sözleşmeleri . . . . .	135
	291.21	Kullanım ve Dağıtım Hakkında bir Kısıtlama İçeren Raporlar . . . . .	135
	291.28	Çoklu Sorumlu Taraflar . . . . .	137
	291.29	Belgelendirme . . . . .	137
	291.30	Sözleşme Dönemi . . . . .	138
	291.33	Diğer Konular . . . . .	140
	291.100	Kavramsal Çerçeve Yaklaşımının Bağımsızlığa Uygulanması . . . . .	141
	291.104	Finansal Çıkarlar . . . . .	142
	291.113	Krediler ve Teminatlar . . . . .	145
	291.119	İş İlişkileri . . . . .	147
	291.121	Ailevi ve Kişisel İlişkiler . . . . .	148
	291.128	Güvence Müşterisinde İstihdam . . . . .	152
	291.132	Güvence Müşterisine Yakın Zamanda Verilen Hizmet . . . . .	153
	291.135	Güvence Müşterisinin Yöneticisi ya da Yetkilisi Olarak Hizmet Vermek . . . . .	154
	291.139	Kıdemli Personelin Güvence Müşterisi ile Uzun Süreli İlişkisi . . . . .	155
	291.140	Güvence Müşterisine Güvence-dışı Hizmetlerin Sağlanması . . . . .	156
	291.143	Yönetim Sorumlulukları . . . . .	156
	291.148	Diğer Konular . . . . .	158

291.151 Ücretler	159
291.151 Ücretler – Nisbi Büyüklük	159
291.153 Ücretler - Gecikmiş	160
291.154 Koşullu Ücretler	160
291.158 Hediye ve İkramlar	161
291.159 Aktüel ya da Karşı Davalar	161
Yorum 2005-1	163

**BÖLÜM C – İŞLETMELERDE ÇALIŞAN MUHASEBE  
MESLEK MENSUPLARI..... 168**

300 Giriş	169
310 Potansiyel Anlaşmazlıklar	173
320 Bilginin Hazırlanması ve Raporlanması	175
330 Yeterli Uzmanlıkla Hareket Etme	177
340 Finansal Çıkarlar	179
350 Rüşvetler	181
350.1 Teklif Alma	181
350.5 Teklifte Bulunma	182

**TANIMLAR ..... 184**

**YÜRÜRLÜK TARİHİ ..... 195**

Kamu Yararına Haiz İşletmeler	195
Ortak Rotasyonu	195
Ücretler - Nisbi Büyüklük	196
Ödüllendirme ve Değerlendirme Politikaları	196

<b>IESBA ETİK KURALLARIN'DAKİ DEĞİŞİKLİKLER (IESBA ETİK KURALLARI'IN BİR KURALINA AYKIRILIK) ..</b>	<b>197</b>
KISIM 100 .....	198
KISIM 290 .....	198
Bu Kısımın bir Hükmüne Aykırılık .....	198
KISIM 291 .....	202
Bu Kısımın bir Hükmüne Aykırılık .....	202
Yürürlük Tarihi .....	204

<b>IESBA ETİK KURALLARIN'DAKİ DEĞİŞİKLİKLER (ÇIKAR ÇATIŞMALARI)).....</b>	<b>205</b>
KISIM 100 .....	206
Çıkar Çatışmaları .....	206
KISIM 220 .....	206
Çıkar Çatışmaları .....	206
KISIM 310 .....	214
Çıkar Çatışmaları .....	214
KISIM 320 .....	
Bilginin Hazırlanması ve Raporlanması .....	218
KISIM 340 .....	220
Finansal Çıkarlar, Ödülendirme ve Teşvikler .....	220
Finansal Raporları ve Karar Alımları ile Bağlantılı .....	220
Yürürlük Tarihi .....	222

<b>ETİK KURALLARDAKİ DEĞİŞİKLİKLER (“SÖZLEŞME EKİBİ” TANIMI).....</b>	<b>223</b>
Tanımlar .....	224
Yürürlük Tarihi .....	224

## ÖNSÖZ

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC, International Federation of Accountants) Uluslararası Muhasebe Meslek Mensupları Etik Standartları Kurulu (IESBA, International Ethics Standards Board for Accountants), dünya genelinde muhasebe meslek mensuplarının kullanımı için “*Muhasebe Meslek Mensupları için Etik Kurallar*’ı (IESBA Etik Kurallar)” geliştirme ve yayınlama yetkisine sahiptir.

IFAC’ın üyesi meslek kuruluşları veya bu meslek kuruluşlarının üyeleri (kişi veya şirket) en az burada düzenlenen IESBA Etik Kurallar’a uymak zorundadır, buradaki IESBA Etik Kurallar’dan vazgeçemezler. IFAC üyesi bir meslek kuruluşunun veya söz konusu kuruluşun üyelerinin; ülkelerindeki yasalar ve düzenlemelerle bu kitaptaki IESBA Etik Kurallar’ın belirli noktalarına uymaları engellenebilir. Ancak, bu meslek kuruluşları veya üyeleri engellenmiş noktaları dışındaki yasa ya da düzenlemelerle engellenmemiş buradaki IESBA Etik Kural’ın diğer bölümlerine uymak zorundadır.

Bazı ülkeler, bu IESBA Etik Kurallar’da kapsananlar dışında bir takım kurallar ve rehberler düzenleyebilir. Bu ülkelerdeki muhasebe meslek mensupları yasalar ve düzenlemelerle engellenmedikçe bu farklılıklara karşı dikkatli olmak zorunda olup bu ülkede düzenlenmiş olan kurallara ve rehberlere daha fazla uymak zorundadır.



## BÖLÜM A – IESBA ETİK KURALLAR’IN GENEL UYGULANIŞI

	Sayfa
Kısım 100 Giriş ve Temel İlkeler . . . . .	16
Kısım 110 Dürüstlük . . . . .	24
Kısım 120 Tarafsızlık . . . . .	25
Kısım 130 Mesleki Yeterlilik ve Gerekli Özen . . . . .	26
Kısım 140 Gizlilik . . . . .	27
Kısım 150 Mesleki Davranış . . . . .	29

**KISIM 100\*****Giriş ve Temel İlkeler**

- 100.1 Muhasebe mesleğini ayırt eden çizgi/nokta, kamu yararına sorumluluk kabul ederek hareket ediyor olmasıdır. Bu nedenle; bir muhasebe meslek mensubunun sorumluluğu yalnızca bir müşterinin veya işverenin ihtiyaçlarını memnun etmek değildir. Bir muhasebe meslek mensubu, kamu yararına hareket ederken, bu IESBA Etik Kuralları gözetilecek ve uyacaktır. Eğer bir muhasebe meslek mensubu, yasa ya da düzenleme tarafından bu IESBA Etik Kurallar'ın belirli bölümlerine uymaktan alı konuluyorsa, söz konusu muhasebe meslek mensubu bu IESBA Etik Kurallar'ın tüm diğer kısımlarına uyaacaktır.
- 100.2 Bu IESBA Etik Kurallar üç bölümdür. Bölüm A, muhasebe meslek mensupları için temel mesleki etik kuralları ortaya koymakta ve muhasebe meslek mensubunun aşağıdakileri uygulaması için bir kavramsal çerçeve sağlamaktadır:
- Temel ilkelerle uyuma yönelik tehditlerini belirlemek;
  - Belirlenen tehditlerin önemini değerlendirmek; ve
  - Bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir seviyeye düşürmek gerektiğinde önlemler uygulamak. Muhasebe meslek mensubunun, tehditlerin; makul ve bilgilendirilmiş bir üçüncü tarafın, tüm özellikli bilgilerin ve durumların söz konusu zamanda muhasebe meslek mensubunun erişiminde olduğunu tartarak, temel ilkelerle uyumun ihlal edilmediği sonucuna varabileceği bir düzeyde olmadığını belirlediği durumda, önlemler gereklidir.

Muhasebe meslek mensubu bu kavramsal çerçeveyi uygularken, mesleki yargı kullanacaktır.

---

\* IESBA Etik Kuralları'nın bir kuralına aykırılık ile çıkar çatışmalarını ele alan IESBA Etik Kuralları'ndaki değişikliklerden kaynaklanan, bu kısımdaki değişiklikler, sırasıyla 1 Nisan 2014 ve 1 Temmuz 2014'de yürürlüğe girecektir. Değişiklikler için sırasıyla 195 ve 203'ncü sayfalara bakınız.

- 100.3 Bölüm B ve Bölüm C, kavramsal çerçevenin belirli özel durumlarda nasıl uygulanacağını açıklamaktadır. Bu bölümler, temel ilkelerle uyum tehditlerini ele almak üzere uygun olabilecek önlemlere örnekler sağlar. Bu bölümler ayrıca, tehditleri ele almak üzere önlemlerin mevcut olmadığı durumları ve dolayısıyla da kaçınılması gereken tehditleri oluşturan durum ya da ilişkileri tanımlar. Bölüm B serbest çalışan muhasebe meslek mensupları için geçerlidir. Bölüm C işletmelerde çalışan muhasebe meslek mensupları için geçerlidir. Serbest çalışan muhasebe meslek mensupları ayrıca, Bölüm C'yi de kendi özel durumlarıyla ilgili bulabilirler.
- 100.4 Bu IESBA Etik Kurallar içinde kullanılan “-ecek” takısı, muhasebe meslek mensubu ya da denetim firması üzerinde “-ecek” takısının kullanıldığı belirli hükümlere uymak için bir yükümlülük empoze etmektedir. Bu IESBA Etik Kurallar tarafından bir istisna verilmediği sürece uyum şarttır.

#### *Temel İlkeler*

- 100.5 Muhasebe meslek mensubu, aşağıdaki temel ilkelere uyacaktır:
- Dürüstlük - bütün mesleki ilişkilerinde ve iş ilişkilerinde dürüst ve açık sözlü olmak zorundadır.
  - Tarafsızlık -mesleki veya iş yargılamalarında önyargılara, çıkar çatışmalarına yer vermemeli veya bunun gibi diğer şeylerin gereksiz etkilerini önemsememeli, bunlara izin vermemelidir.
  - Mesleki Yeterlilik ve Gerekli Özen -uygulamalar, yasalar ve teknik çerçeve içerisinde güncel gelişmelere bağlı olarak, bir müşteri veya işverenin doyurucu mesleki hizmet almasını güvence altına almak için gerekli düzeyde mesleki bilgi ve beceriyi koruması ve uygun teknik ve mesleki standartlarla uyum içinde olmalı ve dikkatli hareket etmelidir.
  - Gizlilik -meslek ve iş ilişkilerinin bir sonucu olarak, elde edilen bilgilerin gizliliğine saygı göstermek zorundadır, açığa vurmamak için yasal, mesleki bir hak veya sorumluluk olmadıkça, tam ve özel yetkisiz olarak üçüncü kişilere bu bilgileri aktarmaz. Meslek ve iş ilişkilerinin bir sonucu olarak, muhasebe meslek mensuplarının veya üçüncü kişilerin kişisel faydaları için gizli bilgiler kullanılamaz.



- (e) Mesleki Davranış - konu ile ilgili yasalara ve düzenlemelere uymak zorunda, mesleği gözden düşürecek herhangi bir hareketten kaçınmalıdır.

Bu temel ilkelerin her biri daha detaylı olarak Kısım 110-150’de tartışılmıştır.

### *Kavramsal Çerçeve Yaklaşımı*

- 100.6 Muhasebe meslek mensuplarının çalıştıkları ortamlar, temel ilkelere uyumla ilgili bir takım özel tehditler ortaya çıkabilir. Temel ilkelere uyumla ilgili tehditleri yaratan tüm durumları tanımlamak ve uygun faaliyetlerini belirlemek imkansızdır. Ayrıca, sözleşmelerin niteliği ve çalışma görevleri farklı olabilir ve sonuç olarak farklı önlemlerin uygulanmasını gerektiren farklı tehditler ortaya çıkabilir. Dolayısıyla, Bu IESBA Etik Kurallar, muhasebe meslek mensubunun, temel ilkelere uyumla ilgili tehditleri belirlemesini, değerlendirmesini ve ele almasını gerektiren bir kavramsal çerçeve kurar. Kavramsal çerçeve yaklaşımı, bu IESBA Etik Kurallar’ın etik kurallarıyla uyumlu olmada ve kamu yararına hareket etme sorumluluklarını yerine getirmelerinde muhasebe meslek mensuplarına yardımcı olur. Temel ilkelerle uyuma karşı tehdit oluşturan farklı durumlara yer verir ve bir muhasebe meslek mensubunu, eğer özellikle yasaklanmadı ise duruma izin verilir, sonucuna varmasından alıkoyar.
- 100.7 Bir muhasebe meslek mensubu, temel ilkelerle uyuma yönelik tehditleri tespit ettiğinde ve bu tehditlerin değerlendirmesine dayanarak, bunların kabul edilebilir bir düzeyde olmadığını belirlediğinde, muhasebe meslek mensubu uygun önlemlerin mevcut olup olmadığını ve bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek için uygulanıp uygulanamayacağını belirleyecektir. Muhasebe meslek mensubu bu kararı verirken, mesleki yargıyı kullanacak ve makul ve bilgilendirilmiş bir üçüncü tarafın, tüm özellikli bilgilerin ve durumların söz konusu zamanda muhasebe meslek mensubunun erişiminde olduğunu tartarak, önlemlerin uygulanmasıyla tehditlerin ortadan kaldırıldığı ya da kabul edilebilir bir düzeye indirildiği böylece temel ilkelerle uyumun ihlal edilmediği sonucuna varıp varamadığını dikkate alacaktır.

- 100.8 Bir muhasebe meslek mensubu, temel ilkelere uyumu bozabilecek ilişkileri ve durumları bildiği veya makul bir biçimde bilmesi beklediği zaman, temel ilkelerle uyuma yönelik tüm tehditleri değerlendirecektir.
- 100.9 Bir muhasebe meslek mensubu, bir tehdidin önemini değerlendirirken nicel faktörler kadar nitel faktörleri de dikkate alacaktır. Bir muhasebe meslek mensubu, kavramsal çerçeveyi uygularken, ister tehdidin çok büyük olması nedeniyle isterse de uygun önlemlerin mevcut olmaması ya da uygulanabilir olmaması nedeniyle, tehditlerin ortadan kaldırılamadığı ya da kabul edilebilir bir düzeye indirilemediği durumlarla karşılaşabilir. Muhasebe meslek mensubu bu tür durumlarda, dahil olduğu belirli bir mesleki hizmeti geri çevirecek ya da devam etmeyecektir ya da gerekirse sözleşmeden (serbest çalışan muhasebe meslek mensubu olması durumunda) veya işveren kuruluştan (işletmelerde çalışan muhasebe meslek mensubu olması durumunda) ayrılacaktır.
- 100.10 Bir muhasebe meslek mensubu bu IESBA Etik Kurallar'ın bir hükümünü kasıtsız olarak ihlal edebilir. Bu gibi kasıtsız ihlallerde, konunun niteliğine ve türüne bağlı olarak, temel ilkelere uyumun bozulmadığı farz edilebilir, yeter ki, bu ihlal keşfedilir edilmez, ihlal hemen düzeltilsin ve herhangi bir önlem uygulamaya konulsun.
- 100.11 Muhasebe meslek mensubu, IESBA Etik Kurallar'ın belirli bir kuralını uygularken, uygunsuz bir duruma sebep olabilecek ya da kamu yararına olmayan, olağan dışı bir durumla karşılaşarsa, muhasebe meslek mensubunun meslek kuruluşu ile ya da ilgili düzenleyici ile istişare etmesi tavsiye edilir.

### *Tehditler ve Önlemler*

- 100.12 Tehditler, geniş bir ilişkiler ve durumlar nedeniyle oluşabilir. Bir ilişki ya da durumun bir tehdit oluşturduğu durumlarda, bu tür bir tehdit, muhasebe meslek mensubunun temel ilkelerle uyumunu tehlikeye atabileceği ya da tehlikeye attığı izlenimini verebilir. Bir durum ya da ilişki bir den fazla tehdit oluşturabilir ve bir tehdit, birden fazla temel ilkeyle uyumu etkileyebilir. Tehditler, aşağıdaki kategorilerin bir veya daha fazlasına girer:

- (a) Kişisel Çıkar Tehdidi - muhasebe meslek mensubunun yargısını ya da davranışını uygunsuz bir biçimde etkileyecek finansal veya diğer çıkar tehdididir.
- (b) Kendi kendini denetim tehdidi - mevcut bir hizmeti sağlamanın bir parçası olarak bir yargı oluştururken muhasebe meslek mensubunun dayanacağı, muhasebe meslek mensubu ya da muhasebe meslek mensubunun denetim firması veya işveren organizasyonu içindeki başka bir kişi tarafından önceden yapılmış bir yargı ya da hizmetin sonuçlarını uygun bir biçimde değerlendiremeyeceği tehdididir.
- (c) Taraf tutma tehdidi - muhasebe meslek mensubunun, müşterinin ya da işverenin pozisyonunu savunduğu, muhasebe meslek mensubunun objektifliğinin tehlikeye girdiği noktadadır.
- (d) Yakınlık tehdidi - bir müşteri ya da işverenle uzun ya da yakın bir ilişki nedeniyle, muhasebe meslek mensubu bu kişilerin çıkarlarına fazlasıyla sempatik yaklaşması veya bu kişilerin işlerini fazlasıyla kabul etmesi tehdididir.
- (e) Gözdağı tehdidi - muhasebe meslek mensubunun üzerinde usulsüz etkilerde bulunma girişimleri de dahil gerçek ya da algılanan baskılar dolayısıyla, muhasebe meslek mensubunun, objektif hareket etmekten alıkonulması tehdididir.

IESBA Etik Kurallar'ın Bölüm B ve C'si, serbest çalışan ve işletmelerde çalışan muhasebe meslek mensupları için oluşabilecek tehditlerin sınıflarını sırasıyla açıklamaktadır. Serbest çalışan muhasebe meslek mensupları ayrıca, Bölüm C'yi de kendi özel durumlarıyla ilgili bulabilirler.

100.13 Önlemler, tehditleri ortadan kaldıracak ya da kabul edilebilir bir düzeyde azaltabilecek eylemler ya da diğer önlemlerdir. Bunlar iki genel kategoriye ayrılmaktadır:

- (a) Meslek, yasalar ya da düzenlemeler ile oluşturulan önlemler; ve
- (b) Çalışma ortamındaki önlemler.

100.14 Meslek, yasa, düzenlemelerle oluşturulan önlemler aşağıdakileri kapsar:

- Mesleğe girmek için eğitim, staj ve deneyimin koşulları.
- Sürekli mesleki gelişim koşulları.
- Kurumsal yönetim düzenlemeleri.
- Mesleki standartlar.
- Mesleki veya düzenleyici izleme ve disiplin prosedürleri.
- Muhasebe meslek mensubu tarafından hazırlanan raporların, beyannamelerin, iletişim belgelerinin ya da bilgilerin, yasal olarak yetkilendirilmiş üçüncü taraf tarafından dış incelemesi.

100.15 IESBA Etik Kurallar'ın B ve C bölümleri, serbest çalışan ve işletmelerde çalışan muhasebe meslek mensupları için çalışma ortamlarındaki önlemleri sırasıyla açıklamaktadır.

100.16 Kimi önlemler, etik dışı davranışı belirlemek ve alı koymak olasılığını arttırabilmektedir. Muhasebe mesleği, yasa, düzenleme veya işveren organizasyonu tarafından oluşturulmuş olabilen bu tür önlemler, aşağıdakileri içerir:

- İşveren organizasyonu, meslek veya bir düzenleyici tarafından yürütülen, meslektaşlar, işverenler ve halkın mesleki veya etik olmayan davranışlara dikkat çekilmesine imkan veren, etkin, iyi bir biçimde kamuya duyurusu yapılmış şikayet sistemleri.
- Açık bir şekilde belirlenmiş etik kuralların ihlalini rapor etme görevi.

#### *Etik Çatışmalarının Çözülmesi*

100.17 Bir muhasebe meslek mensubunun, bir çatışmayı temel ilkelerle uyum içerisinde çözmesi gerekebilir.

100.18 Resmi ya da gayri resmi uyuşmazlık çözümü sürecini başlatırken, aşağıdaki faktörler ister tek tek isterse diğer faktörlerle birlikte, çözüm süreciyle ilgili olabilir:

- (a) İlgili hakikatler;
- (b) Karışılan etik sorunlar;
- (c) Söz konusu sorunla ilgili temel ilkeler;
- (d) Yerleşik iç prosedürleri, ve
- (e) Alternatif eylem planları.

Bir muhasebe meslek mensubu, ilgili faktörleri dikkate alarak, her bir olası eylem planlarının sonuçlarını tartarak, uygun eylem planını belirleyecektir. Eğer sorunlar çözülmemiş kalırsa, muhasebe meslek mensubu karara almada yardım için denetim firması ya da işveren organizasyonu içindeki diğer uygun kişilerle görüşmeyi isteyebilir.

- 100.19 Bir konu, organizasyonla veya organizasyon içinde bir çatışma içeriyorsa, muhasebe meslek mensubu, yönetim kurulu, denetçiler komitesi gibi organizasyonun yönetiminden sorumlu kişilerle görüşüp görüşmemeyi dikkate alacaktır.
- 100.20 Sorunun esaslarını, yapılmış tüm tartışmaların detaylarını ve sorunla ilgili olarak alınan kararları belgelemek muhasebe meslek mensubunun en çok çıkarına olan durum olabilir.
- 100.21 Eğer önemli bir çatışma çözülemiyorsa, bir muhasebe meslek mensubu ilgili meslek kuruluşu veya yasal danışmanlardan mesleki danışmanlık almayı tercih edebilir. Konu ilgili meslek kuruluşu ile isim belirtmeme temelinde ya da yasal hakların korunması altında bir yasal danışman ile tartışılmışsa, muhasebe meslek mensubu genel olarak, gizlilik temel prensibini ihlal etmeden etik konular hakkında rehberlik alabilir. Muhasebe meslek mensubunun hangi durumlarda hukuki danışmanlık almayı dikkate alabileceği durumlar farklılık gösterir. Örneğin; bir muhasebe meslek mensubu bir sahtekarlıkla karşı karşıya kalmış olabilir; bu olayın rapor edilmesi, muhasebe meslek mensubunun gizliliğe uyma sorumluluğunu ihlal edebilir. Bu durumda, muhasebe meslek mensubu rapor etme gerekliliği olup olmadığını belirlemek üzere hukuki danışmanlık almayı dikkate alabilir.

- 100.22 Tüm ilgili alternatif çözüm yollarını kullandıktan sonra, etik çatışma hala çözümsüz kaldı ise muhasebe meslek mensubu, mümkün olduğu hallerde, çatışmaya neden olan konuyla ilişkili kalmayı reddedecektir. Muhasebe meslek mensubu, bu durumlarda, sözleşme ekibinden veya belirli bir görevinden çekilmenin ya da bir bütün olarak sözleşmeden, denetim firmasından veya işveren organizasyonundan ayrılmanın uygun olup olmadığını kararlaştıracaktır.

## KISIM 110

### Dürüstlük

- 110.1 Meslek ve İş ilişkileri içerisinde bütün muhasebe meslek mensuplarının açık sözlü ve dürüst olması, dürüstlük prensibinin yüklediği bir zorunluluktur. Dürüstlük ayrıca adil olmak ve herkese doğru sözlülük anlamındadır.
- 110.2 Eğer muhasebe meslek mensubu bu bilgilerin aşağıdaki hususları içerdiğine inanıyorsa, muhasebe meslek mensubu raporlar, beyan-nameler, iletişim belgelerinde ya da diğer bilgilerle, bilerek ilişki kurmayacaktır:
- Bariz bir biçimde yanlış veya yanıltıcı beyanlar içeren,
  - Dikkatsizce verilmiş beyanlar veya bilgiler içeriyorsa, veya
  - Bu tür bir atlama ya da gizleme yanıltıcılığa neden olduğu durumlarda, kapsanması gereken bilgiler atlanması veya gizlenmesi.

Bir muhasebe meslek mensubu, muhasebecinin bu tür bir bilgi ile ilişki olduğunun farkına vardığında, muhasebeci bu bilgiyle ilişkisini kesmek üzere adımlar atacaktır.

- 110.3 Eğer muhasebe meslek mensubu, paragraf 110.2’de yer alan bir konuyla ilgili olarak değiştirilmiş bir rapor veriyorsa, muhasebe meslek mensubunun paragraf 110.2’yi ihlal etmediği varsayılacaktır.

**KISIM 120****Tarafsızlık**

- 120.1 Tarafsızlık ilkesi, tüm muhasebe meslek mensuplarına, önyargı, çıkar çatışması ve diğer kişilerin usulsüz etkilerden dolayı mesleki veya ticari yargılarını tehlikeye düşürmeme zorunluluğunu yüklemektedir.
- 120.2 Bir muhasebe meslek mensubu, tarafsızlığı zedeleyebilecek durumlara maruz kalabilir. Bu tür durumların tamamının belirlenmesi ve tanımlanması mümkün değildir. Muhasebe meslek mensubu, eğer bir durum ya da ilişki bu hizmetlerle ilgili olarak muhasebe meslek mensubunun mesleki yargısını önyargılı ya da usulsüzce etkiliyor ise muhasebe meslek mensubu bir mesleki hizmeti yerine getirmeyecektir.



## KISIM 130

### Mesleki Yeterlilik ve Gerekli Özen

- 130.1 Mesleki yeterlilik ve gerekli özen ilkesi bütün muhasebe meslek mensuplarına, aşağıdaki zorunlulukları yüklemektedir.
- (a) Müşteriler veya işverenin yeterli mesleki hizmet almasını temin etmeyi gerektiren düzeyde mesleki bilgi ve beceriyi korumak, ve
  - (b) Mesleki hizmetleri sağlarken, mevcut teknik ve mesleki standartlarla uyum içinde dikkatli hareket etmek.
- 130.2 Yeterli mesleki hizmet, bu hizmeti verirken mesleki bilgi ve becerinin uygulanmasında güçlü bir yargının kullanımını gerektirir. Mesleki yeterlilik iki ayrı aşamaya ayrılabilir:
- (a) Mesleki yeterliliğin elde edilmesi; ve
  - (b) Mesleki yeterliliğin korunması.
- 130.3 Mesleki yeterliliğin korunması, ilgili teknik, mesleki ve ticari gelişmelerin sürekli farkında olunmasını ve anlaşılmasını gerektirir. Sürekli mesleki gelişim, bir muhasebe meslek mensubunun mesleki çevre içerisinde yetkin bir biçimde çalışması için yetenekleri geliştirmesine ve korumasına imkan verir.
- 130.4 Çalışkanlık; bir görevin gerekliliklerine uygun olarak dikkatli, doğru ve zamanında hareket etme sorumluluğunu kapsar.
- 130.5 Bir muhasebe meslek mensubu, mesleki kapasitede, bir muhasebe meslek mensubunun yetkisi altında çalışan kişilerin uygun eğitim ve denetime sahip olduklarını temin etmek üzere makul adımlar atacaktır.
- 130.6 Uygun olduğu hallerde, bir muhasebe meslek mensubu, müşterilerini, işverenlerinin veya muhasebecinin mesleki hizmetlerinin diğer kullanıcılarını, hizmetlerin doğasında yer alan sınırlamalardan farkında olmalarını sağlayacaktır.

**KISIM 140****Gizlilik**

- 140.1 Gizlilik ilkesi, muhasebe meslek mensuplarına kaçınması gereken aşağıdaki zorunlulukları yüklemektedir:
- (a) Şayet açıklamasını gerektiren yasal veya mesleki bir hak veya vazife yoksa; uygun ve belirli bir yetki olmadan meslek ve iş ilişkilerinin bir sonucu olarak elde edilmiş gizli bilgileri denetim firmasına veya işveren organizasyon dışına açıklamak, ve
  - (b) Mesleki ve iş ilişkilerinin bir sonucu olarak elde edilmiş gizli bilgileri, kendi kişisel faydalarına ya da üçüncü tarafların faydasına kullanmak.
- 140.2 Bir muhasebe meslek mensubu, sosyal çevre de dahil olmak üzere gizliliği sürdürecektir, özellikle yakın iş ortakları veya çekirdek ya da yakın aile üyesine karşı kasıtsız açıklama ihtimaline karşı tetikte olacaktır.
- 140.3 Muhasebe meslek mensubu, potansiyel müşteri veya işveren tarafından açıklanan bilginin gizliliğini koruyacaktır.
- 140.4 Muhasebe meslek mensubu, müşteri veya işveren organizasyon içindeki bilginin gizliliğini koruyacaktır.
- 140.5 Bir muhasebe meslek mensubu, muhasebe meslek mensubunun kontrolü altındaki çalışanların ve danışmanlık ve yardım aldıkları kişilerin, muhasebe meslek mensubunun gizlilik yükümlülüğüne saygı göstermelerini temin etmek üzere uygun adımlar atacaktır.
- 140.6 Bir muhasebe meslek mensubu ile bir müşteri veya işveren arasındaki ilişkinin bitmesinden sonra bile, gizlilik prensibine uyma ihtiyacı devam eder. Bir muhasebe meslek mensubu, müşteriden çekildiği zaman veya yeni bir müşteri edindiği zaman, muhasebe meslek mensubunun önceki deneyimlerini kullanma yetkisi vardır. Ancak, muhasebe meslek mensubu, bir mesleki veya iş ilişkisi sonucu olarak, ister edindiği isterse de aldığı hiç bir gizli bilgiyi kullanmayacak ya da açıklamayacaktır.
- 140.7 Aşağıdaki durumlar, muhasebe meslek mensubunun gizli bilgiyi açıklaması gereken veya gerekebilecek veya bu tür açıklamaların uygun olduğu durumlardır:

- (a) Yasa tarafından izin verilen ve müşteri veya işveren tarafından yetkilendirilen açıklamalar,
- (b) Yasa tarafından istenen açıklamalar, örneğin;
  - i. Yasal prosedür akışı içerisinde, belgelerin veya diğer kanıt hükümlerinin üretilmesi; veya
  - ii. Ortaya çıkan yasa ihlallerinin, uygun kamu otoritelerine açıklanması, ve
- (c) Yasa tarafından yasaklanmadığı durumlarda, aşağıdakileri açıklamak için mesleki görev veya yetki bulunmaktadır:
  - i. Bir üye kuruluş veya meslek kuruluşunun kalite incelemesine uyma;
  - ii. Bir üye kuruluşun veya düzenleyici kuruluşun soruşturma veya denetimine cevap vermek;
  - iii. Yasal kovuşturmalarda, bir muhasebe meslek mensubunun mesleki çıkarlarını korumak; veya
  - iv. Mesleki ve teknik standartlar ve etik gerekliliklere uymak.

140.8 Gizli bilgileri açıklayıp açıklanmayacağına karar verilirken, dikkate alınacak faktörler aşağıdakileri kapsar:

- Eğer müşteri veya işveren, bilginin muhasebe meslek mensubu tarafından açıklanmasına izin verirse, çıkarları etkilenebilecek üçüncü taraflar da dahil tüm tarafların çıkarlarının zarar görüp görmeyeceği.
- Yapılabilir olduğu kadarıyla, tüm ilgili bilgilerin bilinip bilinmediği ve ispatlanıp ispatlanmadığı; durumun, ispatlanmamış olaylar, eksik bilgi ya da ispatlanmamış hükümler içerdiği durumlarda, eğer varsa yapılacak açıklamanın şeklini belirlerken mesleki yargı kullanılacaktır.
- Olması beklenen iletişimin şekli ve kime hitap ettiği.
- İletişimin hitap ettiği tarafların uygun alıcılar olup olmadığı.

**KISIM 150****Mesleki Davranış**

- 150.1 Mesleki davranışı ilkesi, tüm muhasebe meslek mensuplarının ilgili yasalara ve düzenlemelere uyması, muhasebe meslek mensubunun bildiği ya da bilebileceği mesleği gözden düşürücü herhangi bir hareketten kaçınması konusunda bir yükümlülük zorunluluğu getirir. Bu, makul ve bilgilendirilmiş bir üçüncü tarafın, o anda muhasebe meslek mensubunun erişebildiği tüm özellikli olaylar ve durumları dikkate alarak, mesleğin iyi şöhretini aksi bir biçimde etkilediği sonucuna vardığı eylemleri kapsar.
- 150.2 Muhasebe meslek mensupları, kendileri ve işlerini pazarlarken ve tanıtırken, mesleğin itibarına gölge düşürmeyecektir. Muhasebe meslek mensubu, doğru ve dürüst olacaktır ve:
- Sunabilecekleri hizmetler, sahip oldukları özellikler ya da kazandıkları deneyimler hakkında abartılı iddialarda bulunmayacak; ya da
  - Diğer kişilerin çalışmalarını kötüleyici atıflarda ya da asılsız karşılaştırmalarda bulunmayacaktır.

**BÖLÜM B - SERBEST ÇALIŞAN MUHASEBE MESLEK  
MENSUPLARI**

	Sayfa
KISIM 200 Giriş .....	31
KISIM 220 Mesleki Görevlendirme .....	38
KISIM 230 Çıkar Çatışmaları .....	43
KISIM 230 İkinci Görüşler .....	45
KISIM 240 Ücret ve Diğer Çeşit Ödemeler .....	46
KISIM 250 Mesleki Hizmetlerin Pazarlanması .....	49
KISIM 260 Hediye ve İkramlar .....	50
KISIM 270 Müşteriden Emanet Olarak Alınan Varlıklar .....	51
KISIM 280 Tarafsızlık - Bütün Hizmetler .....	52
KISIM 290 Bağımsızlık - Denetim ve İnceleme Sözleşmeleri .....	54
KISIM 291 Bağımsızlık - Diğer Güvence Sözleşmeleri .....	125
Yorum 2005-1 .....	163

**KISIM 200****Giriş**

- 200.1 IESBA Etik Kurallar'ın bu Bölümü, Bölüm A'da yer alan kavramsal çerçevenin, belirli durumlarda serbest çalışan muhasebe meslek mensuplarına nasıl uygulanacağını gösterir. Bu bölüm, serbest çalışan bir muhasebe meslek mensubunun karşı karşıya kalabileceği, temel ilkelerle uyuma yönelik tehdit oluşturan ya da oluşturabilecek tüm durum ve ilişkileri tanımlayamaz. Dolayısıyla, serbest çalışan muhasebe meslek mensubunun bu tür durum ve ilişkiler için tetikte olması gerekmektedir.
- 200.2 Serbest çalışan muhasebe meslek mensubu dürüstlük, tarafsızlık ya da mesleğin iyi şöhretine zarar veren ya da verebilecek ve dolayısıyla temel ilkelerle uyumsuz olan herhangi bir iş, görev ya da faaliyete bilerek, katılmayacaktır.

*Tehditler ve Önlemler*

- 200.3 Temel ilkelere uyulması konusu, potansiyel olarak çok çeşitli koşullar ve ilişkiler tarafından tehdit edilebilir. Tehditlerin niteliği ve önemi, bir denetim müşterisine verilen hizmetlerin sağlanması ve denetim müşterisinin bir kamu yararına haiz işletme olup olmadığına, bir denetim müşterisi olmayan güvence müşterisine ya da güvence dışı müşteriye ilişkin olarak ortaya çıkıp çıkmadığına bağlı olarak değişiklik gösterebilir.

Tehditler, aşağıdaki kategorilerin bir veya daha fazlasına girer:

- (a) Kişisel çıkar;
- (b) Kendi kendini denetim;
- (c) Taraf tutma;
- (d) Yakınlık; ve
- (e) Gözdağı.

Bu tehditler, IESBA Etik Kurallar'ın Bölüm A'sında daha detaylı ele alınmıştır.

200.4 Serbest çalışan bir muhasebe meslek mensubu için kişisel çıkar tehdidi oluşturan durumların örnekleri şunları içermektedir:

- Bir güvence ekibi üyesinin, güvence müşterisinden doğrudan bir finansal çıkara sahip olması.
- Bir denetim firmasının veya muhasebe meslek mensubunun, bir müşteriden gelecek toplam ücrete aşırı bir şekilde bağımlı olması.
- Bir güvence ekibi üyesinin, güvence müşterisi ile belirgin bir biçimde yakın bir iş ilişkisi içerisinde olması.
- Bir denetim firmasının veya muhasebe meslek mensubunun, önemli bir müşteriyi kaybetme olasılığına dair endişe içinde olması.
- Bir denetim ekibi üyesinin, denetim müşterisi ile istihdam görüşmeleri içerisinde girmesi.
- Bir denetim firmasının veya muhasebe meslek mensubunun, bir güvence sözleşmesi ile ilgili olarak şartlı ücret anlaşması içerisinde girmesi.
- Bir muhasebe meslek mensubunun, muhasebe meslek mensubunun denetim firmasının bir üyesi tarafından daha önceden yürütülmüş bir mesleki hizmetin sonuçlarını değerlendirirken ciddi bir hata bulması.

200.5 Serbest çalışan bir muhasebe meslek mensubu için kendi kendini denetim tehdidi oluşturan durumların örnekleri şunları içermektedir:

- Bir denetim firmasının, sistemleri tasarladıktan veya uygulamaya koyduktan sonra finansal sistemlerin işleyiş etkinliği hakkında güvence raporu çıkarması.
- Bir denetim firmasının, güvence sözleşmesinin ana konuları olan kayıtları oluşturmak için kullanılacak orijinal verileri hazırlaması.
- Bir güvence ekibi üyesinin, şimdi veya yakın zaman önce müşterinin direktörü veya yöneticisi olması.

- Bir güvence ekibi üyesinin, müşteri tarafından şimdi veya yakın zaman önce sözleşmenin konusu üzerinde ciddi bir etkisi olan bir pozisyonda istihdam edilmiş olması.
- Denetim firmasının, bir güvence müşterisine, güvence sözleşmesinin konu bilgisini doğrudan etkileyen bir hizmet vermesi.

200.6 Serbest çalışan bir muhasebe meslek mensubu için taraf tutma tehdidi oluşturan durumların örnekleri şunları içermektedir:

- Denetim firmasının, bir denetim müşterisinin hisselerinin tanıtımını yapması.
- Bir muhasebe meslek mensubunun, dava açma veya üçüncü kişilerle anlaşmazlıklarda, denetim müşterisi adına bir avukat gibi hareket etmesi.

200.7 Serbest çalışan bir muhasebe meslek mensubu için yakınlık tehdidi oluşturan durumların örnekleri şunları içermektedir:

- Bir sözleşme ekibi üyesinin çekirdek ya da yakın aile üyesinin müşterinin yöneticisi ya da yetkilisi olması.
- Bir sözleşme ekibi üyesinin çekirdek ya da yakın aile üyesinin, sözleşmenin konusu üzerinde ciddi bir etkisi olan bir pozisyonda müşterinin çalışanı olması.
- Müşterinin direktörü ya da yetkilisinin veya bir çalışanının, sözleşmenin konusu üzerinde ciddi bir etkisi olan bir pozisyonda, kısa süre önce sözleşme ortağı olarak hizmet vermiş olması.
- Muhasebe meslek mensubunun, müşteriden hediye veya ayrıcalıklı muamele kabul etmesi, eğer ki değeri önemsiz ya da küçük değilse.
- Güvence müşterisi ile uzun süreli ilişki içinde olan kıdemli personel.

200.8 Serbest çalışan bir muhasebe meslek mensubu için göz dağı tehdidi oluşturan durumların örnekleri aşağıdakileri kapsar:



- Denetim firmasının, bir müşteri sözleşmesinden atılmakla tehdit edilmesi.
- Denetim müşterisinin, eğer denetim firması, belirli bir işlem için müşterinin muhasebe muameleleri ile mutabık olmamaya devam ederse denetim firması için planlanmış bir güvence-dışı sözleşme vermeyeceğini belirtmesi.
- Denetim firmasının, müşteri tarafından mahkemeye başvurmakla tehdit edilmesi.
- Denetim firmasına, ücretleri düşürmek için, yapılan işin kapsamını usulsüz bir şekilde düşürmesi için baskı yapılması.
- Muhasebe meslek mensubunun, tartışmalı konuda işverenin daha fazla uzmanlığa sahip olması nedeniyle bir müşteri çalışanın yargısına katılma konusunda baskı yapıldığını hissetmesi.
- Muhasebe meslek mensubu, bir denetim müşterisinin usulsüz muhasebe muamelesi ile aynı fikirde olmaz ise planlanan primin verilmeyeceğine dair denetim firmasının ortağı tarafından bilgilendirilmesi.

200.9 Tehditleri ortadan kaldıracabilecek ya da kabul edilebilir bir düzeye çekebilecek önlemler iki ana kategoride ayrılır:

- (a) Meslek, yasalar ya da düzenlemeler ile oluşturulan önlemler; ve
- (b) Çalışma ortamındaki önlemler.

Meslek, yasalar ya da düzenlemeler ile oluşturulan önlemlerin örnekleri bu IESBA Etik Kurallar'ın Bölüm A, paragraf 100.14'de tanımlanmıştır.

200.10 Serbest çalışan muhasebe meslek mensubu, ister tehdidi ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek için önlemler uygulayarak isterse de ilgili sözleşmeyi sonlandırma veya reddetme yoluyla tehditlerle en iyi nasıl baş edeceğini belirlemek üzere yargı da bulunacaktır. Serbest çalışan muhasebe meslek mensubu bu yar-

gıyı uygularken, makul ve bilgilendirilmiş bir üçüncü tarafın, tüm özellikli bilgilerin ve durumların söz konusu zamanda muhasebe meslek mensubunun erişiminde olduğunu tartarak, önlemlerin uygulanmasıyla tehditlerin ortadan kaldırıldığı ya da kabul edilebilir bir düzeye indirildiği böylece temel ilkelerle uyumun ihlal edilmediği sonucuna varıp varamadığını dikkate alacaktır. Bu dikkate alma, tehdidin ciddiliği, sözleşmenin niteliği ve denetim firmasının yapısı gibi konulardan etkilenebilir.

- 200.11 Çalışma ortamında, ilgili önlemler içinde bulunan durumlara bağlı olarak değişiklik gösterecektir. Çalışma ortamı önlemleri, denetim firması genelindeki önlemler ve sözleşmeye özgü önlemlerden oluşur.
- 200.12 Çalışma ortamındaki denetim firması çapındaki önlemler aşağıdakileri kapsar:
- Temel ilkelere uymanın önemine ağırlık veren denetim firması liderliği.
  - Güvence ekibi üyelerinin kamu yararı hareket etmeleri beklentisini oluşturan denetim firmasının liderliği.
  - Sözleşmelerin kalite kontrolünün uygulamaya konması ve izlenmesine dair politikalar ve prosedürler.
  - Temel ilkelerle uyuma yönelik tehditleri belirleme, bu tehditlerin önemini değerlendirme ve bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek için önlemler uygulama ya da uygun önlemler mevcut olmadığında veya uygulanmadığında ilgili sözleşmeyi sonlandırma veya reddetme ihtiyacıyla ilgili olarak belgelendirilmiş politikalar.
  - Temel ilkelerle uyumu gerektiren belgelendirilmiş iç politikalar ve prosedürler.
  - Denetim firması veya sözleşme ekibi üyeleri ile müşteri arasındaki çıkarlar ya da ilişkilerin belirlenmesine imkan verecek politikalar ve prosedürler.

- Tek bir müşteriden alınan gelire olan bağımlılığı izleyecek ve eğer gerekirse yönetecek politikalar ve prosedürler.
- Bir güvence müşterisine verilen güvence-dışı hizmetlerin sağlanması için ayrı raporlama yolları olan farklı ortak ve sözleşme ekipleri kullanma.
- Sözleşme ekibinin üyesi olmayan kişileri sözleşmenin sonucunu usulsüz bir biçimde etkilemelerini yasaklayan politikalar ve prosedürler.
- Bir denetim firmasının politikaları ve prosedürlerini, bunlardaki tüm değişiklikler de dahil, tüm ortaklar ve meslek personeline zamanında iletilmesi ve söz konusu politikalar ve prosedürler hakkında uygun eğitim ve öğretim.
- Denetim firmasının kalite kontrol sisteminin uygun işleminin izlenmesinden sorumlu olmak üzere bir kıdemli yönetim üyesini atamak.
- Bağımsızlığın gerekli olduğu güvence müşterilerinin ve ilişkili işletmeler hakkında ortakları ve meslek personeli bilgilendirmek.
- Politikalar ve prosedürlerle uyumu destekleyen bir disiplin mekanizması.
- Kendilerini ilgilendiren temel ilkelerle uyumla ilgili tüm sorunlarda denetim firması içindeki kıdemli düzeylerle iletişimde bulunmak üzere personeli cesaretlendiren ve destekleyen yazılı politikalar ve prosedürler.

200.13 Çalışma ortamındaki sözleşmeye özgü önlemlere örnekler aşağıdakileri kapsar:

- Yapılan güvence-dışı hizmeti inceleyecek ya da gerekirse başka türlü öneride bulunacak, güvence-dışı hizmetlere dahil olmamış bir muhasebe meslek mensubuna sahip olmak.

- Yapılan güvence işini incelemek ya da gerekirse başka türlü tavsiyede bulunmak üzere, güvence ekibini üyesi olmamış bir muhasebe meslek mensubuna sahip olmak.
  - Bağımsız yöneticiler komitesi, mesleki düzenleyici kuruluş veya diğer bir muhasebe meslek mensubu gibi bağımsız bir üçüncü tarafla istişarede bulunmak.
  - Etik sorunları, müşterinin yönetiminden sorumlu kişileriyle tartışmak.
  - Verilen hizmetlerin niteliği ve alınan ücretlerin kapsamını, müşterinin yönetiminden sorumlu kişilere açıklamak.
  - Sözleşmenin bir bölümünü yerine getirmek ya da yeniden yapmak üzere başka bir denetim firmasını dahil etmek.
  - Kıdemli güvence ekibi personelini rotasyona tabi tutmak.
- 200.14 Serbest çalışan bir muhasebe meslek mensubu, sözleşmenin niteliğine bağlı olarak, müşterinin uygulamaya koymuş olduğu önlemlere de güvenebilir. Ancak, tehditleri kabul edilebilir bir düzeye indirmek için sadece söz konusu bu önlemlere güvenmek mümkün değildir.
- 200.15 Müşterinin sistemleri ve prosedürleri içindeki önlemlere örnekler aşağıdakileri kapsar:
- Müşterinin, bir sözleşmeyi yürütmek üzere bir denetim firmasının atanmasını onaylamak ya da kabul etmek üzere yönetim dışından başka kişileri gerektirmesi.
  - Müşterinin, yönetsel kararları almak üzere deneyimli ve kıdemli yetkin çalışanlara sahip olması.
  - Müşterinin, güvence-dışı sözleşmeleri vermede tarafsız seçimleri temin eden iç prosedürleri uygulamaya koymuş olması.
  - Müşterinin, denetim firmasının hizmetlerine ilişkin olarak uygun gözetim ve haberleşme sağlayan bir kurumsal yönetim yapısına sahip olması.

## KISIM 210

### Mesleki Görevlendirme

#### *Müşteri Kabulü*

- 210.1 Serbest çalışan bir muhasebe meslek mensubu, yeni bir müşteri ilişkisini kabul etmeden önce, bu kabulün temel ilkelerle uyuma yönelik herhangi bir tehdit yaratıp yaratmayacağını belirleyecektir. Dürüstlük veya mesleki davranışa yönelik potansiyel tehditler, örneğin müşteri (sahipleri, yönetimi veya faaliyetleri) ile ilgili şüpheli konulardan kaynaklanabilir.
- 210.2 Temel ilkelere uyumu tehdit edebilecek, eğer biliniyorsa, müşteri konuları, örneğin müşterinin yasal olman faaliyetlere (kara para aklama gibi) katılması, sahtekarlık ya da şüpheli finansal raporlama uygulamalarını kapsar.
- 210.3 Serbest çalışan bir muhasebe meslek mensubu, her hangi bir tehdidin ciddiyetini değerlendirecek ve tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulayacaktır.
- Bu önlemlere örnekler aşağıdakileri içerir:
- Müşteri, sahipleri, yöneticileri ve yönetim ve işletme faaliyetlerinden sorumlu olan kişiler hakkında bilgi ve anlayış toplamak; veya
  - Kurumsal yönetim uygulamaları veya iç kontrolleri geliştirmek için müşterinin taahhüdünü güvence altına almak.
- 210.4 Serbest çalışan bir muhasebe meslek mensubuna, tehditleri kabul edilebilir düzeye düşürmenin mümkün olmadığı durumda, bu müşteri ilişkisine girmeyi reddedecektir.
- 210.5 Serbest çalışan bir muhasebe meslek mensubu, tekrarlanan müşteri sözleşmeleri için kabul kararlarını periyodik olarak gözden geçirilmelidir.

*Sözleşme Kabulü*

- 210.6 Mesleki yeterlilik ve gerekli özen temel ilkesi, serbest çalışan bir muhasebe meslek mensubu üzerine; serbest çalışan bir muhasebe meslek mensubunun sadece yerine getirmek üzere yeterli olduğu hizmetleri sağlaması hakkında bir sorumluluk yükler. Serbest çalışan bir muhasebe meslek mensubu, belirli bir müşteri sözleşmesini kabul etmeden önce bu kabulün temel ilkelerle uyuma yönelik bir tehdit oluşturup oluşturmayacağını belirleyecektir. Örneğin, eğer sözleşme ekibi sözleşmenin uygun bir biçimde yürütülmesi için gerekli yeterliliklere hakim değilse veya elde edemiyorsa, mesleki yeterlilik ve gereken özene yönelik bir kişisel çıkar tehdidi ortaya çıkar.
- 210.7 Serbest çalışan bir muhasebe meslek mensubu, bir tehdidin ciddiyetini değerlendirecek ve tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulayacaktır. Bu önlemlere örnekler aşağıdakileri içerir:
- Müşterinin işinin niteliği, müşterinin operasyonlarının karmaşıklığı, sözleşmenin özellikli şartları ile yapılacak işin amacı, niteliği ve kapsamı hakkında uygun bir değerlendirme yapmak;
  - İlgili iş kolları ve konu bilgileri hakkında bilgi edinmek;
  - İlgili düzenleyici ya da raporlama kurallarıyla ilgili deneyime sahip olmak ya da edinmek;
  - Gerekli yeterliliklere sahip yeterli sayıda personel görevlendirmek;
  - Gerekli olduğunda uzman kullanmak;
  - Sözleşmenin yerine getirilmesi için gerçekçi bir zaman çerçevesi üzerinde anlaşmak; veya
  - Ancak bunlar yetkin bir biçimde yapıldığı zaman belli sözleşmelerin kabul edildiğine dair makul güvence sağlamak üzere tasarlanmış kalite kontrol politikaları ve prosedürleriyle uyum göstermek.

210.8 Serbest çalışan bir muhasebe meslek mensubu, bir uzmanın danışmanlığına veya çalışmasına dayanmaya niyetlendiği zaman, muhasebe meslek mensubu, bu tür bir dayanmanın garanti altına alınıp alınmadığını belirleyecektir. Dikkate alınacak faktörler şunlardır: şöhret, uzmanlık, kullanıma hazır kaynaklar ve uygulamadaki mesleki ve etik standartlar. Bu tür bilgiler, birliktelik yapılacak uzmanla daha önceki ilişkiden veya başka kişilerle istişare edilerek elde edilebilir.

#### *Mesleki Görevlendirmedeki Değişiklikler*

210.9 Başka bir serbest çalışan muhasebe meslek mensubunun yerine geçmesi istenen veya başka bir serbest çalışan muhasebe meslek mensubunun elinde bulunan bir sözleşmeye teklif vermeyi düşünen bir serbest çalışan muhasebe meslek mensubu; sözleşmeyi kabul edip etmemek için önlemlerin uygulanmasıyla ortadan kaldırılamayacak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirilemeyecek, temel ilkelerle uyuma yönelik tehditler oluşturabilecek durumlar gibi mesleki veya başka türlü, herhangi bir sebebin olup olmadığını belirleyecektir. Örneğin; serbest çalışan bir muhasebe meslek mensubu bütün ilgili gerçekleri bilmeden önce sözleşmeyi kabul ederse, mesleki yeterlilik ve gerekli özene yönelik bir tehdit olabilir.

210.10 Serbest çalışan bir muhasebe meslek mensubu, tehditlerin ciddiyetini belirleyecektir. Sözleşmenin niteliğine bağlı olarak, öneri değişikliklerle ilgili olarak gerçekleri ve durumları belirlemek üzere mevcut muhasebe meslek mensubu ile doğrudan iletişim kurmayı gerektirebilir ki böylece serbest çalışan muhasebe meslek mensubunun, sözleşmeyi kabul etmenin uygun olup olmayacağını kararlaştırabilir. Örneğin, görevlendirmede değişiklik için açık gerekçeler, gerçekleri tam olarak yansıtmayabilir ve görevlendirmeyi kabul etme kararını etkileyebilecek, mevcut muhasebe meslek mensubu ile olan anlaşmazlıkları işaret edebilir.

210.11 Bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da bunları kabul edilebilir bir seviyeye düşürmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır. Bu önlemlere örnekler aşağıdakileri içerir:

- Teklif sunma taleplerine cevap verirken, sözleşmeyi kabul etmeden önce mevcut muhasebe meslek mensubu ile temasa geçmek talep edilecektir şeklinde teklifte belirtilerek; böylece görevlendirmenin neden kabul edilmemesi gerektiğine dair herhangi bir mesleki ya da diğer sebebin olup olmadığına göre istekte bulunulabilir;
- Sözleşmeyi kabul edip etmemeyi kararlaştırmadan önce, mevcut muhasebe meslek mensubunun görüşüne göre, aday muhasebe meslek mensubunun bilmesi gereken herhangi bir gerçek ya da durum hakkında bilinen bilgileri sağlamak üzere mevcut muhasebe meslek mensubuna sormak; veya
- Diğer kaynaklardan gerekli bilgileri toplamak.

Tehditler, önlemlerin uygulanmasıyla ortadan kaldırılamadığı ya da kabul edilebilir bir seviyeye indirilemediği durumlarda, serbest çalışan muhasebe meslek mensubu, başka bir biçimde yeterli gerçeklerle tatmin olmaması halinde, sözleşmeyi reddedecektir.

210.12 Serbest çalışan bir muhasebe meslek mensubundan, mevcut muhasebeci meslek mensubunun çalışmalarını destekleyecek ya da ilave olacak çalışmaları yapması istenebilir. Bu durumlar, örneğin yetersiz ya da eksik bilgiden kaynaklanan mesleki yeterlilik ve gerekli özene yönelik tehditler oluşturabilir. Herhangi bir tehdidin önemi değerlendirilecek ve bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır. Önerilen işin mevcut muhasebe meslek mensubunu haberdar ederek, çalışmayı düzgün bir biçimde yürütmek için gerek duyulan her tür ilgili bilgiyi sağlamak için mevcut muhasebe meslek mensubuna fırsat tanımak, bu tür bir önleme örnektir.

210.13 Mevcut muhasebe meslek mensubu, gizlilik ilkesine bağlı olmak zorundadır. Muhasebe meslek mensubuna, yerine geçecek muhasebe meslek mensubu ile, bir müşterinin işlerini tartışması izninin verilmesi ya da tartışmasının zorunlu tutulması, sözleşmenin kapsamına ve aşağıdakilere bağlı olacaktır:

- (a) Bunu yapmak için daha önceden müşterinin iznin alınıp alınmadığına; ya da



- (b) Ülkeden ülkeye değişiklik gösterebilecek, bu tür bir haberleşme ya da açıklama ile ilgili yasal ve etik gerekliliklere.

Muhasebe meslek mensubunun, gizli bilgilerin açıklanması zorunlu olan veya olabilecek ya da bu tür bir açıklamanın başka bir şekilde uygun olabileceği durumlar, bu IESBA Etik Kurallar'ın Bölüm A Kısım 140'da belirtilmiştir.

- 210.14 Serbest çalışan bir muhasebe meslek mensubu genel olarak, mevcut muhasebe meslek mensubu ile görüşmeye başlamadan önce, tercihen yazılı olarak müşterinin iznini alma ihtiyacı içinde olacaktır. Bir kez izin alınınca, mevcut muhasebe meslek mensubu, ilgili talepleri yöneten yasal veya düzenlemelere uyumlu olacaktır. Mevcut muhasebe meslek mensubunun bilgi sağladığı durumlarda, bu dürüstlük ve açık bir şekilde yapılacaktır. Eğer aday muhasebe meslek mensubu, mevcut muhasebe meslek mensubu ile iletişime geçemiyorsa, aday muhasebe meslek mensubu, üçüncü tarafların bilgileri veya müşterinin kıdemli yönetimi ya da yönetiminden sorumlu olanların geçmişinin araştırılması gibi başka araçlar yoluyla tüm muhtemel tehditler hakkında bilgileri elde etmek üzere makul adımlar atacaktır.

**KISIM 220\*****Çıkar Çatışmaları**

- 220.1 Serbest çalışan bir muhasebe meslek mensubu, çıkar çatışması ortaya çıkarabilecek durumları belirlemek için uygun adım atacaktır. Bu tür durumlar temel ilkelerle uyuma yönelik tehditler oluşturabilir. Örneğin; tarafsızlığa yönelik bir tehdit, serbest çalışan bir muhasebe meslek mensubu, bir müşteri ile direkt olarak rekabet ettiği zaman ya da bir müşterinin önemli bir rakibi ile ortak bir iş ya da benzer bir düzenlemeye sahip olduğu zaman ortaya çıkabilir. Tarafsızlık ya da gizliliğe yönelik bir tehdit de, serbest çalışan bir muhasebe meslek mensubu, tartışmalı konu ya da işlemle ilgili olarak birbirleriyle çıkar çatışmaları olan müşterilere ya da uyuşmazlık içinde olan müşterilere hizmet verdiği zaman ortaya çıkabilir.
- 220.2 Serbest çalışan bir muhasebe meslek mensubu, her hangi bir tehdidin ciddiyetini değerlendirecek ve tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulayacaktır. Serbest çalışan bir muhasebe meslek mensubu, bir müşteri ilişkisini ya da özellikli bir sözleşmeyi kabul etmeden veya devam etmeden önce, müşteri ya da üçüncü bir tarafla olan ticari çıkar ya da ilişkiler tarafından ortaya çıkmış tüm tehditlerin önemini değerlendirecektir.
- 220.3 Çatışmaya neden olan durumlara bağlı olarak, genellikle aşağıdaki önlemlerden birinin uygulanması gereklidir:
- (a) Denetim firmasının bir çıkar çatışması olabilecek ticari çıkarları ya da faaliyetlerinin müşteriye bildirilmesi ve bu gibi durumlarda hareket etmek üzere müşterilerinin izinlerinin alınması; veya
  - (b) Serbest çalışan muhasebe meslek mensubunun, tarafların çıkarlarının çatıştığı bir konu ile ilgili olarak iki veya daha fazla taraf için hareket ettiğini, bilinen tüm taraflara bildirmesi ve bu şekilde hareket etmek üzere onların onayını alması; veya

\* Bu bölüm, 1 Temmuz 2014'te yürürlüğe girecek, çıkar çatışmalarını ele alan revize Kısım 220 ile yer değiştirecektir. Bakınız sayfa 160.

- (c) Serbest çalışan muhasebe meslek mensubunun, teklif edilen hizmetlerin sağlanmasında (Örneğin; belirli bir sektörde veya belirli bir hizmetle ilgili olarak) herhangi bir müşteri için ayrıcalıklı harekete etmeyeceğinin bildirilmesi ve bu şekilde hareket etmek üzere onların onayının alınması.
- 220.4 Muhasebe meslek mensubu ayrıca, aşağıdaki ilave önlemlerin bir ya da daha fazlasını uygulayıp uygulamamayı da belirleyecektir:
- (a) Farklı sözleşme ekiplerinin kullanımı;
- (b) Bilgiye erişmeyi engelleyen prosedürler (örneğin, bu ekiplerin kati fiziksel ayrımı, gizli ve güvenli veri dosyalama);
- (c) Sözleşme ekibi üyeleri için güvenlik ve gizlilik konularında açık rehberler;
- (d) Denetim firması çalışanları ve ortakları tarafından imzalanmış gizlilik sözleşmelerinin kullanılması; ve
- (e) İlgili müşteri sözleşmelerine dahil olmamış kıdemli bir kişi tarafından önlemlerin uygulanmasının düzenli denetimi.
- 220.5 Önlemlerin uygulanmasıyla ortadan kaldırılamayan ya da kabul edilebilir bir düzeye indirilemeyen, tarafsızlık, gizlilik ya da mesleki davranış da dahil olmak üzere bir veya birden fazla temel ilkeye yönelik bir tehdit oluşturan bir çıkar çatışması durumunda, serbest çalışan muhasebe meslek mensubu, belirli bir sözleşmeyi kabul etmeyecek veya çatışmalı bir ya da birden fazla sözleşmeden çekilecektir.
- 220.6 Çıkarların çatışmalı olduğu ve daha önce müşteri tarafından onaylanmanın reddedildiği bir konuyla ilgili olarak, bir müşteri, serbest çalışan bir muhasebe meslek mensubundan başka bir taraf (bu bir mevcut müşteri olabilir de olmayabilir de) adına hareket etmek üzere onaylanmasını istemiş olduğu ve bu talebin reddedilmesi durumunda, serbest çalışan muhasebe meslek mensubu çıkar çatışmasına neden olan konudaki taraflardan biri için hareket etmeye devam etmeyecektir.

**KISIM 230****İkinci Görüşler**

- 230.1 Serbest çalışan bir muhasebe meslek mensubundan, mevcut bir müşteri olmayan bir şirket ya da işletme tarafından ya da onların adına muhasebe, denetim, raporlama veya diğer standartlar ya da belirli durumlar ya da işlemlere dair ilkelerin uygulamasına yönelik ikinci görüş sağlaması talep edildiği durumlar temel ilkelerle uyuma yönelik tehditler oluşturabilir. Örneğin; ikinci görüşün mevcut muhasebe meslek mensubuna sunulan gerçeklere dayanmadığı durumlar veya yetersiz kanıtlara dayandığı durumlarda, mesleki yeterlilik ve özene yönelik bir tehdit ortaya çıkabilir. Tehdidin mevcudiyeti ve önemi, talebin koşullarına ve bir mesleki yargının ifade edilmesi ile ilgili diğer bütün ulaşılabilen gerçeklere ve varsayımlara bağlı olacaktır.
- 230.2 Böyle bir görüş vermesi istenildiğinde, serbest çalışan bir muhasebe meslek mensubu, her hangi bir tehdidin ciddiyetini değerlendirecek ve tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulayacaktır. Bu tip önlemlere örnekler; mevcut muhasebe meslek mensubu ile temasa geçmek için müşterinin izninin alınmasını, müşteriyle iletişim sırasındaki herhangi bir görüşü çevreleyen sınırlamaların tanımlanmasını ve mevcut muhasebe meslek mensubuna görüşün bir örneğinin verilmesini kapsar.
- 230.3 Görüş almak isteyen şirket veya işletme, mevcut muhasebe meslek mensubu ile görüşülmesine izin vermeyecekse, serbest çalışan muhasebe meslek mensubu tüm durumları da hesaba katarak, istenen görüşün verilmesinin uygun olup olmadığına karar verecektir.

## KISIM 240

### Ücret ve Diğer Çeşit Ödemeler

240.1 Mesleki hizmetlerle ilgili olarak görüşmelere başlandığında, serbest çalışan muhasebe meslek mensubu, uygun görülen ücret ne ise teklif edebilir. Aslında, serbest çalışan bir muhasebe meslek mensubunun başkasından daha düşük bir fiyat teklifi vermesi, kendi içinde etik olmayan bir durum değildir. Bununla birlikte, teklif edilen ücretlerin düzeyinden kaynaklanan, temel ilkelerle uyuma yönelik tehditler olabilir. Örneğin; teklif edilen ücret, bu fiyata sözleşmenin uygulamadaki teknik ve mesleki standartlara göre yerine getirilmesini zora sokacak kadar düşük ise mesleki yeterlilik ve özene yönelik kişisel çıkar tehdidi oluşur.

240.2 Tehdidin varlığı ve önemi, teklif edilen ücret düzeyi ve bu ücrete ilişkin hizmetler gibi faktörlere bağlı olacaktır. Herhangi bir tehdidin önemi değerlendirilecek ve bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır. Bu önlemlere örnekler aşağıdakileri içerir:

- Sözleşmenin şartları ve özellikle istenilen ücretin gerekçeleri ve teklif edilen ücretin kapsadığı hizmetler hakkında müşteriyi bilgilendirmek; veya
- Görev için uygun zaman ve nitelikli elemanlar atamak.

240.3 Şartlı ücretler genellikle, belirli tür güvence-dışı sözleşmelerinde kullanılır.<sup>1</sup> Ancak, bunlar bazı koşullarda temel ilkelerle uyuma yönelik tehditler ortaya çıkarabilir. Tarafsızlığa yönelik kişisel çıkar tehdidi oluşturabilirler. Tüm bu tür tehditlerin varlığı ve önemi aşağıdaki faktörlere dayanacaktır:

- Sözleşmenin niteliğine.
- Olası ücret tutarlarının çeşitliliğine;
- Ücretin belirlenmesinin gerekçelerine.

---

1 Denetim müşterilerine ve diğer güvence müşterilerine sağlanan güvence-dışı hizmetlerin şartlı ücretleri, Bu Etik Kural'ın Kısım 290 ve 291'inde tartışılmıştır.

- İşlemin sonucunun bağımsız bir üçüncü tarafça gözden geçirilip geçirilmeyeceğine.
- 240.4 Tüm bu tür tehditlerin önemi değerlendirilecek ve bunları ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır. Bu önlemlere örnekler aşağıdakileri içerir:
- Ödemelerin gerekçeleri hakkında müşteriyle önceden yapılmış yazılı sözleşme;
  - Serbest çalışan muhasebe meslek mensubu tarafından yapılan işin ve ücretlendirmenin gerekçelerini potansiyel kullanıcılara açıklama;
  - Kalite kontrol politikaları ve prosedürleri; veya
  - Serbest çalışan muhasebe meslek mensubu tarafından yapılan işin, bağımsız bir üçüncü tarafça gözden geçirilmesi.
- 240.5 Bazı durumlarda serbest çalışan muhasebe meslek mensubu müşteriyle ilgili olarak bir teklif ücreti veya komisyon alabilir. Örneğin; serbest çalışan muhasebe meslek mensubu talep edilen özel bir hizmeti yerine getiremediği durumda, ücret, başka bir serbest çalışan muhasebe meslek mensubuna veya başka bir uzmana, süregelen bir müşteriyi önermek için alınmış olabilir. Serbest çalışan muhasebe meslek mensubu, üçüncü bir taraftan (örneğin bir yazılım satıcısından), bir müşteriye mal ya da hizmetlerin satılmasına ilişkin olarak komisyon alabilir. Bu tip bir önerme ücreti veya komisyonunu kabul etmek, tarafsızlık ile mesleki yeterlilik ve özene yönelik kişisel çıkar tehdidi oluşturur.
- 240.6 Serbest çalışan bir muhasebe meslek mensubu, müşteri edinmek için teklif ücreti ödeyebilir, örneğin, müşterinin başka bir serbest çalışan muhasebe meslek mensubunun müşterisi olduğu fakat, mevcut muhasebe meslek mensubu tarafından verilmeyen özellikli hizmetler istemesi durumunda. Bu tip önerme ücretinin ödenmesi de tarafsızlık ile mesleki yeterlilik ve özene yönelik kişisel çıkar tehdidi oluşturur.

240.7 Tehdidin önemi değerlendirilecek ve bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır. Bu önlemlere örnekler aşağıdakileri içerir:

- Başka bir serbest çalışan muhasebe meslek mensubuna önerilen iş için ödenen önerme ücretine ilişkin tüm düzenlemelerin müşteriye açıklanması;
- Başka bir serbest çalışan muhasebe meslek mensubuna önerilen müşteri için alınan bir önerme ücretine ilişkin tüm düzenlemelerin müşteriye açıklanması; veya
- Müşteriye üçüncü bir tarafça mal ve hizmetlerin satılmasına ilişkin olarak komisyon düzenlemeleri için müşteriden ön muhabakat alınması.

240.8 Serbest çalışan muhasebe meslek mensubu, başka bir denetim firmasının tamamını veya bir kısmını, denetim firmasının daha önceki sahiplerine veya varislerine ya da hak sahiplerine ödeme yapılacağı şartına göre alabilir. Bu tür ödemeler, yukarıdaki paragraf 240.5-240.7'de geçen önerme ücreti veya komisyon olarak değerlendirilmez.

**KISIM 250****Mesleki Hizmetlerin Pazarlanması**

- 250.1 Serbest çalışan muhasebe meslek mensubu, reklam veya diğer pazarlama yollarıyla yeni bir iş teklif ettiği zaman, temel ilkelerle uyuma yönelik bir tehdit oluşabilir. Örneğin; hizmetler, başarılar veya ürünler bu ilkeyle bağdaşmayan bir şekilde pazarlınırsa, mesleki davranış ilkesine uyuma yönelik bir kişisel çıkar tehdidi ortaya çıkar.
- 250.2 Serbest çalışan muhasebe meslek mensubu, mesleki hizmetleri pazarlarken, mesleğin ününe zarar vermeyecektir. Muhasebe meslek mensubu, doğru ve dürüst olacaktır ve:
- (a) Sunulmuş hizmetler, elde edilmiş nitelikler ya da kazanılmış deneyimler hakkında abartılı iddialarda bulunmayacaktır; ya da
  - (b) Başka birinin çalışmalarını kötüleyici atıflarda ya da gerçek dışı karşılaştırmalarda bulunmayacaktır.

Eğer, serbest çalışan muhasebe meslek mensubu yapmayı düşündüğü reklam veya pazarlamanın uygun olup olmadığı konusunda şüpheye düşerse, ilgili meslek kuruluşu ile istişarede bulunmayı dikkate alacaktır.



## KISIM 260

### Hediye ve İkramlar

- 260.1 Serbest çalışan bir muhasebe meslek mensubu veya çekirdek ya da yakın aile üyesine bir müşteriden hediyeler ya da ağırlama teklif edilmiş olabilir. Bu tür bir teklif temel ilkelerle uyuma yönelik tehditler oluşturabilir. Örneğin; bir müşteriden hediye kabul edilirse tarafsızlığa yönelik bir kişisel çıkar tehdidi veya yakınlık tehdidi ortaya çıkar; bu tür tekliflerin kamuya açıklanma yapılması ihtimali, tarafsızlığa yönelik bir gözdağı tehdidi ile sonuçlanır.
- 260.2 Herhangi bir tehdidin varlığı ve önemi teklifin niteliğine, değerine ve amacına bağlıdır. Makul ve bilgili bir üçüncü tarafın, tüm özellikli gerçekleri ve şartları tartarak, teklif edilen hediye ve ağırlamaların açıkça önemsiz ve ilgisiz olduğu kanısına varması durumunda, serbest çalışan muhasebe meslek mensubu yapılan teklifin, karar almayı etkilemek ya da bilgi elde etmek özel niyeti olmadan, normal iş akışı çerçevesinde olduğu sonucuna varabilir. Böyle durumlarda, serbest çalışan muhasebe meslek mensubu genel olarak temel ilkelere uyuma yönelik herhangi bir tehdidi, kabul edilebilir bir düzeyde olduğu sonucuna varabilir.
- 260.3 Serbest çalışan bir muhasebe meslek mensubu, her hangi bir tehdidin ciddiyetini değerlendirecek ve tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulayacaktır. Tehditlerin, önlemlerinin uygulanmasıyla ortadan kaldırılmadığı veya kabul edilebilir bir düzeye indirilemediği durumda, serbest çalışan muhasebe meslek mensubu böyle bir teklifi kabul etmeyecektir.

**KISIM 270****Müşteriden Emanet Olarak Alınan Varlıklar**

- 270.1 Serbest çalışan bir muhasebe meslek mensubu, yasa tarafından izin verilmiş olmadıkça, müşterinin paralarını veya diğer varlıklarını emanet olarak kabul etmeyecektir, edilmiş ise, bu tür varlıkları elinde bulunduran serbest çalışan muhasebe meslek mensubu kendisine yüklenen tüm ilave yasal görevlere uygun olarak hareket edecektir.
- 270.2 Müşteriye ait varlıkları elinde bulundurmamak, temel ilkelerle uyuma yönelik tehditler ortaya çıkarır; örneğin, müşterinin varlıklarını elde tutmaktan kaynaklanan mesleki davranışa yönelik kişisel çıkar tehdidi vardır ve tarafsızlığa yönelik kişisel çıkar tehdidi oluşabilir. Başkalarına ait para (veya diğer varlıkları) emanet edilmiş serbest çalışan muhasebe meslek mensubu, dolayısıyla:
- Bu tür varlıkları, kişisel veya denetim firmasının varlıklarından ayrı tutacak;
  - Bu tür varlıklar sadece amacına uygun olarak kullanacak;
  - Bu varlıkların ve herhangi bir gelirin, kar payının veya ortaya çıkan kazancın hesabını her an için, bu hesaplardan sorumlu tüm kişilere, vermeye hazır olacaktır; ve
  - Bu varlıkları elde tutma ve hesap verme ile ilgili tüm ilgili kanun ve düzenlemelere uyacaktır.
- 270.3 Müşterinin varlıklarını elde tutmanın dahil olduğu hizmetler için müşteri ve sözleşme kabulü prosedürlerinin bir parçası olarak, serbest çalışan muhasebe meslek mensubu söz konusu varlıkların kaynağı hakkında uygun araştırmalar yapacak ve yasal ve düzenleyici yükümlülükleri dikkate alacaktır. Örneğin, bu varlıklar kara para aklama gibi yasadışı faaliyetlerden kaynaklanmışsa, temel ilkelerle uyuma yönelik bir tehdit oluşmuştur. Bu tür durumlarda, muhasebe meslek mensubu hukuki danışmanlık almayı tercih edebilir.

**KISIM 280****Tarafsızlık – Bütün Hizmetler**

- 280.1 Serbest çalışan bir muhasebe meslek mensubu, herhangi bir mesleki hizmeti sunarken, bir müşteriyle veya müşterinin yöneticileri, yetkilileri veya çalışanlarıyla olan çıkarları veya ilişkilerinden kaynaklanan, tarafsızlık temel ilkesiyle uyuma yönelik tehditlerin olup olmadığına dikkat edecektir. Örneğin; ailevi ya da kişisel veya iş ilişkisinden dolayı tarafsızlığa yönelik yakınlık tehdidi oluşabilir.
- 280.2 Güvence hizmeti veren bir serbest çalışan muhasebe meslek mensubu, güvence müşterisinden bağımsız olacaktır. Düşünce ve görünümde bağımsızlık, serbest çalışan muhasebe meslek mensubunun ön yargısız, çıkar çatışmasız ya da diğer kişileri usul bir biçimde etkilemeksizin bir sonuç açıklaması ve bir sonuç açıklıyor gözükmesi için gereklidir. Kısım 290 ve 291, serbest çalışan muhasebe meslek mensubu için güvence sözleşmelerini yerine getirirken uyacağı bağımsızlık kuralları hakkında özel rehberlik sağlar.
- 280.3 Herhangi bir mesleki hizmetin sağlanması sırasında tarafsızlığa yönelik tehditlerin mevcudiyeti, sözleşmenin özel şartlarına ve serbest çalışan muhasebe meslek mensubunun yaptığı işin niteliğine bağlı olacaktır.
- 280.4 Serbest çalışan bir muhasebe meslek mensubu, herhangi bir tehdidin ciddiyetini değerlendirecek ve tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulayacaktır. Bu önlemlere örnekler aşağıdakileri içerir:
- Sözleşme ekibinden ayrılma;
  - Denetim prosedürleri;
  - Tehdide neden olan finansal veya iş ilişkilerinin sonlandırılması;
  - Konuyu, denetim firması içindeki daha üst düzey yönetimle görüşmek; ya da

- Sorunu, müşterinin yönetiminden sorumlu kişilerle tartışmak.

Önlemler, tehdidi ortadan kaldıramaz veya kabul edilebilir düzeye indiremezse, serbest çalışan muhasebe meslek mensubu ilgili sözleşmeyi geri çevirecek ya da sonlandıracaktır.

**KISIM 290\***

**BAĞIMSIZLIK - DENETİM VE İNCELEME SÖZLEŞMELERİ**

**İÇİNDEKİLER**

	Paragraf
Kısımın Yapısı .....	290.1
Bağımsızlığa Kavramsal Bir Çerçeve Yaklaşımı .....	290.4
Denetim Ağları ve Denetim Ağı Firmaları .....	290.13
Kamu Yararına Haiz İşletmeler .....	290.25
İlişkili İşletmeler .....	290.27
Yönetimden Sorumlu Olanlar .....	290.28
Belgelendirme .....	290.29
Sözleşme Dönemi .....	290.30
Birleşmeler ve Alımlar .....	290.33
Diğer Konular .....	290.39
Kavramsal Çerçeve Yaklaşımının Bağımsızlığa Uygulanması . .....	290.100
Finansal Çıkarlar .....	290.102
Krediler ve Teminatlar .....	290.118
İş İlişkileri .....	290.124
Ailevi ve Kişisel İlişkiler .....	290.127
Denetim Müşterisinde İstihdam .....	290.134
Denetim Müşterisinin Geçici Eleman Tahsis Edilmesi .....	290.142

\* Etik Kurallar'ın bir kuralına aykırılığı ele alan IESBA Etik Kurallar'daki değişikliklerden kaynaklanan bu kısımdaki değişiklikler, 1 Nisan 2014'de yürürlüğe girecektir. Bakınız sayfa 195.

Denetim Müşterisine Yakın Zamanda Verilen Hizmet .....	290.143
Denetim Müşterisinin Yöneticisi ya da Yetkilisi Olarak Hizmet Vermek .....	290.146
Kıdemli Personelin Denetim Müşterisiyle Uzun Süreli İlişkisi (Ortak Rotasyonu da Dahil) .....	290.150
Denetim Müşterisine Güvence-dışı Hizmetlerin Sağlanması .....	290.156
Yönetim Sorumlulukları .....	290.162
Muhasebe Kayıtları ve Finansal Tabloların Hazırlanması .....	290.167
Değerleme Hizmetleri .....	290.175
Vergi Hizmetleri .....	290.181
İç Denetim Hizmetleri.....	290.195
IT Sistemleri Hizmetleri.....	290.201
Dava Desteği Hizmetleri.....	290.207
Hukuki Hizmetler.....	290.209
İşe Alım Hizmetleri .....	290.214
Kurumsal Finans Hizmetleri .....	290.216
Ücretler .....	290.220
Ücretler — Nisbi Büyüklük .....	290.220
Ücretler - Gecikmiş.....	290.223
Koşullu Ücretler .....	290.224
Ödüllendirme ve Değerlendirme Politikaları .....	290.228
Hediye ve İkramlar .....	290.230
Aktüel ya da Karşı Davalar.....	290.231
Kullanım ve Dağıtım Hakkında bir Kısıtlama İçeren Raporlar.....	290.500

**Kısımın Yapısı**

- 290.1 Bu kısım, serbest çalışan bir muhasebe meslek mensubunun finansal tablolar hakkında bir sonuç açıkladığı güvence sözleşmeleri olan denetim ve inceleme sözleşmeleri için bağımsızlık kurallarını ele almaktadır. Bu sözleşmeler, finansal tabloların tam seti ve tek bir finansal tablo hakkında rapor sunan denetim ve inceleme sözleşmelerinden oluşur. Denetim ya da inceleme sözleşmeleri olmayan güvence sözleşmeleri için bağımsızlık kuralları Kısım 291’de ele alınmıştır.
- 290.2 Denetim raporunun kullanım ve dağıtım konusunda bir sınırlama ve belirli kuralların yerine getirilmesi belirtilen, denetim sözleşmeleri içeren bazı durumlarda, bu kısımdaki bağımsızlık kuralları paragraf 290.500 ila 290.514 arasındaki hükümlere göre değiştirilebilir. Yasa ya da düzenleme tarafından istenilen finansal tablolar denetimi durumunda, değişikliğe izin verilmez.
- 290.3 Bu kısımdaki terim(ler):
- (a) “Denetim”, “denetim ekibi”, “denetim sözleşmesi”, denetim müşterisi” ve “denetim raporu”, inceleme, inceleme ekibi, inceleme sözleşmesi, inceleme müşterisi ve inceleme raporunu içerir, ve
  - (b) “Denetim firması”, başka bir biçimde belirtilmedikçe, denetim ağı firmasını içerir.

**Bağımsızlığa Kavramsal Bir Çerçeve Yaklaşımı**

- 290.4 Denetim sözleşmeleri durumunda, bu kamu yararına ve dolayısıyla bu IESBA Etik Kurallar, denetim ekibinin üyelerinin, denetim firmalarından ve denetim ağı firmalarından bağımsız olmasını gerektirir.
- 290.5 Bu kısmın amacı, bağımsızlığı elde etmek ve korumak için aşağıda açıklanan kavramsal çerçeve yaklaşımını uygulamada denetim firmalarına ve denetim ekibinin üyelerine yardım etmektir.
- 290.6 Bağımsızlık şunlardan oluşur:
- (a) Düşüncede Bağımsızlık

Mesleki yargıyı tehlikeye düşürecek etkilerden etkilenmeden bir sonuç açıklamaya imkan veren, böylece kişinin dürüstlikle hareket etmesine ve tarafsızlık ve mesleki şüphecilik kullanmasına imkan veren zihin durumu.

(b) Görünümde Bağımsızlık

Önlemler de dahil olmak üzere ilgili her türlü enformasyon konusunda bilgi sahibi olan ve makul bir üçüncü kişinin; bir denetim firmasının veya güvence ekibi üyesinin dürüstlüğüne, tarafsızlığına ve mesleki şüphecilğe gölge düştüğü sonucunda haklı olarak ulaşmasına yol açacak kadar açık olan olgu ve koşullardan kaçınma.

290.7 Kavramsal çerçeve yaklaşımı, muhasebe meslek mensupları tarafından şunlara uygulanmalıdır:

- (a) Bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek;
- (b) Belirlenen tehditlerin önemini değerlendirmek; ve
- (c) Bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir seviyeye düşürmek gerektiğinde önlemler uygulamak.

Muhasebe meslek mensubu, uygun önlemlerin olmadığını ya da tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir seviyeye indirmek için uygulanmadığını belirlerse, muhasebe meslek mensubu tehdidi oluşturan durumlar ya da ilişkileri ortadan kaldırmalı ya da denetim sözleşmesini iptal ya da reddetmelidir.

Muhasebe meslek mensubu bu kavramsal çerçeveyi uygularken, mesleki yargı kullanacaktır.

290.8 Çeşitli farklı koşul veya bu koşulların bileşimi bağımsızlığa yönelik tehditlerin belirlenmesiyle ilgili olabilir. Bağımsızlığa yönelik tehditler yaratan tüm durumları tanımlamak ve uygun faaliyetlerini belirlemek imkansızdır. Bu nedenle, bu IESBA Etik Kurallar, bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemeleri, değerlendirmeleri ve ele almaları için denetim firmalarının ve denetim ekibi üyelerinin gerek duyduğu kavramsal bir çerçeve kurar. Kavramsal çerçeve yaklaşımı, bu IESBA Etik Kurallar'daki etik kuralları yerine getirmede serbest çalışan muhasebe meslek mensuplarına yardımcı olur. Kavramsal Çerçeve, bağımsızlığa yönelik tehdit oluşturan farklı durumlara yer



verir ve bir muhasebe meslek mensubunu, eğer özellikle yasaklanmadı ise duruma izin verilir sonucuna varmasından alıkoymaz.

- 290.9 Paragraf 290.100 ve sonrası, bağımsızlığa kavramsal çerçeve yaklaşımının nasıl uygulanacağını açıklar. Bu paragraflar, bağımsızlığa yönelik tehdit oluşturan ya da oluşturabilecek tüm durumları ve ilişkileri ele almamaktadır.
- 290.10 Bir denetim firması, bir sözleşmeyi kabul etme ya da devam etme ya da belli bir kişinin denetim ekibinin üyesi olmasına kararı verirken, bağımsızlığa yönelik tehditleri belirleyecek ve değerlendirecektir. Eğer tehditler kabul edilebilir bir düzeyde değilse, ve bir sözleşmeyi kabul etme ya da belli bir kişinin denetim ekibinin üyesi olmasına kararı verirken, denetim firması, tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek için önlemlerin olup olmadığını değerlendirecektir. Eğer karar, bir sözleşmeye devam edip etmemek hakkında ise, denetim firması, mevcut önlemlerin tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek için etkili olmaya devam edip edemeyeceğini ya da başka önlemler almaya ihtiyaç duyulup duyulmayacağını ya da sözleşmenin iptal edilmesi gerekliliğini belirleyecektir. Sözleşme süresince, denetim firmasının dikkatine ne zaman bir bağımsızlığa yönelik tehdit konusunda yeni bir bilgi gelirse, denetim firması, tehdidin önemini, kavramsal çerçeve yaklaşımına göre değerlendirecektir.
- 290.11 Bu kısım boyunca, bağımsızlığa yönelik tehditlerin önemine referans verilmektedir. Tehdidin önemini değerlendirirken, nicel olduğu kadar nitel faktörler de dikkate alınacaktır.
- 290.12 Bu kısım, pek çok durumda, denetim firması içindeki kişilerin bağımsızlıkla ilgili eylemler için özel sorumluluklarını tanımlamaktadır, çünkü sorumluluk bir denetim firmasının büyüklüğüne, yapısına, organizasyonuna bağlı olarak değişebilmektedir. Denetim firması, *Uluslararası Kalite Kontrolü Standardı*'na (UKKS) göre, ilgili etik kurallar tarafında istenildiğinde bağımsızlığın korunduğuna dair makul güvence sağlamak üzere politikalar ve prosedürler tasarlanmak zorundadır. Ayrıca, *Uluslararası Denetim Standartları* (UDS'ler), sözleşmeye uygulanacak bağımsızlık kurallarına uyduğu konusunda bir sonuca varmasını şart koşar.

**Denetim Ağları ve Denetim Ağı Firmaları**

- 290.13 Eğer bir denetim firması bir denetim ağı firması olarak düşünülürse, denetim ağının içerisindeki diğer denetim firmalarının finansal tablo denetim müşterilerinden bağımsız olması gerekir (Bu IESBA Etik Kurallar'da başka bir biçimde belirtilmediği sürece). Bir denetim ağı firmasına uygulanan bu kısımdaki bağımsızlık kuralları, işletmenin kendisinin bir denetim firması tanımını karşılamaına bakmaksızın, danışmanlık bürosu ya da mesleki hukuk bürosu gibi bir denetim ağı firması tanımına uyan tüm işletmelere uygulanır.
- 290.14 Mesleki hizmetler sağlamak için yeteneklerini artırmak amacıyla, denetim firmaları sık sık diğer denetim firmaları ve işletmeler ile daha büyük yapılar oluşturur. Bu daha büyük yapıların bir denetim ağı yaratıp yaratmadığı, belirli gerçeklere ve şartlara dayanır ve denetim firmalarının ve işletmelerin yasal olarak ayrı ve farklı olup olmadığına dayanmaz. Örneğin, bir denetim ağı oluşturmak için gerekli olan kriteri karşılamayan daha büyük bir yapının sadece işin sevkini kolaylaştırması amaçlanabilir. Alternatif şekilde, daha büyük bir yapı öyle bir yapı olabilir ki işbirliğini ve denetim firmalarının ortak bir marka adını, ortak bir kalite kontrol sistemini veya önemli mesleki kaynakları paylaşmasını amaçlayabilir ve sonuç olarak bir denetim ağı olarak düşünülebilir.
- 290.15 Daha büyük bir yapının bir denetim ağı olup olmadığına ilişkin karar, makul ve bilgili bir üçüncü tarafın, tüm özellikli gerçekleri ve şartları tartarak, işletmelerin bir denetim ağı oluşturacak şekilde birleştirildiği muhtemel sonucuna varıp varmadığı ışığında verilebilir. Bu kararın denetim ağının geneline tutarlı şekilde uygulanması gerekecektir.
- 290.16 Daha büyük yapının işbirliğini amaçladığı ve yapı içerisindeki işletmeler arasında kar veya maliyet paylaşımının açıkça amaçlandığı hallerde, bir denetim ağı olması düşünülür. Ancak, önemsiz maliyetlerin paylaşımı kendi içinde bir denetim ağı yaratmayacaktır. Ek olarak, maliyetlerin paylaşımı sadece denetim metodolojilerinin, el kitaplarının ya da eğitim kurslarının geliştirilmesiyle ilgiliyse, bu kendi içinde bir denetim ağı yaratmayacaktır. Ayrıca, ortak şekilde bir hizmet sağlamak veya bir ürün geliştirmeyi amaçlayan bir denetim

firması ve başka bir ilişkisiz işletme arasındaki ortaklığın kendisi bir denetim ağı yaratmayacaktır.

- 290.17 Daha büyük yapının işbirliği amaçladığı ve yapı içerisindeki işletmelerin ortak mülkiyeti, kontrol veya yönetimi paylaştığı hallerde, bunun bir denetim ağı olduğu düşünülür. Bu, sözleşme veya başka araçlar aracılığıyla gerçekleştirilebilir
- 290.18 Daha büyük yapının işbirliği amaçladığı ve yapı içerisindeki işletmelerin ortak kalite kontrol politikalarını ve prosedürlerini paylaştığı hallerde, bunun bir denetim ağı olduğu düşünülür. Bu amaçla, ortak kalite kontrol politikaları ve prosedürleri baştan sona daha büyük yapıda tasarlanan, uygulanan ve izlenen kalite kontrol politika ve prosedürleri olacaktır.
- 290.19 Daha büyük yapının, işbirliği amaçladığı ve yapı içerisindeki işletmelerin ortak bir iş stratejisi paylaşımları durumunda, bu bir denetim ağı olduğu düşünülür. Ortak bir iş stratejisini paylaşmak, ortak stratejik hedefleri gerçekleştirmek için işletmeler tarafından bir anlaşmayı içerir. Bir işletmenin tek başına bir denetim ağı firması olması düşünülmez çünkü sadece mesleki hizmet sağlanması için bir öneri isteğine ortak olarak cevap vermek amacıyla başka bir işletme ile işbirliği yapar.
- 290.20 Daha büyük yapının, işbirliği amaçladığı ve yapı içerisindeki işletmelerin ortak bir marka ismi paylaşmaları durumunda, bunun bir denetim ağı olduğu düşünülür. Ortak bir marka adı ortak parafırları veya ortak bir adı içerir. Bir denetim firması ortağının bir denetim raporunu imzaladığı durumda denetim firması adının bir parçası olarak veya denetim firması adıyla birlikte ortak bir marka adını içerirse, denetim firmasının ortak bir marka adı kullandığı düşünülür.
- 290.21 Denetim firmasının bir denetim ağına ait olmamasına ve denetim firması adının parçası olarak ortak bir marka adı kullanmamasına rağmen, kırtasiye veya tanıtıcı materyallerinde bir denetim firmaları birliğinin bir üyesi olduğuna ilişkin atıfta bulunuyorsa bir denetim ağına ait olduğu görüntüsünü verebilir. Dolayısıyla, bir denetim ağına ait olduğu algısından kaçınmak amacıyla bir denetim firmasının herhangi bir ortaklığı nasıl tanımladığını çok dikkatli düşünmesi gerekmektedir.

- 290.22 Bir denetim firması bürosunun bir unsurunu satarsa, satış sözleşmesi bazen, kısa bir süre için, denetim firması ile hiçbir bağı kalmamasına rağmen unsurun denetim firmasının adını veya adın bir ögesini kullanmayı sürdürebileceğini temin eder. Böyle durumlarda, iki işletme de ortak bir ad altında uygulama yapabilirken, gerçekler, bunların işbirliği amaçlayan daha büyük bir yapıya ait olmadığıdır ve dolayısıyla bunların denetim ağı firmaları olmadığıdır. Bu işletmelerin, dışarıdaki taraflara kendilerini tanıtırken denetim ağı firmaları olmadıklarını nasıl açıklayacaklarını dikkatlice düşünmeleri gerekmektedir.
- 290.23 Daha büyük yapının, işbirliği amaçladığı ve yapı içerisindeki işletmelerin mesleki kaynakların ciddi bir kısmını paylaşmaları durumunda, bunun bir denetim ağı olduğu düşünülür. Mesleki kaynaklar şunları içerir:
- Müşteri verisi, fatura ve zaman kayıtları gibi denetim firmalarının bilgi değişiminde bulunmasını mümkün kılan ortak sistemler;
  - Ortaklar ve personel;
  - Teknik veya işkoluna özel konuları, güvence sözleşmeleri için işlemleri veya olayları danışmak için teknik departmanlar;
  - Denetim metodolojisi veya denetim el kitapları; ve
  - Eğitim kursları ve imkanları.
- 290.24 Paylaşılan mesleki kaynakların önemli olup olmadığı ve bu nedenle denetim firmalarının denetim ağı firmaları olup olmadığını belirlenmesi ilgili gerçeklere ve şartlara dayanarak yapılmalıdır. Personel veya müşteri veya piyasa bilgisi değişimi yapılmadan ortak denetim metodolojisi veya denetim el kitapları ile sınırlı paylaşılan kaynakların bulunduğu hallere paylaşılan bilgilerin önemli olarak düşünülmesi muhtemel değildir. Aynısı ortak eğitim çabalarına uygulanır. Ancak, personelin ortak bir havuzdan çekildiği veya ortak bir teknik departmanın denetim firmalarının izlemesi gereken teknik danışmanlığı katılımcı denetim firmalarına sağlamak amacıyla daha büyük yapı içerisinde oluşturulduğu yerlerde olduğu gibi paylaşılan

kaynakların insan veya bilgi değişimini gerektirdiği hallerde, makul ve bilgili üçüncü tarafın paylaşılan kaynakların önemli olduğu sonucuna varması daha muhtemeldir.

### **Kamu Yararına Haiz İşletmeler**

290.25 Kısım 290, bazı işletmelerdeki kamu yararı boyutunu yansıtmak için ilave hükümler içermektedir. Bu kısmın amacı için kamu yararına haiz işletmeler şunlardır:

- (a) Borsada işlem gören tüm işletmeler, ve
- (b) Aşağıdaki tüm işletmeler:
  - i. Düzenleme ya da yasalarca bir kamu yararına haiz işletme olarak tanımlanmış, veya
  - ii. Denetimi, borsada işlem gören işletmelerin denetimlerine uygulanan aynı bağımsızlık kurallarıyla uyum içinde yürütülmesi, yasa ya da düzenleme tarafından şart koşulan düzenlemelere tabi olanlar. Bu tür bir düzenleme, bir denetim düzenleyicisini de içeren herhangi bir ilgili düzenleyici tarafından yayınlanabilir.

290.26 Denetim firmaları ve üye kuruluşlar, ilave işletmeleri ya da işletmelerin belirli kategorilerini, kamu yararına haiz işletmeler olarak davranacaklarını belirlemek için desteklenirler çünkü bu işletmeler büyük sayılara ve çok geniş paydaşlara sahiptirler. Dikkate alınması gereken faktörler şunlardır:

- İşin niteliği, örneğin çok sayıda ortaklar için bir emanet kapasitesinde varlıkları tutmak. Örnekler, finansal kuruluşları içerebilir, örneğin bankalar ve sigorta şirketleri ve emeklilik fonları,
- Ölçek, ve
- Çalışan sayısı.

### **İlişkili İşletmeler**

290.27 Denetim müşterisinin, borsaya kayıtlı bir işletme olması durumunda, bu kısımda denetim müşterisine yapılan referans, müşterinin iliş-

kili işletmeleri kapsar (başka bir biçimde belirtilmediği sürece). Tüm diğer denetim müşterileri için, bu kısımda denetim müşteriye yapılan referans, müşterinin doğrudan ya da dolaylı olarak üzerinde kontrolü olduğu ilgili işletmeleri kapsar. Denetim ekibi, müşterinin başka bir işletmesinin dahil olduğu bir ilişki ya da durumun, denetim firmasının müşteriden bağımsızlığının değerlendirilmesiyle ilgili olduğunu bildiğinde ya da buna inanmak için sebebi olduğunda, denetim ekibi bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlerken ve değerlendirirken bu ilişkili işletmeyi dahil edecek ve gerekli önlemleri uygulayacaktır.

### Yönetişimden Sorumlu Olanlar

290.28 Bu IESBA Etik Kurallar tarafından, uygulanan denetim standartları, yasa ya da düzenleme tarafından şart koşulmasa bile, denetim firmasının görüşüne göre bağımsızlık üzerinde makul bir etkisi olabilecek ilişkiler ve diğer konularla ilgili olarak denetim firması ile denetim müşterisinin yönetimden sorumlu olanlar arasında düzenli iletişimde bulunulması desteklenir. Bu tür bir iletişim, yönetimden sorumlu olanların aşağıdakileri yapmasına imkan verir:

- Bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemede ve değerlendirmede denetim firmasının yargısını dikkate alma,
- Bu tehditleri ortadan kaldırma ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek için uygulanan önlemlerin uygunluğunu dikkate alma,
- Gerekli adımları atma.

Bu tür bir yaklaşım, gözdağı verme ve yakınlık tehditleri ile ilgili olarak özellikle yardımcı olabilir.

### Belgelendirme

290.29 Belgelendirme, bağımsızlık kurallarıyla uygunlukla ilgili olarak sonuç oluştururken muhasebe meslek mensubunun yargısının kanıtlarını sağlar. Belgelendirmenin olmaması, bir denetim firmasının belli bir konuyu dikkate alıp almadığının ya da bağımsız olup olmadığının göstergesi değildir.

Muhasebe meslek mensubu, bağımsızlık kurallarıyla uygunlukla ilgili sonuçlarını ve bu sonuçları destekleyen tüm ilgili tartışmaların esaslarını belgelendirecektir. Dolayısıyla:

- (a) Bir tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indirmek için önlemler gerektiğinde, muhasebe meslek mensubu tehdidin niteliğini ve tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indirmek için uygulanan ya da mevcut önlemleri belgelendirecektir; ve
- (b) Bir tehdit, önlemlerin gerekli olup olmadığı ve muhasebe meslek mensubunun zaten tehdidin kabul edilebilir bir düzeyde olduğu için bu önlemlerin olmadığı sonucuna varıp belirlemek için ciddi bir analiz gerektirdiğinde, muhasebe meslek mensubu tehdidin niteliğini ve sonucun gerekçesini belgelendirecektir.

### **Sözleşme Dönemi**

- 290.30 Denetim müşterisinden bağımsızlık hem sözleşme süresinde hem de finansal tabloların kapsadığı süre boyunca gereklidir. Sözleşme dönemi, denetim ekibinin denetim hizmeti yürütmeye başlamasıyla başlar. Sözleşme dönemi, denetim raporunun yayınlanması ile sona erer. Sözleşme görevinin tekrar eden iş niteliğinde olması durumunda, sözleşme görevi taraflardan birinin mesleki ilişkisinin sonlandırıldığını beyan etmesi veya final denetim raporunun yayınlanmasından daha sonra sona erer.
- 290.31 Bir şirket denetim firması tarafından görüş bildirilecek finansal tabloların kapsadığı veya daha sonraki dönemde denetim müşterisi olursa, denetim firması, aşağıdaki durumların bağımsızlığa yönelik herhangi bir tehdit yaratıp yaratmadığını belirleyecektir:
- (a) Finansal tabloların kapsadığı dönem veya daha sonraki dönemde ancak denetim sözleşmesinin kabul edilmesinden önce, denetim müşterisi ile olan finansal veya iş ilişkileri; veya
  - (b) Denetim müşterisine verilen önceki hizmetler.
- 290.32 Finansal tabloların kapsadığı dönemde veya sonrasında ancak denetim ekibinin denetim hizmetlerine başlamasından önce ve bu hiz-

metlere, denetim sözleşmesi döneminde izin verilmemiş ise bu hizmetlerin verilmesinin bağımsızlığı tehdit edeceği göz önünde bulundurulacaktır. Tehdit kabul edilebilir bir düzeyde değil ise, denetim sözleşmesi ancak tehdidin ortadan kaldırılması ya da kabul edilebilir bir düzeye indirilmesi için önlemler uygulanıyorsa kabul edilecektir. Bu tip önlemlere örnekler aşağıdakileri kapsar:

- Güvence-dışı hizmeti veren personelin denetim ekibine dahil edilmemesi;
- Denetim ve güvence dışı işlerin uygun görüldüğü şekilde bir muhasebe meslek mensubunun incelemesini sağlamak; ya da
- Hizmetinin sorumluluğunu alabilmeye imkan verecek kapsamda; güvence-dışı hizmetinin sonuçların değerlendirmesi için başka bir denetim firması görevlendirmek ya da sunulan güvence-dışı hizmetinin başka bir denetim firması tarafından yeniden yapılmasını sağlamak.

### Birleşmeler ve Satın Almalar

290.33 Bir işletme, birleşme ya da satın alma sonucunda, bir denetim müşterisinin ilişkili işletmesi haline geldiğinde, denetim firması, birleşme ya da satın alma yürürlük tarihinden sonra bağımsızlığını ve dolayısıyla denetim sözleşmesine devam edebilmesini etkileyebilecek, ilgili işletmeler önceki ve şimdiki çıkarlarını ve ilişkilerini, mevcut önlemleri göz önünde bulundurarak, belirleyecek ve değerlendirecektir.

290.34 Birleşme ya da alımın yürürlük tarihiyle birlikte, bu IESBA Etik Kuralları'na göre izin verilmeyen tüm mevcut çıkar ya da ilişkileri sonlandırmak üzere gerekli adımları atacaktır. Ancak, söz konusu mevcut bir çıkar ya da ilişki birleşme ya da alımın yürürlük tarihiyle birlikte makul bir biçimde sonlandırılmıyorsa, örneğin ilişkili işletme, yürürlük tarihinde denetim firması tarafından sunulan başka bir güvence-dışı hizmet sağlayıcısına düzgün bir biçimde geçişi sağlayamıyorsa, denetim firması bu tür çıkar ya da ilişki nedeniyle ortaya çıkan tehdidi belirleyecektir. Tehdit ciddileştikçe, denetim firmasının tarafsızlığının ihlal edilmesi ve denetçi olarak devam edemeyecek olma ihtimali artar. Tehdidin önemi aşağıdaki gibi faktörlere dayanacaktır:



- Çıkar ya da ilişkinin niteliği ve önemi;
- İlişkili işletme ilişkisinin niteliği ve ciddiyeti (örneğini ilgili işletmenin yavru ya da ana şirket olması); ve
- Çıkar ya da ilişkinin kabul edilebilir bir biçimde sonlandırılmasına kadar geçecek sürenin uzunluğu.

Denetim firması, birleşme ya da alımın yürürlük tarihinde çıkar ya da ilişkinin kabul edilebilir bir biçimde neden sonlandırılmayacağına nedenlerini ve tehdidin önemini değerlendirmesini, yönetimden sorumlu olanlarla tartışacaktır.

290.35 Eğer yönetimden sorumlu olanlar, denetim firmasından denetçi olarak devam etmesini talep ederse, denetim firması ancak aşağıdakiler olursa bunu yapacaktır:

- (a) Çıkar ya da ilişki mümkün olduğunca kabul edilebilir en kısa sürede ve her halükarda birleşme ya da alımın yürürlük tarihinden altı ay içerisinde sonlandırılacak;
- (b) Bu tür bir çıkar ya da ilişkiye sahip herkes, bu kısımda izin verilmeyecek bir güvence-dışı hizmet yapma yoluyla ortaya çıkan da dahil, denetim için sözleşme ekibinin bir üyesi ya da sözleşmeni kalite kontrol incelemesinde sorumlu kişi olmayacaktır; ve
- (c) Gerektiğinde uygun geçiş önlemleri uygulanacaktır ve yönetimden sorumlu olanlarla tartışacaktır. Geçiş önlemleri örnekleri aşağıdakileridir;
  - Denetim ve güvence dışı işlerin uygun görüldüğü şekilde bir muhasebe meslek mensubunun incelemesini sağlamak;
  - Denetim firmasının, finansal tablolar hakkında görüş bildiren bir üyesi olmayan, sözleşme kalite kontrol incelemesine eşit bir inceleme yürütecek bir muhasebe meslek mensubuna sahip olmak; veya
  - Hizmetinin sorumluluğunu alabilmeye imkan verecek kapsamda, ya güvence-dışı hizmetinin sonuçlarının değerlendiril-

mesinin sağlaması için başka bir denetim firması görevlendirmek ya da sunulan güvence-dışı hizmetinin başka bir denetim firması tarafından yeniden yapılanmasını sağlanması.

- 290.36 Denetim firması, birleşme ya da satın almanın yürürlük tarihinden önce denetim konusunda ciddi bir iş miktarı tamamlamış olabilir ve kısa bir süre içerisinde kalan denetim prosedürlerini tamamlayabilecek olabilir. Böyle durumlarda, eğer yönetişimden sorumlu olanlar, denetim firmasından, paragraf 290.33'de belirtilen çıkar ya da ilişkiye devam ederken, denetimi tamamlamalarını talep ederse, denetim firması ancak aşağıdakiler olursa bunu yapacaktır:
- Bu tür çıkar ya da ilişki tarafından oluşturulan tehdidin önemi değerlendirip ve bu değerlendirmeyi yönetişimden sorumlu olanlarla tartıştıktan;
  - Paragraf 290.35 (b)-(c) kurallarına uyarak; ve
  - Denetim raporunun yayınlanmasından önce denetçi olmayı bırakarak.
- 290.37 Paragraf 290.33 ila 290.36 arasında kapsanan önceki ve şimdiki çıkarlar ve ilişkiler ele alınırken, denetim firması, tüm kuralları yerine getirilmiş olsa bile, tarafsızlığın zarar göreceğine dair çıkar ve ilişkilerin ortaya çıkardığı tehdidin çok önemli kalıp kalmayacağını değerlendirecek ve eğer böyleyse, denetim firması denetçiliği bırakacaktır.
- 290.38 Muhasebe meslek mensubu, birleşme ya da alımın yürürlük tarihinde sonlandırılmamış olacak, paragraf 290.34 ve 290.36'da kapsanan tüm çıkar ve ilişkileri ve neden sonlandırılmayacağına dair sebepleri, uygulanan geçiş önlemlerini, yönetişimden sorumlu olanlarla yapılan tartışma sonuçlarını ve önceki ve şimdiki çıkar ve ilişkilerin neden tarafsızlığın zarar göreceğine dair çıkar ve ilişkilerin ortaya çıkardığı tehdidin çok ciddi kalıp kalmayacağına gerekçesini belirleyecektir.

## **Diğer Konular**

290.39 Bu kısmın kasıtsız bir biçimde ihlal edildiği durumlar olabilir. Bu tür bir kasıtsız ihlal olursa, bu durum genel olarak, denetim firmasının bağımsızlığı korumak için UKKS tarafından şart koşulanlara eşit uygun kalite kontrol politikaları ve prosedürlerinin olması halinde, bağımsızlığa zarar vermediği varsayılacak ve tespit edildiğinde, bu ihlal derhal düzeltilecek ve tehdidin ortadan kaldırılması ya da kabul edilebilir bir düzeye indirilmesi için gerekli tüm önlemler uygulanır. Denetim firması, konuyu yönetimden sorumlu olanlarla tartışmayı değerlendirecektir.

**290.40 ila 290.99 arasındaki paragraflar bilerek boş bırakılmıştır.**

## Kavramsal Çerçeve Yaklaşımının Bağımsızlığa Uygulanması

290.100 Paragraf 290.102 ila 290.231, bağımsızlığa yönelik tehdit oluşturan ya da oluşturabilecek özel durumları ve ilişkileri ele almamaktadır. Bu paragraflar, potansiyel tehditleri ve bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek için uygun olabilecek önlem türlerini tanımlar ve hiçbir önlemin tehditleri kabul edilebilir bir düzeye indiremeyeceği belli durumları açıklar. Bu paragraflar, bağımsızlığa yönelik tehdit oluşturan ya da oluşturabilecek tüm durumları ve ilişkileri açıklamaz. Denetim firması ve denetim ekibi üyeleri, benzer fakat aynı olmayan durum ve ilişkilerin etkilerini değerlendirecek ve tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde paragraf 210.12 ila 200.15 arasındaki önlemler de dahil olmak üzere, uygulanabilecek önlemlerin uygulanıp uygulanmayacağını belirleyecektir.

290.101 Paragraf 290.102 ila 290. 126, finansal çıkar, borç ya da teminatın maddi önemine ya da iş ilişkilerinin önemine referanslar içermektedir. Bir kişi için bu tür bir çıkarın önemli olup olmadığını belirleme amacıyla, kişinin ve kişinin çekirdek aile üyelerinin toplam net serveti dikkate alınabilir.

### Finansal Çıkarlar

290.102 Bir denetim müşterisinde finansal çıkar bulundurmak, kişisel çıkar tehdidi oluşturabilir. Oluşmuş herhangi bir tehdidin varlığı ve önemi aşağıdakilere bağlıdır:

- (a) Finansal çıkarı elinde bulunduran kişinin rolü,
- (b) Finansal çıkarın doğrudan ya da dolaylı olması, ve
- (c) Finansal çıkarın maddi önemi.

290.103 Finansal çıkarlar, bir aracı (örneğin, kurumsal yatırım kuruluşu, gayrimenkul ya da tekel) vasıtasıyla elde tutulabilir. Bu tür bir finansal çıkarın doğrudan mı yoksa dolaylı mı olduğunu belirlemek, yararlanan kişinin yatırım aracı üzerinde bir kontrole sahip olup olmadığına ya da yatırım kararlarını etkileme gücü olup olmadığına dayanmaktadır. Yatırım aracı üzerinde kontrole ve yatırım kararlarını etkileme

gücü mevcut olduğunda, bu IESBA Etik Kurallar, bu finansal çıkarı doğrudan finansal çıkar olarak tanımlar. Tam tersine, yararlanan kişinin yatırım aracı üzerinde bir kontrole sahip olmadığı ya da yatırım kararlarını etkileme gücü olmadığında, bu IESBA Etik Kurallar, bu finansal çıkarı dolaylı finansal çıkar olarak tanımlar.

290.104 Eğer bir denetim ekibinin üyesi ya da onun birinci derece aile üyesi ya da bir denetim firması, denetim müşterisi ile doğrudan bir finansal çıkara ya da önemli bir dolaylı finansal çıkara sahipse, ortaya çıkan kişisel çıkar tehdidi o kadar belirgindir ki hiçbir önlem bu tehdidi ortadan kaldıramaz. Dolayısıyla, şu sayılanların hiç birinin, müşteriden doğrudan bir finansal ya da önemli bir dolaylı finansal çıkarı bulunmamalıdır: denetim ekibinin üyesi, bu kişinin çekirdek aile üyesi, ya da denetim firması.

290.105 Denetim ekibinin üyesinin, denetim ekibinin bir üyesinin birinci derecede bir aile üyesinin, denetim müşterisi ile doğrudan bir finansal çıkara ya da önemli bir dolaylı finansal çıkara sahip olduğunu bildiği durumda, bir kişisel çıkar tehdidi oluşur. Bu tehdidin önemi aşağıdaki gibi faktörlere dayanacaktır:

- Denetim ekibinin üyesi ile yakın aile üyesi arasındaki ilişkinin niteliği; ve
- Finansal çıkarın yakın aile üyesinin için maddi önemi.

Tehdidin önemi değerlendirilecek ve bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır.

Bu tip önlemlere örnekler aşağıdakileri kapsar:

- Yakın aile üyesi finansal çıkarın tamamını ya da dolaylı finansal çıkarın tatmin edici bir kısmını en kısa zamanda elden çıkarmalı ki geri kalan çıkar artık maddi öneme sahip olmasın;
- Denetim ekibi üyesinin çalışmalarını inceleyecek bir muhasebe meslek mensubuna sahip olmak; ya da
- Kişiyi denetim ekibinden çıkarmak.

- 290.106 Eğer denetim ekibinin bir üyesi, bu kişinin çekirdek aile üyesi ya da bir denetim firması, denetim müşterisinde çoğunluk hissesine sahip olan bir işletmede doğrudan ya da önemli bir dolaylı finansal çıkara sahipse ve müşteri bu işletme için önemli ise ortaya çıkan kişisel çıkar tehdidi o kadar belirgindir ki hiçbir önlem bu tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indiremez. Dolayısıyla, şu sayılanların hiç birinin bu tür bir finansal çıkarı bulunmamalıdır: denetim ekibinin üyesi, bu kişinin çekirdek aile üyesi, ve denetim firması.
- 290.107 Bir denetim müşterisinde, denetim firmasının doğrudan ya da önemli bir dolaylı finansal çıkar emeklilik fayda planını içeriyorsa, kişisel çıkar tehdidi oluşur. Tehdidin önemi değerlendirilecek ve bu tehdidi ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır.
- 290.108 Eğer denetim sözleşmesi ile ilgili olarak görevli sözleşme ortağının bulunduğu ofisteki diğer ortaklar ya da onların birinci derece akrabaları, denetim müşterisi ile doğrudan bir finansal çıkara ya da önemli bir dolaylı finansal çıkara sahipse, ortaya çıkan kişisel çıkar tehdidi o kadar belirgindir ki hiçbir önlem bu tehdidi ortadan kaldıramaz. Dolayısıyla ne bu ortaklar ne de onların çekirdek aile üyeleri bu tür bir denetim müşterisinde bu tür herhangi bir finansal çıkara sahip olmayacaklardır.
- 290.109 Denetim sözleşmesi ile ilgili olarak görevli sözleşme ortağının bulunduğu ofisin, bu ortağın göreve atanmış olduğu ofis olmasına gerek yoktur. Dolayısıyla, sözleşme ortağının, denetim ekibinin üyelerinden farklı bir ofiste bulunması durumunda, ortağın bu sözleşmeyle ilgili olarak hangi ofiste işlerini yürüteceğini belirlemede mesleki yargı kullanılacaktır.
- 290.110 Eğer denetim müşterisine, güvence dışı hizmet sağlayan diğer ortaklar ve yönetim çalışanları, işe müdahaleleri asgari düzeyde olanlar hariç, ya da bunların çekirdek aile üyeleri, denetim müşterisi ile doğrudan bir finansal çıkara ya da önemli bir dolaylı finansal çıkara sahipse, ortaya çıkan kişisel çıkar tehdidi o kadar belirgindir ki hiçbir önlem bu tehdidi ortadan kaldıramaz. Dolayısıyla ne bu çalışanlar ne de onların çekirdek aile üyeleri, bu tür bir denetim müşterisiyle bu tür herhangi bir finansal çıkara sahip olmayacaklardır.

290.111 Paragraf 290.108 ve 290.110'a rağmen, aşağıdakilerin çekirdek aile üyeleri tarafından, denetim müşterisinden bir finansal çıkara sahip olması,

- (a) Denetim sözleşmesi ile ilgili olarak görevli sözleşme ortağının bulunduğu ofisteki diğer ortağın; veya
- (b) Denetim müşterisine güvence-dışı hizmet sağlayan ortak veya yönetici çalışanın,

eğer finansal çıkar, çekirdek aile üyesinin istihdam haklarının (örneğin, emeklilik ya da hisse senedi edinme hakkına ilişkin plan) bir sonucu olarak elde edilmişse ve gerektiğinde, bağımsızlığa yönelik herhangi bir tehdidi ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek için önlem uygulanmışsa, bağımsızlığa zarar vermediği varsayılacaktır.

Ancak, birinci derece aile üyesinin finansal çıkarı elden çıkarma ya da alabiliyorsa ya da bir hisse senedi edinme hakkı durumunda bu hakkı kullanma hakkı varsa, finansal çıkar en kısa sürede elden çıkarılır ya da vazgeçilir.

290.112 Denetim firması, denetim ekibinin bir üyesi veya bu kişinin birinci derece akrabasının, bir işletme finansal çıkarı varsa ve denetim müşterisinin de bu işletmede finansal çıkarı varsa, kişisel bir çıkar tehdidi ortaya çıkabilir. Ancak, eğer finansal çıkar önemsiz ise ve denetim müşterisi bu işletme üzerindeki önemli bir etkiye sahip değilse bağımsızlığa zarar vermediği varsayılacaktır. Bu çıkar taraflardan herhangi biri için önem arz ediyorsa ve denetim müşterisi bu işletme üzerinde önemli bir etki tatbik ediyorsa, tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indirecek herhangi bir önlem yoktur. Dolayısıyla denetim firması, bu tür bir çıkara sahip olmamalı ve bu tür bir çıkara sahip herkes, denetim ekibinin üyesi olmadan önce:

- (a) Çıkarı elinden çıkarmalı; ya da
- (b) Çıkarın tatmin edici bir tutarı elden çıkarmalı ki geri kalan çıkar artık maddi öneme sahip olmasın.

290.113 Bu işletmede denetim müşterisinin yöneticisinin, görevlisinin ya da yetkili sahibinin de finansal çıkara sahip olduğunun bildiği durumda, eğer denetim ekibinin üyesinin ya da bu kişinin birinci derecede bir aile üyesinin ya da denetim firmasının, bir işletme ile doğrudan bir finansal çıkara sahip ise bu bir kişisel çıkar, yakınlık ya da gözdağı tehdidi oluşturabilir. Herhangi bir tehdidin varlığı ve önemi aşağıdaki gibi faktörlere dayanacaktır:

- Meslek mensubunun denetim ekibindeki rolü;
- İşletmenin sahipliğinin dar mı yoksa geniş mi olduğu;
- Çıkarın yatırımcıya işletmeyi etkileme ya da önemli bir biçimde etkileme kabiliyeti verip vermediği; ve
- Finansal çıkarın maddi önemi.

Herhangi bir tehdidin önemi değerlendirilecek ve bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır. Bu önlemlere örnekler aşağıdakileri içerir:

- Finansal çıkarı olan denetim ekibinin üyesini denetim ekibinden çıkarmak; ya da
- Denetim ekibi üyesinin çalışmalarını inceleyecek bir muhasebe meslek mensubuna sahip olmak.

290.114 Müteveli olarak, denetim firması veya denetim ekibinin bir üyesi veya bu kişinin çekirdek aile üyesi, bir denetim müşterisinde doğrudan bir finansal çıkarı ya da önemli bir dolaylı finansal çıkarının olması, kişisel çıkar tehdidi oluşturur. Benzer şekilde, aşağıdaki durumlarda kişisel çıkar tehdidi oluşur:

- (a) Denetim ile ilgili olarak sözleşme ortağının çalıştığı ofisteki diğer ortağın;
- (b) İşe müdahaleleri asgari düzeyde olanlar hariç, denetim müşterisine, güvence dışı hizmet sağlayan diğer ortaklar ve yönetim çalışanları; ya da



- (c) Bu kişilerin, denetim müşterisinde kayyum olarak, doğrudan bir finansal çıkar ya da önemli bir dolaylı finansal çıkarı olan çekirdek aile üyeleri.

Bu tür bir çıkar, aşağıdaki durumlar hariç elde tutulmamalıdır:

- (a) Ne müteveli, ne mütevellinin çekirdek aile üyesinin ne de denetim firmasının mütevellinin lehtarı olmadığına;
- (b) Müteveli tarafından denetim müşterisinde tutulan çıkar, müteveli için maddi bir önemi olmadığına;
- (c) Müteveli, denetim müşterisi üzerinde önemli bir etkiye sahip değilse;
- (d) Müteveli, mütevellinin çekirdek aile üyesi ya da denetim firması, denetim müşterisinde, bir finansal çıkarı kapsayan herhangi bir yatırım kararına önemli etkide bulunmadığına.

290.115 Denetim ekibi üyeleri, aşağıdaki diğer kişiler tarafından, denetim müşterisinde herhangi bir bilinen finansal çıkar bulduranlar tarafından ortaya çıkarılmış bir kişisel çıkar tehdidi olup olmadığını belirleyeceklerdir:

- (a) Yukarıda belirtilenler dışında denetim firmasının ortakları ve meslek çalışanları ya bunların çekirdek aile üyeleri,
- (b) Denetim ekibi üyesiyle yakın kişisel ilişkisi olan bireyler.

Bu çıkarların bir kişisel çıkar tehdidi yaratıp yaratmadığı aşağıdaki gibi faktörlere bağlı olacaktır:

- Denetim firmasının organizasyon, faaliyet ve raporlama yapısı; ve
- Denetim ekibi üyesiyle bu kişi arasındaki ilişkinin niteliği.

Herhangi bir tehdidin önemi değerlendirilecek ve bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır. Bu önlemlere örnekler aşağıdakileri içerir:

- Kişisel ilişkisi olan denetim ekibinin üyesini, denetim ekibinden çıkarmak;
- Denetim ekibi üyesini, denetim sözleşmesiyle ilgili olarak ciddi karar almadan alı koymak; ya da
- Denetim ekibi üyesinin çalışmalarını inceleyecek bir muhasebe meslek mensubuna sahip olmak.

290.116 Eğer denetim firması, ortak, denetim firması çalışanı ya da bu kişilerin çekirdek aile üyeleri, denetim müşterisinden, örneğin miras, hediye ya da birleşmenin bir sonucu olarak, denetim müşterisinden doğrudan bir finansal çıkar alırlarsa ve bu kısma göre bu çıkarın elde tutulmasına izin verilmiyorsa, bu durumda:

- (a) Eğer çıkar denetim firması tarafından alındıysa, finansal çıkar ivedi bir biçimde elden çıkarılacaktır ya da dolaylı finansal çıkarın yeterli bir tutarı elden çıkarılacaktır ki geri kalan çıkar artık önemli olmasın;
- (b) Eğer çıkar denetim ekibi üyesi ya da bu kişinin çekirdek aile üyesi tarafından alındıysa, finansal çıkarı alan kişi ivedi bir biçimde finansal çıkarı elden çıkarılacaktır ya da dolaylı finansal çıkarın yeterli bir tutarı elden çıkarılacaktır ki geri kalan çıkar artık önemli olmasın; ya da
- (c) Eğer çıkar denetim ekibi üyesi olmayan bir kişi ya da bu kişinin çekirdek aile üyesi tarafından alındıysa, finansal çıkarı mümkün olduğunca çabuk elden çıkarılacaktır ya da dolaylı finansal çıkarın yeterli bir tutarı elden çıkarılacaktır ki geri kalan çıkar artık önemli olmasın. Finansal çıkarın elden çıkarılmasında gecikme durumunda, herhangi bir önlemin gerekli olup olmadığına dair bir karar alınacaktır.

290.117 Aşağıdaki durumlarda, denetim müşterisi ile olan bir finansal ilişki ile ilgili bu kısmın kasıtsız bir ihlalinin olması halinde, bunun bağımsızlığa zarar vermediği varsayılacak:

- (a) Denetim firması eğer, denetim müşterisinden satın alma, miras ya da diğer kazanımlardan kaynaklanan finansal çıkarları, ivedi-

di bir şekilde denetim firmasına bildirmeyi gerektiren politikalar ya da prosedürler oluşturmuşsa;

- (b) Paragraf 290.116 (a)-(c) deki önlemler uygun bir biçimde alınmışsa; ve
- (c) Geri kalan tehditleri kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde denetim firması diğer önlemleri uyguluyorsa. Bu önlemlere örnekler aşağıdakileri içerir:
  - Denetim ekibi üyesinin çalışmalarını inceleyecek bir muhasebe meslek mensubuna sahip olmak; ya da
  - Kişiyi, denetim sözleşmesiyle ilgili olarak tüm önemli karar almaların dışında bırakmak.

Denetim firması, konuyu yönetimden sorumlu olanlarla tartışıp tartışmamayı değerlendirecektir.

### **Krediler ve Teminatlar**

290.118 Banka ya da benzeri bir finansal kuruluş olan bir denetim müşterisinden, denetim ekibi üyesine ya da bu kişinin çekirdek aile üyesine ya da denetim firmasına verilen bir kredi ya da kredi teminatı, bağımsızlığa yönelik tehdit oluşturabilir. Eğer bu kredi ya da teminat, normal borçlanma prosedürleri, şartları ve koşulları altında verilmediyse, ortaya çıkan kişisel çıkar tehdidi o kadar belirgindir ki hiçbir önlem bu tehdidi ortadan kaldıramaz. Dolayısıyla ne bu denetim ekibi üyesi ne bu kişinin birinci derece aile üyesi ne de denetim firması bu tür bir kredi ya da teminatı kabul etmeyecektir.

290.119 Banka ya da benzeri bir finansal kuruluş olan bir denetim müşterisinden, denetim firmasına verilen bir kredi normal borçlanma prosedürleri, şartları ve koşulları altında verildiyse ve bu kredi denetim müşterisi ya da krediyi alan denetim firması için önemliyse, kişisel çıkar tehdidini kabul edilebilir bir düzeye indirmek için önlemler uygulamak mümkün olabilir. Ne denetime dahil olmuş ne de krediyi almış bir denetim ağı firmasından bir muhasebe meslek mensubu tarafından işin incelenmesi, bu tür bir önleme örnektir.

- 290.120 Banka ya da benzeri bir finansal kuruluş olan bir denetim müşterisinden, denetim ekibi üyesine ya da bu kişinin çekirdek aile üyesine verilen bir kredi ya da kredi teminatı, eğer normal borçlanma prosedürleri, şartları ve koşulları altında verildiyse bağımsızlığa yönelik tehdit yaratmaz. İpotekli gayrimenkul kredileri, banka açık kredileri, araba kredileri ve kredi kartı bakiyeleri bu tür kredilere örnektir.
- 290.121 Eğer denetim firması ya da denetim ekibi üyesi ya da bu kişinin çekirdek aile üyesi, banka ve benzeri bir kuruluş olmayan bir denetim müşterisinden kredi kabul ederse ya da borçlanma teminatı alırsa, ortaya çıkan kişisel çıkar tehdidi o kadar belirgindir ki ancak kredi ya da teminatın hem (a) denetim firması ya da denetim ekibi üyesi ya da bu kişinin çekirdek aile üyesi hem de (b) müşteri için maddi önemi yoksa hiçbir önlem bu tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indiremez.
- 290.122 Benzer şekilde, eğer denetim firması ya da denetim ekibi üyesi ya da bu kişinin çekirdek aile üyesi, bir denetim müşterisine kredi verir ya da teminat sağlarsa ortaya çıkan kişisel çıkar tehdidi o kadar belirgindir ki ancak kredi ya da teminatın hem (a) denetim firması ya da denetim ekibi üyesi ya da bu kişinin çekirdek aile üyesi hem de (b) müşteri için maddi önemi yoksa hiçbir önlem bu tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indiremez.
- 290.123 Benzer şekilde eğer denetim firması ya da denetim ekibi üyesi ya da bu kişinin çekirdek aile üyesi, banka, broker ya da benzeri bir kuruluş olan bir denetim müşterisinde mevduat ya da aracı kuruluş hesabı varsa, eğer bu mevduat ta da hesap normal ticari koşullar altında tutulmuş ise bağımsızlığa yönelik bir tehdit oluşmaz.

### İş İlişkileri

- 290.124 Bir denetim firması ya da denetim ekibi üyesi ya da bu kişinin çekirdek aile üyesi ile denetim müşterisi ya da bunun yönetimi arasındaki yakın bir iş ilişkisi, ticari ilişkiler ya da ticari çıkarlardan kaynaklanır ve kişisel çıkar ya da gözdağı tehdidi oluşturabilir. Bu tip ilişkiler örnekleri aşağıdakileri içerir:
- Müşteriyle ya da kontrol eden sahibi, yöneticisi, yetkilisi ya da müşteri için kıdemli yönetim fonksiyonlarını yerine getiren di-

ğer bir kişiyle ortak bir girişimde bir finansal çıkarıya sahip bulunmak.

- Denetim firmasının bir ya da daha fazla hizmetini ya da ürünü bir araya getiren düzenlemeler ve iki tarafa da referans vererek bu paketi müşterilerine pazarlamak.
- Denetim firmasının, müşterinin ürün veya hizmetlerinin dağıtması ya da pazarlaması ya da müşterinin, denetim firmasının ürün veya hizmetlerinin dağıtması ya da pazarlaması düzenleyen dağıtım ya da pazarlama düzenlemeleri.

Finansal çıkarı ya da iş ilişkisi, denetim firması ve müşteri ya da müşterinin yönetimi için önemsiz olmadıkça, ortaya çıkan tehdit o kadar belirgindir ki hiçbir önlem, tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indiremez. Bu nedenle, finansal çıkarı maddi öneme sahip olmadıkça ve iş ilişkisi önemsiz olmadıkça, iş ilişkisine girilmeyecek ya da önemsiz bir düzeye indirilecek ya da bırakılacaktır.

Denetim ekibi üyesi durumunda, söz konusu finansal çıkarı maddi öneme sahip olmadıkça ve iş ilişkisi önemsiz olmadıkça, bu kişi denetim ekibinden çıkarılacaktır.

Eğer iş ilişkisi, denetim ekibi üyesinin çekirdek aile üyesi ile denetim müşterisi ya da bunun yönetimi arasında ise tehdidin önemi değerlendirilecek ve tehdidi ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır.

290.125 Denetim firması ya da denetim ekibi üyesi ya da bu kişinin çekirdek aile üyesinin, az hissedarı olan bir işletmede bir çıkarı bulundurduğu ve denetim müşterisi, ya da bu müşterinin direktörü ya da çalışanın ya da bununla ilgili herhangi bir grubun da bu işletmede çıkarı bulundurduğu durumun dahil olduğu bir iş ilişkisi bağımsızlığa yönelik tehditler oluşturmaz, eğer ki;

- (a) İş ilişkisi, denetim firması, denetim ekibi üyesi ve bu kişinin çekirdek aile üyesi ile müşteri için önemsiz ise;
- (b) Finansal çıkarı, yatırımcı ya da yatırımcılar grubu için maddi öneme sahip değilse; ve

- (c) Finansal çıkar, yatırımcı ya da yatırımcılar grubuna, az hissedarı olan işletmeyi kontrol etme imkanı vermiyorsa.

290.126 Denetim firması ya da denetim ekibi üyesi ya da bu kişinin çekirdek aile üyesinin bir denetim müşterisinden mal ya da hizmet satın alması alışveriş normal iş ve piyasa koşulları altında yapılmışsa, genel olarak bağımsızlığa yönelik tehdit yaratmaz. Ancak, bu alışveriş işlemleri kişisel çıkar tehdidi oluşturan nitelik veya önemde olabilir. Herhangi bir tehdidin önemi değerlendirilecek ve bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır. Bu önlemlere örnekler aşağıdakileri içerir:

- Alışverişin önemini ortadan kaldırmak ya da azaltmak; veya
- Kişiyi denetim ekibinden çıkarmak.

### Ailevi ve Kişisel İlişkiler

290.127 Bir denetim ekibi üyesi ile denetim müşterisinin yöneticisi, görevlisi ya da belirli bir çalışanı (rolüne bağlı olarak) arasındaki aile ya da kişisel ilişki, yakınlık ya da gözdağı tehdidi yaratabilir. Bu tür bir tehdidin mevcudiyeti ve önemi, kişinin denetim ekibindeki sorumlulukları, aile üyesinin veya diğer kişilerin müşterideki rolü ve ilişkinin yakınlığı gibi çeşitli faktörlere bağlı olacaktır.

290.128 Denetim ekibi üyesinin çekirdek aile üyesi;

- (a) Denetim müşterisinin yöneticisi ya da yetkilisi ise; ya da
- (b) Denetim firmasının görüş bildireceği, müşterinin muhasebe kayıtları ya da finansal tablolarının hazırlanması üzerinde önemli etkisi olan bir pozisyonda çalışan ise,

Ya da sözleşme veya finansal tabloların kapsadığı herhangi bir dönem boyunca bu tür bir pozisyonda bulunmuş ise bağımsızlığa yönelik tehditler ancak kişinin denetim ekibinden çıkarılmasıyla kabul edilebilir bir düzeye indirilebilir. İlişkinin yakınlığı böyle ise hiçbir önlem, tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indiremez. Dolayısıyla, bu tür bir ilişkisi olan hiç kimse denetim ekibi üyesi olmayacaktır.

290.129 Bir denetim ekibi üyesinin çekirdek aile üyesi, müşterinin finansal pozisyonunu, finansal performansını ya da nakit akışını önemli derecede etkileyecek bir pozisyonda olan çalışanı ise bağımsızlığa yönelik tehditler ortaya çıkar. Bu tehditlerin önemi aşağıdaki gibi faktörlere dayanacaktır:

- Çekirdek aile üyesinin elinde tuttuğu pozisyon; ve
- Meslek mensubunun denetim ekibindeki rolü;

Tehdidin önemi değerlendirilecek ve bu tehdidi ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır. Bu tip önlemlere örnekler aşağıdakileri kapsar:

- Kişiyi denetim ekibinden çıkarmak; ya da
- Denetim ekibinin sorumluluklarını yapılandırmak ki böylece meslek mensubu, çekirdek aile üyesinin sorumluluğunda olan konularla ilgilenmez.

290.130 Bir denetim ekibi üyesinin yakın aile üyesi, aşağıdakilerden biri ise bağımsızlığa yönelik tehditler ortaya çıkar:

- (a) Denetim müşterisinin yöneticisi ya da yetkilisi ise; ya da
- (b) Denetim firmasının görüş bildireceği, müşterinin muhasebe kayıtları ya da finansal tablolarının hazırlanması üzerinde önemli etkisi olan bir pozisyonda çalışan ise.

Bu tehditlerin önemi aşağıdaki gibi faktörlere dayanacaktır:

- Denetim ekibinin üyesi ile yakın aile üyesi arasındaki ilişkinin niteliği; ve
- Yakın aile üyesinin elinde tuttuğu pozisyon; ve
- Meslek mensubunun denetim ekibindeki rolü;

Tehdidin önemi değerlendirilecek ve bu tehdidi ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır. Bu tip önlemlere örnekler aşağıdakileri kapsar:

- Kişiyi denetim ekibinden çıkarmak; ya da
- Denetim ekibinin sorumluluklarını yapılandırmak ki böylece meslek mensubu, yakın aile üyesinin sorumluluğunda olan konularla ilgilenmez.

290.131 Denetim ekibi üyesinin, çekirdek veya yakın aile üyesi olmayan ancak denetim firmasının görüş bildireceği, müşterinin muhasebe kayıtları ya da finansal tablolarının hazırlanması üzerinde ciddi etkisi olan bir pozisyonda bulunan direktörü, yetkilisi ya da çalışanı ile yakın ilişkisi olması bağımsızlığa yönelik tehditler oluşturur. Bu tür bir ilişkisi olan denetim ekibi üyesi, denetim firmasının politikaları ve prosedürlerine göre istişare edecektir. Bu tehditlerin önemi aşağıdakilere benzer faktörlere dayanacaktır:

- Denetim ekibi üyesiyle bu kişi arasındaki ilişkinin niteliği.
- Bu kişinin elinde tuttuğu pozisyon; ve
- Meslek mensubunun denetim ekibindeki rolü;

Tehditlerin önemi değerlendirilecek ve bunları ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır. Bu tip önlemlere örnekler aşağıdakileri kapsar:

- Meslek mensubunu denetim ekibinden çıkarmak; ya da
- Denetim ekibinin sorumluluklarını yapılandırmak ki böylece meslek mensubu, yakın ilişkisi olduğu kişinin sorumluluğunda olan konularla ilgilenmez.

290.132 (a) Denetim ekibinin üyesi olmayan denetim firması ortağı ya da çalışanı ile (b) denetim firmasının görüş bildireceği, müşterinin muhasebe kayıtları ya da finansal tablolarının hazırlanması üzerinde önemli etkisi olan bir pozisyonda bulunan denetim müşterisinin yöneticisi, yetkilisi ya da çalışanı arasında kişisel ya da ailevi bir ilişki; kişisel çıkar, yakınlık ya da gözdağı tehdidi oluşturabilir. Bu tür ilişkilerden haberdar olan denetim firması ortakları ve çalışanları, denetim firmasının politikaları ve prosedürlerine göre istişare edecektir. Herhangi bir tehdidin varlığı ve önemi aşağıdaki gibi faktörlere dayanacaktır:



- Denetim firması ortağı ya da çalışanı ile müşterinin yöneticisi veya yetkilisi ya da çalışanı arasındaki ilişkinin niteliği;
- Denetim firmasının ortak ya da çalışanın denetim ekibiyle olan etkileşimi;
- Ortak ya da çalışanın denetim firmasındaki pozisyonu; ve
- Bu kişinin müşteride elinde tuttuğu pozisyon.

Herhangi bir tehdidin önemi değerlendirilecek ve bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır. Bu tip önlemlere örnekler aşağıdakileri kapsar:

- Ortak ya da çalışanın sorumluluklarını denetim sözleşmesi üzerindeki potansiyel etkisini azaltmak üzere yapılandırmak; ya da
- Yürütülen ilgili denetim işini inceleyen bir muhasebe meslek mensubuna sahip olmak.

290.133 Aşağıdaki durumlarda, ailevi ve kişisel ilişkiler ile ilgili bu kısmın kasıtsız bir ihlalin olması halinde, bunun bağımsızlığa zarar vermediği varsayılacak:

- (a) Denetim firması, bağımsızlığa yönelik tehditleri oluşturan çekirdek veya yakın aile üyelerinin istihdam durumlarındaki değişikliklerden ya da diğer kişisel ilişkilerden kaynaklanan herhangi bir ihlali ivedi bir şekilde denetim firmasına bildirmeyi gerektiren politikalar ya da prosedürler oluşturmuşsa;
- (b) Kasıtsız ihlal, denetim ekibini çekirdek aile üyesi, müşterinin yöneticisi ya da yetkilisi olması veya denetim firmasının görüş bildireceği, müşterinin muhasebe kayıtları ya da finansal tablolarının hazırlanması üzerinde önemli etkisi olan bir pozisyonda bulunması ile ilgiliyse ve ilgili meslek mensubu denetim ekibinden çıkarılmışsa; ve
- (c) Geri kalan tehditleri kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde denetim firması diğer önlemleri uyguluyorsa. Bu tip önlemlere örnekler aşağıdakileri kapsar:

- ii. Denetim ekibi üyesinin çalışmalarını inceleyecek bir muhasebe meslek mensubuna sahip olmak; ya da
- ii. İlgili meslek mensubunu, sözleşmeyle ilgili olarak tüm önemli karar almaların dışında bırakmak.

Denetim firması, konuyu yönetişimden sorumlu olanlarla tartışıp tartışmamayı değerlendirecektir.

### Denetim Müşterisinde İstihdam

- 290.134 Denetim müşterisinin yöneticisi, yetkilisi ya da denetim firmasının görüş bildireceği, müşterinin muhasebe kayıtları veya finansal tablolarının hazırlanması üzerinde önemli etkisi olan bir pozisyonda bulunan çalışanı, önceden denetim ekibinin üyesi ya da denetim firmasının ortağı idi ise yakınlık ya da gözdağı tehdidi oluşabilir.
- 290.135 Eğer denetim ekibinin eski üyesi ya da denetim firmasının eski ortağı, bu tür bir pozisyonla denetim müşterisine katılırsa ve denetim firması ile kişi arasında önemli düzeyde bir bağlantı devam ediyor ise ortaya çıkan kişisel çıkar tehdidi o kadar belirgindir ki hiçbir önlem bu tehdidi ortadan kaldıramaz. Dolayısıyla, aşağıdaki durumlar hariç, eğer denetim ekibinin eski üyesi ya da denetim firmasının eski ortağı, denetim müşterisine direktör ya da yetkili olarak ya da denetim firmasının görüş bildireceği, müşterinin muhasebe kayıtlarının hazırlanması üzerinde ciddi etkisi olan bir pozisyonda çalışan olarak katılırsa, bağımsızlığın zarar gördüğü varsayacaktır:
- (a) Önceden belirlenmiş sabit düzenlemelere göre yapılmadığı sürece, kişi denetim firmasından herhangi bir fayda ya da ödeme alma hakkı yoksa ve kişiye verilen herhangi bir tutar denetim firması için önemli değilse; ve
  - (b) Kişi, denetim firmasının iş ya da mesleki faaliyetlerine katılmaya devam etmiyorsa ya da katılır görünmüyorsa.
- 290.136 Eğer denetim ekibinin eski üyesi ya da denetim firmasının eski ortağı, bu tür bir pozisyonla denetim müşterisine katılırsa ve denetim firması ile kişi arasında ciddi bir bağlantı devam ediyor ise herhangi bir yakınlık ya da gözdağı tehdidinin varlığı ve önemi aşağıdaki faktörlere bağlı olacaktır:

- Bu kişinin müşteride tuttuğu pozisyon;
- Bu kişinin, denetim ekibiyle dahil olacağı herhangi bir iş;
- Bu kişinin, denetim ekibinin üyesi olduğu ya da denetim firmasının ortağı olduğu zamandan beri geçen süre; ve
- Bu kişinin, denetim ekibi ya da denetim firmasındaki önceki pozisyonu, örneğin kişinin müşterinin yönetimi ya da yönetişimden sorumlu kişileri ile düzenli iletişim kurma sorumluluğu olup olmadığı.

Ortaya çıkan tehditlerin önemi değerlendirilecek ve bunları ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır. Bu tip önlemlere örnekler aşağıdakileri kapsar:

- Denetim planının değiştirmek;
- Müşteriye katılan kişi ile ilgili olarak yeterince deneyime sahip kişileri denetim ekibinde görevlendirmek; ya da
- Denetim ekibi üyesinin çalışmalarını inceleyecek bir muhasebe meslek mensubuna sahip olmak.

290.137 Eğer denetim firmasının eski ortağı, bu tür bir pozisyonla denetim müşterisine önceden katılmışsa ve işletme daha sonra denetim firmasının denetim müşterisi olursa, bağımsızlığa yönelik tüm tehditlerin önemi değerlendirilecek ve bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır.

290.138 Denetim ekibinin bir üyesinin, gelecekte bir zamanda müşteriye katılacağını veya katılabileceğini bilerek, denetim sözleşmesine katılması durumunda, kişisel çıkar tehdidi ortaya çıkar. Denetim firmasının politikaları ve prosedürleri, denetim ekibi üyelerinin müşteri ile istihdam görüşmelerine girdiklerinde denetim firmasını bilgilendirmelerini gerektirecektir. Bu tür bir bildirim alınması üzerine, tehdidin önemi değerlendirilecek ve bu tehdidi ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlem uygulanacaktır. Bu tip önlemlere örnekler aşağıdakileri kapsar:

- Kişiyi denetim ekibinden çıkarmak; ya da
- Bu kişi tarafından denetim ekibinde iken yapılmış tüm önemli yargıların incelenmesi.

### *Kamu Yararına Haiz İşletme olan Denetim Müşterileri*

290.139 Baş denetim ortağının, aşağıdaki şekillerde kamu yararına haiz işletme olan denetim müşterisine katılması durumunda yakınlık ya da gözdağı tehdidi ortaya çıkar:

- İşletmenin yönetici ya da yetkili ise; ya da
- Denetim firmasının görüş bildireceği, müşterinin muhasebe kayıtları ya da finansal tablolarının hazırlanması üzerinde önemli etkisi olan bir pozisyonda çalışan ise.

Ortağın, baş denetim ortağı olmayı bırakmasından sonra kamu yararına haiz işletme en az on iki aylık bir dönemi kapsayan denetlenmiş finansal tablolar yayınlar ve ortağın bu finansal tabloların denetimiyle ilgili olarak önceden denetim ekibinin üyesi olmaması durumu haricinde bağımsızlığın zarar gördüğü varsayılacaktır.

290.140 Denetim firmasının daha önceden Kıdemli ya da Yönetici Ortağı (Genel Müdür veya eşdeğeri) olan kişinin, kamu yararına haiz işletme olan denetim müşterisine aşağıdaki şekillerde katılması durumunda, bir gözdağı tehdidi oluşur:

- İşletmenin muhasebe kayıtları ya da finansal tablolarının hazırlanması üzerinde önemli etkisi olan bir pozisyonda çalışan ise; ya da
- İşletmenin yönetici ya da yetkili ise.

Kişinin, denetim firmasının Kıdemli ya da Yönetici Ortağı (Genel Müdür veya eşdeğeri) olmasının üzerinden en az on iki ay geçmedikçe bağımsızlığın zarar göreceği varsayılacaktır.

290.141 Bir şirket birleşmesinin sonucu olarak, eğer eski baş denetim ortağı ya da denetim firmasının eski Kıdemli ya da Yönetici Ortağı olan kişi paragraf 290.139 ve 290.140'da tanımlandığı üzere bir pozisyonda bulunuyorsa; ve

- (a) Pozisyon, şirket birleşmesi niyetiyle alınmadı ise;
- (b) Sabitlenmiş daha önceden belirlenmiş düzenlemelere göre yapılmadığı sürece, denetim firması tarafından eski ortağa herhangi bir fayda ya da ödeme tek seferde ödenmedi ve ortağa ödenen bu tutar denetim firması için önemli değil ise;
- (c) Eski ortak, denetim firmasının iş ya da mesleki faaliyetlerine katılmaya devam etmiyorsa ya da katılır görünmüyorsa.
- (d) Eski ortağın, denetim müşterisinde elinde tuttuğu pozisyon, yönetişimden sorumlu olanlarla tartışılmışsa, bağımsızlığın zarar görmediği varsayılacaktır.

### **Denetim Müşterisine Geçici Eleman Tahsis Edilmesi**

290.142 Bir denetim müşterisine, denetim firması tarafından eleman ödünç verilmesi, kişisel çıkar tehdidi yaratabilir. Böyle bir yardım ancak çok kısa bir süre için ve denetim firmasının personelinin aşağıdaki işlere dahil olmaması durumunda verilebilir:

- (a) Bu kısımda izin verilmeyen güvence-dışı hizmetlerin sağlanması; veya
- (b) Yönetim sorumluluklarının üstlenilmesi.

Her durumda, denetim müşterisi ödünç verilen elemanın faaliyetlerinin yönlendirilmesi ve denetlenmesinden sorumlu olacaktır.

Herhangi bir tehdidin önemi değerlendirilecek ve bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır. Bu tip önlemlere örnekler aşağıdakileri kapsar:

- Ödünç verilen eleman tarafından yürütülen işlerin ilave incelemesini yapmak;
- Ödünç verilen elemana, geçici eleman ataması süresince elemanın yerine getirdiği herhangi bir fonksiyon ya da faaliyet için denetim sorumluluğu vermemek; veya

- Ödünç verilen elemanı, denetim ekibi üyesi olarak dahil etmemek.

### Denetim Müşterisine Yakın Zamanda Verilen Hizmet

- 290.143 Denetim ekibinin üyesi, yakın zaman önce denetim müşterisinin yöneticisi, yetkilisi ya da çalışanı olarak hizmet vermiş ise kişisel çıkar, kendi kendini denetim ya da yakınlık tehdidi oluşabilir. Örneğin, denetim ekibi üyesinin müşteride çalışırken hazırlamış olduğu muhasebe kayıtlarının finansal tablolarının elementlerini değerlendirmesi gerektiği durumda bu tehditler söz konusu olur.
- 290.144 Denetim ekibinin üyesi, denetim raporunun kapsadığı dönem içinde denetim müşterisinin yöneticisi ya da yetkilisi olarak veya denetim firmasının görüş bildireceği, müşterinin muhasebe kayıtlarının veya finansal tablolarının hazırlanması üzerinde ciddi etkisi olan bir pozisyonda çalışan olarak hizmet vermiş ise ortaya çıkan tehdit o kadar belirgindir ki hiçbir önlem bu tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indiremez. Dolayısıyla, bu kişiler denetim ekibinde görevlendirilmeyeceklerdir.
- 290.145 Denetim ekibinin üyesi, denetim raporunun kapsadığı dönem öncesinde denetim müşterisinin yöneticisi ya da yetkilisi olarak veya denetim firmasının görüş bildireceği, müşterinin muhasebe kayıtlarının veya finansal tablolarının hazırlanması üzerinde önemli etkisi olan bir pozisyonda çalışan olarak hizmet vermiş ise kişisel çıkar, kendi kendini denetim ya da yakınlık tehdidi oluşabilir. Örneğin, denetim müşterisi tarafından istihdam edildiği süre içinde, bir öndeki dönemde bu kişi tarafından bir karar alınmış veya çalışma yapılmış ise ortaya çıkmış tehdit, mevcut denetim sözleşmesinin bir parçası olarak mevcut dönemde değerlendirilecektir. Tüm tehditlerin varlığı ve önemi aşağıdaki gibi faktörlere dayanacaktır:
- Bu kişinin müşteride elinde tuttuğu pozisyon;
  - Bu kişinin, müşteriden ayrıldığı zamandan beri geçen süre; ve
  - Meslek mensubunun denetim ekibindeki rolü.

Herhangi bir tehdidin önemi değerlendirilecek ve bu tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır. Denetim ekibi üyesi olarak kişi tarafından yapılan işin incelemesini yapmak, bu tür bir önleme örnektir.

### **Denetim Müşterisinin Yöneticisi ya da Yetkilisi Olarak Hizmet Vermek**

- 290.146 Denetim firmasının ortağı ya da çalışanı, denetim müşterisinin yöneticisi ya da yetkilisi olarak hizmet veriyorsa, ortaya çıkan kendi kendini denetim ve kişisel çıkar tehditleri o kadar belirgindir ki hiçbir önlem bu tehditleri kabul edilebilir bir düzeye indiremez. Dolayısıyla, hiç bir ortak ya da çalışan, denetim müşterisinin yöneticisi ya da yetkilisi olarak hizmet vermeyecektir.
- 290.147 Şirket Genel Müdürü pozisyonunun farklı ülkelerde farklı anlamları vardır. Görevler; personel yönetimi ve şirket kayıt ve dosyalarının tutulması gibi idari görevlerden, şirketin düzenlemelere uymasını temin etme ya da kurumsal yönetim konularında danışmanlık sunmaya kadar değişiklik gösteren görevlere kadar farklılaşmaktadır. Genel olarak, bu görev işletmeyle yakın bir ilişki ifade ediyor diye görülür.
- 290.148 Eğer denetim firmasının ortağı ya da çalışanı, denetim müşterisinin Şirket Genel Sekreteri olarak hizmet veriyorsa, ortaya çıkan kendi kendini denetim ve taraf tutma tehditleri o kadar belirgindir ki hiçbir önlem bu tehditleri kabul edilebilir bir düzeye indiremez. Paragraf 290.146'ya rağmen, uygulamaya yerel kanunlar, mesleki kurallar veya uygulamalarca özel olarak izin verilmesi halinde ve yönetimin tüm ilgili kararları alıyor olması kaydıyla, görevler ve faaliyetler tutanakların hazırlanması ve yasal belgelerin saklanması gibi olağan ve resmi idari işlemler ile sınırlı olacaktır. Bu şartlarda, tehditlerin önemi değerlendirilecek ve bunları ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır.
- 290.149 Şirket idari işlerini desteklemek üzere olağan idari hizmetleri yapmak veya şirket idari konuları ile ilgili danışmanlıkta bulunmak, müşteri yönetimi tüm ilgili kararları aldığı sürece, genel olarak bağımsızlığa tehdit oluşturmaz.

## Kıdemli Personelin Denetim Müşterisiyle Uzun Süreli İlişkisi (Ortak Rotasyonu da dahil)

### Genel Hükümler

290.150 Bir denetim sözleşmesinde uzun süre aynı kıdemli personelin kullanılması yakınlık ve kişisel çıkar tehdidi oluşturur. Bu tehditlerin ciddiyeti aşağıdaki gibi faktörlere dayanacaktır:

- Kişinin, ne kadar süredir denetim ekibi üyesi olduğuna;
- Kişinin denetim ekibindeki rolüne;
- Denetim firmasının yapısına;
- Denetim sözleşmesinin niteliğine;
- Müşterinin yönetim ekibinin değişip değişmediğine; ve
- Müşterinin muhasebe ve raporlama konularının niteliğinin ya da karmaşıklığının değişip değişmediğine.

Tehditlerin önemi değerlendirilecek ve bunları ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır. Bu tip önlemlere örnekler aşağıdakileri kapsar:

- Kıdemli personeli denetim ekibinden rotasyona tabi tutmak;
- Kıdemli personelin yaptığı işleri incelemek üzere denetim ekibini üyesi olmayan bir muhasebe meslek mensubuna sahip olmak; ya da
- Sözleşmenin, düzenli bağımsız iç ya da dış kalite incelemeleri yapmak.

### Kamu Yararına Haiz İşletme olan Denetim Müşterileri

290.151 Kamu yararına haiz bir işletmenin denetimi ile ilgili olarak, bir kişi yedi yıldan fazla baş denetim ortağı olmayacaktır. Bu süre geçtikten sonra, kişi müşteri için iki yıl daha sözleşme ekibinin üyesi ya da baş denetim ortağı olmayacaktır.



Bu dönem boyunca, kişi işletmenin denetimine katılmayacak, sözleşme için kalite kontrol yapmayacak, teknik veya sektöre-özel konular, işlemler ya da etkinliklerle ilgili olarak sözleşme ekibine ya da müşteriye danışmanlık yapmayacak ya da başka bir biçimde sözleşmenin sonucunu doğrudan etkilemeyecektir.

290.152 Paragraf 290.151'e rağmen, sürekliliği özellikle denetim kalitesi için önemli olan baş denetim ortaklarına, denetim firmasının kontrolü dışındaki öngörülemeyen şartlar nedeniyle nadir durumlarda, tehdit ortadan kaldırılabilirdiği ya da kabul edilebilir bir düzeye indirilebildiği sürece, denetim ekibinde ilave bir yıl daha izin verilir. Örneğin, baş denetim ortağı, öngörülemeyen sebepler nedeniyle, gerekli rotasyonun mümkün olmadığı durumlarda, gelecek sözleşme ortağının ciddi bir hastalık durumu gibi olabilir, denetim ekibinde ilave bir yıl daha kalabilir.

290.153 Diğer ortakların, bir kamu yararına haiz işletme olan denetim müşterisiyle uzun süreli ilişkileri, yakınlık ve kişisel çıkar tehdidi oluşturur. Bu tehditlerin önemi aşağıdaki gibi faktörlere dayanacaktır:

- Bu tür bir ortağın ne kadar süredir denetim müşterisi ile ilişkide olduğuna;
- Eğer varsa, kişinin denetim ekibindeki rolüne; ve
- Kişinin, müşterinin yönetimi ya da yönetiminden sorumlu olan kişilerle ilişkilerinin niteliğine, sıklığına ve kapsamına.

Tehditlerin önemi değerlendirilecek ve bunları ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır. Bu tip önlemlere örnekler aşağıdakileri kapsar:

- Ortağı, denetim ekibinden rotasyona tabi tutmak veya aksi takdirde ortağın denetim müşterisi ile ilişkisini sonlandırmak; veya
- Sözleşmenin, düzenli bağımsız iç ya da dış kalite incelemeleri yapmak.

290.154 Bir denetim müşterisi, kamu yararına haiz bir işletme haline geldiğinde, kişinin baş denetim ortağı olarak, denetim müşterisinin kamu

yararına haiz bir işletme haline gelmesinden önce, denetim müşterisine hizmet ettiği sürenin uzunluğu, rotasyonun zamanlaması belirlenirken dikkate alınacaktır. Müşteri kamu yararına haiz işletme olduğunda, kişi baş denetim ortağı olarak, denetim müşterisinde beş ya da daha az yıl hizmet etmişse, kişinin sözleşmeden rotasyona tabi olmadan önce bu kapasite ile hizmet etmeye devam edebileceği yıl sayısı, yedi yıldan hizmet verilmiş yıl sayısının çıkarılmasıdır. Eğer müşteri kamu yararına haiz işletme olduğunda, kişi ana denetim ortağı olarak, denetim müşterisinde altı ya da daha az yıl hizmet etmişse, ortağın sözleşmeden rotasyona tabi olmadan önce bu kapasite ile en fazla iki ilave yıl daha hizmet etmeye devam edebilir.

- 290.155 Denetim firmasının, kamu yararına haiz bir işletme denetiminde baş denetim ortağı olarak hizmet verecek yeterli bilgi ve deneyime sahip çok az kişiye sahip olduğu durumda, baş denetim ortaklarının rotasyonu, uygun bir önlem olmayabilir. İlgili yasama bölgesindeki bağımsız bir düzenleyici, bu tür bir durumda ortak rotasyonundan bir muafiyet sağlamışsa, bu tür bir düzenlemeye göre bağımsız düzenleyicinin, düzenli bağımsız dış inceleme gibi belirli alternatif önlemler uygulaması şartıyla, kişi yedi yıldan daha uzun bir süre baş denetim ortağı olarak kalabilir.

### **Denetim Müşterisine Güvence-dışı Hizmetlerin Sağlanması**

- 290.156 Denetim firmaları geleneksel olarak denetim müşterilerine, beceri ve deneyimlerine uygun güvence-dışı hizmetler verirler. Ancak, güvence-dışı hizmetleri sunmak denetim firması ya da denetim ekibinin üyelerinin bağımsızlığına tehdit oluşturabilir. Ortaya çıkan tehditler sıklıkla kendi kendini denetim, kişisel çıkar ve taraf tutma tehditidir.
- 290.157 Ticaretteki yeni gelişmeler, finansman piyasalarındaki gelişmeler, bilgi teknolojisindeki değişimler, denetim müşterisine sunulabilecek her şey dahil güvence-dışı hizmetler listesi oluşturulmasını mümkün kılmaktadır. Belli bir güvence-dışı hizmet hakkında özel rehberin bu kısmına dahil edilmemesi durumunda, kavramsal çerçeve bu belirli durumları değerlendirmede kullanılacaktır.

- 290.158 Denetim firması, denetim müşterisine güvence-dışı hizmet vermek üzere bir sözleşme kabul etmeden önce, bu tür bir hizmet vermenin bağımsızlığa yönelik tehdit oluşturup oluşturmayacağı dikkate alınacaktır. Belirli bir güvence-dışı hizmet nedeniyle ortaya çıkan herhangi bir tehdit değerlendirilirken, denetim ekibinin inanmak için nedeni olduğu, diğer ilgili güvence-dışı hizmetlerin sağlanmasıyla oluşmuş her bir tehdide dikkat edilecektir. Eğer ortaya çıkan tehdit önlemlerin uygulanmasıyla kabul edilebilir bir düzeye indirilemiyorsa, güvence-dışı hizmet verilmeyecektir.
- 290.159 Denetim müşterisine verilen belirli güvence-dışı hizmetlerinin oluşturabileceği bağımsızlığa yönelik tehdit o kadar belirgindir ki hiçbir önlem bu tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indiremez. Ancak, ilişkili işletme, birim ya da bu tür bir müşterinin belirli bir finansal tablo kalemi ile ilgili olarak verilen bu tür bir hizmetin dikkatten kaçan şartı, eğer herhangi bir tehdit denetlenecek ilişkili işletme, birim ya da belirli bir finansal tablo kalemi için başka bir denetim firması ile yapılacak ayarlamalarla kabul edilebilir bir düzeye indirildi ise ya da hizmetin sorumluluğunu almaya yeterli imkan verecek kapsamda, güvence dışı hizmetinin başka bir denetim firması tarafından yeniden yapılması durumunda, bağımsızlığa zarar vermediği varsayılacaktır.
- 290.160 Bir denetim firması, bu kısım altında başka türlü kısıtlanmamış olması şartıyla, denetim müşterisinin aşağıdaki ilişkili işletmelerine güvence-dışı hizmet verebilir:
- Denetim müşterisi olmayan, denetim müşterisi üzerinde doğrudan ya da dolaylı kontrolü olan bir işletme;
  - Denetim müşterisi olmayan, müşteride doğrudan bir finansal çıkarı bulunan işletme eğer ki bu işletme müşteri üzerinde önemli bir etkiye sahipse ve müşterideki çıkar söz konusu bir işletme için önemli ise; veya
  - Denetim müşterisi olmayan, denetim müşterisiyle ortak kontrol altında olan bir işletme.

Eğer ki (a) hizmetler kendi kendini denetim tehdidi oluşturmaz çünkü bu hizmetlerin sonuçları denetim prosedürlerine tabi değildir ve

(b) bu tür hizmetlerin sağlanmasından doğan herhangi bir tehdit, önlemlerin uygulanmasıyla ortadan kaldırılmış ya da kabul edilebilir bir düzeye indirilmiş olduğu sonucuna varmak kabul edilebilir.

290.161 Müşterinin aşağıdaki durumlarda bir kamu yararına haiz işletme olması durumunda, denetim müşterisine verilen bir güvence-dışı hizmet, denetim firmasının bağımsızlığını bozmaz:

- (a) Kamu yararına haiz bir işletme olmayan denetim müşterisine, daha önceden verilmiş güvence-dışı hizmet bu kısımdaki hükümlerle uyumlu ise;
- (b) Bu kısım altında kamu yararına haiz bir işletme olan denetim müşterisine sunulmasına izin verilmeyen hizmetler, müşterinin yararına haiz işletme olmasından önce ya da mümkün olduğunca çabuk sonlandırıldı ise, ve
- (c) Denetim firması, hizmetten kaynaklanan herhangi bir bağımsızlığa yönelik tehdidi ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygular ise.

#### *Yönetim Sorumlulukları*

290.162 Bir işletmenin yönetimi, işletmenin ortaklarının çıkarımı en iyi şekilde yönetmek için pek çok faaliyet yerine getirirler. Her bir faaliyeti yönetim sorumluluğu olarak nitelendirmek mümkün değildir. Ancak, yönetim sorumlulukları; beşeri, finansal, fiziksel ve maddi olmayan kaynakların alım, konumlandırma ve kontrolü ile ilgili ciddi kararlar alma da dahil bir işletmeye önderlik etmeyi ve yönlendirmeyi kapsar.

290.163 Bir faaliyetin yönetim sorumluluğu olup olmadığı, içinde bulunulan durumlara bağlıdır ve yargı yürütülmesini gerektirir. Genel olarak yönetim sorumluluğu olarak kabul edilebilecek faaliyetlere örnekler aşağıdakileri içerir:

- Politikalar ve stratejik yön belirlemek;
- İşletmenin çalışanlarının faaliyetlerini için yönlendirmek ve bunlarda sorumluluk almak;

- İşlemleri yetkilendirmek;
- Denetim firmasının ya da diğer üçüncü tarafların hangi tavsiyelerini uygulamaya koyacağına karar vermek;
- Uygulamadaki finansal raporlama çerçevesine uygun olarak finansal tabloların hazırlanmasını ve doğru sunulması için sorumluluk almak; ve
- İç kontrol tasarımı, uygulaması ve devam ettirilmesi için sorumluluk almak.

290.164 Olağan ve idari faaliyetler ya da önem arz etmeyen konularla ilgili faaliyetler, genel olarak yönetim sorumluluğu varsayılmazlar. Örneğin, yönetim tarafından yetkilendirilmiş önemsiz işlemlerin yerine getirilmesi ya da yasal beyannamelerin doldurulmasına dair tarihlerin takip edilmesi ve bu tarihler hakkında denetim müşterisini bilgilendirmek, bir yönetim sorumluluğu olarak varsayılmaz. Ayrıca, sorumluluklarına son vermede yönetime yardım etmek için danışmanlık ve önerilerde bulunmak, bir yönetim sorumluluğu üstlenmek değildir.

290.165 Denetim firması, denetim müşterisi için önceden yönetim sorumluluğu üstlenmişse, ortaya çıkan kendi kendini denetim ve kişisel çıkar tehditleri o kadar belirgindir ki hiçbir önlem bu tehditleri kabul edilebilir bir düzeye indiremez. Örneğin, denetim firmasının hangi önerilerinin uygulamaya konulacağını kararlaştırmak, kendi kendini denetim ve kişisel çıkar tehditleri oluşturacaktır. Ayrıca, yönetim sorumluluğu üstlenmek yakınlık tehdidi de oluşturur çünkü denetim firması yönetimin görüş ve çıkarlarıyla çok yakından aynı çizgiye gelir. Dolayısıyla, denetim firması denetim müşterisi için yönetimi sorumluluğu üstlenmeyecektir.

290.166 Denetim müşterisine güvence-dışı hizmet verirken, yönetim sorumluluğu üstlenme riskini bertaraf etmek için, yönetimin bir üyesinin yönetime özgü sorumluluklar olan önemli yargı ve kararları alma, hizmetlerin sonuçlarının değerlendirilmesi ve bu hizmetlerin sonuçlarından ortaya çıkan eylemlerin yapılması sorumluluğunu kabul eden sorumlu olduğuna dair denetim firmasının tatmin edilmesi ge-

rekecektir. Bu, denetim firmasının yönetim adına sehven herhangi bir önemli yargı ya da kararda bulunması riskini azaltır. Bu risk, denetim firmasının müşteriye sorunların tarafsız ve şeffaf bir analizi ve sunumuna dayanan yargılar ve kararlar alma fırsatı tanıdığında ilave-ten azaltılmış olur.

### *Muhasebe Kayıtları ve Finansal Tabloların Hazırlanması*

#### Genel Hükümler

290.167 Yönetim, uygulamadaki finansal raporlama çerçevesine uygun olarak finansal tabloların hazırlanmasını ve doğru sunulmasından sorumludur. Bu sorumluluklar aşağıdakileri içerir:

- Defter kayıtlarını oluşturmak ya da değiştirmek veya işlemlerin hesap sınıflandırmalarını belirlemek; ve
- Kaynak belgelerini hazırlamak ya da değiştirmek veya elektronik ya da diğer biçimlerde veri oluşturmak, bir işlemin ortaya çıkışını kanıtlamak (örneğin, alım emirleri, maaş bordro kayıtları ve müşteri emirleri)

290.168 Denetim müşterisine, muhasebe kayıtları ya da finansal tabloların hazırlanması gibi muhasebe ve defter tutma hizmetleri vermek, denetim firması bunun ardından finansal tabloların denetimini yaptığı zaman, kendi kendini denetim tehdidi oluşturur.

290.169 Denetim süreci, diğer yandan denetim firması ile denetim müşterisinin yönetimi arasında aşağıdakileri içerebilecek, bir diyalog gerektirir:

- Muhasebe standartlar veya politikaları ile finansal tablo açıklama kurallarının uygulanması;
- Finansal ve muhasebe kontrolleri ile varlık ve borçların beyan edilen tutarlarının belirlenmesinde kullanılan yöntemlerin uygunluğu; veya
- Defter kayıtlarını düzeltmeyi önermek.

Bu faaliyetler, denetim sürecinin normal bir parçası olarak kabul edilir ve genel olarak bağımsızlığa yönelik tehditler oluşturmazlar.

290.170 Benzer biçimde, müşteri denetim firmasından hesap mutabakatı problemleri ya da düzenleyici raporlaması için bilgi analizi ve toplama gibi konularda teknik yardım isteyebilir. İlaveten, müşteri mevcut finansal tabloların bir finansal raporlama çerçevesinden diğerine dönüştürülmesi (örneğin, grup muhasebe politikaları ile uyum ya da Uluslararası Finansal Raporlama Standartları gibi başka bir finansal raporlama çerçevesine geçme) gibi muhasebe konuları hakkında teknik danışmanlık isteyebilir. Bu tür hizmetler, denetim firmasının müşteri için yönetim sorumluluğu üstlenmemesi halinde, genel olarak bağımsızlığa yönelik tehditler oluşturmazlar.

Kamu yararına haiz işletme olmayan denetim müşterileri

290.171 Denetim firması, bu hizmetlerin olağan ya da mekanik nitelikte olduğu kamu yararına haiz işletme olmayan bir denetim müşterisine, muhasebe kayıtlarının ve finansal tabloların hazırlanmasıyla ilgili olarak hizmet verebilir, böylece oluşan herhangi bir kendi kendini denetim tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indirilir. Bu tip hizmet örnekleri aşağıdakileri içerir;

- Müşteri kaynaklı verilere dayanarak maaş hizmetleri vermek;
- Denetim müşterisinin belirlemiş ya da onaylamış olduğu uygun muhasebe sınıflandırması işlemlerinin tutulması;
- Müşteri tarafından kodlanmış işlemlerin büyük deftere işlenmesi;
- Müşteri onaylı kayıtların mizana işlenmesi; ve
- Mizandaki bilgilere dayanarak finansal tabloların hazırlanması.

Tüm durumlarda, ortaya çıkan herhangi bir tehdidin önemi değerlendirilecek ve bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır. Bu tip önlemlere örnekler aşağıdakileri kapsar:

- Bu tür hizmetlerin, denetim ekibi üyesi olmayan bir kişi tarafından yapılmasının ayarlanması; veya

- Eğer bu tür hizmetler denetim ekibi üyesi tarafından yapılmışsa, yapılan işin incelenmesi için uygun tecrübeye sahip bir ortak ya da kıdemli yetkili üyeden yararlanmak.

#### Kamu yararına haiz işletme olan denetim müşterileri

290.172 Olağanüstü durumlar hariç, denetim firması kamu yararına haiz işletme olan bir denetim müşterisine maaş hizmetleri de dahil muhasebe ve defter tutma hizmetleri sunmayacak ve denetim firmasının daha sonra görüş bildireceği finansal tabloları ya da finansal tablolara temel teşkil eden finansal bilgileri hazırlamayacaktır.

290.173 Paragraf 290.172'ye rağmen, bir denetim firması kamu yararına haiz işletme olan bir denetim müşterisinin birimleri ya da ilişkili işletmeleri için olağan ya da mekanik olan maaş hizmetleri de dahil muhasebe ve defter tutma hizmetleri ile finansal tabloları veya diğer finansal bilgileri hazırlama hizmeti verebilir eğer ki bu hizmetleri veren personel denetim ekibinin üyesi değilse ve;

- (a) Hizmetlerin verildiği birimler ya da ilişkili işletmelerin ortaklaşa olarak denetim firmasının görüş bildireceği finansal tablolar için maddi olarak önemsiz olması, ya da
- (b) Konuyla ilgili hizmetlerin ortaklaşa olarak birim ya da ilişkili işletmenin finansal tabloları için maddi olarak önemsiz olması.

#### Olağanüstü Durumlar

290.174 Başka bir ayarlama yapmak mümkün olmadığında, denetim müşterisi için olağanüstü veya diğer beklenmedik durumlarda, bu kısım altında başka bir biçimde izin verilmemiş olan muhasebe ve defter tutma hizmetleri, denetim müşterisine verilebilir. Şu hallerde bu tür bir durum olabilir:(a) muhasebe kayıtlarının ve finansal tabloların zamanında hazırlanması konusunda müşteriye yardım etmek üzere, müşterinin sistemleri ve prosedürleri hakkında kaynaklara ve gerekli bilgiye sadece denetim firmasının sahip olması durumunda, ve (b) müşteri için ciddi zorluklarla sonuçlanabilecek hizmetleri sunmada denetim firmasının yetenekleri üzerinde bir kısıtlama olması durumunda (örneğin, düzenleyici raporlama kurallarının yerine getiril-



mesinde başarısızlıktan kaynaklananlar. Bu tür durumlarda, aşağıdaki şartlar yerine getirilecektir:

- (a) Bu hizmetleri sunan kişilerin denetim ekibi üyesi olmaması;
- (b) Sunulan hizmetlerin sadece kısa bir zaman dönemi için verilmesi ve tekrarının beklenmemesi; ve
- (c) Durumun, yönetişimden sorumlu olanlarla görüşülmesi.

### *Değerleme Hizmetleri*

#### Genel Hükümler

290.175 Değerleme; bir varlık, bir yükümlülük ya da bir işletmenin tamamı için gelecekteki gelişmeleri uygun yöntemlerin ve tekniklerin uygulanması ile ilgili olarak varsayımlarda bulunulması ve belli bir değer ya da değerler yelpazesinin tahminini yapmak için her ikisinin bir kombinasyonundan oluşur.

290.176 Bir denetim müşterisi için değerlendirme hizmeti yürütmek, kendi kendini denetim tehdidi oluşturabilir. Herhangi bir tehdidin varlığı ve önemi aşağıdaki gibi faktörlere dayanacaktır:

- Değerlemenin, finansal tablolar üzerinde önemli bir etkiye sahip olup olmayacağına.
- Değerleme yöntemi ile diğer önemli yargı konularının belirlenmesi ve onaylanmasına müşterinin dahil olma kapsamına.
- Kurulu yöntemler ve mesleki rehberlerin varlığına.
- Standart ve kurulu yöntemleri içeren değerlemeler için hesap kaleminin doğasında olan öznellik derecesine.
- Altta yatan verinin güvenilirliği ve kapsamına.
- Dahil olunan tutarlarda, önemli kalıcı değişkenlik oluşturabilecek bir durumun gelecek etkinliklerine bağımlılık derecesine.
- Finansal tablolardaki açıklamaların kapsamı ve açıklığına. Ortaya çıkan tüm tehditlerin önemi değerlendirilecek ve bu teh-

ditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır. Bu tip önlemlere örnekler aşağıdakileri kapsar:

- Yapılan denetim ya da değerlendirme işini, değerlendirme hizmeti vermeye dahil olmamış bir uzmanın incelemesi; veya
- Bu tür hizmetleri veren personelin, denetim sözleşmesine katılmamasına yönelik ayarlanma yapılması.

290.177 Bazı değerlendirmeler, önemli derecede bir öznellik içermezler. Bu durum, alatta yatan varsayımların ya yasa ya da düzenlemeler tarafından kurulmuş ya da genel kabul görmüş olduğu durumlarda ve kullanılan teknikler ve metodolojilerin genel kabul görmüş standartlara dayandığı ya da yasa veya düzenlemeler tarafından tarif edildiği durumlarda muhtemeldir. Bu tür durumlarda, iki veya daha fazla tarafta yürütülen bir değerlendirme sonuularının maddi olarak farklı olma olasılığı yoktur.

290.178 Denetim firmasından, vergi raporlaması yükümlülükleri ya da vergi planlama amaçları için denetim müşterisine yardım etmek üzere bir değerlendirme yürütmesi istenirse ve değerlendirme sonuularını finansal tablolar üzerinde doğrudan bir etkiye sahip olmayacak ise paragraf 290.191'deki hükümler uygulanır.

Kamu yararına haiz işletme olmayan denetim müşterileri

290.179 Denetim müşterisinin, kamu yararına haiz bir işletme olmadığı durumlarda, eğer değerlendirme hizmeti denetim firmasının görüş bildireceği finansal tablolar üzerinde önemli bir etkisi varsa ve değerlendirme ciddi derecede öznellik içeriyorsa, hiçbir önlem kendi kendini denetim tehdidini kabul edilebilir bir düzeye indiremez. Dolayısıyla, denetim firması denetim müşterisine bu tür bir değerlendirme hizmetini vermeyecektir.

Kamu yararına haiz işletme olan denetim müşterileri

290.180 Değerlendirmelerin, ayrı ayrı ya da bir arada, denetim firmasının görüş bildireceği finansal tablolar üzerinde önemli bir etkisi olacaksa, denetim firması kamu yararına haiz bir işletme olan denetim müşterisine değerlendirme hizmeti vermeyecektir.

### *Vergi Hizmetleri*

290.181 Vergi hizmetleri çok geniş bir aralıktaki hizmetlerden oluşur, bunlar:

- Vergi beyanı hazırlama;
- Muhasebe kayıtlarının hazırlanması amaçlı vergi hesaplamaları;
- Vergi planlaması ve diğer vergi danışmanlık hizmetleri; ve
- Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde yardım.

Bir denetim müşterisine denetim firması tarafından verilen vergi hizmetleri, bu geniş başlıkların her biri altında ayrı ayrı ele alınsa da uygulamada bu faaliyetler genellikle birbiriyle ilgilidir.

290.182 Belirli vergi hizmetlerini yapmak, kendi kendini denetim ve taraf tutma tehdidi oluşturur. Tüm tehditlerin varlığı ve önemi aşağıdaki gibi faktörlere dayanacaktır:

- Vergi otoritelerinin, tartışmalı vergileri değerlendirdiği ve yönettiği sistem ve denetim firmasının bu süreçteki rolü;
- İlgili vergi rejiminin karmaşıklığı ve bunu uygularken gerekli yargının derecesi;
- Sözleşmenin belirli karakteristikleri; ve
- Müşterinin çalışanlarının vergi uzmanlıklarının düzeyi.

### *Vergi Beyanı Hazırlama*

290.183 Vergi beyanı hazırlama hizmetleri, ilgili vergi otoritelerine verilmesi gereken vergi borcu tutarı da dahil vergi raporlama yükümlülüklerini bilgileri hazırlayarak ve doldurarak (genellikle standart formlar üzerinde) müşteriye yardımcı olmayı içerir. Bu hizmetler, geçmiş işlemlerin vergi beyanını iyileştirme konusunda tavsiyede bulunmak ve denetim müşterisi adına vergi otoritelerinin ilave bilgi ve analiz (izlenmiş olan yaklaşımın açıklamalarını ve teknik desteğini sağlamayı içerir) taleplerine cevap vermeyi de içerir. Vergi beyanı hazırlama hizmetleri genellikle, tarihi bilgiye dayanır ve esas olarak

emsaller ve kurulu uygulamaları da içererek, mevcut vergi yasalarına göre bu tarihi bilgilerin analizini ve sunumunu içerir. Ayrıca, vergi beyanları vergi otoritesinin uygun gördüğü her türlü inceleme ya da onay süreçlerine tabidir. Dolayısıyla, bu tür hizmetleri sunmak, eğer yönetim yapılan önemli yargılarda dahil beyanların sorumluluğunu alıyorsa, genel olarak bağımsızlığa yönelik bir tehdit oluşturmaz.

### Muhasebe Kayıtlarının Hazırlanması Amaçlı Vergi Hesaplamaları

#### Kamu yararına haiz işletme olmayan denetim müşterileri

290.184 Denetim müşterisi için, daha sonra denetim firması tarafından denetlenecek muhasebe kayıtlarının hazırlanması amacıyla, cari ve ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin (ya da varlıklarının) hesaplamalarının hazırlanması, kendi kendini denetim tehdidi oluşturur. Bu tehdidin önemi aşağıdakilere dayanacaktır:

- İlgili vergi yasa ve düzenlemesinin karmaşıklığı ve bunları uygularken gerekli yargının derecesi;
- Müşterinin personelinin vergi uzmanlıklarının düzeyi;
- Tutarların finansal tablolar için önemliliği.

Bu tehdidi ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir seviyeye düşürmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır. Bu tip önlemlere örnekler aşağıdakileri kapsar:

- Bu hizmeti sunmak üzere, denetim ekibi üyesi olmayan uzmanları kullanmak;
- Bu hizmet denetim ekibi üyesi tarafından yapılmışsa, vergi hesaplamalarının incelenmesi için uygun deneyime sahip bir ortak ya da kıdemli yetkili üyeden yararlanmak; veya
- Bir dış vergi uzmanından hizmet hakkında danışmanlık almak.

#### Kamu yararına haiz işletme olan denetim müşterileri

290.185 Olağanüstü durumlar hariç, denetim firması, denetim müşterisinin kamu yararına haiz bir işletme olması halinde, denetim firmasının

görüŖ bildireceği finansal tablolar için önemli olan muhasebe kayıtların hazırlanması amacıyla cari ve ertelenmiŖ vergi yükümlölüklerinin (ya da varlıklarının) vergi hesaplamalarını hazırlamayacaktır.

290.186 Bu kısım altında başka bir biçimde izin verilmemiŖ olan, muhasebe kayıtlarının hazırlanması amacıyla, denetim müŖterisine cari ve ertelenmiŖ vergi yükümlölüklerinin (ya da varlıklarının) hesaplamalarının hazırlanması, denetim müŖterisi için başka bir ayarlama yapmak mümkün olmadığında olağanüstü veya diğer beklenmedik durumlarda, denetim müŖterilerine verilebilir. Bu durumlarda Ŗöyle bir uygulama yapılabilir:(a) cari ve ertelenmiŖ vergi yükümlölüklerinin (ya da varlıklarının) zamanında hazırlanması konusunda müŖteriye yardım etmek üzere, müŖterinin işleri hakkında kaynaklara ve gerekli bilgiye sadece denetim firmasının sahip olması durumunda, ve (b) müŖteri için ciddi zorluklarla sonuçlanabilecek hizmetleri sunmada denetim firmasının yetenekleri üzerinde bir kısıtlama olması durumunda (örneğin, düzenleyici raporlama kurallarının yerine getirilmesinde başarısızlıktan kaynaklananlar. Bu tür durumlarda, aŖađıdaki Ŗartlar yerine getirilecektir:

- (a) Bu hizmetleri sunan kiŖilerin denetim ekibi üyesi olmaması;
- (b) Sunulan hizmetlerin sadece kısa bir zaman dönemi için verilmesi ve tekrarının beklenmemesi; ve
- (c) Durumun, yönetimden sorumlu olanlarla görüŖülmesi.

#### Vergi Planlaması ve Diğer Vergi DanıŖmanlık Hizmetleri

290.187 Vergi planlama ya da diğer vergi danıŖmanlıđı hizmetleri, müŖteriye işlerini vergi konusunda nasıl etkin olarak yapılandıracağını tavsiye etmek ya da yeni bir vergi yasası ya da düzenlemesinin uygulanması hakkında tavsiyede bulunmak gibi çok geniŖ bir aralıktaki hizmetlerden oluşur.

290.188 DanıŖmanlıđın, finansal tablolara yansıtılacak konuları etkileyecek olduğu durumlarda, kendi kendini denetim tehdidi oluşabilir. Herhangi bir tehdidin varlığı ve önemi aŖađıdaki gibi faktörlere dayanacaktır:

- Finansal tablolardaki vergi tavsiyesi için uygun işlemin belirlenmesine dahil olan öznellik derecesi;
- Vergi danışmanlığının sonucunun finansal tablolar üzerinde sahip olacağı maddi etkinin kapsamı;
- Vergi danışmanlığının etkinliğinin finansal tablolardaki muhasebe işlemlerine ya da sunumuna dayanıp dayanmadığı ve muhasebe işlemleri ya da sunumun uygunluğunun ilgili finansal raporlama çerçevesine göre olmadığına dair şüphenin olup olmadığı;
- Müşterinin çalışanlarının vergi uzmanlıklarının düzeyi.
- Danışmanlığın, vergi yasası ya da düzenlemesi, diğer emsaller veya kurulu uygulamalarla ne derece desteklendiği; ve
- Vergi işleminin, özel bir hükümle desteklenip desteklenmediği ya da aksi takdirde finansal tabloların hazırlanmasından önce vergi otoritesi tarafından ortadan kaldırılıp kaldırılmadığı.

Örneğin, danışmanlığın açık bir biçimde vergi otoritesi ya da diğer emsallerle, kurulu uygulamalarla desteklendiği ya da vergi yasasında yaygın olduğuna dair bir gerekçesi olması durumlarda vergi planlaması ya da diğer vergi danışmanlığı hizmetlerinin verilmesi genel olarak bağımsızlığa yönelik tehdit oluşturmaz.

290.189 Herhangi bir tehdidin önemi değerlendirilecek ve bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır. Bu tip önlemlere örnekler aşağıdakileri kapsar:

- Bu hizmeti sunmak üzere, denetim ekibi üyesi olmayan uzmanları kullanmak;
- Hizmet hakkında denetim ekibine tavsiye verecek ve finansal tablo işlemlerini inceleyecek, vergi hizmeti sağlamaya katılmamış, bir vergi uzmanı kullanmak;
- Bir dış vergi uzmanından hizmet hakkında danışmanlık almak; ya da

- Vergi otoritelerinden ön-bilgi ya da tavsiye almak.

290.190 Vergi danışmanlığının etkililiğinin finansal tablolardaki belli bir muhasebe işlemine ya da sunuma dayandığı durumlarda ve:

- (a) Denetim ekibinin, ilgili muhasebe işlemlerinin ya da sunumun ilgili finansal raporlama çerçevesine göre uygunluğu konusunda makul bir şüphesi olduğu durumda; ve
- (b) Vergi danışmanlığının çıktısı ya da sonuçlarının, denetim firmasının görüş bildireceği finansal tablolar üzerinde önemli bir etkiye sahip olacağı durumlarda;

Kendi kendini denetim tehdidi o kadar belirgindir ki hiçbir önlem, tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indiremez. Dolayısıyla, denetim firması denetim müşterisine bu tür bir vergi danışmanlığı vermeyecektir.

290.191 Denetim müşterisine vergi hizmetleri sunarken denetim firmasından, vergi raporlama yükümlülükleri ya da vergi planlama amaçları için müşteriye yardımcı olacak bir değerlendirme yürütmesi de istenebilir. Değerleme sonucunun, finansal tablolar üzerinde doğrudan bir etkisi olacağı durumlarda, paragraf 290.175 ile 290.180'de yer alan değerlendirme hizmetleriyle ilgili hükümler geçerlidir. Yürütülen değerlemenin sadece vergi amaçlı olduğu ve değerlendirme sonucunun finansal tablolar üzerinde doğrudan bir etkisi olmadığı durumlarda (finansal tabloların sonuçlarının sadece vergi ile ilgili muhasebe kayıtları yoluyla etkilenmesi durumudur), finansal tablolar üzerindeki bu etkiler önemsiz ise ya da değerlendirme vergi otoritesi veya benzer bir düzenleyici otorite tarafından dış incelemeye tabi ise genel olarak bağımsızlığa yönelik tehditler oluşurmaz.

Eğer, değerlendirme bu tür bir dış incelemeye tabi değilse ve etki finansal tablolar için önemli ise ortaya çıkan tüm tehditlerin varlığı ve önemi aşağıdaki faktörlere dayanacaktır:

- Değerleme yönteminin, vergi yasası ya da düzenlemesi, diğer emsaller veya kurulu uygulamalarla ne derece desteklendiği ve değerlemeye has öznellik derecesi.

- Alta yatan verinin güvenilirliği ve kapsamına.

Ortaya çıkan herhangi bir tehdidin önemi değerlendirilecek ve bu tehdidi ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır. Bu tip önlemlere örnekler aşağıdakileri kapsar:

- Bu hizmeti sunmak üzere, denetim ekibi üyesi olmayan uzmanları kullanmak;
- Denetim işini ya da vergi hizmetinin inceleyecek bir uzmanı kullanmak; veya
- Vergi otoritelerinden ön-bilgi ya da tavsiye almak.

#### Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Yardım

290.192 Vergi otoriteleri, belirli bir konuda müşterinin argümanlarını reddettiğine dair müşteriye bildirimde bulunduysa ve vergi otoritesi ya da müşteri konunun resmi bir dava işleminde, örneğin yargıç ya da mahkemede, karara bağlanması için başvuru yapmışsa ve denetim firmasının vergi uyuşmazlığının çözümünde denetim müşterisini temsil ettiği hallerde, taraf tutma ya da kendi kendini denetim tehdidi ortaya çıkabilir. Herhangi bir tehdidin varlığı ve önemi aşağıdaki gibi faktörlere dayanacaktır:

- Denetim firmasının, vergi uyuşmazlığının konusu olan bir danışmanlıkta bulunup bulunmadığı;
- Uyuşmazlığın sonucunun denetim firmasının görüş bildireceği finansal tablolar üzerinde hangi boyutta önemli bir etkisinin olacağı;
- Konunun, vergi yasası ya da düzenlemesi, diğer emsaller veya kurulu uygulamalarla ne derece desteklendiği;
- Davanın kamu yararına yürütülüp yürütülmediği; ve
- Uyuşmazlığın çözümünde yönetimin oynadığı rol.



Ortaya çıkan herhangi bir tehdidin önemi değerlendirilecek ve bu tehdidi ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır. Bu tip önlemlere örnekler aşağıdakileri kapsar:

- Bu hizmeti sunmak üzere, denetim ekibi üyesi olmayan uzmanları kullanmak;
- Hizmet hakkında denetim ekibine tavsiye verecek ve finansal tablo işlemlerini inceleyecek, vergi hizmeti sağlamaya katılmamış, bir vergi uzmanı kullanmak;
- Bir dış vergi uzmanından hizmet hakkında danışmanlık almak.

290.193 Vergi hizmetlerinin, bir vergi konusunun çözülmesinde, bir kamu duruşması ya da mahkeme önünde denetim müşterisi için savunma olarak hareket etmeyi içermesi ve konu olan tutarın denetim firmasının görüş bildireceği finansal tablolar için önemli olması durumunda, ortaya çıkan taraf tutma tehdidi o kadar ciddidir ki hiçbir önlem bu tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indiremez. Dolayısıyla, denetim firması denetim müşterisi için but tür hizmet vermeyecektir. Neyin “kamu duruşması ya da mahkemeyi” oluşturduğu, o ülkede vergi mahkemelerinin nasıl görüldüğüne göre belirlenecektir.

290.194 Ancak, denetim firması bir kamu duruşması ya da mahkeme önünde görüşülmekte olan konu ile ilgili olarak denetim müşterisi için danışmanlık rolünü sürdürmekten (örneğin, belirli bilgi taleplerine cevap vermek, yürütülen iş hakkında fiili hesaplar ya da kanıt sağlamak veya vergi konularını analiz etmede müşteriye yardımcı olmak) alıkonulamaz.

### *İç Denetim Hizmetleri*

#### Genel Hükümler

290.195 İç denetim faaliyetlerinin kapsamı ve hedefleri çok çeşitlilik gösterir ve işletmenin büyüklüğü ve yapısı ile yönetim ve yönetişimden sorumlu kişilerin gereksinimlerine bağlıdır. İç denetim faaliyetleri aşağıdakileri içerebilir:

- İç kontrolün izlenmesi – kontrollerin incelenmesi, bunların faaliyetlerinin izlenmesi ve gelişmelerin tavsiye edilmesi;
- Finansal ve işletme bilgilerinin incelenmesi – finansal ve işletme bilgilerinin belirlenmesi, ölçülmesi, sınıflandırılması ve raporlanması için kullanılan araçların incelenmesi ve işlemler, bilançolar ve prosedürlerin detaylı test edilmesini de içeren tek tek kalemleri araştırmak;
- İşletmenin finansal olmayan faaliyetlerini de içeren işletme faaliyetlerinin ekonomiklik, verimlilik ve etkinliğinin incelenmesi; ve
- Yasalar, düzenlemeler ve diğer dış şartlar ile yönetim politikaları ve direktifleri ile diğer iç şartlarla uyumun incelenmesi.

290.196 İç denetim hizmetleri, denetim müşterisinin iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesinde denetim müşterisine yardımcı olmayı içerir. Denetim müşterisine iç denetim hizmetlerinin verilmesi, eğer denetim firması sonradan bir dış denetim süresinde iç denetim işlerini kullanırsa, bağımsızlığa yönelik kendi kendini denetim tehdidi oluşturur. Müşterinin iç denetim faaliyetlerinin ciddi bir bölümünü yapmak, iç denetim hizmetlerini sunan denetim firması personelinin bir yönetim sorumluluğu üstlenmesi ihtimalini artırır.

Denetim firmasının personeli, denetim müşterisine iç denetim hizmetleri sunarken bir yönetim sorumluluğu üstlenirse, ortaya çıkan tehdit o kadar ciddidir ki hiçbir önlem bu tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indiremez. Dolayısıyla, denetim firmasının personeli denetim müşterisine iç denetim hizmetleri sunarken bir yönetim sorumluluğu üstlenmeyecektir.

290.197 Yönetim sorumluluklarını üstlenmeyi içeren iç denetim hizmetlerinin örnekleri aşağıdakileri içerir:

- İç denetim politikaları ya da iç denetim faaliyetlerinin stratejik yönünü kurmak;
- İşletmenin iç denetim çalışanlarının faaliyetlerini yönlendirmek bunlarda sorumluluk almak;

- (c) İç denetim faaliyetlerinden kaynaklanan hangi tavsiyelerin uygulanacağına karar vermek;
- (d) Yönetim adına, iç denetim faaliyetlerinin sonuçlarını yönetişimden sorumlu olan kişilere rapor etmek;
- (e) Çalışanların veri erişim haklarındaki değişiklikleri inceleme ve kabul etme gibi iç kontrolün bir kısmını oluşturan prosedürleri yerine getirmek;
- (f) İç kontrol tasarımı, uygulaması ve devam ettirilmesi için sorumluluk almak; ve
- (g) Denetim firmasının, iç denetim işinin kapsamını belirlemeden sorumlu olduğu ve (a)-(f)'de belirtilen bir veya daha fazla konuda sorumluluğa sahip olduğu durumlarda, iç denetim fonksiyonunun tamamı ya da önemli bir kısmını oluşturan, outsourc'e (dışarıdan yardım almak) edilmiş iç denetim hizmetlerini yürütmek.

290.198 Bir yönetim sorumluluğu üstlenmeyi önlemek için denetim firması ancak aşağıdaki konularda tatmin olursa, iç denetim hizmetleri sunacaktır:

- (a) Müşterinin, tercihen üst yönetim içinden, iç denetim faaliyetlerinden her zaman sorumlu olacak ve iç kontrolün tasarımı, uygulamaya konulması ve sürdürülmesi sorumluluğunu kabul eden, uygun ve ehil bir kaynak ataması;
- (b) Müşterinin yönetiminin ya da yönetişimden sorumlu olan kişilerinin, iç denetim hizmetlerini incelemesi, değerlendirmesi ve kapsam, risk ve sıklığını onaylaması;
- (c) Müşterinin yönetiminin, iç denetim hizmetlerinin yeterliliğini ve bunların performansından kaynaklanan bulguları değerlendirmesi;
- (d) Müşterinin yönetiminin, iç denetim faaliyetlerinden kaynaklanan hangi tavsiyelerin uygulanacağını değerlendirmesi ve kararlaştırması ve uygulama sürecini yönetmesi; ve

- (e) Müşterinin yönetiminin, iç denetim faaliyetlerinden kaynaklanan önemli bulgular ve tavsiyeleri yönetişimden sorumlu olan kişilere rapor etmesi.

290.199 Denetim firmasının, bir iç denetim fonksiyonu işini kullandığı durumlarda, UDS'ler prosedürlerin performansının, bu işin uygunluğunu değerlendirmesini gerektirir. Denetim firmasının, denetim müşterisine iç denetim hizmeti sağlamak üzere bir sözleşme kabul etmesi ve bu hizmetlerin sonuçlarının dış denetim yürütülürken kullanılacak olması, denetim ekibinin, bu sonuçları uygun bir biçimde değerlendirmeden ya da iç denetim işinin denetim firmasının üyesi olmayan kişiler tarafından yürütülmesi halinde kullanılacak mesleki şüphecilik aynı derecesini yapmada bu iç denetim hizmetinin sonuçlarını kullanacak olması ihtimali nedeniyle, bir kendi kendini denetim tehdidi ortaya çıkar. Bu tehdidin ciddiyeti aşağıdaki gibi faktörlere dayanacaktır:

- İlgili finansal tablo tutarlarının önemliliği;
- Söz konusu finansal tablo tutarlarıyla ilgili ifadelerin yanlış beyan riski; ve
- İç denetim hizmetinin üzerine konacak güvenilirlik derecesi.

Tehdidin önemi değerlendirilecek ve bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır. İç denetim hizmeti yürütmek üzere, denetim ekibi üyesi olmayan uzmanları kullanmak, bu tür bir önleme örnektir.

Kamu yararına haiz işletme olan denetim müşterileri

290.200 Denetim müşterisinin, bir kamu yararına haiz işletme olması durumunda, denetim firması aşağıdakilerle ilgili olarak iç denetim hizmetleri sunmayacaktır:

- (a) Finansal raporlama üzerindeki iç kontrollerin önemli bir bölümü;
- (b) Müşterinin muhasebe kayıtlarına ya da denetim firmasının görüş bildireceği finansal tablolar için önemli olan, ayrı ayrı ya da bir arada, bilgi üreten finansal muhasebe sistemleri;

- (c) Denetim firmasının görüş bildireceği finansal tablolar için önemli olan, ayrı ayrı ya da bir arada, tutarlar ya da açıklamalar.

### *IT Sistemleri Hizmetleri*

#### Genel Hükümler

290.201 Bilgi teknolojisi (IT) sistemleri ile ilgili hizmetler, donanım ya da yazılım sistemlerinin tasarımı ya da uygulamasını içerir. Bu sistemler, finansal raporlama üzerindeki iç kontrolün bir bölümünü oluşturan kaynak verileri bir araya getirebilir veya muhasebe kayıtları ya da finansal tabloları etkileyen bilgileri üretebilir ya da sistem, denetim müşterisinin muhasebe kayıtları, finansal raporlama ya da finansal tablolar üzerindeki iç kontrol ile ilgili olmayabilir. Sistem hizmetleri sunmak, hizmetlerin ve IT sistemlerinin niteliğine bağlı olarak kendi kendini denetim tehdidi oluşturabilir.

290.202 Aşağıdaki IT sistemleri hizmetlerinin, denetim firmasının personeli yönetim sorumluluğu üstlenmediği sürece, bağımsızlığa yönelik tehdit oluşturmayacağı varsayılır:

- (a) Finansal raporlama üzerindeki iç kontrolle alakalı olmayan IT sistemlerinin tasarımı ya da uygulamaya konması;
- (b) Muhasebe kayıtları ya da finansal tabloların önemli bir kısmını oluşturan bilgi üretmeyen IT sistemlerinin tasarımı ya da uygulamaya konması;
- (c) Denetim firması tarafından geliştirilmemiş, “hazır” muhasebe ya da finansal bilgi raporlama yazılımlarının uygulamaya konması eğer müşteri ihtiyaçlarını karşılamak için gerekli olan uyarlamaya önemli değilse; ve
- (d) Başka bir servis sunucusu ya da müşteri tarafından tasarlanan, uygulamaya konulan ya da yürütülen sistemle ilgili olarak değerlendirme ve tavsiyede bulunmak.

Kamu yararına haiz işletme olmayan denetim müşterileri

- 290.203 Kamu yararına haiz işletme olmayan bir denetim müşterisine (a) finansal raporlama üzerindeki iç kontrolün önemli bir bölümünü oluşturan ya da (b) müşterinin muhasebe kayıtları veya denetim firmasının görüş bildireceği finansal tabloları için önemli olan bilgi üreten IT sistemlerinin tasarımı ya da uygulamaya konulmasına dahil olmak, kendi kendini denetim tehdidi oluşturur.
- 290.204 Aşağıdakileri garanti altına alan uygun önlemlerin alınmaması halinde, kendi kendini denetim tehdidi, bu tür hizmetlere izin vermek için çok yüksektir:
- Müşterinin, bir iç kontrol sistemini kurma ve izleme sorumluluğunu üstlenmesi;
  - Müşterinin, donanım ya da yazılım sisteminin tasarımı ve uygulamaya konulmasıyla ilgili olarak, tüm yönetim kararlarını alma sorumluluğunu, tercihen üst yönetim içinden, ehil bir çalışana vermesi;
  - Sürecin tasarımı ve uygulamaya konmasıyla ilgili olarak tüm yönetim kararlarını müşterinin vermesi;
  - Sistemin tasarımı ve uygulamaya konmasının yeterliliğini ve sonuçlarını, müşterinin değerlendirmesi; ve
  - Müşterinin, sistemin (donanım ve yazılım) yürütülmesinden ve sistemin kullandığı veya ürettiği veriden müşterinin sorumlu olması.
- 290.205 Denetimin bir parçası olarak, belirli bir IT sisteminin üzerine konacak güvenilirlik derecesine bağlı olarak, bu tür güvence-dışı hizmetleri sadece denetim ekibi üyesi olmayan ve denetim firması içinde farklı raporlama çizgilerine sahip personelle verip vermeme konusunda bir karar verilecektir. Geri kalan herhangi bir tehdidin önemi değerlendirilecek ve bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır. Denetim ya da güvence-dışı işi inceleyecek bir muhasebe meslek mensubu kullanmak, bu tür bir önleme örnektir.

### Kamu yararına haiz işletme olan denetim müşterileri

290.206 Denetim müşterisinin, kamu yararına haiz bir işletme olması durumunda, denetim firması aşağıdakilerle ilgili olarak IT sistemlerinin tasarımı ya da uygulamaya konulmasını içeren hizmetleri sunmayacaktır:(a) Finansal raporlama üzerindeki iç kontrollerin önemli bir bölümü oluşturan veya (b) Müşterinin muhasebe kayıtlarına ya da denetim firmasının görüş bildireceği finansal tablolar için önemli olan ve bilgi üreten.

### *Dava Desteği Hizmetleri*

290.207 Dava desteği hizmetleri, uzman görgü tanığı olarak hareket etme, dava ya da diğer yasal uyuşmazlık sonucunda alacak ya da borç olabilecek tahmin edilen zararlar ya da diğer tutarların hesaplanması ve belge yönetimi ve geri alımında yardımcı olma gibi faaliyetleri kapsayabilir. Bu hizmetleri kendi kendini denetim ya da taraf tutma tehdidi oluşturabilir.

290.208 Eğer denetim firması, bir denetim müşterisine dava destek hizmeti veriyor ise ve bu hizmet denetim firmasının görüş bildireceği finansal tabloları etkileyen zarar ve diğer tutarların tahminini içeriyorsa, paragraf 290.175 ila 290.180 arasında yer alan değerlendirme hizmeti hükümleri takip edilecektir. Diğer dava desteği hizmetleri durumunda, ortaya çıkan herhangi bir tehdidin önemi değerlendirilecek ve bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır.

### *Hukuki Hizmetler*

290.209 Hukuki hizmetler, bu kısmın amacı için, kişinin sunduğu hizmetin ya bu hizmetlerin sağlandığı ülkelerin mahkemeleri önünde hukuku uygulamaya kabul edilmiş olması ya da kişinin hukuku uygulamak için gerekli yasal eğitime sahip olması durumundaki tüm hizmetler olarak tanımlanır. Bu tür hukuki hizmetler, ülkeye bağlı olarak, sözleşme desteği, dava, birleşmeler ve alım hukuki danışmanlığı ve müşterinin iç hukuk birimlerine destek verme ve yardım etme gibi, müşteriye sağlanan hem kurumsal hem de ticari hizmetleri kapsayan, geniş ve farklı alanları içerebilir. Denetim müşterisi olan bir iş-

letmeye hukuk hizmetleri sağlamak, hem kendi kendini denetim hem de taraf tutma tehdidi oluşturabilir.

290.210 Bir işlemin yürütülmesinde (örneğin, sözleşme desteği hukuki danışmanlık, hukuki durum tespiti ve yeniden yapılandırma) denetim müşterisini destekleyen hukuki hizmetler, kendi kendini denetim tehdidi oluşturabilir. Herhangi bir tehdidin varlığı ve önemi aşağıdaki gibi faktörlere dayanacaktır:

- Hizmetin niteliğine;
- Hizmetin, bir denetim ekibi üyesi tarafından sağlanıp sağlanmadığına; ve
- Müşterinin finansal tablolarıyla ilgili olarak herhangi bir konunun önemliliğine.

Ortaya çıkan herhangi bir tehdidin önemi değerlendirilecek ve bu tehdidi ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır. Bu tip önlemlere örnekler aşağıdakileri kapsar:

- Bu hizmeti sunmak üzere, denetim ekibi üyesi olmayan uzmanları kullanmak; veya
- Hukuki hizmetler sağlamaya dahil olmamış bir uzmanın, hizmetler hakkında denetim ekibine danışmanlık sağlaması ve tüm finansal tablo muamelelerini incelemesi.

290.211 Bir uyuşmazlık ya da davada, denetim müşterisi için savunma rolünde hareket etmek, ilgili tutarın denetim firmasının görüş bildireceği finansal tablolar için önemli olması durumunda, o kadar önemli bir taraf tutma ve kendi kendini denetim tehdidi oluşturur ki hiçbir önlem bu tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indiremez. Dolayısıyla, denetim firması denetim müşterisi için but tür hizmet vermeyecektir.

290.212 Denetim firmasından, bir uyuşmazlık ya da davada, denetim müşterisi için bir savunma rolünde hareket etmesi istenmişse, ilgili tutarın denetim firmasının görüş bildireceği finansal tablolar için önemli olmaması durumunda, denetim firması ortaya çıkan tüm taraf tut-



ma ve kendi kendini denetim tehditlerinin önemini değerlendirecek ve tehdidi ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır Bu tip önlemlere örnekler aşağıdakileri kapsar:

- Bu hizmeti sunmak üzere, denetim ekibi üyesi olmayan uzmanları kullanmak; veya
- Hukuki hizmetler danışmanlığı sağlamaya dahil olmamış bir uzmanın, hizmetler hakkında denetim ekibine danışmanlık sağlaması ve tüm finansal tablo muamelelerini incelemesi.

290.213 Bir denetim müşterisinin hukuk işleri için denetim firmasının bir ortağı ya da bir çalışanın, Baş Hukuk Müşaviri olarak atanması, o kadar önemli bir kendi kendini denetim ve taraf tutma tehdidi oluşturur ki hiçbir önlem bu tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indiremez. Baş Hukuk Müşavirliği pozisyonu genel olarak bir şirketin hukuk işleri için geniş bir sorumluluğu olan kıdemli bir yönetim pozisyonudur ve bu nedenle, denetim firmasının hiç bir üyesi denetim müşterisi için bu tür bir görevlendirmeyi kabul etmeyecektir.

### *İşe Alım Hizmetleri*

#### Genel Hükümler

290.214 Bir denetim müşterisine, işe alım hizmetleri sunmak, kişisel çıkar, yakınlık ya da gözdağı tehditleri oluşturabilir. Herhangi bir tehdidin varlığı ve önemi aşağıdaki gibi faktörlere dayanacaktır:

- İstenilen yardımın niteliğine; ve
- İşe alınacak kişinin rolüne.

Ortaya çıkan herhangi bir tehdidin önemi değerlendirilecek ve bu tehdidi ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır. Tüm durumlarda, müşterinin namına ara bulucu olarak hareket etme de dahil olmak üzere denetim firması yönetim sorumluluğu üstlenmeyecek ve işe alım kararı müşteriye bırakılacaktır.

Denetim firması, bu tür hizmetleri genel olarak bir dizi başvuru sahibinin mesleki niteliklerini incelemek ve onların göreve uygunluğu hakkında danışmanlıkta bulunmak gibi hizmetler sunabilir. Ayrıca, denetim firması adaylarla görüşme yapabilir ve finansal muhasebe, idari ya da kontrol pozisyonları için adayın yeterlilikleri konusunda öneride bulunabilir.

Kamu yararına haiz işletme olan denetim müşterileri

290.215 Denetim firması, kamu yararına haiz bir işletme olan denetim müşterisine, müşterinin muhasebe kayıtları ya da denetim firmasının görüş bildireceği finansal tablolar üzerinde ciddi etkisi olacak bir pozisyona işletmenin direktörü ya da yetkilisi veya kıdemli yönetimi ile ilgili olarak, aşağıdaki işe alım hizmetlerini sunmayacaktır:

- Bu tür bir pozisyon için adayların araştırılması ya da aranması; ve
- Söz konusu pozisyonlar için müstakbel adayların referans araştırmalarının yürütülmesi.

*Kurumsal Finans Hizmetleri*

290.216 Aşağıdaki gibi kurumsal finans hizmetleri sağlamak:

- Kurumsal stratejiler geliştirmede denetim müşterisine yardım etmek;
- Denetim müşterisinin elde etmesi için muhtemel hedefleri belirlemek;
- Devir işlemleri hakkında danışmanlık;
- Finansman sağlama işlemlerine yardım etmek; ve
- Yeniden yapılanma danışmanlığı vermek,

taraf tutma ve kendi kendini denetim tehdidi oluşturabilir. Herhangi bir tehdidin önemi değerlendirilecek ve bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır. Bu tip önlemlere örnekler aşağıdakileri kapsar:

- Bu hizmeti sunmak üzere, denetim ekibi üyesi olmayan uzmanları kullanmak; veya
- Kurumsal finans hizmeti tavsiyesi sağlamaya dahil olmamış bir uzmanın, hizmetler hakkında denetim ekibine danışmanlık sağlaması ve tüm finansal tablo muamelelerini incelemesi.

290.217 Kurumsal finans hizmeti sağlamak, örneğin bir kurumsal finans işleminin yapılandırılması hakkında ya da denetim firmasının görüş bildireceği finansal tablolarda rapor edilecek tutarı doğrudan etkileyecek finansal düzenlemeler hakkında danışmanlıkta bulunmak, kendi kendini denetim tehdidi oluşturabilir. Herhangi bir tehdidin varlığı ve önemi aşağıdaki gibi faktörlere dayanacaktır:

- Finansal tablolardaki kurumsal finans danışmanlığının çıktı ya da sonuçları için uygun muamelenin belirlenmesine dahil olan öznellik derecesi;
- Kurumsal finans tavsiyesinin çıktısının hangi derecede finansal tablolarda kaydedilen tutarları doğrudan etkileyeceği ve bu tutarların hangi derecede finansal tablolar için önemli olacağı; ve
- Kurumsal finans danışmanlığının etkililiğinin finansal tablolardaki belirli bir muhasebe işlemine ya da sunumuna dayanıp dayanmadığı ve ilgili muhasebe işlemi ya da sunumun uygunluğunun ilgili finansal raporlama çerçevesine göre olmadığına dair şüphenin olup olmadığı.

Herhangi bir tehdidin önemi değerlendirilecek ve bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır. Bu tip önlemlere örnekler aşağıdakileri kapsar:

- Bu hizmeti sunmak üzere, denetim ekibi üyesi olmayan uzmanları kullanmak; veya
- Müşteriye kurumsal finans hizmeti tavsiyesi sağlamaya dahil olmamış bir uzmanın, hizmetler hakkında denetim ekibine danışmanlık sağlaması ve tüm finansal tablo işlemlerini incelemesi.

290.218 Kurumsal finans danışmanlığının etkililiğinin finansal tablolardaki belli bir muhasebe işlemine ya da sunuma dayandığı durumlarda ve:

- (a) Denetim ekibinin, ilgili muhasebe işlemlerinin ya da sunumun ilgili finansal raporlama çerçevesine göre uygunluğu konusunda makul bir şüphesi olduğu durumda; ve
- (b) Kurumsal finans danışmanlığının çıktısı ya da sonuçlarının, denetim firmasının görüş bildireceği finansal tablolar üzerinde önemli bir etkiye sahip olacağı durumlarda.

Kendi kendini denetim o kadar belirgindir ki hiçbir önlem bu tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indiremez, bu durumda kurumsal finans danışmanlığı verilmeyecektir.

290.219 Tanıtımını yapma, denetim müşterisinin hisselerinin ticaretini yapma ya da aracılığını yapmaya dahil olunan kurumsal finans hizmetleri verme, o kadar belirgin bir taraf tutma ya da kendi kendini denetim tehdidi oluşturur ki hiçbir önlem bu tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indiremez. Dolayısıyla, denetim firması denetim müşterisine bu tür bir hizmet vermeyecektir.

## Ücretler

### Ücretler – Nisbi Büyüklük

290.220 Denetim müşterisinden alınan toplam ücret, denetim görüşünü veren denetim firmasının toplam ücretlerinin büyük bir kısmını oluşturuyorsa, bu müşteriye bağımlılık ve müşteriyi kaybetme endişesi, kişisel çıkar ya da gözdağı tehdidi oluşturur. Bu tehdidin ciddiyeti aşağıdaki gibi faktörlere dayanacaktır:

- Denetim firmasının faaliyet yapısına;
- Denetim firmasının köklü bir denetim firması mı yoksa yeni bir denetim firması mı olduğuna; ve
- Müşterinin nitel ve/veya nicel olarak denetim firması için önemine.

Tehdidin önemi değerlendirilecek ve bu tehdidi ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır. Bu tip önlemlere örnekler aşağıdakileri kapsar:

- Müşteriye bağımlılığı azaltmak;
- Dış kalite kontrol incelemeleri; veya
- Kilit denetim yargılarında, mesleki düzenleyici kuruluş ya da bir muhasebe meslek mensubu gibi üçüncü tarafla danışma.

290.221 Denetim müşterisinden alınan ücretler, bir ortağın müşterilerinden gelen gelirinin büyük bir kısmını ya da denetim firmasının bir yetkilisinin gelirinin önemli bir kısmını temsil ettiği durumlarda da kişisel çıkar ya da gözdağı tehdidi ortaya çıkar. Tehdidin ciddiyeti aşağıdaki gibi faktörlere dayanacaktır:

- Müşterinin nitel ve/veya nicel olarak ortak ya da yetkili için önemine; ve
- Ortak ya da yetkili ortakların ücretlerinin hangi derecede müşteriden kaynaklanan ücretlere bağımlı olduğuna.

Tehdidin önemi değerlendirilecek ve bu tehdidi ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır. Bu tip önlemlere örnekler aşağıdakileri kapsar:

- Denetim müşterisine bağımlılığı azaltmak;
- İşi inceleyecek ya da gerektiğinde tavsiye verecek bir muhasebe meslek mensubu kullanmak; veya
- Sözleşmenin, düzenli bağımsız iç ya da dış kalite incelemeleri yapmak.

#### Kamu Yararına Haiz İşletme olan Denetim Müşterileri

290.222 Denetim müşterisinin bir kamu yararına haiz işletme olması durumunda ve ardı ardına iki yıl, denetim müşterisinden ve ilişkili işletmelerinden alınan toplam ücretlerin (paragraf 290.27'deki etmenler göz önüne alınarak), müşterinin finansal tabloları hakkında görüş bildiren denetim firmasının aldığı toplam ücretin %15'inden daha

fazlasını temsil ettiği durumlarda, denetim firması denetim müşterisinin yönetiminden sorumlu olan kişilere, söz konusu ücretin, denetim firmasının aldığı toplam ücretin %15'inden daha fazlasını temsil ettiğini açıklayacak ve tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indirmek için aşağıdaki önlemlerin hangisini uygulayacağını tartışacak ve seçilen önlemi uygulayacaktır:

- İkinci yılın finansal tabloları üzerinde denetim görüşünün yayınlanmasından önce, finansal tablolar hakkında görüş bildiren denetim firmasının üyesi olmayan bir muhasebe meslek mensubu, bu sözleşmenin bir kalite kontrol inceleme sözleşmesi yürütür ya da bir mesleki düzenleyici kuruluş, sözleşme kalite kontrol incelemesine (“yayınlanma-öncesi inceleme”) eşdeğer olan bu sözleşme incelemesini gerçekleştirir; veya
- İkinci yılın finansal tabloları üzerinde denetim görüşünün yayınlanmasından sonra ve üçüncü yılın finansal tabloları üzerinde denetim görüşünün yayınlanmasından önce, finansal tablolar hakkında görüş bildiren denetim firmasının üyesi olmayan bir muhasebe meslek mensubu ya da bir mesleki düzenleyici kuruluş, sözleşme kalite kontrol incelemesine (“yayınlanma-sonrası inceleme”) eşdeğer olan ikinci yılın denetiminin incelemesini gerçekleştirir.

Toplam ücretin belirgin bir biçimde %15'i geçmesi durumunda, denetim firması bu tehdidin öneminin, bu tür bir yayınlanma-sonrası inceleme ile tehdidin kabul edilebilir bir düzeye indirilemeyeceğini belirleyecek ve böylece bir yayınlanma-öncesi incelemenin gerekli olup olmadığını belirleyecektir.

Bu tür durumlarda, bir yayınlanma-öncesi inceleme yürütülecektir.

Daha sonra, her yıl ücretin %15'i geçmesi durumunda, yönetimden sorumlu olanlara açıklama ve birlikte tartışma meydana gelecek ve yukarıdaki önlemlerden biri uygulanacaktır. Ücret belirgin bir biçimde %15'i geçmiş ise, denetim firması bu tehdidin öneminin, bu tür bir yayınlanma-sonrası inceleme ile tehdidin kabul edilebilir bir düzeye indirilemeyeceğini belirleyecek ve böylece bir yayınlanma-öncesi incelemenin gerekli olup olmadığını belirleyecektir. Bu tür durumlarda, bir yayınlanma-öncesi inceleme yürütülecektir.

### *Ücretler - Gecikmiş*

290.223 Denetim müşterisinden alınacak ücret uzun süre ödenmemiş kalırsa, özellikle gelecek yıl için denetim raporunun yayınlanmasından önce önemli bir miktarın ödenmemiş ise kişisel çıkar tehdidi oluşabilir. Genel olarak denetim firmasının, söz konusu ücretin ödenmesini, söz konusu denetim raporunun yayınlanmasından önce istemesi beklenir. Eğer ücret, raporun yayınlanmasından sonra hala ödenmemiş ise, tüm tehditlerin varlığı ve önemi değerlendirilecek ve bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlem uygulanacaktır. Denetim sözleşmesinde yer almamış ilave bir muhasebe meslek mensubunun danışmanlıkta bulunması ya da yapılan işi incelemesi, bu tür bir önleme örnektir. Denetim firması, gecikmiş ücretin önemi nedeniyle, gecikmiş ücretlerin müşteriye verilen bir krediye eşdeğer olarak kabul edilip edilmeyeceğini ve denetim firması için yeniden görevlendirmenin ya da denetim sözleşmesine devam etmenin uygun olup olmadığını belirleyecektir.

### *Koşullu Ücretler*

290.224 Koşullu ücretler, bir işlemin ya da denetim firması tarafından yapılan hizmetlerin sonucu ile ilgili olarak, esasları önceden belirlenerek hesaplanmış ücretlerdir. Bu kısım amaçları için, mahkeme veya diğer bir kamu otoritesince belirlenen ücretler koşullu ücret olarak sayılmazlar.

290.225 Bir denetim sözleşmesi ile ilgili olarak denetim firması tarafından doğrudan ya da dolaylı olarak alınan bir koşullu ücret, örneğin bir aracı vasıtasıyla, o kadar ciddi bir kişisel çıkar tehdidi oluşturur ki hiçbir önlem bu tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indiremez. Dolayısıyla, denetim firması bu tür hiçbir ücret düzenlemesine girmeyecektir.

290.226 Bir denetim müşterisine verilen güvence-dışı hizmet ile ilgili olarak denetim firması tarafından alınan doğrudan ya da dolaylı olarak oluşan bir koşullu ücret, örneğin bir aracı vasıtasıyla, de bir kişisel çıkar tehdidi oluşturabilir. Aşağıdaki koşullarda, ortaya çıkan tehdit o

kadar belirgindir ki hiçbir önlem, tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indiremez.

- (a) Ücret, finansal tablolar hakkında görüş bildirecek denetim firması tarafından alınmışsa ve bu ücret bu denetim firması için önemliyse ya da önemli olması bekleniyorsa;
- (b) Ücret, denetimin ciddi bir bölümüne katılan bir denetim ağı firması tarafından alınmışsa ve bu ücret bu denetim firması için önemliyse ya da önemli olması bekleniyorsa,
- (c) Güvence-dışı hizmetin sonucu ve dolayısıyla ücretin tutarı, finansal tablolardaki ciddi bir tutarın denetimiyle ilgili gelecekteki ya da şimdiki yargısına bağlıysa.

Dolayısıyla, bu tür düzenlemeler kabul edilmeyecektir.

290.227 Bir denetim müşterisine verilen güvence-dışı hizmet için denetim firması tarafından alınan diğer koşullu ücret için tüm tehditlerin varlığı ve önemi aşağıdaki gibi faktörlere dayanacaktır:

- Olası ücret tutarlarının çeşitliliğine;
- Üzerinde koşullu ücretin belirleneceği konunun sonucunu, uygun bir otoritenin belirleyip belirlemediğine;
- Hizmetin niteliğine; ve
- Olay ya da işlemin, finansal tablolar üzerindeki etkisine.

Tüm tehditlerin önemi değerlendirilecek ve bunları ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır. Bu tip önlemlere örnekler aşağıdakileri kapsar:

- İlgili denetim işini inceleyecek ya da gerektiğinde tavsiye verecek bir muhasebe meslek mensubu kullanmak; ya da
- Güvence-dışı hizmeti yapmak üzere, denetim ekibi üyesi olmayan uzmanları kullanmak.



## Ödüllendirme ve Değerlendirme Politikaları

290.228 Denetim ekibinin bir üyesinin, denetim müşterisine güvence-dışı hizmetlerin satılması konusunda değerlendirilmiş ya da ödüllendirilmiş olduğu durumlarda, kişisel çıkar tehdidi oluşur. Bu tehdidin ciddiyeti aşağıdakilere dayanacaktır:

- Söz konusu hizmetlerin satılmasına bağlı olan kişinin ödülü ya da performans değerlendirmesinin oranı;
- Kişinin denetim ekibindeki rolüne; ve
- Promosyon kararının söz konusu hizmetin satışından etkilenip etkilenmediğine.

Tehdidin önemi değerlendirilecek ve eğer tehdit kabul edilebilir bir düzeyde değil ise, denetim firması söz konusu kişi için ya ödül planını ya da değerlendirme sürecini revize edecek veya tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indirmek için önlemler alacaktır. Bu tip önlemlere örnekler aşağıdakileri kapsar:

- Bu kişileri denetim ekibinden çıkarmak; ya da
- Denetim ekibi üyesinin çalışmalarını inceleyecek bir muhasebe meslek mensubuna sahip olmak.

290.229 Baş denetim ortağının, ortağın denetim müşterisine güvence-dışı hizmetlerin satılmasında ortağın başarısına dayanarak değerlendirilmeyecek ya da ödüllendirilmeyecektir. Bu durum, denetim firmasının ortakları arasındaki normal kar-paylaşımı düzenlemelerini yasaklamayı amaçlamamaktadır.

## Hediye ve İkramlar

290.230 Bir denetim müşterisinden hediye veya ikram kabul etmek kişisel çıkar veya yakınlık tehdidi oluşturabilir. Denetim firmasının veya denetim ekibinin bir üyesinin kabul edeceği hediye ve ikramların bunların değerleri açıkça önemsiz olmadığı sürece, yaratacağı tehditler o kadar önemlidir ki hiçbir önlem bu tehditleri kabul edilebilir bir seviyeye indirilemez. Dolayısıyla, denetim firması veya denetim ekibinin bir üyesi bu tür hediye ve ikramları kabul etmeyecektir.

## Aktüel ya da Karşı Davalar

290.231 Denetim firması veya denetim ekibinin bir üyesi ile denetim müşterisi arasında bir dava oluşması veya oluşma olasılığı durumunda, kişisel çıkar veya gözdağı tehditleri oluşur. Müşteri yönetimi ve denetim ekibinin üyeleri arasındaki ilişkiler, müşterinin ticari faaliyetlerinin bütün yönleri açısından, tam dürüstlük ve tam açıklıkla tanımlanmalıdır. Eğer, denetim firması ve müşteri yönetimi, yönetimin tam açıklama istekliliğini etkileyen aktüel ya da karşı dava ile karşıt pozisyonlarda kalırlarsa, kişisel çıkar ve gözdağı tehdidi ortaya çıkar. Bu tehditleri ciddiyeti aşağıdaki gibi faktörlere dayanacaktır:

- Davanın önemliliği; ve
- Davanın, bir önceki denetim sözleşmesiyle ilgili olup olmadığı.

Tehditlerin önemi değerlendirilecek ve bunları ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır. Bu tip önlemlere örnekler aşağıdakileri kapsar:

- Eğer dava denetim ekibinin bir üyesini kapsıyorsa, bu kişiyi denetim ekibinden çıkarmak; ya da
- Yapılan işi inceleyecek bir uzmana sahip olmak.

Eğer bu önlemler tehditleri kabul edilebilir bir düzeye indirmiyorsa, yapılacak en uygun hareket denetim sözleşmesinden çekilmek veya bu görevi kabul etmemek olacaktır.

**290.232 ila 290.499 arasındaki paragraflar bilerek boş bırakılmıştır.**

## Kullanım ve Dağıtım Hakkında bir Kısıtlama İçeren Raporlar

### Giriş

- 290.500 Kısım 290’da yer alan bağımsızlık kuralları tüm denetim sözleşmelerine uygulanır. Ancak, raporun kullanım ve dağıtım hakkında bir kısıtlamanın olduğu denetim sözleşmelerinin dahil olduğu belli durumlarda ve paragraf 290.501 ila 290.502’de belirtilen durumların olması halinde, bu kısımdaki bağımsızlık kuralları, paragraf 290.505 ila 290.514 arasında belirtildiği gibi değiştirilebilir. Bu paragraflar sadece, (a) tüm önemli taraflarıyla, uygulamada olan finansal raporlama çerçevesine uygun olarak finansal tabloların gerçek ve doğru bir görüş verdiği ya da doğru bir biçimde sunulduğu, doğru bir sunum çerçevesi durumu da dahil tüm önemli taraflarıyla, uygulamada olan finansal raporlama çerçevesine uygun olarak finansal tabloların hazırlandığı olumlu ya da olumsuz şekilde bir sonuç sağlamayı amaçlayan ve (b) kullanım ve dağıtım hakkında bir kısıtlama içeren denetleme raporu olması halindeki özel amaçlı finansal tablolar hakkındaki bir denetim sözleşmesine uygulanabilir. Yasa ya da düzenleme tarafından istenilen finansal tablolar denetimi durumunda, değişikliğe izin verilmez.
- 290.501 Kısım 290’in kurallarında değişikliğe, eğer raporun potansiyel kullanıcıları (a) raporun amacı ve sınırlamaları hakkında bilgili ve (b) değiştirilmiş bağımsızlık kurallarının uygulanması için açıkça mutabık iseler izin verilir. Raporun amacı ve sınırlamaları hakkında bilgi, sözleşmenin niteliği ve kapsamını oluşturmaya, potansiyel kullanıcılar adına hareket etme yetkisi bulunan temsilciler tarafından, doğrudan ya da dolaylı olarak katılımı yoluyla potansiyel kullanıcılar tarafından elde edilebilir. Bu tür bir katılım, bağımsızlığa yönelik tehditlerin değerlendirilmesiyle ilgili olan durumların ve bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek için gerekli uygun önlemler de dahil olmak üzere bağımsızlık konuları hakkında potansiyel kullanıcılarla iletişimde ve uygulanacak değiştirilmiş bağımsızlık kurallarına dair potansiyel kullanıcıların mutabakatını almada denetim firmasının kabiliyetini artıracaktır.
- 290.502 Denetim firması, denetim sözleşmesinin sunulmasıyla ilgili olarak uygulanacak bağımsızlık kuralları konusunda potansiyel kullanıcılar-

la iletişim kurabilir (örneğin, sözleşme mektubunda). Potansiyel kullanıcıların, sözleşme koşullarının kurulduğu zamanda belirli olarak isimleriyle tanımlanmamış olduğu bir kullanıcı grubu (örneğin, bir sendikasyon kredisi anlaşmasındaki borç verenler) olması halinde, bu kullanıcılar temsilci tarafından üzerinde anlaşılan bağımsızlık kurallarından haberdar edileceklerdir (örneğin, temsilci tarafından denetim firmasının sözleşme mektubunun kullanıcılar açıklanması).

290.503 Eğer denetim firması, aynı müşteri için kullanım ve dağıtım hakkında bir kısıtlama içermeyen bir denetim raporu da yayınlarsa, paragraf 290.500 ila 290.514 arasındaki hükümler, bu denetim sözleşmesi için olan paragraf

290.1 ila 290.232 arasındaki hükümleri uygulama kurallarını değiştirmez.

290.504 Yukarıda belirtilen durumlarda izin verilen Kısım 290'ın hükümlerindeki değişiklikler, paragraf 290.505 ila 290.514 arasında açıklanmıştır. Kısım 290'ın hükümleriyle tüm diğer bakımlardan uyumlu olmak zorunludur.

#### *Kamu Yararına Haiz İşletmeler*

290.505 Paragraf 290.500 ila 290.502 arasındaki belirtilen kuralların sağlanmış olması halinde, kamu yararına haiz işletmelerin denetim sözleşmelerine uygulanan paragraf 290.100 ila 290.232 arasındaki ilave kuralların uygulanması gerekli değildir.

#### *İlişkili İşletmeler*

290.506 Paragraf 290.500 ila 290.502 arasındaki belirtilen kuralların sağlanmış olması halinde, denetim müşterisine yapılan referanslar, müşterinin ilişkili işletmelerini kapsamaz. Ancak, müşterinin ilgili işletmesinin dahil olduğu bir ilişki ya da durumun, denetim firmasının müşteriden bağımsızlığının değerlendirilmesiyle ilgili olduğunu, denetim ekibinin bilmesi ya da buna inanması için sebebi olması halinde, denetim ekibi bağımsızlığa yönelik tehditleri belirler ve değerlendirirken ve uygun önlemleri uygularken, ilişkili işletmeyi dahil edecektir.

*Denetim Ağları ve Denetim Ağı Firmaları*

290.507 Paragraf 290.500 ila 290.502 arasında belirtilen kuralların sağlanmış olması halinde, denetim firmasına yapılan referans, denetim ağı firmalarını kapsamaz. Ancak, bir denetim ağı firmasının herhangi bir çıkar ve ilişkisi tarafından tehdit ortaya çıktığının, denetim ekibinin bilmesi ya da buna inanması için sebebi olması halinde, bağımsızlığa yönelik tehditleri değerlendirilirken bu denetim firmaları dahil edilecektir.

*Finansal Çıkarlar, Krediler ve Teminatlar, Yakın Ticari İlişkiler ile**Ailevi ve Kişisel İlişkiler*

290.508 Paragraf 290.500 ila 290.502 arasında belirtilen kuralların sağlanmış olması halinde, paragraf 290.102 ila 290.145 arasındaki ilave hükümler sadece sözleşme ekibi üyeleri, birinci derece aile üyeleri ve yakın aile üyelerine uygulanır.

290.509 Ayrıca, paragraf 290.102 ila 290.145 arasında açıklandığı üzere, bağımsızlığa yönelik tehditlerin denetim müşterisi ile aşağıdaki denetim ekibi üyeleri arasındaki çıkar ve ilişkilerden kaynaklanıp kaynaklanmadığına göre bir değerlendirme yapılacaktır:

- (a) Teknik ve sektöre özel konular, işlemler ve olaylar hakkında danışmanlık yapanlar; ve
- (b) Sözleşme kalite kontrolü incelemesini yapan kişiler de dahil sözleşme için kalite kontrol sunanlar.

Denetim sözleşmesinin performansı ile ilgili olarak sözleşme ekibinin, denetim sözleşme ortağının ücretini öneren ya da doğrudan denetimini, yönetimini ya da diğer gözetimini sağlayan kişiler de dahil denetim sözleşmesinin sonucunu doğrudan etkileyebilecek denetim firması içindeki diğer kişiler (denetim firmasının Kıdemli ya da Yönetim Ortağı (Genel Müdür veya eşdeğer) olan kişi tarafından sözleşme ortağı ardından gelen tüm üzerindeki kıdemli düzeyler dahil) ile denetim müşterisi arasındaki çıkar ya da ilişkiler tarafından ortaya çıktığına inanmasına dair sebebi varsa, tüm tehditlerin önemi-ne dair bir değerlendirme yapılacaktır.

- 290.510 Paragraf 290.108 ila 290.111 arasında ve paragraf 290.113 ila 290.115 arasında açıklandığı üzere, sözleşme ekibinin, kişiler tarafından denetim müşterisinde tutulan finansal çıkarlar tarafından ortaya çıktığına inanılan tüm tehditlerin önemi konusunda da bir değerlendirme yapılacaktır.
- 290.511 Bağımsızlığa yönelik tehdidin, kabul edilebilir bir düzeyde olmadığı durumlarda, bu tehdidi ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek üzere önlemler uygulanacaktır.
- 290.512 Paragraf 290.106 ila 290.115 arasında belirtilen hükümler denetim firmasının çıkarlarına uygulanırken, eğer denetim firması denetim müşterisinde doğrudan ya da dolaylı olarak ciddi bir finansal çıkara sahipse, ortaya çıkan kişisel çıkar o kadar belirgindir ki hiçbir önlem bu tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indiremez. Dolayısıyla, denetim firması bu tür bir finansal çıkara sahip olmayacaktır.

#### *Denetim Müşterisinde İstihdam*

- 290.513 Paragraf 290.134 ila 290.138 arasında açıklandığı üzere, herhangi bir istihdam ilişkisinden kaynaklanan tüm tehditlerin önemine dair bir değerlendirme yapılacaktır. Ortaya çıkan tehdidin kabul edilebilir bir düzeyde olmadığı durumlarda, bu tehdidi ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek üzere önlemler uygulanacaktır. Uygun olabilecek önlemlere örnekler, paragraf 290.136'da belirtilenleri kapsar 290.136.

#### *Güvence-dışı Hizmetlerin Sağlanması*

- 290.514 Eğer denetim firması, bir denetim müşterisi için kullanımı ve dağıtımını kısıtlanmış bir rapor yayınlamak üzere bir sözleşme yürütüyorsa, paragraf 290.156 ila 290.1232 arasındaki hükümlere, paragraf 290.504 ila 290.507'ye tabi olarak uyulacaktır.

## KISIM 291\*

### BAĞIMSIZLIK - DİĞER GÜVENCE SÖZLEŞMELERİ

#### İÇİNDEKİLER

---

	Paragraf
Kısımın Yapısı .....	291.1
Bağımsızlığa Kavramsal Bir Çerçeve Yaklaşımı .....	291.4
Güvence Sözleşmeleri .....	291.12
Beyan Esaslı Güvence Sözleşmeleri .....	291.17
Doğrudan Raporlamalı Güvence Sözleşmeleri .....	291.20
Kullanım ve Dağıtım Hakkında bir Kısıtlama İçeren Raporlar . . .	291.21
Çoklu Sorumlu Taraflar .....	291.28
Belgelendirme .....	291.29
Sözleşme Dönemi .....	291.30
Diğer Konular .....	291.33
Kavramsal Çerçeve Yaklaşımının Bağımsızlığa Uygulanması . . .	291.100
Finansal Çıkarlar .....	291.104
Krediler ve Teminatlar .....	291.113
İş İlişkileri .....	291.119
Ailevi ve Kişisel İlişkiler .....	291.121

---

\* Etik Kurallar'ın bir kuralına aykırılığı ele alan IESBA Etik Kurallar'daki değişikliklerden kaynaklanan bu kısımdaki değişiklikler, 1 Nisan 2014'de yürürlüğe girecektir. Bakınız sayfa 195.

Güvence Müşterisinde İstihdam .....	291.128
Güvence Müşterisine Yakın Zamanda Verilen Hizmet .....	291.132
Güvence Müşterisinin Yöneticisi ya da Yetkilisi Olarak Hizmet Vermek .....	291.135
Kıdemli Personelin Güvence Müşterisi ile Uzun Süreli İlişkisi ..	291.139
Güvence Müşterisine Güvence-dışı Hizmetlerin Sağlanması .....	291.140
Yönetim Sorumlulukları .....	291.143
Diğer Konular .....	291.148
Ücretler .....	291.151
Ücretler — Nisbi Büyüklük .....	291.151
Ücretler - Gecikmiş .....	291.153
Koşullu Ücretler .....	291.154
Hediye ve İkramlar .....	291.158
Aktüel ya da Karşı Davalar .....	291.159



**Kısımın Yapısı**

- 291.1 Bu kısım, denetim ve inceleme sözleşmesi olmayan güvence sözleşmeleri için bağımsızlık kurallarını ele almaktadır. Denetim ve inceleme sözleşmeleri için bağımsızlık kuralları Kısım 290'da ele alınmıştır. Eğer güvence müşterisi aynı zamanda denetim ya da inceleme sözleşmesi müşterisi ise, Kısım 290'daki kurallar denetim firması, denetim ağı firması ve denetim ya da inceleme ekibi üyeleri için de uygulanır. Güvence raporunun kullanım ve dağıtımıyla ilgili bir kısıtlama içerdiği güvence işlerinin olduğu belirli durumlarda, gerekli koşulların karşılanması koşuluyla, bu bölümde yer alan bağımsızlık hükümleri 291.21 ila 291.27 paragraflarında öngörüldüğü gibi değiştirilebilir.
- 291.2 Güvence sözleşmeleri, kriterlere göre konunun değerlendirilmesi veya ölçümünün sonucu hakkında potansiyel kullanıcıların güven derecelerini yükseltmek üzere tasarlanmıştır. Denetim ve Güvence Standartları Kurulu tarafından yayınlanan Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Çerçevesi (Güvence Çerçevesi), bir güvence sözleşmesinin unsurlarını ve hedeflerini tanımlar ve Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Standartlarının (UGSS) uygulanacağı sözleşmeleri belirler. (Güvence sözleşmesinin unsurları ve hedeflerinin açıklamaları için, Güvence Çerçevesine bakınız.)
- 291.3 Temel tarafsızlık ilkesi ile uyum, güvence müşterilerinden bağımsız olmayı gerektirir. Güvence sözleşmeleri durumunda, bunun anlamı kamu yararadır ve dolayısıyla bu IESBA Etik Kurallar tarafından istenilen, güvence ekipleri üyeleri ve denetim firmaları güvence müşterilerinden bağımsız olmalıdır ve denetim firmasının inanmak için sebebi olduğu, denetim ağı firmalarının çıkarları ve ilişkilerince oluşmuş tüm tehditlerin değerlendirilmelidir. Ayrıca, güvence ekibi, güvence müşterinin bir ilişkili işletmesinin dahil olduğu bir ilişki ya da durumun, denetim firmasının müşteriden bağımsızlığının değerlendirilmesiyle ilgili olduğunu bildiğinde ya da buna inanmak için sebebi olduğunda, güvence ekibi bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlerken ve değerlendirirken bu ilişkili işletmeyi dahil edecek ve gerekli önlemleri uygulayacaktır.

**Bağımsızlığa Kavramsal Bir Çerçeve Yaklaşımı**

291.4 Bu kısmın amacı, bağımsızlığı elde etme ve korumak için aşağıda açıklanan kavramsal çerçeve yaklaşımını uygulamada denetim firmalarına ve güvence ekibinin üyelerine yardım etmektir.

291.5 Bağımsızlık şunlardan oluşur:

(a) Düşünce Bağımsızlık

Mesleki yargıyı tehlikeye düşürecek etkilerden etkilenmeden bir sonuç açıklamaya imkan veren, böylece kişinin dürüstlikle hareket etmesine ve tarafsızlık ve mesleki şüphecilik kullanmasına imkan veren zihin durumu.

(b) Görünümde Bağımsızlık

Makul ve bilgilendirilmiş bir üçüncü kişinin; tüm özel durumları ve koşulları tartarak, denetim firmasının veya denetim ya da güvence ekibi üyesinin dürüstlüğü, tarafsızlığının veya mesleki şüpheciliğinin tehlikeye düştüğü sonucuna ulaşma ihtimalinin çok ciddi olduğu durumlardan ve koşullardan kaçınma.

291.6 Kavramsal çerçeve yaklaşımı, muhasebe meslek mensupları tarafından şunlara uygulanacaktır:

(a) Bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek;

(b) Belirlenen tehditlerin önemini değerlendirmek; ve

(c) Bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir seviyeye düşürmek gerektiğinde önlemler uygulamak.

Muhasebe meslek mensubu, uygun önlemlerin olmadığını ya da tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir seviyeye indirmek için uygulanmadığını belirlerse, muhasebe meslek mensubu tehdidi oluşturan durumlar ya da ilişkileri ortadan kaldırmalı ya da güvence sözleşmesini iptal ya da reddetmelidir.

Muhasebe meslek mensubu bu kavramsal çerçeveyi uygularken, mesleki yargı kullanacaktır.

- 291.7 Çeşitli farklı koşul veya bu koşulların bileşimi bağımsızlığa yönelik tehditlerin belirlenmesiyle ilgili olabilir. Bağımsızlığa yönelik tehditler yaratan tüm durumları tanımlamak ve uygun faaliyetlerini belirlemek imkansızdır. Bu nedenle, bu IESBA Etik Kurallar, bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemeleri, değerlendirmeleri ve ele almaları için denetim firmaları ve güvence ekibi üyelerin gerek duyduğu kavramsal bir çerçeve kurar. Kavramsal çerçeve yaklaşımı, bu IESBA Etik Kurallar'daki etik kuralları yerine getirmede serbest çalışan muhasebe meslek mensuplarına yardımcı olur. Kavramsal Çerçeve, bağımsızlığa yönelik tehdit oluşturan farklı durumlara yer verir ve bir muhasebe meslek mensubunu, eğer özellikle yasaklanmadı ise duruma izin verilir sonucuna varmasından alıkoymaz.
- 291.8 Paragraf 291.100 ve sonrası, bağımsızlığa kavramsal çerçeve yaklaşımının nasıl uygulanacağını açıklar. Bu paragraflar, bağımsızlığa yönelik tehdit oluşturan ya da oluşturabilecek tüm durumları ve ilişkileri ele almamaktadır.
- 291.9 Bir denetim firması, bir sözleşmeyi kabul etme ya da devam etme ya da belli bir kişinin güvence ekibinin üyesi olmasına kararı verirken, bağımsızlığa yönelik tüm tehditleri belirleyecek ve değerlendirecektir. Eğer tehditler kabul edilebilir bir düzeyde değilse, ve bir sözleşmeyi kabul etme ya da belli bir kişinin güvence ekibinin üyesi olmasına kararı verirken, denetim firması, tehditleri ortadan kaldırma ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek için önlemlerin olup olmadığını değerlendirecektir. Eğer karar, bir sözleşmeye devam edip etmeme hakkında ise, denetim firması, mevcut önlemlerin tehditleri ortadan kaldırma ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek için etkili olmaya devam edip edemeyeceğini ya da başka önlemler almaya ihtiyaç duyulup duyulmayacağını ya da sözleşmenin iptal edilmesi gerekliliğini belirleyecektir. Sözleşme süresince, denetim firmasının dikkatine ne zaman bir tehdit konusunda yeni bir bilgi gelirse, denetim firması, tehdidin önemini, kavramsal çerçeve yaklaşımına göre değerlendirecektir.
- 291.10 Bu kısım boyunca, bağımsızlığa yönelik tehditlerin önemine referans verilmektedir. Tehdidin önemini değerlendirirken, nicel olduğu kadar nitel faktörler de dikkate alınacaktır.

291.11 Bu kısım, pek çok durumda, denetim firması içindeki kişilerin bağımsızlıkla ilgili eylemler için özel sorumluluklarını tanımlamaktadır, çünkü sorumluluk bir denetim firmasının büyüklüğüne, yapısına, organizasyonuna bağlı olarak değişebilmektedir. Denetim firması, UKKS'a göre, ilgili etik kurallar tarafından istenildiğinde bağımsızlığın korunduğuna dair makul güvence sağlamak üzere politikalar ve prosedürler tasarlamak zorundadır.

### Güvence Sözleşmeleri

291.12 Güvence Çerçevesi'nde daha detaylı açıklandığı üzere, bir güvence sözleşmesinde serbest çalışan muhasebe meslek mensubu, kriterlere göre konunun değerlendirilmesi veya ölçümünün sonucu hakkında potansiyel kullanıcıların (sorumlu taraftan başka) güven derecelerini yükseltmek üzere tasarlanmış bir sonuç açıklar.

291.13 Bir konunun değerlendirme ya da ölçümünün sonucu, kriterin konuya uygulanmasından kaynaklanan bilgidir. "Konu bilgisi" terimi bir konunun değerlendirme ya da ölçümünün sonucu anlamında kullanılmaktadır. Örneğin, bu Çerçeve iç kontrolün (konu bilgisi) etkinliği hakkında beyanın, iç kontrole, sürece COSO<sup>1</sup> veya CoCo<sup>2</sup> (kriter) gibi iç kontrol etkinliğini değerlendirmek için bir çerçeve uygulanmasından kaynaklandığını söyler

291.14 Güvence sözleşmesi, beyan esaslı ya da doğrudan raporlama olabilir. Her iki durumda da üç ayrı tarafı içerir: serbest çalışan muhasebe meslek mensubu, sorumlu taraf ve potansiyel kullanıcılar.

291.15 Beyan esaslı güvence sözleşmesinde, konunun değerlendirmesi ya da ölçümü sorumlu tarafça yapılır ve konu bilgisi, potansiyel kullanıcılara sağlanmış olan sorumlu tarafça yapılmış bir beyan formundadır.

291.16 Doğrudan raporlamalı güvence sözleşmesinde, serbest çalışan muhasebe meslek mensubu ya doğrudan konunun değerlendirmesi ya da ölçümünü yapar veya potansiyel kullanıcılara sağlanmamış olan

1 "İç Kontrol-Entegre Çerçeve" Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi.

2 "Kontrolü Değerlendirme Rehberi-CoCo İlkeleri" Kontrol Kurulu'nun Kriterleri, Kanada Ruhsatlı Muhasebeciler Enstitüsü

değerlendirme ya da ölçümü yapılmış olan sorumlu taraftan bir sunum edinir. Konu bilgisi, potansiyel kullanıcılara, güvence raporunda sağlanır.

### **Beyan Esaslı Güvence Sözleşmeleri**

- 291.17 Beyan esaslı güvence sözleşmesinde, güvence ekibi üyelerinin ve denetim firmasının güvence müşterisinden (İlgili taraf; ilgili konu bilgisi ve ilgili konudan sorumlu olan kişi) bağımsız olacaktır. Bu tür bağımsız olma gerekliliği, güvence ekibi üyeleri ile (a) yöneticiler ve (b) müşteride ilgili konu bilgisi üzerinde önemli bir etkisi olan pozisyonundaki kişiler arasındaki belli ilişkileri yasaklar. Ayrıca, görevin ilgili konusu üzerinde direkt ve önemli etkisi olabilecek müşteri çalışanlarıyla olan ilişkinin bağımsızlığa gölge düşürecek tehdit oluşturup oluşturulmadığı dikkate alınmalıdır. Denetim firmasının herhangi bir tehdidin, denetim ağı firması<sup>3</sup> çıkarları ve ilişkilerinden kaynaklandığına inanması için sebebi varsa bir değerlendirme yapılacaktır.
- 291.18 Beyan esaslı güvence sözleşmelerinin çoğunda, sorumlu taraf ilgili konu bilgisi ve ilgili konudan sorumludur. Ancak, bazı sözleşmelerde sorumlu taraf ilgili konudan sorumlu olmayabilir. Örneğin, serbest çalışan muhasebe meslek mensubu, kullanıcılara dağıtılmak üzere, çevre konusunda bilirkişi tarafından hazırlanan rapora dayanarak güvence sözleşmesi ifa ediyorsa ilgili konu bilgisinden sorumlu taraf çevre konusunda bilirkişilik yapan kişidir, ancak işletme ilgili konudan (sürdürebilirlik uygulamaları) sorumludur.
- 291.19 Sorumlu tarafın ilgili konu bilgisinden sorumlu olduğu ancak ilgili konudan sorumlu olmadığı beyan esaslı güvence sözleşmelerde, güvence ekibi üyelerinin ve denetim firmasının ilgili konu bilgisinden sorumlu olan taraftan (güvence müşterisi) bağımsız olması gerekmektedir. Ayrıca denetim firmasının, herhangi bir tehdidin, güvence ekibinin bir üyesinin, denetim firmasının, denetim ağı firmasının ve ilgili konudan sorumlu tarafın çıkarları ve birbirleriyle olan ilişkilerden kaynaklandığına inanması için sebebi varsa bir değerlendirme yapılacaktır

---

3 Neyin bir denetim ağı firması olduğu hakkında bilgi için bakınız paragraf 290.13 ila 90.24

## Doğrudan Raporlamalı Güvence Sözleşmeleri

291.20 Doğrudan raporlamalı bir güvence sözleşmesinde, güvence ekibi üyelerinin ve denetim firmasının güvence müşterisinden (konudan sorumlu taraf) bağımsız olacaktır. Denetim firmasının herhangi bir tehdidin, denetim ağı firması çıkarları ve ilişkilerinden kaynaklandığına inanması için sebebi varsa bir değerlendirmede yapılacaktır.

## Kullanım ve Dağıtım Hakkında bir Kısıtlama İçeren Raporlar

291.21 Raporun kullanım ve dağıtımı hakkında bir kısıtlamanın olduğu güvence sözleşmelerinin dahil olduğu belli durumlarda ve bu paragraf ile paragraf 291.22’de belirtilen kuralların sağlanması halinde, bu bölümdeki bağımsızlık kuralları değiştirilebilir. Kısım 291’in kurallarında değişikliğe, eğer raporun potansiyel kullanıcıları (a) raporun amacı, konu bilgisi ve sınırlamaları hakkında bilgili ve (b) değiştirilmiş bağımsızlık kurallarının uygulanmasını açıkça kabul etmişlerse izin verilir. Raporun amacı, konu bilgisi ve sınırlamaları hakkında bilgi, sözleşmenin niteliği ve kapsamını oluşturmaya, potansiyel kullanıcılar adına hareket etme yetkisi bulunan temsilciler tarafından, doğrudan ya da dolaylı olarak katılımı yoluyla potansiyel kullanıcılar tarafından elde edilebilir. Bu tür bir katılım, bağımsızlığa yönelik tehditlerin değerlendirilmesiyle ilgili olan durumların ve bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek için gerekli uygun önlemler de dahil olmak üzere bağımsızlık konuları hakkında potansiyel kullanıcılarla iletişimde ve uygulanacak değiştirilmiş bağımsızlık kurallarına dair potansiyel kullanıcıların mutabakatını almada denetim firmasının kabiliyetini artıracaktır.

291.22 Denetim firması, güvence sözleşmesinin sunulmasıyla ilgili olarak uygulanacak bağımsızlık kuralları konusunda potansiyel kullanıcılarla iletişim kurabilir (örneğin, sözleşme mektubunda). Potansiyel kullanıcıların, sözleşme koşullarının belirlendiği zamanda belirli olarak isimleriyle tanımlanmamış olduğu bir kullanıcı grubu (örneğin, bir sendikasyon kredisi anlaşmasındaki borç verenler) olması halinde, bu kullanıcılar daha sonra temsilci tarafından üzerinde anlaşılacak bağımsızlık kurallarından haberdar edileceklerdir (örneğin, temsilci tarafından denetim firmasının sözleşme mektubunun kullanıcılarına açıklanması).

- 291.23 Denetim firması, aynı müşteri için kullanım ve dağıtım hakkında bir kısıtla içermeyen bir güvence raporu da yayınlarsa, paragraf 291.25 ile 291.27'deki hükümler, bu güvence sözleşmesine yönelik olan paragraf 291.1 ile 291.159 arasındaki hükümler, bu güvence sözleşmesine yönelik olan paragraf 291.1 ile 291.159 arasındaki hükümleri uygulama kuralını değiştirmez. Eğer denetim firması, aynı müşteri için kullanım ve dağıtım hakkında bir kısıtla içeren ya da içermeyen bir denetim raporu da yayınlarsa, Kısım 290'ın hükümleri bu denetim sözleşmesine uygulanacaktır.
- 291.24 Yukarıda belirtilen durumlarda izin verilen, Kısım 291'in kurallarında değişiklikler, paragraf 291.25 ile 290.27 arasında açıklanmıştır. Kısım 291'in hükümleriyle tüm diğer bakımlardan uyumlu olmak zorunludur.
- 291.25 Paragraf 291.21 ve 291.22'de belirtilen kuralların sağlanmış olması halinde, paragraf 291.104 ile 291.134 arasındaki ilgili hükümler tüm sözleşme ekibi üyeleri ile bunların çekirdek aile veya yakın üyelerine uygulanır. Ayrıca, bağımsızlığa yönelik tehditlerin güvence müşterisi ile aşağıdaki diğer güvence ekibi üyeleri arasındaki çıkar ve ilişkilerden kaynaklanıp kaynaklanmadığına göre bir değerlendirme yapılacaktır:
- (a) Teknik ve sektöre özel konular, işlemler ve olaylar hakkında danışmanlık yapanlar; ve
  - (b) Sözleşme kalite kontrolü incelemesini yapan kişiler de dahil sözleşme için kalite kontrol sunanlar.

Güvence sözleşmesinin performansı ile ilgili olarak sözleşme ekibinin, güvence müşterisi ile güvence sözleşme ortağının ücretini önen ya da doğrudan denetimini, yönetimini ya da diğer gözetimini sağlayan kişiler de dahil denetim sözleşmesinin sonucunu doğrudan etkileyebilecek denetim firması içindeki diğer kişiler ile güvence müşterisi arasındaki çıkar ya da ilişkiler tarafından ortaya çıktığına inanmasına dair sebebi varsa, paragraf 291.104 ile 291.134 arasında belirtilen hükümlere göre, tüm tehditlere dair de bir değerlendirme yapılacaktır.

- 291.26 Paragraf 291.21 ila 291.22 arasında belirtilen kurallar sağlansa bile, eğer denetim firması güvence müşterisinde doğrudan ya da dolaylı olarak ciddi bir finansal çıkarıya sahip olduysa, ortaya çıkan kişisel çıkar o kadar belirgindir ki hiçbir önlem bu tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indiremez. Dolayısıyla, denetim firması bu tür bir finansal çıkarıya sahip olmayacaktır. Ayrıca, denetim firması paragraf 291.113 ila 291.159 arasında açıklandığı üzere bu bölümün diğer uygun hükümleriyle de uyumlu olacaktır.
- 291.27 Denetim firmasının herhangi bir tehdidin, denetim ağı firması çıkarları ve ilişkilerinden kaynaklandığına inanması için sebebi varsa bir değerlendirme de yapılacaktır.

### Çoklu Sorumlu Taraflar

- 291.28 İster beyan esaslı ister doğrudan raporlamalı olsun bazı güvence sözleşmelerinde birçok sorumlu taraf olabilir. Denetim firması, bu tip sözleşmelerde her bir sorumlu tarafa bu kısımdaki hükümlerin uygulanmasının gerekli olup olmadığını belirlemede, denetim firması ya da güvence ekibi üyesi ile belirli bir sorumlu taraf arasındaki bir çıkar ya da ilişkinin, konu bilgisi bağlamında önemsiz ve yersiz olmayan bağımsızlığa yönelik bir tehdit yaratıp yaratmadığını dikkate alabilir.

Aşağıdaki gibi faktörleri dikkate alacaktır:

- Belirli bir sorumlu tarafın sorumlu olduğu konu bilgisinin (veya ilgili konunun) önemliliği ; ve
- Sözleşmeyle ilişkili kamu yararının derecesi.

Eğer denetim firması, belirli bir sorumlu tarafla olan bu tür herhangi bir çıkar ve ilişkiden kaynaklanan bağımsızlığa yönelik tehdidin, önemsiz ve yersiz olduğunu belirlerse bu bölümdeki hükümlerin hepsinin bu sorumlu tarafa uygulanması gerekli olmayabilir.

### Belgelendirme

- 291.29 Belgelendirme, bağımsızlık kurallarıyla uygunlukla ilgili olarak sonuç oluştururken muhasebe meslek mensubunun yargısının kanıtlarını sağlar. Belgelendirme olmaması, bir denetim firmasının belli bir



konuyu dikkate alıp almadığının ya da bağımsız olup olmadığının göstergesi değildir.

Muhasebe meslek mensubu, bağımsızlık kurallarıyla uygunlukla ilgili sonuçlarını ve bu sonuçları destekleyen tüm ilgili tartışmaların esaslarını belgelendirecektir. Dolayısıyla:

- (a) Bir tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indirmek için önlemler gerektiğinde, muhasebe meslek mensubu tehdidin niteliğini ve tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indirmek için uygulanan ya da mevcut önlemleri belgelendirecektir; ve
- (b) Bir tehdit, önlemlerin gerekli olup olmadığı ve muhasebe meslek mensubunun zaten tehdidin kabul edilebilir bir düzeyde olduğu için bu önlemlerin olmadığı sonucuna varıp belirlemek için ciddi bir analiz gerektirdiğinde, muhasebe meslek mensubu tehdidin niteliğini ve sonucun gerekçesini belgelendirecektir.

### **Sözleşme Dönemi**

291.30 Güvence müşterisinden bağımsızlık hem sözleşme süresinde hem de konu bilgisinin kapsadığı süre boyunca gereklidir. Sözleşme dönemi, güvence ekibinin belirli bir sözleşmeyle ilgili olarak güvence hizmeti yürütülmeye başlamasıyla başlar. Sözleşme dönemi, güvence raporunun yayınlanması ile sona erer. Sözleşme görevinin tekrar eden iş niteliğinde olması durumunda, sözleşme görevi taraflardan birinin mesleki ilişkisinin sonlandırıldığını beyan etmesi veya final güvence raporunun yayınlanmasından daha sonra sona erer.

291.31 Bir şirket, denetim firması tarafından görüş bildirilecek konu bilgisinin kapsadığı veya daha sonraki dönemde güvence müşterisi olursa, denetim firması, aşağıdakiler tarafından bağımsızlığa yönelik herhangi bir tehdidin oluşup oluşmadığını belirleyecektir:

- (a) Konu bilgisinin kapsadığı dönem veya daha sonraki dönemde ancak güvence sözleşmesinin kabul edilmesinden önce, güvence müşterisi ile olan finansal veya iş ilişkileri; veya
- (b) Güvence müşterisine verilen önceki hizmetler.

291.32 Konu bilgisinin kapsadığı dönemde veya sonrasında ancak güvence ekibinin güvence hizmetlerine başlamasından önce ve bu hizmetlere, güvence sözleşmesi döneminde izin verilmemiş ise denetim firması bu hizmetlerin verilmesinin bağımsızlığa yönelik oluşturduğu tüm tehditler değerlendirilecektir. Eğer tehdit kabul edilebilir bir düzeyde değil ise, güvence sözleşmesi ancak tehdidin ortadan kaldırılması ya da kabul edilebilir bir düzeye indirilmesi için önlemler uygulanıyorsa kabul edilecektir. Bu tip önlemlere örnekler aşağıdakileri kapsar:

- Güvence-dışı hizmetini veren personelin güvence ekibi üyesi olarak dahil edilmemesi;
- Güvence ve güvence dışı işlerin uygun görüldüğü şekilde bir muhasebe meslek mensubunun incelemesini sağlamak; veya
- Hizmetinin sorumluluğunu alabilmeye imkan verecek kapsamda; güvence-dışı hizmetinin sonuçlarının değerlendirmesi için başka bir denetim firması görevlendirmek ya da sunulan güvence-dışı hizmetinin başka bir denetim firması tarafından yeniden yapılmasını sağlamak.

Ancak, güvence-dışı hizmet henüz tamamlanmadıysa ve güvence sözleşmesiyle bağlantılı olarak mesleki hizmetlerin başlamasından önce bu hizmetin tamamlanması veya iptal edilmesi mümkün değilse, denetim firması ancak aşağıdaki durumlara kanaat getirirse güvence hizmetini kabul edecektir:

- (a) Güvence-dışı hizmetin kısa bir süre içinde tamamlanacağı, veya
- (b) Müşterinin, hizmeti kısa bir süre içinde başka bir servis sağlayıcısına aktarmak için ayarlamalar yaptığı.

Hizmet dönemi boyunca, gerektiğinde önlemler uygulanacaktır. Ayrıca, konu yönetimden sorumlu olanlarla tartışılacaktır.

## **Diğer Konular**

291.33 Bu kısmın kasıtsız bir biçimde ihlal edildiği durumlar olabilir. Bu tür bir kasıtsız ihlal olursa, bu durum genel olarak, denetim firmasının bağımsızlığı korumak için UKKS tarafından şart koşulanlara eşit uygun kalite kontrol politikaları ve prosedürlerinin olması halinde, bağımsızlığa zarar vermediği varsayılacak ve tespit edildiğinde, bu ihlal derhal düzeltilecek ve tehdidin ortadan kaldırılması ya da kabul edilebilir bir düzeye indirilmesi için gerekli tüm önlemler uygulanacaktır. Denetim firması, konuyu yönetimden sorumlu olanlarla tartışmayı değerlendirecektir.

**291.34 ila 291.99 arasındaki paragraflar bilerek boş bırakılmıştır.**

## Kavramsal Çerçeve Yaklaşımının Bağımsızlığa Uygulanması

- 291.100 Paragraf 291.104 ila 291.159, bağımsızlığa yönelik tehdit oluşturan ya da oluşturabilecek özel durumları ve ilişkileri ele almamaktadır. Bu paragraflar, potansiyel tehditleri ve bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek için uygun olabilecek önlem türlerini tanımlar ve hiçbir önlemin tehditleri kabul edilebilir bir düzeye indirmeyeceği belli durumları açıklar. Bu paragraflar, bağımsızlığa yönelik tehdit oluşturan ya da oluşturabilecek tüm durumları ve ilişkileri açıklamaz. Denetim firması ve güvence ekibi üyeleri, benzer fakat aynı olmayan durum ve ilişkilerin etkilerini değerlendirecek ve tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde paragraf 200.11 ila 200.14 arasındaki önlemlerde dahil olmak üzere, uygulanabilecek önlemleri uygulanıp uygulanmayacağını belirleyecektir.
- 291.101 Bu paragraflar, kavramsal çerçeve yaklaşımının güvence sözleşmelerine nasıl uygulandığını ve güvence sözleşmelerinin çoğunluğunda bir sorumlu taraf olduğunu ve bu sorumlu tarafın da güvence müşterisi olduğunu açıklayan 291.28 paragrafı ile bağlantılı olarak nasıl okunacağını gösterir. Ancak bazı güvence sözleşmelerinde iki ya da daha fazla sorumlu taraf olabilir. Bu koşullarda, denetim firmasının, herhangi bir tehdidin, güvence ekibinin bir üyesinin, denetim firması, denetim ağı firması ve ilgili konudan sorumlu taraf arasındaki çıkarlar ve ilişkilerden kaynaklandığına inanması için sebebi varsa bir değerlendirme yapılacaktır. Kullanımı ve dağıtımı hakkında sınırlama olan güvence raporları için bu paragraflar, 291.21 ila 291.27 arasındaki paragraflar bağlamında okunmalıdır.
- 291.102 Açıklama 2005-01, güvence sözleşmeleri için bu kısımda yer alan bağımsızlık kurallarının uygulanması konusunda ilave rehberlik sağlamaktadır.
- 291.103 Paragraf 291.104 ila 290. 126, finansal çıkar, borç ya da teminatın maddi önemine ya da iş ilişkilerinin önemine referanslar içermektedir. Bir kişi için bu tür bir çıkarın önemli olup olmadığını belirleme amacıyla, kişinin ve kişinin çekirdek aile üyelerinin toplam net serveti dikkate alınabilir.

## Finansal Çıkarlar

291.104 Bir güvence müşterisinde finansal çıkar bulundurmak, kişisel çıkar tehdidi oluşturabilir. Oluşmuş herhangi bir tehdidin mevcudiyeti ve önemi aşağıdakilere bağlıdır:

- (a) Finansal çıkarı elinde bulunduran kişinin rolü,
- (b) Finansal çıkarın doğrudan ya da dolaylı olması, ve
- (c) Finansal çıkarın maddi önemi.

291.105 Finansal çıkarlar, bir aracı (örneğin, kurumsal yatırım aracı, gayrimenkul ya da tekel) vasıtasıyla elde tutulabilir. Bu tür bir finansal çıkarın doğrudan mı yoksa dolaylı mı olduğunu belirlemek, yararlanan kişinin yatırım aracı üzerinde bir kontrole sahip olup olmadığına ya da yatırım kararlarını etkileme gücü olup olmadığına dayanacaktır. Yatırım aracı üzerinde kontrole ve yatırım kararlarını etkileme gücü mevcut olduğunda, bu IESBA Etik Kurallar, bu finansal çıkarı doğrudan finansal çıkar olarak tanımlar. Tam tersine, yararlanan kişinin yatırım aracı üzerinde bir kontrole sahip olmadığı ya da yatırım kararlarını etkileme gücü olmadığına, bu IESBA Etik Kurallar, bu finansal çıkarı dolaylı finansal çıkar olarak tanımlar.

291.106 Eğer güvence ekibinin bir üyesi, onun çekirdek aile üyesi ya da bir denetim firması, güvence müşterisi ile doğrudan bir finansal çıkara ya da önemli bir dolaylı finansal çıkara sahipse, ortaya çıkan kişisel çıkar tehdidi o kadar belirgindir ki hiçbir önlem bu tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indiremez. Dolayısıyla, şu sayılanların hiç birinin, müşteride doğrudan bir finansal çıkarı ya da önemli bir dolaylı finansal çıkarı bulunmamalıdır: güvence ekibinin üyesi, bu kişinin çekirdek aile üyesi, ya da denetim firması.

291.107 Güvence ekibinin bir üyesinin, güvence ekibinin bir üyesinin çekirdek aile üyesinin, güvence müşterisi ile doğrudan bir finansal çıkara ya da önemli bir dolaylı finansal çıkarı olan bir yakın aile üyesinin olduğunu bildiği durumda, bir kişisel çıkar tehdidi oluşur. Bu tehdidin ciddiyeti aşağıdaki gibi faktörlere dayanacaktır:

- Güvence ekibinin üyesi ile yakın aile üyesi arasındaki ilişkinin niteliği; ve

- Finansal çıkarın yakın aile üyesinin için maddi önemi.

Tehdidin önemi değerlendirilecek ve bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır. Bu tip önlemlere örnekler aşağıdakileri kapsar:

- Yakın aile üyesi finansal çıkarın tamamını ya da dolaylı finansal çıkarın tatmin edici bir kısmını en kısa zamanda elden çıkarılmalı ki geri kalan çıkar artık maddi öneme sahip olmasın;
- Güvence ekibi üyesinin çalışmalarını inceleyecek bir muhasebe meslek mensubuna sahip olmak; ya da
- Kişiyi güvence ekibinden çıkarmak.

291.108 Eğer güvence ekibinin bir üyesi, bu kişinin çekirdek aile üyesi ya da bir denetim firması, güvence müşterisinde çoğunluk hissesine sahip olan bir işletmede doğrudan ya da önemli bir dolaylı finansal çıkara sahipse ve müşteri bu işletme için önemli ise ortaya çıkan kişisel çıkar tehdidi o kadar belirgindir ki hiçbir önlem bu tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indiremez. Dolayısıyla, şu sayılanların hiç birinin, bu tür bir finansal çıkarı bulunmamalıdır: güvence ekibinin bir üyesi, bu kişinin çekirdek aile üyesi ve denetim firması.

291.109 Müteveli olarak, denetim firması veya güvence ekibinin bir üyesi veya bu kişinin çekirdek aile üyesi, bir güvence müşterisinde doğrudan bir finansal çıkarı ya da önemli bir dolaylı finansal çıkarının olması, kişisel çıkar tehdidi oluşturur. Bu tür bir çıkar, aşağıdaki durumlar hariç elde tutulmamalıdır:

- (a) Ne müteveli, ne mütevellinin çekirdek aile üyesinin ne de denetim firmasının mütevellinin lehtarı olmadığına;
- (b) Müteveli tarafından güvence müşterisinde tutulan çıkarın, müteveli için maddi bir önemi olmadığına;
- (c) Mütevellinin, güvence müşterisi üzerindeki ciddi etkide bulunmadığına;
- (d) Müteveli, mütevellinin çekirdek aile üyesi ya da denetim firması, güvence müşterisinde, bir finansal çıkarı kapsayan herhangi bir yatırım kararına önemli etkide bulunmadığına.

291.110 Güvence ekibi üyeleri, aşağıdaki diğer kişiler tarafından, güvence müşterisinde herhangi bir bilinen finansal çıkar bulunduranlar tarafından ortaya çıkarılmış bir kişisel çıkar tehdidi olup olmadığını belirleyeceklerdir:

- Yukarıda belirtilenler dışında denetim firmasının ortakları ve muhasebe meslek mensubu olan çalışanları veya bunların çekirdek aile üyeleri; ve
- Güvence ekibi üyesiyle yakın kişisel ilişkisi olan bireyler.

Bu çıkarların bir kişisel çıkar tehdidi yaratıp yaratmadığı aşağıdaki gibi faktörlere bağlı olacaktır:

- Denetim firmasının organizasyon, faaliyet ve raporlama yapısı; ve
- Bu kişi ile güvence ekibi üyesi arasındaki ilişkinin niteliği.

Herhangi bir tehdidin önemi değerlendirilecek ve bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır. Bu tip önlemlere örnekler aşağıdakileri kapsar:

- Kişisel ilişkisi olan güvence ekibinin üyesini, güvence ekibinden çıkarmak;
- Güvence ekibi üyesini, güvence sözleşmesiyle ilgili olarak ciddi karar almadan alıkoymak; ya da
- Güvence ekibi üyesinin çalışmalarını inceleyecek bir muhasebe meslek mensubuna sahip olmak.

291.111 Denetim firması, güvence ekibinin bir üyesi ya da bu kişinin çekirdek aile üyesi, güvence müşterisinden, örneğin miras, hediye ya da birleşmenin bir sonucu olarak, güvence müşterisinden doğrudan bir finansal çıkar elde ederlerse ve bu kısma göre bu çıkarın elde tutulmasına izin verilmiyorsa, bu durumda:

- (a) Eğer finansal çıkar denetim firması tarafından alındıysa, finansal çıkar ivedi bir biçimde elden çıkarılacaktır ya da dolaylı fi-

nansal çıkarın yeterli bir tutarı elden çıkarılacaktır ki geri kalan çıkar artık önemli olmasın; ya da

- (b) Eğer finansal çıkar; güvence ekibi üyesi ya da bu kişinin çekirdek aile üyesi tarafından elde edilirse, finansal çıkarı alan kişi ivedi bir biçimde finansal çıkarı elden çıkaracaktır ya da dolaylı finansal çıkarın yeterli bir tutarı elden çıkarılacaktır ki geri kalan çıkar artık önemli olmasın.

291.112 Aşağıdaki durumlarda, güvence müşterisi ile olan bir finansal ilişki ile ilgili bu bölümün kasıtsız bir ihlalin olması halinde, bunun bağımsızlığa zarar vermediği varsayılacak:

- (a) Denetim firması eğer, güvence müşterisinden satın alma, miras ya da diğer kazanımlardan kaynaklanan finansal çıkarları, ivedi bir şekilde denetim firmasına bildirmeyi gerektiren politikalar ya da prosedürler oluşturmuşsa;
- (b) Paragraf 291.111 (a)-(c) deki önlemler uygun bir biçimde alınmışsa; ve
- (c) Geri kalan tehditleri kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde denetim firması diğer önlemleri uyguluyorsa. Bu tip önlemlere örnekler aşağıdakileri kapsar:
- Güvence ekibi üyesinin çalışmalarını inceleyecek bir muhasebe meslek mensubuna sahip olmak; ya da
  - Kişiyi, güvence sözleşmesiyle ilgili olarak tüm ciddi karar almaların dışında bırakmak.

Denetim firması, konuyu yönetimden sorumlu olanlarla tartışıp tartışmamayı değerlendirecektir.

### **Krediler ve Teminatlar**

291.113 Banka ya da benzeri bir finansal kuruluş olan bir güvence müşterisinden, güvence ekibi üyesine ya da bu kişinin çekirdek aile üyesine ya da denetim firmasına verilen bir kredi ya da kredi teminatı, bağımsızlığa yönelik tehdidi oluşturabilir. Eğer kredi ya da teminat, normal borçlanma prosedürleri, şartları ve koşulları altında verilme-



diyse, ortaya çıkan kişisel çıkar tehdidi o kadar belirgindir önlem, tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indiremez. Dolayısıyla ne bu güvence ekibi üyesi ne bu kişinin çekirdek aile üyesi ne de denetim firması bu tür bir kredi ya da teminatı kabul etmeyecektir.

- 291.114 Banka ya da benzeri bir finansal kuruluş olan bir güvence müşterisinden, denetim firmasına verilen bir kredi normal borçlanma prosedürleri, şartları ve koşulları altında verildiyse ve bu kredi güvence müşterisi ya da krediyi alan denetim firması için önemliyse, kişisel çıkar tehdidini kabul edilebilir bir düzeye indirmek için önlemler uygulamak mümkün olabilir. Ne güvence sözleşmesine dahil olmuş ne de krediyi almış bir denetim ağı firmasından bir muhasebe meslek mensubu tarafından için incelenmesi, bu tür bir önleme örnektir.
- 291.115 Banka ya da benzeri bir finansal kuruluş olan bir güvence müşterisinden, güvence ekibi üyesine ya da bu kişinin çekirdek aile üyesine verilen bir kredi ya da kredi teminatı, eğer normal borçlanma prosedürleri, şartları ve koşulları altında verildiyse bağımsızlığa yönelik tehdit yaratmaz. İpotekli gayrimenkul kredileri, banka açık kredileri, araba kredileri ve kredi kartı bakiyeleri bu tür kredilere örnektir.
- 291.116 Denetim firması veya güvence ekibi üyesinin ya da bu kişinin çekirdek yakın aile üyelerinden birinin banka veya finansal bir kuruluş olmayan bir güvence müşterisinden kredi alması veya bunların bu müşteri tarafından teminat altına alınan bir borç alması durumunda, alınan kredi veya teminat, hem denetim firması veya güvence ekibi üyesi ve çekirdek yakın aile üyesi hem de müşteri için önemsiz düzeyde olmadıkça, oluşan kişisel çıkar tehdidi o kadar önemlidir ki hiçbir önlem bu tehdidi kabul edilebilir bir seviyeye indiremez.
- 291.117 Benzer şekilde, denetim firması veya güvence ekibi üyesi veya bu kişinin çekirdek yakın bir aile üyesinin bir güvence müşterisine kredi veya kredi teminatı vermesi durumunda, kredi veya teminat, hem denetim firması veya güvence ekibi üyesi ve bu kişinin çekirdek yakın aile üyesi hem de müşteri için önemsiz olmadıkça, oluşan kişisel çıkar tehdidi o kadar önemlidir ki hiçbir önlem bu tehdidi kabul edilebilir bir seviyeye indiremez.

291.118 Eğer denetim firması ya da güvence ekibi üyesi ya da bu kişinin çekirdek aile üyesi, banka, aracı kuruluş ya da benzeri bir kuruluş olan bir güvence müşterisinde mevduat ya da aracılık hesabı varsa, eğer bu mevduat ya da hesap normal ticari koşullar altında tutulmuş ise bağımsızlığa yönelik bir tehdit oluşmaz.

### İş İlişkileri

291.119 Bir denetim firması ya da güvence ekibi üyesi ya da bu kişinin çekirdek aile üyesi ile güvence müşterisi ya da bunun yönetimi arasındaki yakın bir iş ilişkisi; ticari ilişkiler ya da ortak finansal çıkarlardan kaynaklanır ve kişisel çıkar ya da gözdağı tehdidi oluşturabilir. Bu tip ilişki örnekleri aşağıdakileri içerir:

- Müşteriyle ya da çoğunluk hissesi sahibi, yöneticisi ya da yetkilisi ya da müşteri için kıdemli yönetim fonksiyonlarını yerine getiren diğer bir kişiyle ortak bir girişimde bir finansal çıkarıya sahip bulunmak.
- Denetim firmasının bir ya da daha fazla hizmet ya da ürününü ile müşteri bir ya da daha fazla hizmet ya da ürününü bir araya getiren düzenlemeler ve iki tarafa da referans vererek bu paketi pazarlamak.
- Denetim firmasının, müşterinin ürün veya hizmetlerinin dağıtması ya da pazarlaması ya da müşterinin, denetim firmasının ürün veya hizmetlerinin dağıtımını ya da pazarlamasını düzenleyen dağıtım ya da pazarlama düzenlemeleri.

Finansal çıkar ve iş ilişkisi, denetim firması ve müşteri ya da müşterinin yönetimi için önemsiz olmadıkça, ortaya çıkan kişisel çıkar tehdidi o kadar belirgindir ki hiçbir önlem bu tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indiremez. Bu nedenle, finansal çıkar maddi öneme sahip olmadıkça ve iş ilişkisi önemsiz olmadıkça, iş ilişkisine girilmeyecek ya da önemsiz bir düzeye indirilecek ya da bırakılacak.

Güvence ekibi üyesi durumunda, söz konusu finansal çıkar maddi öneme sahip olmadıkça ve iş ilişkisi önemsiz olmadıkça, bu kişi güvence ekibinden çıkarılacaktır.

Eğer iş ilişkisi, güvence ekibi üyesinin çekirdek aile üyesi ile güvence müşterisi ya da bunun yönetimi arasında ise her tür tehdidin ciddiyeti değerlendirilecek ve tehdidi ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır.

291.120 Denetim firması ya da güvence ekibi üyesi ya da bu kişinin çekirdek aile üyesinin bir güvence müşterisinden mal ya da hizmet satın alması eğer alışveriş normal iş çerçevesinde ve piyasa koşulları altında yapılmışsa, genel olarak bağımsızlığa yönelik bir tehdit yaratmaz. Ancak, bu alışveriş işlemleri kişisel çıkar tehdidi oluşturan nitelik veya önemde olabilir. Herhangi bir tehdidin önemi değerlendirilecek ve bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır. Bu tip önlemlere örnekler aşağıdakileri kapsar:

- Alışverişin önemini ortadan kaldırmak ya da azaltmak; veya
- Kişiyi güvence ekibinden çıkarmak.

### **Ailevi ve Kişisel İlişkiler**

291.121 Bir güvence ekibi üyesi ile güvence müşterisinin direktörü ya da yetkilisi ya da belirli bir çalışanları (rolüne bağlı olarak) arasındaki ailevi ve kişisel ilişkiler, yakınlık ya da gözdağı tehdidi yaratabilir. Bu tür bir tehdidin mevcudiyeti ve önemi, kişinin güvence ekibindeki sorumlulukları, aile üyesinin veya diğer kişilerin müşterideki rolü ve ilişkinin yakınlığı gibi çeşitli faktörlere bağlı olacaktır.

291.122 Güvence ekibi üyesinin çekirdek aile üyesi;

- (a) Güvence müşterisinin yönetici ya da yetkili ise; ya da
- (b) Güvence sözleşmesinin konu bilgisi üzerinde ciddi etkisi olan bir pozisyonda çalışan ise,

Ya da sözleşme veya konu bilgisinin kapsadığı herhangi bir dönem boyunca bu tür bir pozisyonda bulunmuş ise bağımsızlığa yönelik tehdit ancak kişinin güvence ekibinden çıkarılmasıyla kabul edilebilir bir düzeye indirilebilir. İlişkinin yakınlığı böyle ise hiçbir önlem,

tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indiremez. Dolayısıyla, bu tür bir ilişkisi olan hiç kimse güvence ekibi üyesi olmayacaktır.

291.123 Bir güvence ekibi üyesinin çekirdek aile üyesi, sözleşmenin konu bilgisini önemli derecede etkileyecek bir pozisyonda olan çalışanı ise bağımsızlığa yönelik tehdit ortaya çıkar. Bu tehditlerin ciddiyeti aşağıdaki gibi faktörlere dayanacaktır:

- Çekirdek aile üyesinin elinde tuttuğu pozisyon; ve
- Meslek mensubunun güvence ekibindeki rolü.

Tehdidin önemi değerlendirilecek ve bu tehdidi ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır. Bu tip önlemlere örnekler aşağıdakileri kapsar:

- Kişiyi güvence ekibinden çıkarmak; ya da
- Güvence ekibinin sorumluluklarını yapılandırmak ki böylece meslek mensubu, çekirdek aile üyesinin sorumluluğunda olan konularla ilgilenmez.

291.124 Bir güvence ekibi üyesinin yakın aile üyesi, aşağıdakilerden biri ise bağımsızlığa yönelik tehditler ortaya çıkar:

- Güvence müşterisinin yönetici ya da yetkili ise; ya da
- Güvence sözleşmesinin konu bilgisi üzerinde ciddi etkisi olan bir pozisyonda çalışan ise.

Bu tehditlerin ciddiyeti aşağıdaki gibi faktörlere dayanacaktır:

- Güvence ekibinin üyesi ile yakın aile üyesi arasındaki ilişkinin niteliği; ve
- Yakın aile üyesinin elinde tuttuğu pozisyon; ve
- Meslek mensubunun güvence ekibindeki rolü.

Tehdidin önemi değerlendirilecek ve bu tehdidi ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır. Bu tip önlemlere örnekler aşağıdakileri kapsar:

- Kişiyi güvence ekibinden çıkarmak; ya da
- Güvence ekibinin sorumluluklarını yapılandırmak ki böylece meslek mensubu, yakın aile üyesinin sorumluluğunda olan konularla ilgilenmez.

291.125 Güvence ekibi üyesinin, çekirdek veya yakın aile üyesi olmayan ancak güvence sözleşmesinin konu bilgisi üzerinde ciddi etkisi olan bir pozisyonda bulunan yönetici, yetkilisi ya da çalışanı ile yakın ilişkisi olması bağımsızlığa yönelik tehditler oluşturur. Bu tür bir ilişkisi olan güvence ekibi üyesi, denetim firmasının politikaları ve prosedürlerine göre istişare edecektir. Bu tehditlerin ciddiyeti aşağıdaki gibi faktörlere dayanacaktır:

- Bu kişi ile güvence ekibi üyesi arasındaki ilişkinin niteliği.
- Bu kişinin elinde tuttuğu pozisyon; ve
- Meslek mensubunun güvence ekibindeki rolü.

Tehditlerin önemi değerlendirilecek ve bunları ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır. Bu tip önlemlere örnekler aşağıdakileri kapsar:

- Meslek mensubunu güvence ekibinden çıkarmak; ya da
- Güvence ekibinin sorumluluklarını yapılandırmak ki böylece meslek mensubu, yakın ilişkisi olduğu kişinin sorumluluğunda olan konularla ilgilenmez.

291.126 (a) güvence ekibinin üyesi olmayan denetim firması ortağı ya da çalışanı ile (b) güvence müşterisinin yöneticisi, yetkilisi ya da güvence sözleşmesinin konu bilgisi üzerinde ciddi etkisi olan bir pozisyonda bulunan çalışanı arasında kişisel ya da ailevi bir ilişki; kişisel çıkar, yakınlık ya da gözdağı tehditleri oluşturabilir. Herhangi bir tehdidin varlığı ve önemi aşağıdaki gibi faktörlere dayanacaktır:

- Denetim firması ortağı ya da çalışanı ile müşterinin yöneticisi veya yetkilisi ya da çalışanı arasındaki ilişkinin niteliği;
- Denetim firmasının ortak ya da çalışanının güvence ekibiyle olan etkileşimi;

- Ortak ya da çalışanın denetim firmasındaki pozisyonu; ve
- Kişinin müşterideki rolüne.

Herhangi bir tehdidin önemi değerlendirilecek ve bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır. Bu tip önlemlere örnekler aşağıdakileri kapsar:

- Ortak ya da çalışanın sorumluluklarını güvence sözleşmesi üzerindeki potansiyel etkisini azaltmak üzere yapılandırmak; ya da
- Yürütülen ilgili güvence işini inceleyen bir muhasebe meslek mensubuna sahip olmak.

291.127 Aşağıdaki durumlarda, ailevi ve kişisel ilişkiler ile ilgili bu kısmın kasıtsız bir ihlalin olması halinde, bunun bağımsızlığa zarar vermediği varsayılacaktır:

- (a) Denetim firması eğer, bağımsızlığa yönelik tehditleri oluşturan çekirdek veya yakın aile üyelerinin istihdam durumlarındaki değişikliklerden ya da diğer kişisel ilişkilerden kaynaklanan herhangi bir ihlali ivedi bir şekilde denetim firmasına bildirmeyi gerektiren politikalar ya da prosedürler oluşturmuşsa;
- (b) Kasıtsız ihlal, güvence ekibini çekirdek aile üyesi, müşterinin yöneticisi ya da yetkilisi olması veya güvence sözleşmesinin konu bilgisi üzerinde ciddi etkisi olan bir pozisyonda bulunması ile ilgiliyse ve ilgili meslek mensubu güvence ekibinden çıkarılmışsa; ve
- (c) Geri kalan tehditleri kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde denetim firması diğer önlemleri uyguluyorsa. Bu tip önlemlere örnekler aşağıdakileri kapsar:
  - Güvence ekibi üyesinin çalışmalarını inceleyecek bir muhasebe meslek mensubuna sahip olmak; ya da
  - İlgili meslek mensubunu, sözleşmeyle ilgili olarak tüm ciddi karar almaların dışında bırakmak.

Denetim firması, konuyu yönetimden sorumlu olanlarla tartışıp tartışmamayı değerlendirecektir.

### **Güvence Müşterisinde İstihdam**

291.128 Güvence müşterisinin yöneticisi veya yetkilisi ya da güvence sözleşmesinin konu bilgisi üzerinde ciddi etkisi olan bir pozisyonda bulunan çalışanı, önceden güvence ekibinin üyesi ya da denetim firmasının ortağı idi ise yakınlık ya da gözdağı tehdidi oluşabilir.

291.129 Eğer güvence ekibinin eski üyesi ya da denetim firmasının eski ortağı, bu tür bir pozisyonla güvence müşterisine katılırsa herhangi bir yakınlık ya da gözdağı tehdidinin varlığı ve önemi aşağıdaki faktörlere bağlı olacaktır:

- Bu kişinin müşteride tuttuğu pozisyon;
- Bu kişinin, güvence ekibiyle dahil olacağı herhangi bir iş;
- Bu kişinin, güvence ekibinin üyesi olduğu ya da denetim firmasının ortağı olduğu zamandan beri geçen süre; ve
- Bu kişinin, güvence ekibi ya da denetim firmasındaki önceki pozisyonu, örneğin kişinin müşterinin yönetimi ya da yönetimden sorumlu kişileri ile düzenli iletişim sağlama sorumluluğu olup olmadığı.

Tüm durumlarda, kişi denetim firmasının iş ya da meslek, faaliyetlerine katılmaya devam etmeyecektir.

Ortaya çıkan tehditlerin önemi değerlendirilecek ve bunları ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır. Bu tip önlemlere örnekler aşağıdakileri kapsar:

- Önceden belirlenmiş sabit düzenlemelere göre yapılmadığı sürece, kişi denetim firmasından herhangi bir fayda ya da ödeme alma hakkına sahip olmamasına yönelik düzenlemeler yapmak.
- Kişinin alacağı herhangi bir tutarın denetim firması için önemli olmamasına yönelik düzenlemeler yapmak;

- Güvence sözleşmesi için planı değiştirmek;
- Müşteriye katılan kişi ile ilgili olarak yeterince deneyime sahip kişileri güvence ekibinde görevlendirmek; ya da
- Güvence ekibinin eski üyesinin çalışmalarını inceleyecek bir muhasebe meslek mensubuna sahip olmak.

291.130 Eğer denetim firmasının eski ortağı, bu tür bir pozisyonla güvence müşterisine önceden katılmışsa ve işletme daha sonra denetim firmasının denetim müşterisi olursa, tüm bağımsızlığa yönelik tehditlerin önemi değerlendirilecek ve bu tehdidi ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlem uygulanacaktır.

291.131 Güvence ekibinin bir üyesinin, gelecekte bir zamanda müşteriye katılacağını veya katılabileceğini bilerek, güvence sözleşmesine katılması durumunda, kişisel çıkar tehdidi ortaya çıkar. Denetim firmasının politikaları ve prosedürleri, güvence ekibi üyelerinin müşteri ile istihdam görüşmelerine girdiklerinde denetim firmasını bilgilendirmelerini gerektirecektir. Bu tür bir bildirim alınması üzerine, tehdidin önemi değerlendirilecek ve bu tehdidi ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlem uygulanacaktır. Bu tip önlemlere örnekler aşağıdakileri kapsar:

- Kişiyi güvence ekibinden çıkarmak; ya da
- Bu kişi tarafından denetim ekibinde iken yapılmış tüm önemli yargıların incelenmesi.

### **Güvence Müşterisine Yakın Zamanda Verilen Hizmet**

291.132 Güvence ekibinin üyesi, yakın zaman önce güvence müşterisinin yöneticisi, yetkilisi ya da çalışanı olarak hizmet vermiş ise kişisel çıkar, kendi kendini denetim ya da yakınlık tehdidi oluşabilir. Örneğin, güvence ekibi üyesinin müşteride çalışırken hazırlamış olduğu konu bilgisinin elementlerini değerlendirmesi gerektiği durumda bu tehditler söz konusu olur.

291.133 Güvence ekibinin üyesi, güvence raporunun kapsadığı dönem içinde güvence müşterisinin yöneticisi ya da yetkilisi olarak veya gü-



vence sözleşmesinin konu bilgisi üzerinde ciddi etkisi olan bir pozisyonda çalışan olarak hizmet vermiş ise ortaya çıkan tehdit o kadar belirgindir ki hiçbir önlem bu tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indiremez. Dolayısıyla, bu kişiler güvence ekibinde görevlendirilmeyeceklerdir.

291.134 Eğer güvence ekibinin üyesi, güvence raporunun kapsadığı dönem öncesinde güvence müşterisinin yöneticisi ya da yetkilisi olarak veya güvence sözleşmesinin konu bilgisi üzerinde önemli etkisi olan bir pozisyonda çalışan olarak hizmet vermiş ise kişisel çıkar, kendi kendini denetim ya da yakınlık tehdidi oluşabilir. Örneğin, güvence müşterisi tarafından istihdam edildiği süre içinde, bir önceki dönemde bu kişi tarafından bir karar alınmış veya çalışma yapılmış ise ortaya çıkmış tehdit, mevcut denetim sözleşmesinin bir parçası olarak mevcut dönemde değerlendirilecektir. Tüm tehditlerin varlığı ve önemi aşağıdaki gibi faktörlere dayanacaktır:

- Bu kişinin müşteride elinde tuttuğu pozisyon.
- Bu kişinin, müşteriden ayrıldığı zamandan beri geçen süre; ve
- Meslek mensubunun güvence ekibindeki rolü.

Herhangi bir tehdidin önemi değerlendirilecek ve bu tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır. Güvence ekibinin bir parçası olarak kişi tarafından yapılan işin incelemesini yapmak, bu tür bir önleme örnektir.

### **Güvence Müşterisinin Yöneticisi ya da Yetkilisi Olarak Hizmet Vermek**

291.135 Eğer denetim firmasının ortağı ya da çalışanı, güvence müşterisinin yöneticisi ya da yetkilisi olarak hizmet veriyorsa, kendi kendini denetim ve kişisel çıkar tehditleri o kadar belirgindir ki hiçbir önlem bu tehditleri kabul edilebilir bir düzeye indiremez. Dolayısıyla, hiç bir ortak ya da çalışan, güvence müşterisinin yöneticisi ya da yetkilisi olarak hizmet vermeyecektir.

291.136 Şirket Genel Müdürü pozisyonunun farklı ülkelerde farklı anlamları vardır. Görevler; personel yönetimi ve şirket kayıt ve dosyalarının tutulması gibi idari görevlerden, şirketin düzenlemelere uymasını te-

min etme ya da kurumsal yönetim konularında danışmanlık sunmaya kadar değişiklik gösteren görevlere kadar farklılaşmaktadır. Genel olarak, bu görev işletmeyle yakın bir ilişki ifade ediyor diye görülür.

291.137 Eğer denetim firmasının ortağı ya da çalışanı, güvence müşterisinin Şirket Genel Müdürü olarak hizmet veriyorsa, ortaya çıkan kendi kendini denetim ve taraf tutma tehditleri o kadar belirgindir ki hiçbir önlem bu tehditleri kabul edilebilir bir düzeye indiremez. Paragraf 291.135'ya rağmen, uygulamaya yerel kanunlar, mesleki kurallar veya uygulamalarca özel olarak izin verilmesi halinde ve yönetimin tüm ilgili kararları alıyor olması kaydıyla, görevler ve faaliyetler tutanakların hazırlanması ve yasal belgelerin saklanması gibi olağan ve resmi idari işlemler ile sınırlı olacaktır. Bu şartlarda, tehditlerin önemi değerlendirilecek ve bunları ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır.

291.138 Müşteri yönetimi tüm ilgili kararları aldığı sürece, şirket sekreteryaya işlerini desteklemek üzere olağan idari hizmetleri yapmak veya şirket idari konuları ile ilgili danışmanlıkta bulunmak, müşteri yönetimi tüm ilgili kararları aldığı sürece, genel olarak bağımsızlığa tehdit oluşturmaz.

### **Kıdemli Personelin Güvence Müşterisi ile Uzun Süreli İlişkisi**

291.139 Bir güvence sözleşmesinde uzun süre aynı kıdemli personelin kullanılması yakınlık ve kişisel çıkar tehdidi oluşturur. Bu tehditlerin ciddiyeti aşağıdaki gibi faktörlere dayanacaktır:

- Kişinin, ne kadar süredir güvence ekibi üyesi olduğuna;
- Kişinin güvence ekibindeki rolü.
- Denetim firmasının yapısına;
- Güvence sözleşmesinin niteliğine;
- Müşterinin yönetim ekibinin değişip değişmediğine; ve
- Konu bilgisinin niteliği ya da karmaşıklığının değişip değişmediğine.

Tehditlerin önemi değerlendirilecek ve bunları ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır. Bu tip önlemlere örnekler aşağıdakileri kapsar:

- Kıdemli personeli güvence ekibinden rotasyona tabi tutmak;
- Kıdemli personelin yaptığı işleri incelemek üzere güvence ekibini üyesi olmayan bir muhasebe meslek mensubuna sahip olmak; ya da
- Sözleşmenin, düzenli bağımsız iç ya da dış kalite incelemeleri yapmak.

### **Güvence Müşterisine Güvence-dışı Hizmetlerin Sağlanması**

- 291.140 Denetim firmaları geleneksel olarak güvence müşterilerine, beceri ve deneyimlerine uygun güvence-dışı hizmetler verirler. Ancak, güvence-dışı hizmetleri sunmak denetim firması ya da güvence ekibinin üyelerinin bağımsızlığına tehdit oluşturabilir. Ortaya çıkan tehditler sıklıkla kendi kendini denetim, kişisel çıkar ve taraf tutma tehdididir.
- 291.141 Belli bir güvence-dışı hizmet hakkında özellikli rehberin bu kısma dahil edilmemesi durumunda, kavramsal çerçeve bu belirli durumları değerlendirmede kullanılacaktır.
- 291.142 Denetim firması, güvence müşterisine güvence-dışı hizmet vermek üzere bir sözleşme kabul etmeden önce, bu tür bir hizmet vermenin bağımsızlığa yönelik tehdit oluşturup oluşturmayacağı dikkate alınacaktır. Belirli bir güvence-dışı hizmet nedeniyle ortaya çıkan herhangi bir tehdit değerlendirilirken, güvence ekibinin inanmak için nedeni olduğu, diğer ilgili güvence-dışı hizmetlerin sağlanmasıyla oluşmuş her bir tehdide dikkat edilecektir. Eğer ortaya çıkan tehdit önlemlerin uygulanmasıyla kabul edilebilir bir düzeye indirilemiyorsa, güvence-dışı hizmet verilmeyecektir.

### *Yönetim Sorumlulukları*

- 291.143 Bir işletmenin yönetimi, işletmenin hissedarlarının yararına en iyi şekilde yönetmek için pek çok faaliyet yerine getirirler. Her bir faaliyeti yönetim sorumluluğu olarak nitelendirmek mümkün değildir.

Ancak, yönetim sorumlulukları; beşeri, finansal, fiziksel ve maddi olmayan kaynakların alım, konumlandırma ve kontrolü ile ilgili önemli kararlar alma da dahil bir işletmeye önderlik etmeyi ve yönlendirmeyi kapsar.

291.144 Bir faaliyetin yönetim sorumluluğu olup olmadığı, içinde bulunulan durumlara bağlıdır ve yargı yürütülmesini gerektirir. Genel olarak yönetim sorumluluğu olarak kabul edilebilecek faaliyetlere örnekler aşağıdakileri içerir:

- Politikalar ve stratejik yön belirlemek;
- İşletmenin çalışanlarının faaliyetlerini için yönlendirmek ve bunlarda sorumluluk almak;
- İşlemleri yetkilendirmek;
- Denetim firmasının ya da diğer üçüncü tarafların hangi tavsiyelerini uygulamaya koyacağına karar vermek; ve
- İç kontrol tasarımı, uygulaması ve devam ettirilmesi için sorumluluk almak.

291.145 Olağan ve yönetsel faaliyetler ya da önem arz etmeyen konularla ilgili faaliyetler, genel olarak yönetim sorumluluğu varsayılmazlar.

Örneğin, yönetim tarafından yetkilendirilmiş önemsiz işlemlerin yerine getirilmesi ya da yasal beyannamelerin doldurulmasına dair tarihlerin takip edilmesi ve bu tarihler hakkında güvence müşterisini bilgilendirmek, bir yönetim sorumluluğu olarak varsayılmaz. Ayrıca, sorumluluklarına son vermede yönetime yardım etmek için danışmanlık ve önerilerde bulunmak, bir yönetim sorumluluğu üstlenmek değildir.

291.146 Güvence müşterisi için yönetim sorumluluğu üstlenmek bağımsızlığa yönelik tehdit oluşturabilir. Eğer denetim firması, güvence hizmetinin bir parçası olarak önceden yönetim sorumluluğu üstlenmişse, ortaya çıkan tehditler o kadar belirgindir ki hiçbir önlem bu tehditleri kabul edilebilir bir düzeye indiremez. Dolayısıyla, denetim firması güvence müşterisine güvence hizmeti sunarken, güvence hizmetinin bir parçası olarak yönetim sorumluluğu üstlenmeyecek-

tir. Eğer denetim firması, güvence müşterisine sunduğu diğer herhangi bir hizmetin bir parçası olarak yönetim sorumluluğu üstlenirse, bu sorumluluğun denetim firması tarafından sağlanan güvence sözleşmesinin konu ve konu bilgisi ile ilgili olmadığını garantisini verecektir.

- 291.147 Güvence sözleşmesinin konusu ya da konu bilgisi ile ilgili olarak, bir yönetim sorumluluğu üstlenme riskini bertaraf etmek için, yönetimin bir üyesinin yönetime özgü sorumluluklar olan önemli yargı ve kararları alma, hizmetlerin sonuçlarının değerlendirilmesi ve bu hizmetlerin sonuçlarından ortaya çıkan eylemlerin yapılması sorumluluğunu kabul etmekten sorumlu olduğuna dair denetim firmasının tatmin edilmesi gerekecektir. Bu, denetim firmasının yönetim adına kasıtsız olarak herhangi bir önemli yargıda bulunması ya da karar alması riskini azaltır. Bu risk, denetim firmasının müşteriye sorunların tarafsız ve şeffaf bir analizi ve sunumuna dayanan yargılarda bulunması ve kararlar alma fırsatı tanıdığına daha da azaltılmış olur.

#### *Diğer Konular*

- 291.148 Denetim firması, bir güvence sözleşmesinin konu bilgisi ile ilgili olarak, bir güvence-dışı hizmet sağladığı zaman, bağımsızlığa yönelik tehditler ortaya çıkabilir. Bu tür durumlarda, sözleşmenin konu bilgisine denetim firmasının dahil olmasının önemi değerlendirilecektir ve kabul edilebilir bir düzeyde olmayan herhangi bir kendi kendini denetim tehdidinin, önlemlerin uygulanmasıyla kabul edilebilir bir düzeye indirilip indirilemeyeceğine dair bir değerlendirme yapılacaktır.
- 291.149 Eğer denetim firması, daha sonra bir güvence sözleşmesinin konu bilgisi olacak, konu bilgisinin hazırlanmasına dahil olursa, bir kendi-kendini teftiş tehdidi ortaya çıkabilir. Örneğin, denetim firması ileriye yönelik finansal bilgi geliştirmiş ve hazırlamış ve daha sonra bu bilgi hakkında güvence sağlamışsa bir kendi kendini denetim tehdidi ortaya çıkar. Dolayısıyla, denetim firması bu tür hizmetlerin sunulmasıyla ortaya çıkan herhangi bir kendi-kendini teftiş tehdidinin önemini değerlendirecek ve bu tehdidi ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulayacaktır.

291.150 Denetim firmasının, bir güvence sözleşmesinin konu bilgisinin bir bölümünü oluşturan bir değerlendirme yürütmesi halinde, denetim firması herhangi bir kendi kendini denetim tehdidinin önemini değerlendirecek ve bu tehdidi ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulayacaktır.

## Ücretler

### Ücretler – Nisbi Büyüklük

291.151 Güvence müşterisinden alınan toplam ücret, sonuç açıklayan denetim firmasının toplam ücretlerinin büyük bir kısmını oluşturuyorsa, bu müşteriye bağımlılık ve müşteriye kaybetme endişesi, kişisel çıkar ya da gözdağı tehdidi oluşturur. Bu tehdidin önemi aşağıdaki gibi faktörlere dayanacaktır:

- Denetim firmasının faaliyet yapısına;
- Denetim firmasının köklü bir denetim firması mı yoksa yeni bir denetim firması mı olduğuna; ve
- Müşterinin nitel ve/veya nicel olarak denetim firması için önemine.

Tehdidin önemi değerlendirilecek ve bu tehdidi ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır. Bu tip önlemlere örnekler aşağıdakileri kapsar:

- Müşteriye bağımlılığı azaltmak;
- Dış kalite kontrol incelemeleri; veya
- Kilit güvence yargılarında, mesleki düzenleyici kuruluş ya da bir muhasebe meslek mensubu gibi üçüncü tarafla danışma.

291.152 Güvence müşterisinden alınan ücretler, bir ortağın müşterilerinden gelen gelirinin büyük bir kısmını oluşturduğu durumlarda da kişisel çıkar ya da gözdağı tehdidi ortaya çıkar. Tehdidin önemi değerlendirilecek ve bu tehdidi ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır. İşini inceleyecek ya da gerektiğinde tavsiye verecek, güvence ekibinin üyesi olmamış ilave bir muhasebe meslek mensubu kullanmak, bu tür bir önlemdir.

*Ücretler - Gecikmiş*

291.153 Güvence müşterisinden alınacak ücret uzun süre ödenmemiş kalırsa, eğer varsa, özellikle gelecek dönem için güvence raporunun yayınlanmasından önce önemli bir miktarın ödenmemiş ise kişisel çıkar tehdidi oluşabilir. Genel olarak denetim firmasının, söz konusu ücretin ödenmesini, bu tür bir raporunun yayınlanmasından önce istemesi beklenir. Ücret, raporun yayınlanmasından sonra ödenmemiş kalırsa, herhangi bir tehdidin varlığı ve önemi değerlendirilecek ve bu tehdidi ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır. Güvence sözleşmesinde yer almamış başka bir muhasebe meslek mensubunun danışmanlıkta bulunması ya da yapılan işi incelemesi, bu tür bir önleme örnektir. Denetim firması, gecikmiş ücretin önemi nedeniyle, gecikmiş ücretlerin müşteriye verilen bir krediye eşdeğer olarak kabul edilip edilmeyeceğini ve denetim firması için yeniden görevlendirmenin ya da güvence sözleşmesine devam etmenin uygun olup olmadığını belirleyecektir.

*Koşullu Ücretler*

291.154 Koşullu ücretler, bir işlemin ya da denetim firması tarafından yapılan hizmetlerin sonucu ile ilgili olarak, esasları önceden belirlenerek hesaplanmış ücretlerdir. Bu kısım amaçları için mahkeme veya diğer bir kamu otoritesince belirlenen ücretler koşullu ücret olarak sayılmazlar.

291.155 Bir güvence sözleşmesi ile ilgili olarak denetim firması tarafından doğrudan ya da dolaylı olarak alınan bir koşullu ücret, örneğin bir aracı vasıtasıyla, o kadar ciddi bir kişisel çıkar tehdidi oluşturur ki hiçbir önlem bu tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indiremez. Dolayısıyla, denetim firması bu tür hiçbir ücret düzenlemesine girmeyecektir.

291.156 Bir güvence müşterisine verilen güvence-dışı hizmet ile ilgili olarak denetim firması tarafından doğrudan ya da dolaylı olarak alınan bir koşullu ücret, örneğin bir aracı vasıtasıyla, de bir kişisel çıkar tehdidi oluşturabilir. Eğer, güvence-dışı hizmetin sonucu ve dolayısıyla ücretin tutarı, güvence sözleşmesinin konu bilgisi için önemli olan

bir husus ile ilgili gelecekteki ya da şimdiki yargıya bağlıysa, hiçbir önlem bu tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indiremez. Dolayısıyla, bu tür düzenlemeler kabul edilmeyecektir.

291.157 Bir güvence müşterisine verilen güvence-dışı hizmet için denetim firması tarafından alınan diğer koşullu ücret için tüm tehditlerin mevcudiyeti ve önemi aşağıdaki gibi faktörlere dayanacaktır:

- Olası ücret tutarlarının çeşitliliğine;
- Üzerinde koşullu ücretin belirleneceği konunun sonucunu, uygun bir otoritenin belirleyip belirlemediğine;
- Hizmetin niteliğine; ve
- Olay ya da işlemin, konu bilgisi üzerindeki etkisine.

Tüm tehditlerin önemi değerlendirilecek ve bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır. Bu tip önlemlere örnekler aşağıdakileri kapsar:

- İlgili güvence işini inceleyecek ya da gerektiğinde danışmanlık verecek bir muhasebe meslek mensubu kullanmak; ya da
- Güvence-dışı hizmeti yapmak üzere, güvence ekibi üyesi olmayan uzmanları kullanmak.

### Hediye ve İkramlar

291.158 Bir güvence müşterisinden hediye veya ikram kabul etmek kişisel çıkar veya yakınlık tehdidi oluşturabilir. Denetim firmasının veya güvence ekibinin bir üyesinin kabul edeceği hediye ve ikramların bunların değerleri açıkça önemsiz olmadığı sürece, yaratacağı tehditler o kadar önemlidir ki hiçbir önlem bu tehditleri kabul edilebilir bir düzeye indiremez. Dolayısıyla, denetim firması veya güvence ekibinin bir üyesi bu tür hediye ve ikramları kabul etmeyecektir.

### Aktüel ya da Karşı Davalar

291.159 Denetim firması veya güvence ekibinin bir üyesi ile güvence müşterisi arasında bir dava oluşması veya oluşma olasılığı durumunda,



kişisel çıkar veya gözdağı tehditleri oluşur. Müşteri yönetimi ve güvence ekibinin üyeleri arasındaki ilişkiler, müşterinin ticari faaliyetlerinin bütün yönleri açısından, tam dürüstlük ve tam açıklıkla tanımlanmalıdır. Eğer, denetim firması ve müşteri yönetimi, yönetimin tam açıklama istekliliğini etkileyen aktüel ya da karşı dava ile karşıt pozisyonlarda kalırlarsa, kişisel çıkar ve gözdağı tehdidi ortaya çıkar. Bu tehditleri ciddiyeti aşağıdaki gibi faktörlere dayanacaktır:

- Davanın önemliliği; ve
- Davanın, bir önceki güvence sözleşmesiyle ilgili olup olmadığı.

Tehditlerin önemi değerlendirilecek ve bunları ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır. Bu tip önlemlere örnekler aşağıdakileri kapsar:

- Dava güvence ekibinin bir üyesini kapsıyorsa, bu kişiyi güvence ekibinden çıkarmak; ya da
- Yapılan işi inceleyecek bir uzmana sahip olmak.

Bu önlemler tehditleri kabul edilebilir bir düzeye indirmiyorsa, yapılacak en uygun hareket güvence sözleşmesinden çekilmek veya bu görevi kabul etmemek olacaktır.

**Yorum 2005-01 (IESBA'nın Etik Kuralların açıklığını geliştirme projesinden dolayı ortaya çıkan değişikliklerle uyumlu olması için Temmuz 2009'da revize edilmiştir)**

*Kısım 291'in Finansal Tablo Denetim Sözleşmeleri olmayan Güvence Sözleşmelerine Uygulanması*

Bu yorum Kısım 291'deki bağımsızlık kurallarının finansal tablo denetim sözleşmesi olmayan güvence sözleşmelerinin uygulanmasına rehberlik sağlamaktadır.

Bu yorum, finansal tablo denetimi olmayan güvence sözleşmelerine özgü uygulama sorunları üzerine odaklanmaktadır. Kısım 291'de, tüm güvence sözleşmelerinin bağımsızlık kurallarının dikkate alınması ile ilgili not edilmiş diğer konular bulunmaktadır. Örneğin, paragraf 291.3, denetim firmasının herhangi bir tehdidin, denetim ağı firması çıkarları ve ilişkilerinden kaynaklandığına inanması için sebebi varsa bir değerlendirme yapılacağını belirtmektedir. Bu açıklama ayrıca, güvence ekibinin, bu tür bir güvence müşterisinin ilişkili işletmesinin, denetim firmasının müşteriden bağımsızlığını değerlendirmeye ilgili olduğuna inanmak için sebebi varsa, güvence ekibinin bağımsızlığa yönelik tehditleri değerlendirirken ve gerektiğinde önlemler uygularken ilişkili işletmeyi dahil etmesini de açıklar. Bu konular, özel olarak bu yorumda ele alınmamıştır.

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu tarafından yayınlanan Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Çerçevesinde açıklandığı üzere, bir güvence sözleşmesinde serbest çalışan muhasebe meslek mensubu, kriterlere göre konunun değerlendirilmesi veya ölçümünün sonucu hakkında sorumlu taraftan başka potansiyel kullanıcıların güven derecelerini yükseltmek üzere tasarlanmış bir sonuç açıklar.

*Beyan Esaslı Güvence Sözleşmeleri*

Beyan esaslı güvence sözleşmesinde, konunun değerlendirmesi ya da ölçümü sorumlu tarafça yapılır ve konu bilgisi, potansiyel kullanıcılara sağlanmış olan sorumlu tarafça yapılmış bir beyan formundadır.

Beyana dayanan bir güvence anlaşmasında, konu bilgisinden sorumlu ve belki de konudan sorumlu olan sorumlu taraftan bağımsız olmak gereklidir.

Sorumlu tarafın konudan değil de konu bilgisinden sorumlu olduğu beyan esaslı güvence sözleşmelerinde, sorumlu taraftan bağımsız olunması gerekir. Ayrıca denetim firmasının, herhangi bir tehdidin, güvence ekibinin bir üyesinin, denetim firmasının, denetim ağı firmasının ve ilgili konudan sorumlu tarafın çıkarları ve birbirleriyle olan ilişkilerden kaynaklandığına inanması için sebebi varsa bir değerlendirme yapılacaktır.

#### *Doğrudan Raporlamalı Güvence Sözleşmeleri*

Doğrudan raporlamalı güvence sözleşmesinde, serbest çalışan muhasebe meslek mensubu ya doğrudan konunun değerlendirmesi ya da ölçümünü yapar veya potansiyel kullanıcılara sağlanmamış olan değerlendirme ya da ölçümü yapılmış olan sorumlu taraftan bir temsiliyet edinir. Konu bilgisi, potansiyel kullanıcılara, güvence raporunda sağlanır.

Doğrudan raporlamalı bir güvence sözleşmesinde, konudan sorumlu olan sorumlu taraftan bağımsız olunması gerekir.

#### *Çoklu Sorumlu Taraflar*

Hem beyan esaslı güvence sözleşmelerin de hem de doğrudan raporlamalı güvence sözleşmelerinde, pek çok sorumlu taraf olabilir. Örneğin, serbest çalışan bir muhasebe meslek mensubundan bir dizi müstakil sahipli gazetenin aylık tiraj istatistikleri hakkında güvence vermesi istenebilir. Bu görev, her bir gazetenin kendi tirajını ölçtüğü ve istatistiklerin potansiyel kullanıcılara açık bir beyanda sunulduğu, bir beyan esaslı güvence sözleşmesi olabilir. Alternatif olarak, bu görevlendirme, bir beyanın olmadığı ve gazetelerden yazılı bir temsiliyetin olabildiği ya olmadığı, doğrudan raporlamalı bir güvence sözleşmesi olabilir.

Bu tip sözleşmelerde denetim firması, her bir sorumlu tarafa Kısım 291'deki hükümlerin uygulanmasının gerekli olup olmadığını belirlerken denetim firmasının veya güvence ekibinin bir üyesinin ve belirli bir sorumlu tarafın çıkarları ve birbirleriyle olan ilişkileri tarafından yaratılan bağımsızlığa gölge düşürecek tehdidin ilgili konu bilgisi dahilinde önemsiz ve yersiz olup olmadığını hesaba katar. Bu, aşağıdakileri hesaba katacaktır:

- (a) Belirli bir sorumlu tarafın sorumlu olduğu konu bilgisinin (veya ilgili konunun) önemliliği ; ve
- (b) Sözleşmeyle ilişkili kamu yararının derecesi.

Denetim firması, belirli bir sorumlu tarafla olan bu tür ilişkilerden kaynaklanan bağımsızlığa yönelik tehdidin, önemsiz ve yersiz olduğunu belirlerse bu bölümdeki hükümlerin hepsinin bu sorumlu tarafa uygulanması gerekli olmayabilir.

### Örnek

Aşağıdaki örnek Kısım 291'in uygulanmasını göstermektedir.

291. Müşterinin aynı zamanda denetim firmasının ya da bir denetim ağı firmasının finansal tablo denetim müşterisi olmadığı kabul edilmiştir.

Denetim firması, birbirinden bağımsız 10 şirketin toplamı belirli petrol rezervlerinin hakkında güvence sağlamak üzere görevlendirilmiştir. Her bir şirket, kendi rezervlerini (konu) belirlemek üzere coğrafi ve mühendislik araştırmaları yürütmüştür. Serbest çalışan muhasebe meslek mensubunun, sözleşme için uygun bir kriter olarak belirleyeceği, bir rezervin ne zaman tespit edilmiş rezerv sayılabileceğini belirlemek için kurulu kriterler vardır.

31 Aralık 20X0 itibarıyla, her bir şirketin belirli rezervleri aşağıdaki gibidir:

	<b>Belirli petrol rezervleri bin varil</b>
Şirket 1	5,200
Şirket 2	725
Şirket 3	3,260
Şirket 4	15,000
Şirket 5	6,700
Şirket 6	39,126
Şirket 7	345
Şirket 8	175
Şirket 9	24,135
Şirket 10	9,635
<b>Toplam</b>	<b>104,301</b>

Sözleşme farklı şekillerde yapılandırılabilir:

#### Beyan Esaslı Güvence Sözleşmeler

- A1 Her bir şirket kendi rezervini ölçer ve denetim firması ve potansiyel kullanıcılara açıklar.
- A2 Şirketlerden ayrı bir işletme, rezervleri ölçer ve denetim firması ve potansiyel kullanıcılara açıklar.

#### Doğrudan Raporlamalı Güvence Sözleşmeleri

- D1 Her bir şirket rezervini ölçer ve rezervlerini kurulu tespitli rezervleri ölçme kriterlerine göre ölçtüğünü yazılı bir beyanla denetim firmasına bildirir. Bu beyan, potansiyel kullanıcılara açık değildir.
- D2 Denetim firması şirketlerin bazılarının rezervlerini doğrudan ölçer. Yaklaşımın Uygulanması
- A1 Her bir şirket kendi rezervini ölçer ve denetim firması ve potansiyel kullanıcılara açıklar.

Bu sözleşmede birden fazla sorumlu taraf vardır ( Şirket 1-10).

Denetim firması, tüm şirketler için bağımsızlık hükümlerini uygulamanın gerekli olup olmadığını belirlerken, belirli bir şirketle bir çıkar ya da ilişkinin, kabul edilebilir bir düzeyde olmaya bir bağımsızlığa yönelik tehdit oluşturup oluşturmayacağını hesaba katabilir. Aşağıdaki gibi faktörleri dikkate alacaktır:

- Raporlanacak toplam rezervlerle ilgili olarak şirketin belirli rezervlerinin önemliliği; ve
- Sözleşmeyle ilişkili kamu yararının derecesi (paragraf 291.28).

Örnek olarak Şirket 8 toplam rezervlerin %0.17'sini sağlamaktadır, dolayısıyla Şirket 8'le olan bir iş ilişkisi ya da çıkarı, rezervinin yaklaşık %37.5'ini oluşturan Şirket 6'yla olan benzer bir ilişkiden daha az risk yaratacaktır.

Bağımsızlık hükümlerinin uygulanacağını bu şirketleri belirledikten sonra, güvence ekibi ve denetim firmasının, güvence müşterisi olarak görülebilecek sorumlu taraflardan bağımsız olması şart olacaktır (paragraf 291.28).

A2 Şirketlerden ayrı bir işletme, rezervleri ölçer ve denetim firması ve potansiyel kullanıcılara açıklar.

Denetim firması, rezervleri ölçen ve denetim firması ve potansiyel kullanıcılara beyan eden bu işletmeden bağımsız olacaktır. Bu işletme, konu bilgisinden sorumlu değildir ve dolayısıyla denetim firmasının inanmak için sebebi olduğu, konudan sorumlu tarafla olan çıkarlar/ilişkilerden dolayı ortaya çıkmış tüm tehditlerin bir değerlendirmesi yapılacaktır (paragraf 291.19). Bu sözleşmede, konudan sorumlu birden fazla sorumlu taraf vardır (Şirket 1-10). Yukarıdaki A1 örneğinde tartışıldığı üzere, belirli bir şirketle bir çıkar ya da ilişkinin, kabul edilebilir bir düzeyde olmayan bir bağımsızlığa yönelik tehdit oluşturup oluşturmayacağını hesaba katacaktır.

D1 Her bir şirket rezervlerini kurulu tespitli rezervleri ölçme kriterlerine göre ölçtüğünü yazılı bir beyanla denetim firmasına bildirir. Bu beyan, potansiyel kullanıcılara açık değildir.

Bu sözleşmede birden fazla sorumlu taraf vardır ( Şirket 1-10). Denetim firması, tüm şirketler için bağımsızlık hükümlerini uygulamanın gerekli olup olmadığını belirlerken, belirli bir şirketle bir çıkar ya da ilişkinin, kabul edilebilir bir düzeyde olmaya bir bağımsızlığa yönelik tehdit oluşturup oluşturmayacağını hesaba katabilir. Aşağıdaki gibi faktörleri dikkate alacaktır:

- Raporlanacak toplam rezervlerle ilgili olarak şirketin belirli rezervlerinin önemliliği; ve
- Sözleşmeyle ilişkili kamu yararının derecesi (paragraf 291.28).

Örnek olarak Şirket 8 rezervlerin %0.17'sini sağlamaktadır, dolayısıyla Şirket 8'le olan bir iş ilişkisi ya da çıkarı, rezervinin yaklaşık %37.5'ini oluşturan Şirket 6'yla olan benzer bir ilişkiden daha az tehlike yaratacaktır.

Bağımsızlık hükümlerinin uygulanacağı bu şirketler belirledikten sonra, güvence ekibi ve denetim firmasının, güvence müşterisi olarak görülebilecek tüm sorumlu taraflardan bağımsız olacaktır (paragraf 291.28).

D2 Denetim firması şirketlerin bazılarının rezervlerini doğrudan ölçer. Uygulama D1 örneğinin aynısı olacaktır.

**BÖLÜM C – İŞLETMELERDE ÇALIŞAN MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI**

	Sayfa
Kısım 300 Giriş .....	169
Kısım 310 Potansiyel Anlaşmazlıklar .....	173
Kısım 320 Bilginin Hazırlanması ve Raporlanması .....	175
Kısım 330 Yeterli Uzmanlıkla Hareket Etme .....	177
Kısım 340 Finansal Çıkarlar .....	179
Kısım 350 Rüşvetler .....	181

**KISIM 300****Giriş**

- 300.1 IESBA Etik Kurallar'ın bu Bölümü, Bölüm A'da yer alan kavramsal çerçevenin, belirli durumlarda işletmelerde çalışan muhasebe meslek mensuplarına nasıl uygulanacağını gösterir. Bu Bölüm, işletmelerde çalışan bir muhasebe meslek mensubunun karşı karşıya kalabileceği, temel ilkelerle uyuma yönelik tehdit oluşturan ya da oluşturabilecek tüm durum ve ilişkileri kapsamamaktadır. Dolayısıyla, işletmelerde çalışan muhasebe meslek mensubunun bu tür durum ve ilişkiler için hazırlıklı olması desteklenir.
- 300.2 Yatırımcılar, alacaklılar, işverenler ve iş dünyasının diğer taraflarının yanı sıra hükümetler ve bir bütün olarak toplum; işleri için işletmelerde çalışan muhasebe meslek mensuplarının çalışmalarına gerek duyabilir. Muhasebe meslek mensupları, gerek kendi işveren kuruluşlarının gerekse üçüncü kişilerin gerek duyabileceği finansal ve diğer bilgilerin hazırlanması ve rapor edilmesi konusunda bireysel olarak ya da birlikte sorumlu olabilirler. İşle ilgili çeşitli konularda etkili finansal yönetim ve yetkin danışmanlık sağlama sorumluluğuna da sahip olabilirler.
- 300.3 İşletmelerde çalışan muhasebe meslek mensubu ücretli bir çalışan, ortak, yönetici (icradan sorumlu olabilir ya da olmayabilir), işyeri sahibi yönetici, bir ya da daha fazla işveren kuruluş için gönüllü ya da herhangi bir şekilde çalışan bir kişi olabilir. Eğer varsa işveren kuruluş ile olan ilişkinin yasal biçiminin, işletmelerde çalışan muhasebe meslek mensubunun taşıdığı etik sorumluluklar ile bir ilgisi yoktur.
- 300.4 İşletmelerde çalışan muhasebe meslek mensubunun, işveren kuruluşunun meşru amaçlarını gerçekleştirmesine destek olma sorumluluğu vardır. Bu kurallar muhasebe meslek mensubunun bu sorumluluğunu gereğince yerine getirmesini engellemek gibi bir amaç taşımaz fakat temel ilkelere uyumu bozabilecek koşulları ele alır.
- 300.5 İşletmelerde çalışan muhasebe meslek mensubu bir kuruluş içinde kıdemli bir pozisyona sahip olabilir. Kıdem arttıkça olayları, uygulamaları ve tavırları etkileme becerisi ve olanağı artacaktır. Dolayısıyla-



la işletmelerde çalışan muhasebe meslek mensubunun, bir işveren kuruluşta üst yönetimin etik davranışlara verdiği önemi vurgulayan etik değerlere dayalı bir kültürü teşvik etmesi beklenir

- 300.6 İşletmelerde çalışan muhasebe meslek mensubu dürüstlük, tarafsızlık ya da mesleğin iyi şöhretine zarar veren ya da verebilecek ve dolayısıyla temel ilkelere uyumsuz olan herhangi bir iş, görev ya da faaliyete bilerek, katılmayacaktır.
- 300.7 Temel ilkelere uyulması konusu, potansiyel olarak çok çeşitli koşullar ve ilişkiler tarafından tehdit edilebilir. Tehditler, aşağıdaki kategorilerin bir veya daha fazlasına girer:
- (a) Kişisel çıkar;
  - (b) Kendi kendini denetim;
  - (c) Taraf tutma;
  - (d) Yakınlık; ve
  - (e) Gözdağı.

Bu tehditler, IESBA Etik Kurallar'ın Bölüm A'sında daha detaylı ele alınmıştır.

- 300.8 İşletmelerde çalışan muhasebe meslek mensubu için kişisel çıkar tehdidi yaratabilecek durumlara örnekler, aşağıdakileri kapsar:
- İşveren kuruluşta bir finansal çıkarlar bulundurmamak ya da krediler veya borç almak.
  - İşveren kuruluş tarafından sunulan teşvik ödemesi düzenlemesine katılmak
  - Kurumsal varlıklarının uygun olmayan bir şekilde kişisel olarak kullanılması.
  - İstihdam güvencesi endişesi.
  - İşveren kuruluş dışından gelen ticari baskı.
- 300.9 İşletmelerde çalışan bir muhasebe meslek mensubunun alım kararını destekleyen bir fizibilite çalışması yaptıktan sonra iş birleşmesi için uygun muhasebe işlemini belirlemesi, kendi kendini denetim tehdidi yaratan bir koşul örneğidir.

- 300.10 İşletmelerde çalışan muhasebe meslek mensupları, işveren kuruluşlarının meşru amaç ve hedeflerini gerçekleştirmesine destek olurken, kuruluşun pozisyonunun tanıtımını yapabilir; ancak bu yöndeki ifadelerin asılsız ya da yanıltıcı olmaması gerekir. Bu tür hareketler genellikle bir taraf tutma tehdidi oluşturmaz.
- 300.11 İşletmelerde çalışan bir muhasebe meslek mensubu için yakınlık tehdidi oluşturabilecek koşulların örnekleri aşağıdakileri içerir:
- İşletme tarafından istihdam edilmiş çekirdek veya yakın aile üyesinin, işletmenin finansal raporlamasını kararları alması durumunda, işveren kuruluşun finansal raporlamasından sorumlu olması.
  - İş kararlarını etkileyen, iş kontakları ile uzun süreli ilişkileri.
  - Değerinin önemsizliği açıkça belli olmadıkça hediye ya da ayrıcalıklı muameleyi kabul etmesi.
- 300.12 İşletmelerde çalışan bir muhasebe meslek mensubu için gözdağı tehdidi oluşturabilecek koşulların örnekleri aşağıdakileri içerir:
- Bir muhasebe ilkesinin uygulanması ya da finansal bilginin raporlanma biçimi ile ilgili bir anlaşmazlık nedeniyle işletmelerde çalışan muhasebe meslek mensubu ya da yakın veya çekirdek aile üyesinin işten çıkarılma ya da görev değişikliği ile tehdit edilmesi.
  - Baskın bir kişiliğin karar alma sürecini etkilemeye çalışması, örneğin iş sözleşmelerinin imzalanması ya da bir muhasebe ilkesinin uygulanması konusunda.
- 300.13 Tehditleri ortadan kaldıracak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirgeyebilecek önlemler iki ana kategoriye ayrılır:
- (a) Meslek, yasalar ya da düzenlemeler ile oluşturulan önlemler; ve
  - (b) Çalışma ortamındaki önlemler.

Meslek, yasalar ya da düzenlemeler ile oluşturulan önlemlerin örnekleri bu IESBA Etik Kurallar'ın Bölüm A, paragraf 100.14'de detaylandırılmıştır.

300.14 Çalışma ortamındaki önlemler aşağıdakileri kapsar:

- İşveren kuruluşun kurumsal gözetim sistemleri ya da diğer gözetim yapılanmaları.
- İşveren kuruluşun etik ve davranış kuralları programları.
- İşveren kuruluşun, üstün nitelikli yetkin eleman istihdamının önemini vurgulayan işe alım prosedürleri.
- Güçlü iç kontroller.
- Uygun disiplin süreçleri.
- Etik davranışın önemini ve çalışanların etik kurallara uygun hareket etmelerinin beklendiğini vurgulayan bir liderlik.
- Çalışan performansının kalitesinin sağlanmasına ve izlenmesine yönelik politika ve prosedürler.
- İşveren kuruluşun politika ve prosedürlerinin, bunlardaki her türlü değişikliklerin tüm çalışanlara zamanında bildirilmesi ve bu politika ve prosedürler ile ilgili uygun eğitim ve öğretim programları.
- İşveren kuruluş çalışanlarının, kendilerini kaygılandıran her türlü etik sorunları cezalandırılma korkusu duymaksızın üst kademelere iletmelerine olanak veren ve onları bu yönde teşvik eden politika ve prosedürler.
- Bir diğer uygun muhasebe meslek mensubu ile istişarede bulunma.

300.15 İşletmelerde çalışan muhasebe meslek mensubu, işveren kuruluş içinde diğer kişilerin etik dışı davranış ya da hareketlerinin süreceğine inandığı takdirde hukuki danışmanlık almayı düşünebilir. Kullanılabilecek tüm önlemlerin tüketildiği ve tehdidin kabul edilebilir bir düzeye indirgenmesinin mümkün olmadığı aşırı durumlarda işletmelerde çalışan muhasebe meslek mensubu işveren kuruluştan istifa etmesinin uygun olacağı sonucuna varabilir.

**KISIM 310\*****Potansiyel Anlaşmazlıklar**

310.1 İşletmelerde çalışan muhasebe meslek mensubu temel ilkelere uya-  
caktır. Ancak kimi zaman işveren kuruluşa karşı olan sorumlulukla-  
rı ve temel ilkelere uyma zorunluluğu arasında anlaşmazlıklar orta-  
ya çıkabilir. İşletmelerde çalışan muhasebe meslek mensubunun iş-  
veren tarafından konulan meşru ve etik amaçlar ile bu amaçları des-  
tekleyici kural ve prosedürleri desteklemesi beklenir. Ancak, bir  
ilişki ya da koşul temel ilkelerle uyuma yönelik bir tehdit oluşturu-  
rsa, işletmelerde çalışan muhasebe meslek mensubu, tehdide verece-  
ği karşılığı belirlemek üzere Kısım 100'de açıklanan kavramsal çer-  
çeve yaklaşımını uygulayacaktır.

310.2 İşveren kuruluşa karşı olan sorumluluğun bir sonucu olarak, işlet-  
melerde çalışan muhasebe meslek mensubu temel ilkelerle uyuma  
yönelik tehditler oluşturabilecek biçimde eylem veya davranışlarda  
bulunma baskısı altında kalabilir. Böyle bir baskı açık veya zımni  
olabilir; işveren kuruluştaki çalışan şef, müdür, direktör veya diğer bir  
kişi tarafından gelebilir. İşletmelerde çalışan muhasebe meslek  
mensubu aşağıdaki sayılanlar hakkında baskı altında kalabilir:

- Yasa veya düzenlemeye aykırı davranma.
- Teknik ve mesleki standartlara aykırı davranışta bulunma.
- Etik olmayan veya kanun dışı kazanç yönetimi stratejilerine  
olanak sağlama.
- Özellikle aşağıda sayılanlara ve diğer kişilere yalan söyleme  
veya bilerek yanıltma (sessiz kalarak yanıltmak dahil):
  - o İşveren kuruluşun denetçileri; veya
  - o Düzenleyiciler.

\* Çıkar çatışmalarını ele alan IESBA Etik Kurallarındaki değişikliklerden kaynaklanan bu bölümdeki düzeltmeler 1 Temmuz 2014'de yürürlüğe girecektir. Bakınız sayfa 203.

- Aşağıdakiler ile bağlantılı açıklamaları içeren olayları yanlış gösteren finansal veya finansal olmayan raporları çıkarmak veya başka bir şekilde dahil olmak:
  - o Finansal tablolar;
  - o Vergi mutabakatı;
  - o Yasal uyum; veya
  - o Sermaye piyasası düzenleyicileri tarafından istenen raporlar.

310.3 Yukarıda bahsi geçen baskılar sonucu ortaya çıkan gözdağı verme tehditleri gibi herhangi bir tehdidin önemi, değerlendirilmeli ve açıkça önemsiz olmadığı düşünülürse birtakım önlemler alınmalı ve bu önlemler tehditleri ortadan kaldıracak veya kabul edilebilir düzeye çekecek derecede uygulanmalıdır. Bu tip önlemlere örnekler aşağıdakileri kapsar:

- Uygun olduğu yerlerde, işveren kuruluşun içinden, bağımsız bir uzman danışmandan veya ilgili bir meslek kuruluşundan danışmanlık almak.
- İşveren kuruluşun içinde, resmi bir anlaşmazlık çözümü süreci kullanmak.
- Hukuki danışmanlık aramak.

**KISIM 320\*****Bilginin Hazırlanması ve Raporlanması**

- 320.1 İşletmelerde çalışan muhasebe meslek mensupları sıklıkla kamuya açıklanmak üzere veya işveren organizasyonun içerisindeki ya da dışındaki diğer kişiler tarafından kullanılmak üzere bilginin hazırlanması ve raporlanması işine dahil olmaktadır. Bu bilgiler, tahminler ve bütçeler, finansal tablolar, yönetim değerlendirmeleri ve analizleri ile işletmenin finansal tablolarının denetimi süresince denetçilere verilen yönetim temsil mektubu gibi finansal ve yönetsel bilgileri içerebilir. İşletmelerde çalışan muhasebe meslek mensubu bu bilgileri anlaşılabilirliği için doğru, dürüst ve ilgili mesleki standartlara uygun olarak hazırlamalı veya sunmalıdır.
- 320.2 İşveren organizasyonun genel amaçlı finansal tabloların hazırlanması veya onaylanması için sorumluluğu bulunan bir işletmelerde çalışan muhasebe meslek mensubu bu finansal tabloların ilgili finansal raporlama standartlarına göre hazırlandığına kanaat getirmelidir.
- 320.3 İşletmelerde çalışan bir muhasebe meslek mensubu, bir muhasebe meslek mensubunun aşağıda açıklandığı şekilde sorumlu olduğu bilgileri tutmak üzere uygun adımlar atmalıdır:
- Ticari işlemlerin, varlıkların veya borçların özünü açık bir biçimde açıklayan;
  - Zamanında ve uygun bir şekilde bilgi sınıflayan ve kaydeden; ve
  - Olayları tüm önemli taraflarıyla doğru ve bütün olarak yansıtmama.
- 320.4 Temel ilkelere uymaya yönelik tehditler, örneğin bağımsızlığa ya da mesleki yeterlilik ve gerekli özene yönelik kişisel çıkar veya gözdağı tehditleri, işletmelerde çalışan bir muhasebe meslek mensubunun

\* Çıkar çatışmalarını ele alan IESBA Etik Kurallarındaki değişikliklerden kaynaklanan bu bölümdeki düzeltmeler 1 Temmuz 2014'de yürürlüğe girecektir. Bakınız sayfa 203.

işinde yanıltıcı bilgiye baskı yoluyla (ister dışarıdan isterse de kişisel kazanç olasılığıyla) veya başkalarının davranışları sonucu ortak olması sonucu ortaya çıkabilir.

- 320.5 Söz konusu bu tehditlerin önemliliği baskının kaynağı ve bilginin yanıltıcı olma ve olabilme derecesi gibi faktörlere bağlı olacaktır. Tehditlerin önemi değerlendirilecek ve bunları ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır. Söz konusu bu önlemler işveren organizasyon içindeki üst düzey çalışanlarla, denetim komitesi veya organizasyonun yönetimden sorumlu olan kişilerle veya ilgili meslek kuruluşuyla istişareyi kapsar.
- 320.6 Tehdidin kabul edilebilir bir düzeye çekilmesi mümkün değilse, işletmelerde çalışan muhasebe meslek mensubu yanıltıcı olan bilgiye ortak olmayı ya da devam etmeyi reddetmelidir. İşletmelerde çalışan muhasebe meslek mensubu bilmeden yanıltıcı bilgiye karışmış olabilir. İşletmelerde çalışan muhasebe meslek mensubu bunun farkına varınca, bu bilgiden bağlarını koparmak için gerekli adımları atacaktır. İşletmelerde çalışan muhasebe meslek mensubu rapor etme gereksinimi olup olmadığını belirlemede, hukuki danışmanlık almayı dikkate alabilir. Ayrıca, işletmelerde çalışan muhasebe meslek mensubu istifa edip etmemeyi de dikkate alabilir.

**KISIM 330****Yeterli Uzmanlıkla Hareket Etme**

- 330.1 Mesleki yeterlilik ve gerekli özen temel ilkesi, işletmelerde çalışan bir muhasebe meslek mensubunun bir işi ancak yeterli eğitim ve deneyime sahip olması ya da bunları edinebileceği durumda olması koşulunda almasını gerektirir. İşletmelerde çalışan muhasebe meslek mensubu, ne işvereni sahip olduğu deneyim ve bilgi birikimi konusunda bilerek yanıltmamalı ne de gerektiğinde uygun uzman danışmanlığı ve desteği almaktan kaçınmamalıdır.
- 330.2 İşletmelerde çalışan bir muhasebe meslek mensubunun, uygun mesleki yeterlilik ve gereken özen derecesiyle görevlerini yerine getirmesinde tehdit oluşturan durumlar aşağıdakileri içerir:
- İlgili görevleri gerektiği biçimde yerine getirmek ya da bitirmek için gerekli olan sürenin yetersiz olması.
  - Görevleri gerektiği biçimde yerine getirmek için gerekli olan bilginin eksik, kısıtlı ya da başka bir biçimde yetersiz olması.
  - Yetersiz deneyim, eğitim ve/veya öğrenim.
  - Görevleri gerektiği biçimde yerine getirilmek için gerekli olan kaynakların yetersiz olması.
- 330.3 Bu tehdidin önemi, işletmelerde çalışan bir muhasebe meslek mensubunun kişilerle çalışma kapsamı, işteki görece kıdeme ve işe uygulanan gözetim ve inceleme düzeyi gibi unsurlara bağlı olacaktır. Tehdidin önemi değerlendirilecek ve bu tehdidi ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır. Bu tip önlemlere örnekler aşağıdakileri kapsar:
- İlave danışmanlık veya eğitimin alınması.
  - İlgili görevlerin yerine getirilmesi için yeterli zamanın sağlanması.
  - Gerekli uzmanlığa sahip birinden destek alınması.



- Uygun olduğu yerlerde, aşağıdaki kişilerle istişarede bulunmak:
  - o İşveren kurum içindeki kıdemlilere;
  - o Bağımsız uzmanlara; veya
  - o İlgili mesleki kuruluşuyla

330.4 Risklerin ortadan kaldırılamadığı, ya da uygun bir düzeye indirilemediği durumlarda, işletmelerde çalışan bir muhasebe meslek mensupları, söz konusu görevi yerine getirmeyi reddedip reddetmemeyi dikkate alacaklardır. Eğer işletmelerde çalışan muhasebe meslek mensubu, görevi reddetmenin uygun olduğu sonucuna ulaşırsa, bunun gerekçeleri de açıkça belirtmelidir.

**KISIM 340\*****Finansal Çıkarlar**

340.1 İşletmelerde çalışan muhasebe meslek mensuplarının finansal çıkarları olabilir ya da çekirdek veya yakın aile üyelerinin finansal çıkarlarının olduğunu biliyor olabilir ki bu da belli durumlarda temel ilkelere uyuma yönelik tehdit oluşturabilir. Örneğin tarafsızlık ve gizliliğe yönelik kişisel çıkarlar tehdidi, finansal anlamda kazanç sağlamak uğruna, fiyata duyarlı bilgi üzerinde manipülasyon yapmaya güdü ve fırsatının mevcut olması nedeniyle ortaya çıkabilir. Kişisel çıkarlar tehdidi oluşturabilen durumlara örnekler, işletmelerde çalışan muhasebe meslek mensubu veya çekirdek ya da yakın aile üyesinin aşağıdaki durumlarını kapsar:

- İşveren işletmedeki dolaylı veya dolaysız finansal çıkar bulundurması ve bu finansal çıkarın değerinin işletmelerde çalışan muhasebe meslek mensupları tarafından verilen kararlar tarafından doğrudan etkilenebilir olması;
- Karla ilgili bir ikramiyenin varlığı ve bu ikramiyenin değerinin işletmelerde çalışan muhasebe meslek mensupları tarafından verilen kararlar tarafından doğrudan etkilenebilir olması;
- İşveren işletmedeki dolaylı veya dolaysız hisse senedini elinde bulundurması ve bunun değerinin işletmelerde çalışan muhasebe meslek mensupları tarafından verilen kararlar tarafından doğrudan etkilenebilir olması;
- İşveren kuruluşun o anda veya gelecekte hisse senedine çevrilebilir hisse opsiyonlarına dolaylı veya dolaysız sahip olunması; ya da
- İşveren organizasyonda hisse senedini elde edebilme veya belli hedeflere ulaşılması durumunda performansla ilişkili ikramiye için hak kazanmış olması.

\* Çıkar çatışmalarını ele alan IESBA Etik Kurallarındaki değişikliklerden kaynaklanan bu bölümdeki düzeltmeler 1 Temmuz 2014'de yürürlüğe girecektir. Bakınız sayfa 203.

340.2 Herhangi bir tehdidin önemi değerlendirilecek ve bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır. İşletmelerde çalışan muhasebe meslek mensubu, tehdidin önemliliğini değerlendirirken ve gerekli olduğu durumlarda, tehdidi ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek üzere uygun önlemleri uygulamak üzere değerlendirilen, finansal çıkarın niteliğini değerlendirecektir. Bu, finansal çıkarın önemliliğini değerlendirmeyi ve bunun dolaylı mı dolaysız mı olduğunu belirlemeyi kapsar. Bir organizasyonda neyin önemli ya da değerli olduğu, kişisel durumlara bağlı olarak kişiden kişiye değişecektir. Bu tip önlemlere örnekler aşağıdakileri kapsar:

- Kıdemli yönetiminin ücretlerinin seviyesini ya da şeklini belirlemek üzere yönetimden bağımsız bir komitenin politikaları ve prosedürleri.
- Bütün ilgili çıkarları ve ilgili hisselerle işlem yapma planları, iç politikalara uygun olarak işveren kuruluşun yönetiminden sorumlu kişilere açıklamak.
- Uygun olduğu yerlerde, işveren kuruluşdaki kıdemli kişilerle istişarede bulunmak.
- Uygun olduğu yerlerde, işveren kuruluşun yönetiminden sorumlu kişilerle ya da ilgili meslek kuruluşlarıyla istişarede bulunmak.
- İç ve dış denetim prosedürleri.
- Etik konular hakkında ve yasal sınırlamalar ve potansiyel içtenden öğrenenlerin ticareti ile ilgili diğer düzenlemeler hakkında güncel eğitim.

340.3 İşletmelerde çalışan bir muhasebe meslek mensubu, kişisel kazanç için bilgiyi manipüle etmeyecek ve gizli bilgiyi kullanmayacaktır.

**KISIM 350****Rüşvetler***Teklif Alma*

- 350.1 İşletmelerde çalışan bir muhasebe meslek mensubu veya çekirdek ya da yakın aile üyesine rüşvet teklif edilmiş olabilir. Rüşvetler; hediyeye, ağırlama, öncelikli işlem ve arkadaşlığa veya sadakate uygun olmayan ricalar gibi birçok şekilde olabilir.
- 350.2 Rüşvet teklifleri temel ilkelerle uyuma yönelik tehditler oluşturabilir. İşletmelerde çalışan muhasebe meslek mensubu veya çekirdek ya da yakın aile üyesi rüşvet teklifi aldığı zaman, durum değerlendirilecektir. Rüşvet teklifi; davranış veya kararı haksız olarak etkilemek, kanun dışı veya dürüst olmayan davranışa teşvik etmek veya gizli bilgi edinmeye yönelik olduğunda tarafsızlık ve gizliliğe karşı kişisel çıkar tehdidi oluşturur. Bu tür bir rüşvetin kabul edilmesi ve bunu halka açıklanması tehditleri izlemesi ile ve hem işletmelerde çalışan muhasebe meslek mensubunun hem de çekirdek ya da yakın aile üyesinin itibarına zarar verirse tarafsızlık veya gizliliğe karşı gözdağı tehditleri ortaya çıkar.
- 350.3 Bu tehditlerin mevcudiyeti ve önemi teklifin niteliğine, değerine ve arkasındaki amaca bağlıdır. Eğer makul ve bilgilendirilmiş bir üçüncü taraf, tüm özellikli gerçekleri ve durumları tartarak, teklifin önemsiz olduğunu ve etik olmayan davranışı teşvik etme amaçlı olmadığını düşünmesi halinde, işletmelerde çalışan muhasebe meslek mensubu teklifin işin normal gerekleri dahilinde yapıldığı sonucuna varabilir ve genellikle temel ilkelerle uyuma yönelik önemli bir tehdit olmadığını sonucuna ulaşabilir.
- 350.4 Tehditlerin önemi değerlendirilecek ve bunları ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır. Tehditlerin, önlemlerinin uygulanmasıyla ortadan kaldırılamadığı veya kabul edilebilir bir düzeye indirilemediği durumda, işletmelerde çalışan muhasebe meslek mensubu rüşveti kabul etmeyecektir. Temel ilkelerle uyuma yönelik gerçek ya da açık tehditlerin, yalnızca rüşvetin kabul edilmiş olmasından dolayı çıkmamış ol-

ması ancak, bazen, teklifin yapılmış olması gerçeğinden dolayı olması nedeniyle, ek önlemler alınacaktır. İşletmelerde çalışan muhasebe meslek mensubu söz konusu teklifler nedeniyle ortaya çıkmış tüm tehditleri değerlendirecek ve aşağıdaki eylemlerin bir veya daha fazlasının yapıp yapılmayacağını değerlendirecektir:

- (a) Bu tür tekliflerin yapıldığında hemen işveren organizasyonun üst düzey yönetimini veya yönetiminden sorumlu kişileri haberdar etmek;
- (b) Teklifin üçüncü taraflarını bilgilendirmek – örneğin, meslek kuruluşunu ya da teklifi yapan kişinin işverenini; ancak, işletmelerde çalışan muhasebe meslek mensubu böyle bir adım atmadan önce hukuki danışmanlık almayı dikkate alabilir;
- (c) Çekirdek ya da yakın aile üyelerini, potansiyel olarak rüşvet teklifleriyle sonuçlanabilecek pozisyonlarda olmaları halinde örneğin istihdam durumları dolayısıyla, ilgili tehdit ve önlemler hakkında bilgilendirmek; ve
- (d) Çekirdek ya da yakın aile üyelerinin, işveren kuruluşun rakipleri veya potansiyel tedarikçileri tarafından istihdam edilmiş olması durumunda, işveren organizasyonun üst düzey yönetimini veya yönetiminden sorumlu olan kişileri haberdar etmek.

### *Teklifte Bulunma*

- 350.5 İşletmelerde çalışan muhasebe meslek mensubu, bir kişinin veya kuruluşun yargılarını ya da karar verme sürecini etkilemek veya gizli bir bilgi edinmek üzere rüşvet teklif etmesinin beklendiği ya da başka bir baskı altında olduğu bir durumda olabilir.
- 350.6 Bu tür bir baskı işveren organizasyon içinden, örneğin bir iş arkadaşı veya amirden gelebilir. Baskı ayrıca, işveren kuruluşun avantajına olacak, işletmelerde çalışan muhasebe meslek mensubunu muhtemelen uygunsuz bir etkileyecek olan eylemleri veya iş kararlarını öneren dışarıdaki bir kişiden veya kuruluşlardan gelebilir.

- 350.7 İşletmelerde çalışan muhasebe meslek mensubu, üçüncü bir tarafın mesleki yargısını usulsüz olarak etkileyecek bir rüşvet teklifinde bulunmayacaktır.
- 350.8 Etik olmayan bir rüşvet teklifi yapılması baskısının, işveren organizasyonun içinden geldiği durumda, işletmelerde çalışan muhasebe meslek mensubu bu IESBA Etik Kurallar'ın Bölüm A'sında açıklanan etik çatışmaların çözümüne ilişkin ilke ve rehberleri izleyecektir.

## TANIMLAR

Bu *Muhasebe Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar*, içinde geçen terimler yanlarında yazılı anlamları ifade etmektedir:

İşletmelerde çalışan muhasebe meslek mensubu	<i>Professional accountant in business</i>	Ticari, sanayi, hizmet, kamu sektörü, eğitim, kar amacı gütmeyen sektör, düzenleyici kurullar veya meslek kuruluşları gibi alanlarda yönetici veya yönetici-olmayan sıfatla istihdam edilmiş ya da görevlendirilmiş muhasebe meslek mensubu
Bağımsızlık	<i>Independence</i>	Bağımsızlık: (a) Düşüncede bağımsızlık – mesleki yargıyı tehlikeye düşürecek etkilerden etkilenmeden bir sonuç açıklamaya imkan veren, böylece kişinin dürüstlüğüyle hareket etmesine ve tarafsızlık ve mesleki şüphecilik kullanmasına imkan veren zihin durumu. (b) Görünümde bağımsızlık – makul ve bilgilendirilmiş bir üçüncü kişinin; tüm özel durumları ve koşulları değerlendirerek, denetim firmasının veya denetim ya da güvence ekibi üyesinin dürüstlüğüünün, tarafsızlığının veya mesleki şüpheliğinin tehlikeye düştüğü sonucuna ulaşma ihtimalinin çok ciddi olduğu durumlardan ve koşullardan kaçınma.
Baş denetim ortağı	<i>Key audit partner</i>	Sözleşme kalite kontrol incelemesinden sorumlu sözleşme ortağı ile eğer varsa, denetim firmasının görüş bildireceği finansal tabloların denetimiyle ilgili olarak önemli konular üzerinde kilit kararlar ya da yargılarda bulunan sözleşme ekibindeki diğer denetim ortakları. İçinde bulunulan durumlara ve denetimdeki kişilerin rolüne bağlı olarak, "diğer denetim ortakları" örneğin, önemli iştirakler ya da birimlerden sorumlu olan denetim ortaklarını kapsayabilir.
Borsaya kayıtlı işletme	<i>Listed entity</i>	Hisse senetleri, payları veya borç senetleri; geçerliliği kabul edilmiş bir borsada kote edilmiş ya da listelenmiş veya geçerliliği kabul edilmiş bir borsa ya da eşdeğer diğer bir otoritenin düzenlemelerine göre pazarlanan işletme.

Çekirdek aile	<i>Immediate family</i>	Eş (veya eşdeğeri) veya bakmakla yükümlü olunan kişi.
Denetim ekibi	<i>Audit team</i>	<p>(a) Denetim sözleşmesi için sözleşme ekibinin tüm üyeleri;</p> <p>(b) Aşağıdakiler de dahil denetim firması içinde denetim sözleşmesinin sonucunu doğrudan etkileyebilen tüm diğer kişiler:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>i. İlgili sözleşme ortağının üzerindeki, denetim firmasının Kıdemli Ortağı veya Yönetici Ortağına (Genel Müdür veya eşdeğeri) kadar sırasıyla tüm üst düzeydeki kişiler de dahil, denetim sözleşmesinin performansı ile ilgili olarak sözleşme ortağının kazancını öneren veya doğrudan denetimi, yönetimi veya diğer gözetimini sağlayan kişiler;</li> <li>ii. Sözleşme için teknik ve sektöre özgü konular, işlemler veya olaylar hakkında danışmanlık yapanlar; ve</li> <li>iii. Sözleşmesi için sözleşme kalite kontrol incelemesini yapan kişiler de dahil güvence sözleşmesi için kalite kontrol sunanlar.</li> </ol> <p>(c) Denetim ağı firması içinde denetim sözleşmesinin sonucunu doğrudan etkileyebilen tüm kişiler:</p>
Firması	<i>Firm</i>	<p>(a) Tek denetçi, muhasebe meslek mensuplarının ortaklığı veya şirketleri;</p> <p>(b) Sahiplik, yönetim veya diğer yollarla söz konusu tarafları kontrol eden işletme; ve</p> <p>(c) Sahiplik, yönetim veya diğer yollarla söz konusu tarafların kontrol ettiği işletme.</p>
Denetim firmasının görüş bildireceği finansal tablolar	<i>Financial statements on which the firm will express an opinion</i>	Tek bir işletme durumunda, bu işletmenin finansal tabloları. Konsolide finansal tablolar durumunda, grup finansal tabloları olarak da bilinen, konsolide finansal tablolar.
Denetim müşterisi	<i>Audit client</i>	Denetim firmasının, bir denetim sözleşmesi yürüttüğü işletme. Müşterinin, borsada işlem gören bir işletme olması durumunda, denetim müşterisi her



		zaman ilişkili ve bağlı işletmelerini de kapsayacaktır. Müşterinin, borsada işlem gören bir işletme olmaması durumunda, denetim müşterisi, müşterinin üzerinde doğrudan ya da dolaylı kontrolü olduğu ilişkili işletmelerini de kapsar.
Denetim sözleşmesi	<i>Audit engagement</i>	Serbest çalışan muhasebe meslek mensubunun, finansal tabloların uygulamadaki finansal raporlama çerçevesine uygun olarak, tüm önemli taraflarıyla hazırlanıp hazırlanmadığına (veya tüm önemli taraflarıyla, gerçek ve doğru bir görüş verip vermediğine ya da doğru bir biçimde sunulup sunulmadığına) dair bir görüş açıkladığı bir makul güvence sözleşmesidir, örneğin bir sözleşmenin Uluslararası Denetim Standartlarına göre yürütülmüş olması. Bu, yasa ya da diğer düzenlemelerin şart koştuğu Yasal Denetimi kapsar.
Dış uzman	<i>External expert</i>	Muhasebe ya da denetim dışında bir alanda bilgi, beceri ve deneyim sahibi olan ve bu alandaki çalışması, yeterli uygun kanıtları toplamada muhasebe meslek mensubuna yardım etmede kullanılan bir kişi (denetim firmasının ya da bir denetim ağı firmasının, geçici personeli de dahil, ortağı ya da meslek personelinin bir üyesi olmayan kişi) ya da organizasyon.
Yönetici veya yetkili	<i>Director or officer</i>	Ülkeden ülkeye değişebilecek unvanlara bakılmaksızın, işletmenin yönetiminden sorumlu olan ya da eşdeğer bir sıfatla hareket eden kişiler.
Doğrudan finansal çıkar	<i>Direct financial interest</i>	Bir finansal çıkar: (a) Bir kişi ya da işletme tarafından doğrudan sahip olunan ve bunların kontrolü altında olan (gönüllü olarak başkaları tarafından yönetilenler de dahil); veya (b) Üzerinde söz konusu kişi ya da işletmenin kontrolü olduğu veya yatırım kararlarını etkileme yetisi olan bir kolektif yatırım aracı, mülk, vakıf veya diğer araçlar yoluyla yararlanma hakkıyla sahip olunan.
Dolaylı finansal çıkar	<i>Indirect financial interest</i>	Üzerinde söz konusu kişi ya da işletmenin kontrolü olmadığı veya yatırım kararlarını etkileme yetisi olmayan bir kolektif yatırım aracı, mülk, vakıf ve-

		ya diğer araçlar yoluyla yararlanma hakkıyla sahip olunan finansal çıkar.
Finansal çıkar	<i>Financial interest</i>	Bu çıkar ile bu çıkarla doğrudan bağlantılı türevleri alma hak ve yükümlülüğü de dahil olmak üzere, bir işletmenin hisse senedi veya diğer ipotek, borç senedi, kredi veya diğer borç araçlarındaki bir çıkar.
Finansal tablolar	<i>Financial statements</i>	Bir işletmenin, belirli bir tarihteki ekonomik varlıklarını kaynaklarını ya da finansal raporlama çerçevesine göre bir zaman dilimi için bunlardaki değişiklikleri göstermeyi amaçlayan, ilgili dipnotlar da dahil, tarihsel finansal bilgilerin yapılandırılmış bir sunumu. İlgili dipnotlar genel olarak, önemli muhasebe politikaları ile diğer açıklayıcı bilgilerin bir özetinden oluşur. Bu terim, finansal tabloların tam bir seti ile ilişkilendirilebileceği gibi tek bir finansal tabloya örneğin, bilanço ya da gelir-gider tablosuna ve ilgili açıklayıcı notlara da gönderme yapılabilir.
Güvence ekibi	<i>Assurance team</i>	(a) Güvence sözleşmesi için sözleşme ekibinin tüm üyeleri; (b) Aşağıdakiler de dahil denetim firması içinde güvence sözleşmesinin sonucunu doğrudan etkileyebilen tüm diğer kişiler: (i) Güvence sözleşmesinin performansı ile ilgili olarak güvence sözleşmesi ortağının kazancını öneren veya doğrudan denetimi, yönetimi veya diğer gözetimini sağlayan kişiler; (ii) Güvence sözleşmesi için teknik ve sektöre özgü konular, işlemler veya olaylar hakkında danışmanlık yapanlar; ve (iii) Güvence sözleşmesi için sözleşme kalite kontrol incelemesini yapan kişiler de dahil güvence sözleşmesi için kalite kontrol sunanlar.
Güvence müşterisi	<i>Assurance client</i>	Aşağıdaki kişi (veya kişiler) olan sorumlu taraf: (a) Doğrudan raporlama sözleşmesinde konu ile ilgili sorumlu; veya

		(b) Beyan esaslı bir sözleşmede, konu bilgisinden sorumlu olan ve konudan sorumlu olabilecekler.
Güvence Sözleşmesi	<i>Assurance engagement</i>	Muhasebe meslek mensubunun, konunun belli bir kritere göre değerlendirilmesi veya ölçülmesinin sonucundan hakkında sorumlu taraf dışındaki hedef kullanıcıların güven derecesini artırmak için tasarlanmış bir sonuç bildirdiği sözleşme. (Güvence sözleşmeleri hakkında rehberlik için, Uluslararası Denetim Standartları (UDS'ler), Uluslararası İnceleme Sözleşmeleri Standartları (UİSS'ler) ve Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Standartları'nın (UGSS'ler) uygulanacağı güvence sözleşmelerinin unsurlarını ve hedeflerini tanımlayan ve sözleşmeleri belirleyen, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu tarafından yayınlanan ve Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Çerçevesi'ne bakınız.)
İlişkili işletme	<i>Related entity</i>	Müşteri ile aşağıdaki ilişkilerden herhangi birine sahip işletme: (a) Eğer müşteri söz konusu işletme için önemli ise müşteri üzerinde doğrudan ya da dolaylı kontrolü bulunan işletme; (b) Eğer işletme müşteri üzerinde önemli bir etkiye sahipse ve müşterideki çıkar söz konusu bu işletme için önemli ise, müşteride doğrudan bir finansal çıkarı bulunan işletme; (c) Müşterinin, üzerinde doğrudan ya da dolaylı kontrolünün bulunduğu işletme; (d) Müşterinin veya yukarıda (c)'de açıklandığı şekilde müşteriyle ilgili bir işletmenin, söz konusu işletme üzerinde önemli bir etkisinin olmasına neden olan doğrudan bir finansal çıkara sahip olduğu ve bu çıkarın müşteri ve (c)'de belirtilen müşterinin ilişkili işletmesi için önemli olan işletme; ve (e) Eğer kardeş şirket ve müşterinin ikisinin de hem müşteri hem de kardeş işletmeyi kontrol eden işletme için önemli ise, müşteriyle ortak kontrol altında bulunan işletme ("kardeş işletme")

İnceleme ekibi	<i>Review team</i>	<p>(a) İnceleme sözleşmesi için sözleşme ekibinin tüm üyeleri; ve</p> <p>(b) Aşağıdakiler de dahil denetim firması içinde inceleme sözleşmesinin sonucunu doğrudan etkileyebilen tüm diğer kişiler:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>i. İlgili sözleşme ortağının üzerindeki, denetim firmasının Kıdemli Ortağı veya Yönetici Ortağına (Genel Müdür veya eşdeğeri) kadar sırasıyla tüm üst kademelerdeki kişiler de dahil, inceleme sözleşmesinin performansı ile ilgili olarak sözleşme ortağının kazancını öneren veya doğrudan denetimi, yönetimi veya diğer gözetimini sağlayan kişiler;</li> <li>ii. (ii) Sözleşme için teknik ve sektöre özgü konular, işlemler veya olaylar hakkında danışmanlık yapanlar; ve</li> <li>iii. (iii) Sözleşme için sözleşme kalite kontrol incelemesini yapan kişiler de dahil güvence sözleşmesi için kalite kontrol sunanlar.</li> </ol> <p>(c) Denetim ağı firması içinde inceleme sözleşmesinin sonucunu doğrudan etkileyebilen tüm kişiler.</p>
İnceleme müşterisi	<i>Review client</i>	Denetim firmasının, bir inceleme sözleşmesi yürüttüğü işletme.
İnceleme sözleşmesi	<i>Review engagement</i>	Uluslararası İnceleme Sözleşmeleri Standartlarına veya eşdeğerine göre yürütülmüş, serbest çalışan bir muhasebe meslek mensubunun, bir denetimde gerektiği tüm kanıtları sağlamayan prosedürler temelinde, muhasebecinin, finansal tabloların, tüm önemli taraflarıyla uygulamadaki finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanmadığına inanmasına neden olan muhasebecinin dikkatini çeken herhangi bir durum olup olmadığı konusunda bir sonuç bildirdiği güvence sözleşmesi.
Kabul edilebilir düzey	<i>Acceptable level</i>	Makul ve bilgilendirilmiş bir üçüncü tarafın, söz konusu anda muhasebe meslek mensubu erişimindeki tüm özellikli bilgiler ve durumları değerlendirerek, temel ilkelerle uyumun ihlal edilmediği sonucuna varabileceği bir düzeydir.

Kamu yararına haiz işletmeler	<i>Public interest entity</i>	(a) Borsada işlem gören işletme; ve (b) Bir işletme ki: (i) Düzenleme ya da yasalarca bir kamu yararına haiz işletme olarak tanımlanmış, veya (ii) Düzenleme ya da yasalarca, denetimi borsada işlem gören işletmelerin denetimlerine uygulanan aynı bağımsızlık kurallarıyla uyum içinde yürütülmesi, şart koşulan. Bu tür bir düzenleme, denetim düzenleyicisini de dahil herhangi bir ilgili düzenleyici tarafından yürürlüğe konabilir.
Koşullu ücret	<i>Contingent fee</i>	Denetim firması tarafından yapılmış bir işlemin neticesi ya da hizmetlerin sonucu ile ilgili olarak, önceden belirlenmiş bir esasa göre hesaplanmış ücrettir. Mahkeme veya başka bir kamu otoritesi tarafından belirlenmiş ücret koşullu ücret değildir.
Mesleki hizmetler*	<i>Professional services*</i>	Muhasebe, denetim, vergi, yönetim danışmanlığı ve finansal yönetim hizmetlerini de dahil, muhasebecilik veya ilgili becerilerin gerektiren, muhasebe meslek mensupları tarafından yapılan hizmetler.
Mevcut muhasebeci	<i>Existing accountant</i>	Bir müşteri için hali hazırda denetim işini yapan veya muhasebe, vergi, danışmanlık veya benzeri mesleki hizmetleri yürüten serbest çalışan muhasebe meslek mensubu.
Muhasebe meslek mensubu	<i>Professional accountant</i>	Bir IFAC üye kuruluşunun üyesi olan bir kişi.
Denetim ağı	<i>Network</i>	Aşağıdaki niteliklerdeki büyük bir yapı: (a) İşbirliği amaçlayan; ve (b) Açıkça kar veya maliyet paylaşımını amaçlayan veya ortak mülkiyet, kontrol veya yönetim, ortak kalite kontrol politikaları ve prosedürleri, ortak işletme stratejisi, ortak bir marka adı kullanımı veya mesleki kaynakların önemli bir parçasını paylaşan.

\* Çıkar çatışmalarını ele alan IESBA Etik Kurallarındaki değişikliklerden kaynaklanan bu bölümdeki düzeltmeler 1 Temmuz 2014'de yürürlüğe girecektir. Bakınız sayfa 203.

Denetim ağı firması	<i>Network firm</i>	Bir denetim ağına ait olan denetim firması veya işletme.
Ofis	<i>Office</i>	İster coğrafi olarak isterse de büro hattı olarak organize olmuş ayrı bir alt-grup.
Özel amaçlı finansal tablolar	<i>Special purpose financial statements</i>	Belirli kullanıcıların finansal bilgi ihtiyaçlarını karşılamak üzere tasarlanmış bir finansal raporlama çerçevesine göre hazırlanmış finansal tablolar.
Reklam	<i>Advertising</i>	Serbest çalışan muhasebe meslek mensupları tarafından hizmetler veya becerilerin, mesleki işleri tedarik etme düşüncesiyle sunulduğuna ilişkin belgenin kamuya duyurulması.
Serbest çalışan muhasebe meslek mensubu	<i>Professional accountant in public practice</i>	Bir denetim firmasında, fonksiyonel sınıflamaya bakmaksızın (örneğin, denetim, vergi veya danışmanlık) mesleki hizmetler sunan muhasebe meslek mensubu. Bu terim ayrıca, serbest çalışan muhasebe meslek mensuplarının oluşturduğu bir denetim firması için de kullanılır.
Sözleşme ekibi*	<i>Engagement team</i>	Sözleşmeyi yürüten tüm ortaklar ve personel ile sözleşme üzerinde güvence prosedürlerini yerine getiren, denetim firması ya da bir denetim ağı firması tarafından görevlendirilmiş kişilerin tümü. Bu, denetim firması ya da bir denetim ağı firması tarafından görevlendirilmiş dış uzmanları içermez.
Sözleşme kalite kontrol incelemesi	<i>Engagement quality control review</i>	Raporun çıkarılma esnasında veya öncesinde, sözleşme ekibinin yaptığı önemli yargıların ve raporu oluştururken vardığı sonuçların objektif olarak değerlendirilmesini sağlamak üzere tasarlanmış bir süreçtir.
Sözleşme ortağı	<i>Engagement partner</i>	Denetim firmasında, sözleşmeden ve sözleşmenin yürütülmesinden ve denetim firması adına çıkarılan rapordan sorumlu olan ve gerektiğinde, bir mesleki, hukuki veya düzenleyici organdan uygun yetki almış ortak veya diğer kişiler.

\* Bu tanımdaki değişiklik, 15 Aralık 2014 veya sonrasında biten dönemlerin finansal tablo denetimleri için yürürlükte olacaktır. Bakınız sayfa 221.

Tarihi finansal bilgi	<i>Historical financial information</i>	Geçmiş dönemlerde oluşan ekonomik olaylar hakkında ya da geçmişteki ekonomik durumlar ya da koşullar hakkında, temel olarak işletmenin muhasebe sisteminden çıkarılmış, ki belirli bir işletmeyle ilgili olarak finansal terimlerde gösterilen bilgiler
Yakın aile	<i>Close family</i>	Ebeveyn, çocuk veya çekirdek aile ferdi olmayan kardeş.
Yönetişimden sorumlu olanlar	<i>Those charged with governance</i>	İşletmenin stratejik yönü ile işletmenin hesap verebilirliği ile ilgili yükümlülüklerini gözetme sorumluluğu olan kişiler. Bu sorumluluk, finansal raporlama sürecinin gözetimini de içerir.

## IESBA Etik Kurallar'da Yer Alan İngilizce Terimlerin Türkçe Karşılıkları 186 Sayfa ve Devamında Açıklanmıştır

Acceptable level	: Kabul edilebilir düzey
Advertising	: Reklam
Assurance client	: Güvence müşterisi
Assurance engagement	: Güvence Sözleşmesi
Assurance team	: Güvence ekibi
Audit client	: Denetim müşterisi
Audit engagement	: Denetim sözleşmesi
Audit team	: Denetim ekibi
Close family	: Yakın aile
Contingent fee	: Koşullu ücret
Direct financial interest	: Doğrudan finansal çıkar
Director or officer	: Yönetici veya yetkili
Engagement partner	: Sözleşme ortağı
Engagement quality control review	: Sözleşme kalite kontrol incelemesi
Engagement team	: Sözleşme ekibi
Existing accountant	: Mevcut muhasebeci
External expert	: Dış uzman
Financial interest	: Finansal çıkar
Financial statements	: Finansal tablolar
Financial statements on which the firm will express an opinion	: Denetim firmasının görüş bildireceği finansal tablolar
Firm	: Firma
Historical financial information	: Tarihi finansal bilgi



Immediate family	: Çekirdek aile
Independence	: Bağımsızlık
Indirect financial interest	: Dolaylı finansal çıkar
Key audit partner	: Baş denetim ortağı
Listed entity	: Borsaya kayıtlı işletme
Network	: Denetim ağı
Network firm	: Denetim ağı firması
Office	: Ofis
Professional accountant	: Muhasebe meslek mensubu
Professional accountant in business	: İşletmelerde çalışan muhasebe meslek mensubu
Professional accountant in public practice	: Serbest çalışan muhasebe meslek mensubu
Professional services	: Mesleki hizmetler
Public interest entity	: Kamu yararına haiz işletmeler
Related entity	: İlişkili işletme
Review client	: İnceleme müşterisi
Review engagement	: İnceleme sözleşmesi
Review team	: İnceleme ekibi
Special purpose financial statements	: Özel amaçlı finansal tablolar
Those charged with governance	: Yönetişimden sorumlu olanlar

## Yürürlük Tarihi

Aşağıda belirtilen hükümler hariç, bu IESBA Etik Kurallar 1 Ocak 2011’de yürürlüğe girer.

### Kamu Yararına Haiz İşletmeler

1. IESBA Etik Kurallar’ın, Kısım 290’ı, denetim ya da inceleme müşterisinin bir kamu yararına haiz işletme olması durumunda, ilave bağımsızlık hükümleri içerir. Temmuz 2009 IESBA Etik Kurallar’daki kamu yararına haiz işletmenin yeni tanımı veya paragraf 290.26 ‘deki rehberlik nedeniyle geçerli olan ilave hükümler 1 Ocak 2012’de yürürlüğe girer.

### Ortak Rotasyonu

2. Temmuz 2009 IESBA Etik Kurallar’daki yeni “Baş denetim ortağı” terimindeki tanıma uyan bir ortak olması nedeniyle ve ortağın, sözleşme kalite kontrol incelemesinden sorumlu sözleşme ortağı ya da kişisi olmaması nedeniyle paragraf 290.151’deki rotasyon hükümlerine tabi olan bir ortak için, rotasyon kuralları 15 Aralık 2011 veya sonrasında başlayan yılların finansal tablolarının denetimleri ya da incelemeleri için yürürlükte olacaktır. Örneğin, bir takvim yılı sonu denetim müşterisi olması halinde, sözleşme ortağı ya da sözleşme kalite kontrol incelemesinden sorumlu kişi olmayan bir baş denetim ortağı, yedi ya da daha fazla yıl (yani, 2003-2010 denetimleri) baş denetim ortağı olarak hizmet etmiş ise, bir yıl daha baş denetim ortağı olarak hizmet ettikten sonra (yani, 2011 denetimini tamamladıktan sonra) rotasyon olması gerekecektir .
3. Bu rollerden birini üstlenmeden hemen önce müşteri için başka bir baş denetim ortağı rolünde hizmet vermiş ve 15 Aralık 2010 ve sonrasında başlayan ilk mali yılın başında, altı ya da daha az süreyle sözleşme ortağı ya da sözleşme kalite kontrol incelemesinden sorumlu kişi olarak çalışmış bir sözleşme kalite kontrol incelemesinden sorumlu bir kişi için, rotasyon hükümleri 15 Aralık 2011 veya sonrasında başlayan yılların finansal tablolarının denetimleri ya da incelemeleri için yürürlükte olacaktır. Örneğin, bir takvim yılı sonu denetim müşterisi olması durumunda, dört yıl boyunca (yani, 2002-

2005 denetimleri) başka bir baş denetim ortağı rolünde ve daha sonra beş yıl boyunca (yani 2006-2010 denetimleri) sözleşme ortağı olarak hizmet etmiş bir ortak, bir yıl daha sözleşme ortağı olarak hizmet ettikten sonra (yani, 2011 denetimini tamamladıktan sonra) rotasyon olması gerekecektir.

### **Ücretler — Nisbi Büyüklük**

4. Paragraf 290.222, kamu yararına haiz bir müşterinin denetimi ya da incelemesi ile ilgili olarak, üst üste iki yıl bu müşteri ve ilişkili işletmelerinden alınan toplam ücret (paragraf 290.27'deki hususlara tabii olarak), finansal tablolar hakkında görüş bildiren denetim firmasının toplam ücretlerinin %15'inden fazlasını temsil ediyorsa, ikinci yılın denetiminin ön ya da son yayınlanma incelemesi (paragraf 290.22'de açıklandığı üzere) yapılacaktır. Bu kural, 15 Aralık 2011 ve sonrasında başlayan yılları kapsayan finansal tablolarının denetimleri ya da incelemeleri için yürürlükte olacaktır. Örneğin, bir takvim yılı sonu denetim müşterisi olması durumunda, eğer 2011 ve 2012 için müşteriden alınan toplam ücretler %15 eşliğini aşmış ise, 2012 finansal tablolarının denetimi ile ilgili olarak ön ya da son yayınlanma incelemesi uygulanacaktır.

### **Ödüllendirme ve Değerlendirme Politikaları**

5. Paragraf 290.229, baş denetim ortağının, ortağın denetim müşterisine güvence-dışı hizmetlerin satılmasında ortağın başarısına dayanarak değerlendirilmeyeceğini ve ödüllendirilmeyeceğini açıklar. Bu kural, 1 Ocak 2012'de yürürlüğe girer. Fakat baş denetim ortağı, denetim müşterisine güvence-dışı hizmetlerin satışındaki bu ortağın başarısına dair 1 Ocak 2012'den önce yapılmış olan değerlendirmesine göre, 1 Ocak 2012'den sonra ödül alabilir.

**IESBA ETİK KURALLAR'DAKİ DEĞİŞİKLİKLER -  
IESBA ETİK KURALLAR'IN BİR KURALINA AYKIRLIK**

**İÇİNDEKİLER**

	Sayfa
KISIM 100 .....	198
KISIM 290 .....	198
KISIM 291 .....	202
Yürürlük Tarihi.....	204

**KISIM 100**

*Paragraf 100.10 silinecek ve aşağıdaki ile değiştirilecektir:*

100.10 Kısım 290 ve 291, muhasebe meslek mensubu Etik kuralların bağımsızlık hükmüne yönelik bir aykırılık tespit ettiğinde, meslek mensubunun uyacağı hükümleri içerir. Eğer muhasebe meslek mensubu, bu IESBA Etik Kurallar'ın başka bir hükmüne aykırılık tespit ederse, muhasebe meslek mensubu bu aykırılığın önemini ve muhasebecinin temel ilkelerle uyum kabiliyeti üzerindeki etkisini değerlendirecektir. Muhasebe meslek mensubu, bu aykırılığın sonuçlarını yeterli bir biçimde ele almak için ivedilikle mümkün olan her tür önlemi alacaktır. Muhasebe meslek mensubu, bu aykırılığı örneğin aykırılıktan etkilenmiş olabileceklere, üye kuruluşa, ilgili düzenleyici ya da gözetim otoritesine rapor edip etmemeyi belirleyecektir.

**KISIM 290**

*Paragraf 290.39 ve başlığı silinecek ve aşağıdaki başlık ve 290.39-290.49 numaralı paragraflarla değiştirilecektir.*

**Bu Kısımın bir Hükmüne Aykırılık**

- 290.39 Bu kısmın bir hükmüne aykırılık, denetim firmasının bağımsızlığın korunduğuna dair makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanmış politika ve prosedürlere sahip olmasına rağmen oluşabilir. Bir aykırılığın sonucu, denetim sözleşmenin sonlandıracaktır.
- 290.40 Denetim firmasının bir aykırılığın olduğu sonucuna varması halinde, denetim firması aykırılığa neden olan çıkar ya da ilişkiyi sonlandıracak, askıya alacak ya da ortadan kaldıracak ve aykırılığın sonuçlarını ele alacaktır.
- 290.41 Bir aykırılık tespit edildiğinde, denetim firması bu aykırılığa ilişkin olarak herhangi bir yasal ya da düzenleyici kurallar olup olmadığını dikkate alacak ve eğer varsa, bu kurallara uyacaktır. Denetim firması, eğer böyle bir raporlama genel bir uygulama ise ya da belirli bir ülkede yapılması bekleniyorsa, bu aykırılığı meslek kuruluşuna, ilgili düzenleyici ya da gözetim otoritesine raporlayacaktır.

290.42 Bir aykırılık tespit edildiğinde, denetim firmasının politikaları ve prosedürlerine uygun olarak, bu aykırılığı ivedilikle sözleşme ortağına, bağımsızlıkla ilgili politika ve prosedürler hakkında sorumluluğu olanlarla, denetim firmasındaki diğer ilgili personelle ve uygun olduğu durumlarda, denetim ağı ile gerekli önlemleri alması gereken bağımsızlık kurallarından tabi olan kişilerle iletacaktır. Denetim firması, bu aykırılığın önemini ve denetim firmasının tarafsızlığı ve denetim raporu yayınlama yetisi üzerindeki etkisini değerlendirecektir. Bu aykırılığın önemi aşağıdaki gibi faktörlere dayanacaktır:

- Aykırılığın niteliği ve süresi;
- Mevcut denetim sözleşmesi ile ilgili olarak daha önceki tüm aykırılıkların sayısı ve niteliği;
- Denetim ekibinin bir üyesinin, aykırılığa neden olan çıkar ya da ilişki hakkında bilgisi olup olmadığı;
- Aykırılığa neden olan kişinin denetim ekibinin bir üyesi olup olmadığı ya da bağımsızlık kuralları olan bir başka kişi olup olmadığı;
- Eğer bu aykırılık denetim ekibinin bir üyesi ile ilişkili ise bu kişinin rolü;
- Eğer bu aykırılık bir mesleki hizmetin sunulmasından kaynaklanmışsa, bu hizmetin, eğer varsa, denetim firmasının görüş bildireceği muhasebe kayıtları ya da finansal tablolarda kaydedilen tutarlar üzerindeki etkisi; ve
- Bu aykırılık tarafından ortaya çıkan kişisel çıkar, taraf tutma, gözdağı veya diğer tehditlerin kapsamı.

290.43 Aykırılığın önemine dayalı olarak, denetim sözleşmesine sonlandırmak gerekli olabilir ya da bu aykırılığın sonuçlarını gereğince ele almak için önlem almak mümkün olabilir. Denetim firması, bu tür bir önlemin alınıp alınamayacağını ve içinde bulunulan durumlara uygun olup olmadığını belirleyecektir. Bu belirlemeyi yaparken, denetim firması mesleki yargı uygulayacak ve makul ve bilgilendirilmiş bir üçüncü tarafın, aykırılığın önemini, alınacak önlemlerin ve o an-

da muhasebe meslek mensubunun erişiminde olan tüm özellikli gerçekler ve koşulları tartarak, denetim firmasının tarafsızlığının bozulduğu ve dolayısıyla denetim firmasının bir denetim raporu çıkarmayacağı sonucuna varıp varamayacağını dikkate alacaktır.

290.44 Denetim firmasının dikkate alabileceği önlemler aşağıdakileri içerebilir.

- İlgili kişiyi denetim ekibinden çıkarmak;
- Her iki durumda da farklı personel kullanarak, etkilenen denetim işi için ilave bir inceleme yapmak ya da gerekli olduğu kadarıyla bu işin yeniden yapmak;
- Gerekli olduğu kadarıyla, denetim müşterisine etkilenen denetim işi incelemek ya da yeniden yapmak için başka bir denetim firmasıyla anlaşmasını tavsiye etmek; ve
- Aykırılığın, muhasebe kayıtları ya da finansal tablolarda kaydedilmiş bir tutarı etkilediği, güvence dışı bir hizmetle ilgili olduğu durumlarda, gerekli olduğu kadarıyla, hizmetin sorumluluğunu almasına imkan vermek için güvence-dışı hizmetinin sonuçlarının değerlendirmesini için başka bir denetim firması görevlendirmek ya da sunulan güvence-dışı hizmetinin başka bir denetim firması tarafından yeniden yapılmasını sağlamak.

290.45 Denetim firması, bu aykırılığın sonuçlarını yeterli bir biçimde ele almak için önlem alamayacağını belirlerse, denetim firması ivedilikle yönetişimden sorumlu olanları bilgilendirecek ve denetim sözleşmesinin sonlandırmasını ilişkin uygulamadaki tüm yasal ya da düzenleyici kurallara uygun olarak denetim sözleşmesini sonlandırmak için gerekli adımları atacaktır. Sözleşmeyi sonlandırmaya yasa ya da düzenleme tarafından izin verilmediği durumlarda, denetim firması tüm raporlama ve açıklama kurallarına uyacaktır.

290.46 Denetim firması, bu aykırılığın sonuçlarını yeterli bir biçimde ele almak için önlem alabileceğini belirlerse, denetim firması aykırılığı ve alacağı önlemi yönetişimden sorumlu olanlarla tartışacak veya yönetişimden sorumlu olanların bu önlemi almasını önerecektir. Denetim firması, yönetişimden sorumlu olanlar daha az önemli aykırılık-

ları raporlamak için alternatif bir zamanlama belirlememişse, aykırılığı ve önlemi ivedilikle tartışacaklardır. Tartışılacak konular aşağıdakileri içerecektir:

- Niteliği ve süresi de dahil aykırılığın önemi;
- Aykırılığın nasıl olduğu ve nasıl tespit edildiği;
- Alınan ya da alınması önerilen önlemler ile denetim firmasının bu önlemin niçin aykırılığın sonuçlarını yeterli bir biçimde ele alacağına ve denetim raporu çıkarmasına imkan vereceğine dair gerekçesi;
- Denetim firmasının mesleki yargısına göre, tarafsızlığın zarar görmediğine dair vardığı sonuç ve bu sonucun gerekçesi; ile
- Başka aykırılıkların olma riskini azaltmak ya da ortadan kaldırmak için denetim firmasının attığı ya da atılmasını önerdiği tüm adımlar.

290.47 Denetim firması paragraf 290.46'ya uygun olarak tartışılmış tüm konuları yönetimden sorumlu olanlara yazılı olarak bildirecektir ve bu aykırılığın sonuçlarını yeterli bir biçimde ele almak için alınabilecek ya da alınmış önleme dair yönetimden sorumlu olanların muvafakatını alacaktır. Bu iletişim, bağımsızlığın korunduğuna dair denetim firmasına makul güvence vermek üzere tasarlanmış, aykırılıkla ilgili denetim firması politikaları ve prosedürlerinin bir tanımı ile başka aykırılıkların olma riskini azaltmak ya da ortadan kaldırmak için denetim firmasının attığı ya da atılmasını önerdiği tüm adımların bir tanımını içerecektir. Yönetimden sorumlu olanlar, önlemin bu aykırılığın sonuçlarını yeterli bir biçimde ele almasına dair muvafakat vermezse, denetim firması yasa ya da düzenlemenin izin verdiği durumlarda, denetim sözleşmesinin sonlandırmasını ilişkin uygulamadaki tüm yasal ya da düzenleyici kurallara uygun olarak denetim sözleşmesini sonlandırmak için gerekli adımları atacaktır. Sözleşmeyi sonlandırmaya yasa ya da düzenleme tarafından izin verilmediği durumlarda, denetim firması tüm raporlama ve açıklama kurallarına uyacaktır.



- 290.48 Eğer aykırılık, bir önceki denetim raporunun yayınlanmasından önce oluşmuşsa, denetim firması aykırılığın önemini ve aykırılığın denetim firmasının tarafsızlığı ve cari dönem denetim raporunu yayınlama yeteneği üzerindeki etkisini değerlendirirken bu bölüm ile uyumlu olacaktır. Denetim firması ayrıca, eğer varsa, aykırılığın daha önceden yayınlanmış tüm denetim raporlarıyla ilişkili olarak denetim firmasının tarafsızlığı üzerindeki etkisini ve bu tür denetim raporlarından çekilme ihtimalini dikkate ele alacak ve konuyu yönetişimden sorumlu olanlarla tartışacaktır.
- 290.49 Denetim firması, aykırılığı, alınan önlemler, alınan kilit kararlar ve yönetişimden sorumlu olanlarla tartışılan tüm konular ile üye kuruluş, ilgili düzenleyici ya da gözetim kurulu ile yapılan tüm tartışmaları belgelendirecektir. Denetim firmasının denetim sözleşmesine devam etmesi durumunda, belgelendirilen konular ayrıca, denetim firmasının mesleki yargısına göre, tarafsızlığın zarar görmediğine, alınan önlemin niçin aykırılığın sonuçlarını yeterli bir biçimde ele aldığı ki böylece denetim firmasının bir denetim raporu çıkarabildiğine dair vardığı sonucu da içerecektir.

*IESBA Etik Kurallar'daki aşığıdaki paragraflar silinecektir:*

- 290.117
- 290.133
- 290.159

## **KISIM 291**

*Paragraf 291.33 ve başığı silinecek ve aşığıdaki başığık ve 291.33-37 numaralı paragraflarla değiştirilecektir.*

### **Bu Kısımın bir Hükümüne Aykırılık**

- 291.33 Bu kısmın bir hükümüne aykırılık tespit edildiğinde, denetim firması aykırılığa neden olan çıkar ya da ilişkiyi sonlandıracak, askıya alacak ya da ortadan kaldıracak ve bu aykırılığın önemi ile denetim firmasının tarafsızlığı ve bir denetim raporu çıkarma yeteneği üzerindeki et-

kisini değerlendirecektir. Denetim firması, aykırılığın sonuçlarını yeterli bir şekilde ele almak için önlem alınıp alınamayacağını belirleyecektir. Bu belirlemeyi yaparken, denetim firması mesleki yargı kullanacak ve makul ve bilgilendirilmiş bir üçüncü tarafın, aykırılığın önemini, alınacak önlemlerin ve o anda muhasebe meslek mensubunun erişiminde olan tüm özellikli gerçekler ve koşulları tartarak, denetim firmasının tarafsızlığının bozulduğu ve dolayısıyla denetim firmasının bir denetim raporu çıkaramayacağı sonucuna varıp varamayacağını dikkate alacaktır.

- 291.34 Denetim firması, bu aykırılığın sonuçlarını yeterli bir biçimde ele almak için önlem alamayacağını belirlerse, denetim firması ivedilikle sözleşme müşterinin yöneticilerini ya da yönetimden sorumlu olanlardan uygun olanı bilgilendirecek ve güvence sözleşmesinin sonlandırmasını ilişkin uygulamadaki tüm yasal ya da düzenleyici kurallara uygun olarak güvence sözleşmesini sonlandırmak için gerekli adımları atacaktır.
- 291.35 Denetim firması, bu aykırılığın sonuçlarını yeterli bir biçimde ele almak için önlem alabileceğini belirlerse, denetim firması aykırılığı ve alacağı önlemi yönetimden sorumlu olanlarla tartışacak veya sözleşme müşterinin yöneticilerini ya da yönetimden sorumlu olanlardan uygun olanından bu önlemi almasını önerecektir. Denetim firması, aykırılığı ve önerilen önlemi, sözleşmenin ve aykırılığın içinde bulunduğu bağlamı hesaba katarak zamanında tartışacaktır.
- 291.36 Denetim firmasıyla sözleşme yapan tarafa ya da yönetimden sorumlu olanlardan uygun olanı, önlemin bu aykırılığın sonuçlarını yeterli bir biçimde ele almasına dair muvafakat vermezse, denetim firması güvence sözleşmesinin sonlandırmasını ilişkin uygulamadaki tüm yasal ya da düzenleyici kurallara uygun olarak güvence sözleşmesini sonlandırmak için gerekli adımları atacaktır.
- 291.37 Denetim firması, aykırılığı, alınan önlemler, alınan kilit kararlar ve denetim firmasıyla sözleşme yapan tarafla ya da yönetimden sorumlu olanlarla tartışılan tüm konuları belgelendirecektir. Denetim firmasının güvence sözleşmesine devam etmesi durumunda, belgelendirilen konular ayrıca, denetim firmasının mesleki yargısına göre, tarafsızlığın zarar görmediğine, alınan önlemin niçin aykırılığın so-

nuçlarını yeterli bir biçimde ele aldığı ki böylece denetim firmasının bir güvence raporu çıkarabildiğine dair vardığı sonucu da içerecektir.

*IESBA Etik Kurallar'daki aşağıdaki paragraflar silinecektir:*

- 291.112
- 291.127

### **Yürürlük Tarihi**

Bu değişiklikler, 1 Nisan 2014'de yürürlüğe girecektir; daha önce kabulüne izin verilmiştir.

**ETİK KURALLARDAKİ DEĞİŞİKLİKLER -  
ÇIKAR ÇATIŞMALARI**

**İÇİNDEKİLER**

	Sayfa
KISIM 100 .....	206
KISIM 220 .....	206
KISIM 310 .....	214
KISIM 320 .....	218
KISIM 340 .....	220
Yürürlük Tarihi .....	222

## Kısım 100

*Aşağıdaki paragraf 100.17-100.18 ve bunların başlıkları, Etik Çatışma Çözümü başlığının öncesine gelecek ve mevcut paragraflar 100.17-100.22, paragraf 100.19-100.24 olarak yeniden numaralandırılacaktır.*

### Çıkar Çatışmaları

100.17 Muhasebe meslek mensubu, mesleki faaliyette bulunurken bir çıkar çatışmasıyla karşı karşıya kalabilir.<sup>1</sup> Tarafsızlığa yönelik bir tehdit oluşturan bir çıkar çatışması, diğer temel ilkelere yönelik tehditler de oluşturabilir. Bu tür tehditler, aşağıdaki durumlarda oluşabilir:

- Muhasebe meslek mensubunun, belirli bir konuyla ilgili olarak çıkarları çatışmalı olan iki ya da daha fazla taraf için bu konuyla ilgili bir mesleki faaliyet yürütmesi; ya da
- Belirli bir konuyla ilgili olarak muhasebe meslek mensubunun çıkarları ile bu konuya ilişkin muhasebe meslek mensubunun bir mesleki faaliyet yürüttüğü bir tarafın çıkarlarının çatışıyor olması.

100.18 IESBA Etik Kurallar'ın B ve C bölümleri sırasıyla, serbest çalışan ve işletmelerde çalışan muhasebe meslek mensupları için çıkar çatışmalarını açıklamaktadır.

*Mevcut Kısım 220 silinecek ve aşağıdaki Kısım ile değiştirilecektir:*

## Kısım 220

### Çıkar Çatışmaları

220.1 Serbest çalışan bir muhasebe meslek mensubu, mesleki hizmet sunarken bir çıkar çatışmasıyla karşı karşıya kalabilir.<sup>2</sup> Tarafsızlığa yönelik bir tehdit oluşturan bir çıkar çatışması, diğer temel ilkelere yö-

---

1 **Yeni Tanım:** Mesleki Faaliyet: Muhasebe, denetim, vergi, yönetim danışmanlığı ve finansal yönetim hizmetlerini de dahil, muhasebe meslek mensupları tarafından yapılan muhasebecilik (denetim ve finansal raporlama) veya ilgili becerilerin gerektiren bir faaliyet.

2 **Revize Tanım:** Mesleki Hizmetler: Müşteriler için yapılan mesleki faaliyetler.

nelik tehditler de oluşturabilir. Bu tür tehditler, aşağıdaki hallede oluşabilir:

- Muhasebe meslek mensubunun, belirli bir konuyla ilgili olarak çıkarları çatışmalı olan iki ya da daha fazla müşteri için bu konuyla ilgili bir mesleki hizmet sağlaması; ya da
- Belirli bir konuyla ilgili olarak muhasebe meslek mensubunun çıkarları ile bu konuya ilişkin muhasebe meslek mensubunun bir mesleki hizmet sunduğu müşterilerin çıkarlarının çatışıyor olması.

Muhasebe meslek mensubu, mesleki ya da ticari yargısını zarara uğratacak bir çıkar çatışmasına izin vermeyecektir.

Mesleki hizmetin bir güvence hizmeti olması durumunda, tarafsızlık temel ilkesiyle uyum da Kısım 209 ya da 291'den uygun olanına göre güvence müşterisinden bağımsız olmayı gerektirir.

220.2 Çıkar çatışmasının ortaya çıkabileceği durumlara örnekler aşağıdadır:

- Denetim firmasının denetim sırasında bu ticari işlemle ilgili olabilecek gizli bilgiler elde etmiş olduğu durumda, denetim firmasının müşterisi olmayı amaçlayan bir müşteriye ticari işlem danışmanlığı hizmeti vermek.
- Tavsiyenin, tarafların rekabet pozisyonlarıyla ilgili olabileceği bir durumda, aynı şirketi almak için rekabet eden iki müşteriye aynı anda tavsiyede bulunmak.
- Aynı ticari işlemle ilgili olarak hem satıcıya hem de alıcıya hizmet sunmak.
- Varlık ile ilgili olarak karşıt pozisyonlarda olan iki taraf için varlık değerlemesi hazırlamak.
- Birbiriyle hukuki uyumsuzluk içinde olan, örneğin boşanma davası ya da ortaklığın feshedilmesi sırasında, aynı konuyla ilgili olarak iki müşteriye temsil etmek.

- Aynı zamanda ödenecek tutarın doğruluğunun lisansını tavsiye ederken, bir lisans anlaşması altında telif hakkı ücreti hakkında lisans verici için bir güvence raporu hazırlamak..
- Bir müşteriye, örneğin serbest çalışan muhasebe meslek mensubunun eşinin finansal çıkarı olduğu bir işe yatırım yapması için tavsiyede bulunmak.
- Müşterinin ana rakibi ile ortak bir girişime ya da benzer bir çığara sahipken, müşterinin rekabetçi pozisyonu hakkında bir müşteriye stratejik tavsiyede bulunmak.
- Denetim firmasının da alımında çıkarı olduğu, bir işletme alımında müşteriye tavsiyede bulunmak.
- İlgili ürün ya da hizmetin potansiyel satıcılarından biriyle telif ya da komisyon anlaşması varken, bir ürün ya da hizmet alımı hakkında müşteriye tavsiyede bulunmak.

220.3 Çıkar çatışmasına neden olabilecek durumları ya da ilişkileri belirlerken ve değerlendirirken ve temel ilkelerle uyuma yönelik herhangi bir tehdidi ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemleri uygulamaya koyarken, serbest çalışan muhasebe meslek mensubu, mesleki yargı kullanacak ve makul ve bilgilendirilmiş bir üçüncü tarafın, söz konusu zamanda muhasebe meslek mensubunun erişiminde olan tüm özellikli bilgileri ve durumları değerlendirerek, temel ilkelerle uyumun ihlal edilip edilmediği sonucuna varabileceğini dikkate alacaktır.

220.4 Denetim firması ya da denetim ağı içerisinde açıklama yapmak ya da bilgi paylaşmak ile üçüncü taraflardan rehberlik almak istemek de dahil çıkar çatışmaları ele alırken, serbest çalışan muhasebe meslek mensubu, gizlilik temek ilkesine karşı hazırlıklı olmaya devam edecektir.

220.5 Eğer çıkar çatışması nedeniyle oluşan tehdit kabul edilebilir bir düzeyde değilse, serbest çalışan muhasebe meslek mensubu, tehdidi ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek için önlemler uygulayacaktır. Eğer önlemler tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indiremez ise, muhasebe meslek mensubu, çıkar çatışması-

la sonuçlanabilecek mesleki hizmetleri yapmayı geri çevirecek ya da devam etmeyecektir; ya da tehdidi ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek için ilgili ilişkileri sonlandıracak ya da ilgili çıkarları elden çıkaracaktır.

220.6 Yeni bir müşteri ilişkisi, sözleşme ya da iş ilişkisini kabul etmeden önce, serbest çalışan muhasebe meslek mensubu, aşağıdakilerin tespit edilmesi de dahil bir çıkar çatışması yaratabilecek durumları tespit etmek için uygun adımlar atacaktır:

- Konuya dahil olan taraflar arasındaki ilgili çıkarlar ve ilişkilerin niteliği; ve
- Hizmetin niteliği ve ilgili taraflara etkisi. Hizmetin niteliği ile ilgili çıkarlar ve ilişkiler sözleşmenin yürütülmesi sürecinde değişebilir. Bu durum özellikle, muhasebe meslek mensubu ile sözleşme yapan taraflar daha önceden uyuşmazlık içinde olmasalar bile, muhasebe meslek mensubundan karşıt hale gelebilecek bir durumda sözleşmeyi yürütmesi istendiğinde doğrudur. Muhasebe meslek mensubu, bir çıkar çatışması yaratabilecek durumları tespit etme amacıyla bu tür değişikliklere karşı hazırlıklı olmaya devam edecektir.

220.7 Bir çıkar çatışması oluşturabilecek çıkarları ve ilişkileri tespit etme amacıyla, etkili bir çatışma tespit etme sürecine sahip olmak, serbest çalışan muhasebe meslek mensubunun bir sözleşmeyi kabul edip etmemeyi belirlemeden önce ve sözleşme boyunca gerçek ya da potansiyel çıkar çatışmalarını tespit etmesine yardımcı olur. Bu, müşteriler ya da potansiyel müşteriler gibi dış taraflarca tespit edilmiş konuları içerir. Gerçek ya da potansiyel çıkar çatışması ne kadar erken tespit edilirse, muhasebe meslek mensubunun tarafsızlığa yönelik tehdidi ve diğer temel ilkelerle uyuma yönelik herhangi bir tehdidi ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde, önlemleri uygulayabilmesi olasılığı o kadar yüksektir. Gerçek ya da potansiyel çatışmaları tespit etme süresi aşağıdaki gibi faktörlere dayanacaktır:

- Sunulan mesleki hizmetin niteliğine.



- Denetim firmasının büyüklüğüne.
  - Müşteri tabanının büyüklüğü ve niteliğine.
  - Ofislerin sayısı ve coğrafi konumu gibi denetim firmasının yapısına.
- 220.8 Denetim firması bir denetim ağı üyesiye, çatışma tespiti, serbest çalışan muhasebe meslek mensubunun bir denetim ağı firmasının çıkarları ve ilişkileri nedeniyle olabildiğine ya da olabileceğine inanma sebebine dair tüm çatışmalar içerecektir. Denetim ağı firmasının dahil olduğu bu tür çıkarları ve ilişkileri tespit etmeye yönelik uygun adımlar, sunulan mesleki hizmetlerin niteliği, denetim ağı tarafından hizmet edilen müşterilerin niteliği ve ilgili tarafların coğrafi konumları gibi faktörlere dayanacaktır.
- 220.9 Bir çıkar çatışması tespit edilirse, serbest çalışan muhasebe meslek mensubu aşağıdakileri değerlendirecektir:
- İlgili çıkarlar ya da ilişkilerin önemi; ve
  - Mesleki hizmet ya da hizmetleri yapma nedeniyle oluşmuş tehditlerin önemi. Genel olarak, mesleki hizmetler ile tarafların çıkarlarının çatıştığı konu arasında ne kadar doğrudan bir bağlantı varsa, tarafsızlık ile diğer temel ilkelerle uyuma yönelik tehdit o kadar ciddidir.
- 220.10 Çıkar çatışması nedeniyle oluşmuş temel ilkelerle uyuma yönelik tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde, serbest çalışan muhasebe meslek mensubu önlemler uygulayacaktır. Bu önlemlere örnekler aşağıdakileri kapsar:
- Belirli bir konuyla ilgili olarak çıkarları çatışmalı olan iki ya da daha fazla müşteri için bu konuyla ilgili mesleki hizmetler yerine getirirken, gizli bilgilerin yetkisiz olarak açıklanmasını önlemeye yönelik mekanizmaları uygulamaya koymak. Bu aşağıdaki hususları içerebilir:
    - o Gizliliği korumak konusunda kendilerine açık politikalar ve prosedürler sağlanmış ayrı sözleşme ekipleri kullanmak.

- o Gizli müşteri bilgilerinin denetim firması içinde bir uygulama alanından diğerine geçişi önünde engel olarak hareket edebilecek, denetim firması içerisinde özel fonksiyonlar için ayrı uygulama alanları oluşturmak.
- o Müşteri dosyalarına erişimi kısıtlayan, denetim firmasının çalışanları ve ortakları tarafından imzalanmış gizlilik anlaşmalarının kullanılması ve/veya gizli bilgilerin fiziki ve elektronik olarak ayrılması için politika ve prosedürler kurmak.
- Müşteri sözleşmesi ya da sözleşmelerine dahil olmamış kıdemli bir kişi tarafından önlemlerin uygulanmasının düzenli gözetim ve denetimi.
- Hizmet sağlanmasına dahil olmamış ya da başka bir şekilde çatışmadan etkilenmemiş bir muhasebe meslek mensubunun, kilit yargılar ve varılan sonuçların uygun olup olmadığını değerlendirmek için yapılan işi incelemesi.
- Meslek kuruluşu, hukuk müşaviri ya da diğer bir muhasebe meslek mensubu gibi üçüncü taraflarla istişarede bulunmak.

220.11 Buna ek olarak, genellikle eğer varsa, çıkar çatışmalarının niteliği ve ilgili önlemlerin, çatışmadan etkilenen müşterilere açıklanması ve tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indirmek için önlemler gerektiğinde, mesleki hizmetlerini yürüten serbest çalışan muhasebe meslek mensubuna yönelik müşterilerin muvafakatini almak gereklidir.

Açıklama ve muvafakat çeşitli şekillerde olabilir, örneğim:

- Muhasebe meslek mensubunun, yaygın ticari uygulamaya uygun olarak, herhangi bir müşteriye ayrıcalıklı olarak hizmet sunmadığı durumlarda (örneğin, belirli bir piyasa sektöründeki belirli bir hizmette), müşterinin buna göre genel muvafakat vermesini teminen içinde bulunulan koşulların müşteriye genel açıklanması. Bu tür bir açıklama, örneğin, muhasebe meslek mensubunun standart sözleşme koşullarında yapılabilir.

- Müşterinin konuya ilişkin bilgili olarak karar almasına ve buna göre açık muvafakat vermesine imkan verecek yeterlilikte, durumun detaylı sunumu ile planlanmış tüm önlemlerin ve konu olan risklerin kapsamlı bir açıklaması da dahil belirli bir çatışmaya dair koşulları etkilenen müşteriye özel açıklanması.
- Belirli durumlarda, muhasebe meslek mensubunun müşterilerin içinde bulunulan durumları bildikleri ve çatışmanın varlığına yönelik bir itirazda bulunmadı iseler çıkar çatışmasını kabul ettikleri sonucuna varacak şekilde yeterli kanıt olduğu durumlarda, muvafakat müşterinin davranışıyla zımmi olabilir.

Muhasebe meslek mensubu çıkar çatışmasının özel açıklama ve özel muvafakat gerektirecek nitelikte ve önemde olup olmadığını belirleyecektir. Bu amaçla, muhasebe meslek mensubu, etkilenen taraflar, ortaya çıkabilecek sorunların niteliği ile beklenmedik bir tarzda gelişecek belirli bir durum olasılığı da dahil bir çıkar çatışması yaratan durumların değerlendirilme sonucunu tartmada mesleki yargı kullanacaktır.

- 220.12 Serbest çalışan muhasebe meslek mensubunun, bir müşterinden özel bir muvafakat talep etmesi ve bu muvafakatin da müşteri tarafından geri çevrilmesi durumunda, muhasebe meslek mensubu çıkar çatışmasıyla sonuçlanabilecek mesleki hizmetleri yürütmeyi reddedecek ya da devam etmeyecektir; tehdidi ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek için ilgili ilişkileri sonlandıracak veya ilgili çıkarları elinden çıkaracaktır ki böylece eğer gerekirse tüm ilave önlemler uygulandıktan sonra söz konusu muvafakat alınabilsin.
- 220.13 Açıklamanın sözlü veya muvafakatin sözlü ya da zımmi olması durumunda; serbest çalışan muhasebe meslek mensubunun çıkar çatışmasına neden olan koşulların niteliğini, tehditleri kabul edilebilir bir düzeye indirmek için uygulanan önlemleri ve alınan muvafakati belgelendirmesi gerekir.
- 220.14 Belirli koşullarda, özel muvafakat almak amacıyla özel açıklamalar yapmak, gizlilik ihlaline neden olabilir. Bu tip durumlara örnekler aşağıdakileri kapsar:

- Denetim firmasının başka bir müşterisinin kendi iradesi dışında dışarıdan yönetilmesiyle ilgili olarak bir müşteriye ticari işlemlerle ilgili bir hizmet yapmak.
- Denetim firmasının, hileye katılmış olması muhtemel başka bir müşteri için bir mesleki hizmet sunmuş olması nedeniyle gizli bilgilere sahip olduğu bir durumda bir şüpheli / hileli işlemle bağlantılı olarak bir müşteri için adli soruşturma yürütmek.

Aşağıdaki koşullara sağlanmadığı sürece, bu tür durumlar altında denetim firması sözleşmeyi kabul etmeyecek ya da devam ettirmeyecektir:

- Aynı konuyla ilgili olarak denetim firmasının başka bir müşteriye karşı karşıt pozisyon alması gerektiğinde denetim firması bir müşteri için savunma rolü içerisinde hareket etmemesi;
- İki müşteriye hizmet veren sözleşme ekipleri arasında gizli bilgilerin açıklanmasını önlemeye yönelik özel mekanizmaların mevcut olması; ve
- Denetim firmasının, uygun ve bilgilendirilmiş bir üçüncü tarafın, söz konusu zamanda serbest çalışan muhasebe meslek mensubunun erişiminde olan tüm özellikli bilgileri ve durumları değerlendirerek, denetim firmasının müşteriler veya diğer ilgili üçüncü taraflar için orantısız bir aksi sonuç üretebilecek hizmet sunma yeteneği üzerinde bir kısıtlama olduğu için denetim firmasının sözleşmeyi kabul etmesi ya da devam ettirmesinin uygun olduğu sonucuna varabileceğine dair kanat getirmesi.

Muhasebe meslek mensubu, meslek mensubunun üstlendiği rol de dahil koşulların niteliğini, iki müşteriye hizmet veren sözleşme ekipleri arasında bilgilerin açıklanmasını önlemeye yönelik özel mekanizmaları ve sözleşmeyi kabul etmenin uygun olduğuna dair varılan sonucun gerekçesini belgelendirecektir.

*Mevcut Kısım 310 silinecek ve aşağıdaki Kısım ile değiştirilecektir:*

### **Kısım 310**

#### **Çıkar Çatışmaları**

310.1 İşletmelerde çalışan muhasebe meslek mensubu, mesleki faaliyette bulunurken bir çıkar çatışmasıyla karşı karşıya kalabilir. Tarafsızlığa yönelik bir tehdit oluşturan bir çıkar çatışması, diğer temel ilkelere yönelik tehditler de oluşturabilir. Bu tür tehditler, aşağıdaki hallerde oluşabilir:

- Muhasebe meslek mensubunun, belirli bir konuyla ilgili olarak çıkarları çatışmalı olan iki ya da daha fazla taraf için bu konuyla ilgili bir mesleki faaliyet yürütmesi; ya da
- Belirli bir konuyla ilgili olarak muhasebe meslek mensubunun çıkarları ile bu konuya ilişkin muhasebe meslek mensubunun bir mesleki faaliyet yürüttüğü bir tarafın çıkarlarının çatışıyor olması.

Bir taraf; iş veren organizasyonu, satıcı, müşteri, kiraya veren, hisse sahibi ya da başka bir tarafı içerebilir.

Bir muhasebe meslek mensubu, mesleki ya da ticari yargısını zarara uğratacak bir çıkar çatışmasına izin vermeyecektir.

310.2 Çıkar çatışmasının ortaya çıkabileceği durumlara örnekler aşağıdadır:

- İki işveren organizasyon için yönetim ya da yönetim pozisyonlarında hizmet vermek ve muhasebe meslek mensubu tarafından bir işveren organizasyondan diğer işveren organizasyonun avantajına ya da dezavantajına kullanılacak gizli bilgiler elde etmek.
- Ortaklıklarını feshedilmesine yardımcı olması için muhasebe meslek mensubunu işe alan, bir ortaklık içerisindeki her iki taraf için mesleki faaliyet yürütmek.

- Muhasebe meslek mensubunu, işletmeyi yöneticilerin satın alması işlemini yürütmeye talip olarak işe alan işletmenin yönetiminin belirli üyeleri için finansal bilgi hazırlamak.
  - Muhasebe meslek mensubunun bir yakın aile üyesinin ticari işleminden finansal fayda sağlayabilecek durumlarda, muhasebe meslek mensubunun işveren organizasyonu için bir satıcı seçme konusunda sorumlu olması.
  - Söz konusu yatırımlardan birinin muhasebe meslek mensubunun yada bir yakın aile üyesinin kişisel yatırım portföyünün diğerini artıracığı durumlarda, şirket için belirli yatırımları onaylayan bir işveren organizasyon içerisinde yönetim kapasitesinde hizmet vermek.
- 310.3 Çıkar çatışması yaratabilecek durumlar ya da ilişkileri belirlerken ve değerlendirirken ve temel ilkelerle uyuma yönelik herhangi bir tehdidi ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemleri uygulamaya koyarken, işletmelerde çalışan muhasebe meslek mensubu, mesleki yargı kullanacak ve makul ve bilgilendirilmiş bir üçüncü tarafın, söz konusu zamanda muhasebe meslek mensubunun erişiminde olan tüm özellikli bilgileri ve durumları tartarak, temel ilkelerle uyumu ihlal ettiği sonucuna varabileceğine dair hazır olacaktır.
- 310.4 Bir çıkar çatışmasını ele alırken, işletmelerde çalışan muhasebe meslek mensubunun işveren organizasyonu içerisinde ya da mesleki kuruluş, hukuk müşaviri ya da başka bir muhasebe meslek mensubu gibi diğer kimselerden rehberlik almalıdır. İşveren organizasyon içerisinde açıklama yapmak ya da bilgi paylaşımında bulunurken ve üçüncü taraflardan rehberlik araştırırken, işletmelerde çalışan muhasebe meslek mensubu, gizlilik ilkesine karşı hazır olmaya devam edecektir.
- 310.5 Çıkar çatışması nedeniyle oluşan tehdit kabul edilebilir bir düzeyde değilse, işletmelerde çalışan muhasebe meslek mensubu, tehdidi ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek için önlemler uygulayacaktır. Eğer önlemler bu tehditleri kabul edilebilir bir düzeye indiremez ise muhasebe meslek mensubu, çıkar çatışma-

sıyla sonuçlanabilecek mesleki hizmetleri yapmayı geri çevirecek ya da devam etmeyecektir; ya da tehdidi ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek için ilgili ilişkileri sonlandıracak ya da ilgili faydaları elden çıkaracaktır.

310.6 Bir çıkar çatışmasının mevcut mu yoksa oluşabilir mi olduğunu tespit ederken, işletmelerde çalışan muhasebe meslek mensubu, aşağıdakileri belirlemek için uygun adımlar atacaktır:

- Konuya dahil olan taraflar arasındaki ilgili çıkarlar ve ilişkilerin niteliği; ve
- Faaliyetin niteliği ve ilgili taraflara etkisi. Faaliyetin niteliği ile ilgili çıkarlar ve ilişkiler zaman içinde değişebilir. Muhasebe meslek mensubu, bir çıkar çatışması yaratabilecek durumları tespit etmek amacıyla bu tür değişikliklere karşı hazırlıklı olmaya devam edecektir.

310.7 Çıkar çatışması tespit edilirse, işletmelerde çalışan muhasebe meslek mensubu aşağıdakileri değerlendirecektir:

- İlgili çıkarlar ya da ilişkilerin önemi; ve
- Mesleki faaliyet ya da faaliyetleri yürütme nedeniyle oluşmuş tehditlerin önemi. Genel olarak, mesleki faaliyet ile tarafların çıkarlarının çatıştığı konu arasında ne kadar doğrudan bir bağlantı varsa, tarafsızlık ile diğer temel ilkelerle uyuma yönelik tehdit o kadar ciddidir.

310.8 Çıkar çatışması nedeniyle oluşmuş temel ilkelerle uyuma yönelik tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde, işletmelerde çalışan muhasebe meslek mensubu önlemler uygulayacaktır. Çıkar çatışmasına neden olan durumlara bağlı olarak, aşağıdaki önlemlerin bir veya bir kaçının uygulanması uygun olabilir:

- Belirli sorumlulukları ve görevleri yeniden yapılandırmak ya da ayırmak.
- Uygun bir gözetim temin etmek, örneğin icra yetkisi olan ya da olmayan bir yöneticinin denetimi altında hareket etmek.

- Çıkar çatışmasına neden olan konuyla ilgili karar-alma süreçlerinden çekilmek.
  - Meslek kuruluşu, hukuk müşaviri ya da diğer bir muhasebe meslek mensubu gibi üçüncü taraflarla istişarede bulunmak.
- 310.9 Buna ek olarak, genellikle işveren organizasyonu içindeki uygun düzeydekilerde dahil ilgili taraflara çatışmanın niteliğini açıklamak ve tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indirmek için önlemler gerektiğinde, mesleki faaliyetini yürüten işletmelerde çalışan muhasebe meslek mensubuna yönelik bu tarafların muvafakatini almak gereklidir. Belirli durumlarda, muhasebe meslek mensubunun tarafların içinde buldukları durumları bildikleri ve çatışmanın varlığına yönelik bir itirazda bulunmadı iseler çıkar çatışmasını kabul ettikleri sonucuna varacak şekilde yeterli kanıt olduğu durumlarda, muvafakat bir tarafın davranışıyla zımmi olduğu varsayılır.
- 310.10 Açıklamanın sözlü veya muvafakatin sözlü ya da zımmi olması durumunda ve işletmelerde çalışan muhasebe meslek mensubunun çıkar çatışmasına neden olan koşulların niteliğini, tehditleri kabul edilebilir bir düzeye indirmek için uygulanan önlemleri ve alınan muvafakati belgelendirmesi gerekir.
- 310.11 İşletmelerde çalışan muhasebe meslek mensubu temel ilkelerle uyuma yönelik başka tehditlerle karşılaşabilir. Bu durum, örneğin işveren kuruluş içindeki diğer kimselerden gelen usulsüz bir baskının sonucu olarak finansal bilgiler hazırlarken ya da raporlarken ya da muhasebe meslek mensubunun çekirdek veya yakın aile üyelerinin işveren organizasyonla finansal, ticari ya da kişisel ilişkileri olması durumunda ortaya çıkabilir. IESBA Etik Kurallar'ının Kısım 320 ve 340'ı bu tür tehditleri idare etmek hakkındaki rehberliği kapsamaktadır.



## Kısım 320

### Bilginin Hazırlanması ve Raporlanması

- 320.1 İşletmelerde çalışan muhasebe meslek mensupları sıklıkla kamuya açıklanmak üzere veya işveren organizasyonun içerisindeki ya da dışındaki diğer kişiler tarafından kullanılmak üzere bilginin hazırlanması ve raporlanması işine dahil olmaktadır. Bu bilgiler, tahminler ve bütçeler, finansal tablolar, yönetim değerlendirmeleri ve analizleri ile işletmenin finansal tablolarının denetimi süresince denetçilere verilen yönetim temsil mektubu gibi finansal ve yönetsel bilgileri içerebilir. İşletmelerde çalışan muhasebe meslek mensubu anlaşılabilirliği için bu bilgileri doğru, dürüst ve ilgili mesleki standartlara uygun olarak hazırlamalı veya sunulmalıdır.
- 320.2 İşveren organizasyonun genel amaçlı finansal tabloların hazırlanması veya onaylanması için sorumluluğu bulunan bir işletmelerde çalışan muhasebe meslek mensubu bu finansal tabloların ilgili finansal raporlama standartlarına göre hazırlandığına kanaat getirmelidir.
- 320.3 İşletmelerde çalışan bir muhasebe meslek mensubu, bir muhasebe meslek mensubunun aşağıda açıklandığı şekilde sorumlu olduğu bilgileri tutmak üzere uygun adımlar atmalıdır:
- Ticari işlemlerin, varlıkların veya borçların özünü açık bir biçimde açıklayan;
  - Zamanında ve uygun bir şekilde bilgi sınıflayan ve kaydeden; ve
  - Olayları tüm önemli taraflarıyla doğru ve bütün olarak yansıtan.

*Mevcut paragraf 320,4 silinecek ve aşağıdaki paragraf 320.4 ile değiştirilecektir.*

- 320.4 Temel ilkelere uymaya yönelik tehditler, örneğin dürüstlüğe, bağımsızlığa ya da mesleki yeterlilik ve gerekli özene yönelik kişisel çıkar veya gözdağı tehditleri, işletmelerde çalışan bir muhasebe meslek mensubunun bilgiyi yanıltıcı bir biçimde hazırlaması ya da raporlaması yönünde baskı görmesi (ister dışarıdan isterse de kişisel kazanç

olasılığıyla) veya başkalarının davranışları sonucu yanıltıcı bilgiyle ilişkili hale gelmesi sonucu ortaya çıkabilir.

*Değiştirilmiş paragraf 320.5, 320.5 ve 320.6 olacaktır.*

320.5 Söz konusu bu tehditlerin önemliliği baskının kaynağı ve işveren organizasyonu içerisindeki kurumsal kültür gibi faktörlere bağlı olacaktır. İşletmelerde çalışan muhasebe meslek mensubu, bütün muhasebe meslek mensuplarının tüm mesleki ve iş ilişkileri içerisinde açık sözlü ve dürüst olmaları yükümlülüğünü yükleyen, dürüstlük ilkesine karşı hazır olacaklardır. Tehditlerin, ödül ve teşvik düzenlemelerinden kaynaklandığı durumlarda, kısım 340'daki rehberlik ilgilidir.

320.6 Herhangi bir tehdidin önemi değerlendirilecek ve bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır. Söz konusu bu önlemler işveren organizasyonu içindeki üst düzey çalışanlarla, denetim komitesi veya organizasyonun yönetimden sorumlu olan kişilerle veya ilgili meslek kuruluşuyla istişareyi kapsar.

*Değiştirilmiş şekliyle paragraf 320.6, 320.7 olacaktır.*

320.7 Tehdidin kabul edilebilir bir düzeye çekilmesi mümkün değilse, işletmelerde çalışan muhasebe meslek mensubu yanıltıcı olan bilgiye ortak olmayı ya da devam etmeyi reddetmelidir. İşletmelerde çalışan muhasebe meslek mensubu bilmeden yanıltıcı bilgiye karışmış olabilir. İşletmelerde çalışan muhasebe meslek mensubu bunun farkına varınca, bu bilgiden bağlarını koparmak için gerekli adımları atacaktır. Organizasyonun dışındaki koşulları rapor etme gereksinimi olup olmadığını belirlerken, işletmelerde çalışan muhasebe meslek mensubu, hukuki danışmanlık almayı dikkate alabilir. İlaveten, işletmelerde çalışan muhasebe meslek mensubu istifa edip etmemeyi de dikkate alabilir.

## Kısım 340

### Finansal Çıkarlar, Ödüllendirme ve Teşvikler

#### Finansal Raporları ve Karar alımları ile Bağlantılı

*Paragraf 340.1 silinecek ve aşağıdaki paragraf 340.1 ile değiştirilecektir*

340.1 İşletmelerde çalışan muhasebe meslek mensuplarının ödüllendirme ya da teşvik düzenlemelerinden ortaya çıkanlar da dahil finansal çıkarları olabilir ya da çekirdek veya yakın aile üyelerinin finansal çıkarlarının olduğunu biliyor olabilir ki bu da belli durumlarda temel ilkelerle uyuma yönelik tehdit oluşturabilir. Örneğin tarafsızlık ve gizliliğe yönelik kişisel çıkarlar tehdidi, finansal anlamda kazanç sağlamak uğruna, fiyata-duyarlı bilgi üzerinde manipülasyon yapmaya gücü ve fırsatının mevcut olması nedeniyle ortaya çıkabilir. Kişisel çıkarlar tehdidi oluşturabilen durumlara örnekler, işletmelerde çalışan muhasebe meslek mensubu veya çekirdek ya da yakın aile üyesinin aşağıdaki durumlarını kapsar:

- İşverenin organizasyonun dolaylı veya dolaysız finansal çıkar bulundurması ve bu finansal çıkarın değerinin işletmelerde çalışan muhasebe meslek mensupları tarafından verilen kararlar tarafından doğrudan etkilenebilir olması;
- Karla ilişkili bir ikramiye için uygun olması ve bu ikramiyenin değerinin işletmelerde çalışan muhasebe meslek mensupları tarafından verilen kararlar tarafından doğrudan etkilenebilir olması;
- İşverenin organizasyonun dolaylı veya dolaysız ertelenmiş faizli bedelsiz hisse senedi hakları ya da hisse alım opsiyonu bulundurması ve bu bunun değerinin işletmelerde çalışan muhasebe meslek mensupları tarafından verilen kararlar tarafından doğrudan etkilenebilir olması;
- Performans hedeflerine ulaşmak ya da işveren organizasyonun performans hedeflerine ulaşmak hisse senetlerinin değerini artırma çabalarını desteklemeye yönelik teşvikler sağlayan ödül düzenlemelerine başka bir biçimde katılması, örneğin be-

lirli performans şartlarının karşılanmasıyla bağlantılı uzun vadeli teşvik planlarına katılım yoluyla.

*Değiştirilmiş şekliyle mevcut paragraf 340.2, 340.4 olacaktır. Paragraf 340.3 silinecektir. Mevcut 340.2 ve 340.3 paragraflar, aşağıdaki 340.2-340.3 paragraflar ile değiştirilecektir:*

- 340.2 Ödül ya da teşvik düzenlemelerinden ortaya çıkan kişisel çıkar tehditleri, aynı düzenlemeye katılan işveren organizasyonu içindeki üstlerden ya da emsallerden gelen baskılarla daha da artabilir. Örneğin, bu tür düzenlemeler genellikle katılımcılara işveren organizasyonunda belirli performans kriterlerinin yerine getirilmiş olması koşuluyla çok az ya da bedelsiz olarak hisse senedi verilmesiyle hak edilir. Bazı durumlarda, verilen hisse senetlerinin değeri, işletmelerde çalışan muhasebe meslek mensubunun taban ücretinden belirgin bir biçimde yüksek olabilir.
- 340.3 İşletmelerde çalışan muhasebe meslek mensubu, kişisel kazanç sağlamak ya da diğerlerinin kazanç sağlamaları için bilgileri manipüle etmeyecek ya da gizli bilgileri kullanmayacaktır. İşletmelerde çalışan muhasebe meslek mensubunun sahip olduğu pozisyon ne kadar kıdemli ise, finansal raporlama ve karar alımlarını o kadar çok etkilene yeteneği olur ve bilgileri manipüle etmek için üstlerden ve emsallerden gelebilecek baskı daha fazladır. Bu tür durumlarda, işletmelerde çalışan muhasebe meslek mensubu, bütün muhasebe meslek mensuplarının tüm mesleki ve iş ilişkileri içerisinde açık sözlü ve dürüst olmaları yükümlülüğünü benimsetmek üzere, dürüstlük ilkesine karşı özellikle hazırlıklı olacaktır.
- 340.4 Finansal çıkarlar nedeniyle oluşan herhangi bir tehdidin önemi değerlendirilecek ve bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır. İşletmelerde çalışan muhasebe meslek mensubu, tehdidin önemliliğini değerlendirirken ve gerekli olduğu durumlarda, uygun önlemleri uygulamak üzere niteliğini inceleyecektir. Bu, çıkarın önemini değerlendirmeyi de içerir. Neyin önemli bir çıkar teşkil ettiği, bireysel durumlara bağlı olacaktır. Bu tip önlemlere örnekler aşağıdakileri kapsar:

- Kıdemli yönetiminin ücretlerinin seviyesini ya da şeklini belirlemek üzere yönetimden bağımsız bir komitenin politikaları ve prosedürleri.
- Bütün ilgili çıkarları ve ilgili hisselerle yetki kullanma ya da işlem yapma planları, iç politikalara uygun olarak işveren kuruluşun yönetiminden sorumlu kişilere açıklamak.
- Uygun olduğu yerlerde, işveren kuruluşdaki kıdemli kişilerle istişarede bulunmak.
- Uygun olduğu yerlerde, işveren kuruluşun yönetiminden sorumlu kişilerle ya da ilgili meslek kuruluşlarıyla istişarede bulunmak.
- İç ve dış denetim prosedürleri.
- Etik konular hakkında ve yasal sınırlamalar ve potansiyel içerdiren öğrenenlerin ticareti ile ilgili diğer düzenlemeler hakkında güncel eğitim.

### **Yürürlük Tarihi**

Bu değişiklikler, 01 Temmuz 2014'de yürürlüğe girecektir; daha önce kabulüne izin verilmiştir.

**ETİK KURALLARDAKİ DEĞİŞİKLİKLER -  
“SÖZLEŞME EKİBİ” TANIMI**

**İÇİNDEKİLER**

	Sayfa
Tanımlar .....	224
Yürürlük Tarihi .....	224

## Tanımlar

Aşağıdaki “sözleşme ekibi” teriminin revize tanımı, IESBA Etik Kurallar’ın Tanımlar bölümündeki aynı terimin mevcut tanımı ile yer değiştirecektir.

Sözleşme ekibi - Sözleşmeyi yürüten tüm ortaklar ve personel ile sözleşme üzerinde güvence prosedürlerini yerine getiren, denetim firması ya da bir denetim ağı firması tarafından görevlendirilmiş kişilerin tümü. Bu, denetim firması ya da bir denetim ağı firması tarafından görevlendirilmiş dış uzmanları içermez.

“Sözleşme ekibi” teriminin ayrıca, dış denetçinin UDS 610 (Revize 2013), *İç Denetçinin Çalışmalarını Kullanma*<sup>1</sup> kurallarına uyarken, denetim sözleşmesi hakkında doğrudan yardım sağlayan müşterinin iç denetim fonksiyonu içindeki kişileri hariç tutar.

## Yürürlük Tarihi

Sözleşme ekibinin revize tanımı, 15 Aralık 2014 veya sonrasında biten dönemlerin finansal tablo denetimleri için yürürlükte olacaktır. Daha önce kabulüne izin verilir.

---

1 UDS 610 (Revize 2013) doğrudan yardımın kullanılması hakkında sınırlar belirler. Ayrıca, bağımsız denetçinin iç denetçilerden doğrudan yardım almasının yasa ya da düzenlemeler tarafından yasaklanmış olabileceğini de dikkate alır. Dolayısıyla, doğrudan yardım kullanma, izim verildiği durumlarla sınırlıdır.