

Muhasebe Meslek Mensupları İçin  
Uluslararası Etik Standartları Kurulu™

Muhasebe Meslek Mensupları İçin  
Etik Kurallar El Kitabı

---

2014



IFAC



TÜRMOB

TÜRMOB YAYINLARI - 470

# MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI İÇİN

## ETİK KURALLAR EL KİTABI

---

**2014**

**Çevirmenler:**

Seher GÜNDOĞDU (Baş Çevirmen)  
Muharrem KARATAŞ  
Dr. Ali Altuğ BİÇER  
Dr. Arif SALDANLI

**Editörler:**

Dr. Masum TÜRKER  
Dr. Ali Rıza Zafer SAYAR  
Dr. İpek TÜRKER

**TÜRMOB YAYINLARI : 470**

ISBN : 978-605-4880-13-3

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 konmasını kolaylaştırarak; güçlü muhasebe meslek organizasyonları ve muhasebe firmalarının gelişimine ve muhasebe meslek mensupları tarafından yüksek kaliteli uygulamalara katkı sağlayarak ve dünya genelinde muhasebe meslek mensuplarının değerini artırarak; ve kamu yararı meseleleri hakkında görüş bildirerek, kamu yararına hizmet etmektedir. Bu yayını, Muhasebe Meslek Mensupları İçin Uluslararası Etik Standartları Kurulu'nun® (IESBA®) web sitesinden, sadece kişisel kullanım için indirebilir ya da satın alabilirsiniz. [www.ethicsboard.org](http://www.ethicsboard.org).

Muhasebe Meslek Mensupları için Etik Kurallara™, Görüşe Açık Taslaklar, İstisna 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 kayıptan dolayı bu kayıp ister ihmal isterse de başka bir şekilde olsun, sorumluluk kabul etmez.

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

Copyright © Temmuz 2014 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: 978-1-60815-174-5

"Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun (IFAC) Muhasebe Meslek Mensupları için Uluslararası Etik Standartları Kurulu tarafından, Temmuz 2014 tarihinde İngilizce olarak yayınlanmış olan bu *Muhasebe Meslek Mensupları için Etik Kurallar El Kitabı 2014 Baskısı* Mart 2015 tarihinde TÜRMÖB tarafından Türkçe'ye çevrilmiş ve IFAC'ın izniyle çoğaltılmıştır. *Muhasebe Meslek Mensupları için Etik Kurallar El Kitabı 2014 Baskısı*'nin çeviri süreci, IFAC tarafından değerlendirilmiş ve çeviri, "IFAC tarafından Yayınlanmış Standartların Çevirisi ve Çoğaltılması Politikası - Politika Bildirimi"ne uygun olarak yapılmıştır. *Muhasebe Meslek Mensupları için Etik Kurallar El Kitabı 2014 Baskısı*'nin onaylanan metni, IFAC tarafından İngilizce olarak yayınlanmış metindir.

*Muhasebe Meslek Mensupları için Etik Kurallar El Kitabı 2014 Baskısı*'nin İngilizce metni © 2014 Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) Tüm hakları saklıdır."

*Muhasebe Meslek Mensupları için Etik Kurallar El Kitabı 2014 Baskısı*'nin Türkçe metni © 2015 Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) Tüm hakları saklıdır."

"Orijinal başlık: *Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants 2014 Edition* ISBN: 978-1-60815-174-5"

Baskı Yılı : 2015

Yayıncı : MU-DEN A.Ş.

Şehit Gönenc Şk. 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 : 978-605-4880-13-3

**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 mesleği ekonomik kalkınmada ve ekonomik gelişmede finansal faaliyetlerinin raporlanmasında, şeffaflığın sağlanmasında, hesap verebilmede, milli kaynakların ve milli gelirin dağılımında önemli bir işleve sahiptir. Bir yanı ile finansal raporları hazırlayan diğer yanı ile finansal raporların uygunluğunu, doğruluğunu ve güvenliğini makul güvence vererek kamuoyunun doğru aydınlatılmasını sağlayan muhasebe mesleğinin düzenlenmesinde kurallara uymak kamu güvenini sağlamanın ön şartıdır.

Kamu güvenini sağlayan muhasebe mesleki kurallarının başında “Muhasebe Meslek Deontolojisini” gelmektedir. Muhasebe meslek deontolojisini temel çerçevesi “muhasebe meslek etik kuralları” ile düzenlenmektedir. ”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. Bu kurallar, mesleğe giriş, mesleki gelişme ve mesleki disiplini bozan aykırı davranışların çerçevesini de tanımlamaktadır.

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 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 ta-

rihli ve 28508 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan değişiklikle 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 Kuralları) adı altında, IFAC’ın bünyesindeki IESBA tarafından yayınlanmaktadır. TÜRMOB meslektaşlarımızın ülkemizin ve diğer ülkelerin muhasebe mesleğine ilişkin düzenlemeleri etkileyen etik alanında yapılan uluslararası düzenlemeleri izleyebilmelerine olanak sağlamak amacıyla IESBA tarafından yayınlanan “Uluslararası Muhasebe Meslek Mensupları İçin IESBA Etik Kuralları”ın tercümesini yayınlamaktadır. TÜRMOB, IESBA Etik Kuralları’nın 2010, 2012 ve 2013 yıllarının baskılarını yayınlamıştır. Elinizdeki IESBA Etik Kuralları 2014 versiyonu “Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) Tarafından Yayınlanan Standartların Çevrilmesi ve Çoğaltılması Politikası’na” göre bir ekip tarafından gerçekleştirilmiş ve editörler tarafından gözden geçirilmiştir.

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. Bu projenin kapsamı ve uygulama esasları, TÜRMOB tarafından 27.03.2014 tarih ve 28954 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan “Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Eğitimi ve Etik Sözleşme Hakkında Tebliğ” ile belirlenmiştir.

Elinizdeki kitabın sahibi IFAC olup; bu tercüme IFAC’ın web sitesinde yer almaktadır. Bu kitabın, tercümesinin meslektaşlarımıza yararlı olacağını umuyorum.

**Nail SANLI**  
**TÜRMOB Genel Başkanı**

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

**2014 BASKISI**

**Bu El Kitabı Nasıl Düzenlendi**

Bu El Kitabının içeriği aşağıdaki kısımlar şeklinde düzenlenmiştir:

Muhasebe Meslek Mensupları İçin Uluslararası Etik Standartları Kuruluna Giriş® . . . . .	1
Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun Rolü . . . . .	2
Bu El Kitabının Kapsamı . . . . .	3
2013 Baskısından Temel Değişiklikler . . . . .	4
<b>İçindekiler Tablosu . . . . .</b>	<b>7</b>
Önsöz . . . . .	13
Bölüm A - IESBA Etik Kuralları'nın Genel Uygulanışı . . . . .	15
Bölüm B - Serbest Çalışan Muhasebe Meslek Mensupları . . . . .	30
Bölüm C - İşletmelerde Çalışan Muhasebe Meslek Mensupları . . . . .	176
Tanımlar . . . . .	196
Yürürlük Tarihi . . . . .	207

---

### **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.

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

Muhasebe Meslek Mensupları İçin Uluslararası Etik Standartları Kurulu® (IESBA®) uluslararası açıdan uygun *Muhasebe Meslek Mensupları için Etik Kurallar*™ (IESBA Etik Kurallar) 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 İçin Etik Standartları Kuralı"nı, düzenleyiciler ve ulusal standart yapıcılar tarafından yayınlanan standartlarla yakınsamasıdır. Tek bit standartlar setine yakınsama, dünya genelindeki muhasebe meslek mensupları tarafından sunulan hizmetlerin kalitesini ve tutarlılığını artırabilir ve küresel sermaye piyasalarının etkililiğini geliştirebilir.

IESBA, 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 kurul üyesinden oluşur. Üyeler, IFAC Atama Komitesi'nden alınan tavsiyelere dayanarak ve IESBA'nın faaliyetlerini gözeten Kamu Yararı 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 FEDERASYONU'NUN 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 130 ülke ve yargı bölgesindeki, 179 üye ve yardımcı üyeden oluşmakta, serbest çalışan, işletmelerde çalışan, kamu sektörü ve eğitim alanında çalışan yaklaşık 2.5 milyon muhasebe meslek mensubunu temsil etmektedir.

Kamu yararı görevinin bir parçası olarak IFAC, özellikle IESBA'nın 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, bağımsız 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

### 2014 BASKISI

Bu el kitabı, IFAC'ın rolü hakkında bilgiler ile IESBA tarafından yayımlanan *Muhasebe Meslek Mensupları için Etik Kurallar* (IESBA Etik Kurallar) yayınının resmi metnini sürekli bir referans için bir araya getirir.

## 2013 BASKISINDAN TEMEL DEĞİŞİKLİKLER

### Muhasebe Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar

Bu el kitabı, *Muhasebe Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar El Kitabı'nın* 2013 baskısının yerine geçer.

### Değişiklikler

El kitabının 2014 baskısı, IESBA Etik Kurallar'da aşağıdaki değişiklikleri içermektedir:

#### *“Yönetimden Sorumlu Olanlar” Tanımı*

IESBA, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu'nun (IAASB) Uluslararası Denetim Standardı (UDS) 260, *Yönetimden Sorumlu Olan Kişilerle İletişim*, ile daha fazla uyumlu olması için “yönetimden sorumlu olanlar” teriminin tanımını revize etmiştir.

IESBA, bir denetim komitesi gibi, bir işletmenin yönetimden sorumlu olanlar alt-grubunun sorumluluklarını karşılamada yürütme organına yardımcı olabileceğini açıklığa kavuşturmak için paragraf 100.25 diye yeni bir paragraf ekledi ve paragraf 290.28'de bir değişiklik yaptı. Bu durumlarda, bir muhasebe meslek mensubu ya da denetim firması böyle bir alt-grup ile iletişime geçerse, IESBA Etik Kuralları, muhasebe meslek mensubu ya da denetim firmasının, yönetimden sorumlu olanların tamamı ile iletişimin gerekli olup olmadığını dolayısıyla onların yeterince bilgilendirip bilgilendirilmediklerini tespit etmesini gerektirir.

Revize “Yönetimden sorumlu olanlar” terimi ve IESBA Etik Kurallardaki ilgili değişiklikler, 1 Temmuz 2014 tarihinde yürürlüğe girecektir. Değişiklikler, Eylül 2013'te IESBA web sitesinde yayınlanmıştır.

#### *Yeni Tanımlanan “Mesleki Faaliyet” Terimine Dayanarak IESBA Etik Kurallar Bölüm A'da Değişikliklerin Uygulanması*

IESBA'nın Mart 2013 tarihinde yayınladığı, çıkar çatışmalarını ele alan IESBA Etik Kurallarındaki değişikliklerden kaynaklanan yeni tanımlanmış “mesleki faaliyet” terimine dayalı olarak paragraflar 100.5(c), 100.9, 100.12(b), 120.2, 130.1(b), ve 130.6'da uyumlu değişiklikler yapılmıştır.

### **30 Haziran 2014 Tarihinden Sonra Yayınlanan IESBA Etik Kuralları'ndaki Değişiklikler, ve Görüşe Açık Taslaklar**

Son gelişmeler hakkında bilgi için ve 30 Haziran 2014 tarihinden sonra yayınlanan nihai bildirimler ya da görüşe açık taslaklar için IESBA web sitesine bakınız [www.ethicsboard.org](http://www.ethicsboard.org).



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

**İÇİNDEKİLER TABLOSU**

	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 Çıkar Çatışmaları .....	21
100.19 Etik Çatışmalarının Çözülmesi .....	22
100.25 Yönetişimden Sorumlu Olan Kişilerle İletişim .	23
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	50
240	Ücret ve Diğer Çeşit Ödemeler	51
250	Mesleki Hizmetlerin Pazarlanması	54
260	Hediye ve İkramlar	55
270	Müşteriden Emanet Olarak Alınan Varlıklar	56
280	Tarafsızlık - Bütün Hizmetler	57
290	Bağımsızlık - Denetim ve İnceleme Sözleşmeleri	59
290.1	Kısım 290'nın Yapısı	61
290.4	Bağımsızlığa Kavramsal Bir Çerçeve Yaklaşımı	61
290.13	Denetim Ağları ve Denetim Ağı Firmaları	64
290.25	Kamu Yararını İlgilendiren İşletmeler	67
290.27	İlişkili İşletmeler	68
290.28	Yönetimden Sorumlu Olanlar	68
290.29	Belgelendirme	69
290.30	Sözleşme Dönemi	70
290.33	Birleşmeler ve Satın Almalar	71
290.39	Bu Kısımın Bir Hükmüne Aykırılık	73
290.100	Karamsal Çerçeve Yaklaşımının Bağımsızlığa Uygulanması	78
290.102	Finansal Çıkarlar	78
290.117	Krediler ve Teminatlar	84
290.123	İş İlişkileri	86
290.126	Aileve ve Kişisel İlişkiler	87
290.132	Denetim Müşterisinde İstihdam	91
290.137	Kamu Yararını İlgilendiren İşletme Olan Denetim Müşterileri	93
290.140	Denetim Müşterisine Geçici Eleman Tahsis Edilmesi	94
290.141	Denetim Müşterisine Yakın Zamanda Verilen Hizmet	95

290.144	Denetim Müşterisinin Yöneticisi ya da Yetkilisi Olarak Hizmet Vermek	96
290.148	Kıdemli Personelin Denetim Müşterisiyle Uzun Süreli İlişkisi (Ortak Rotasyonu da dahil)	97
290.154	Denetim Müşterisine Güvence-dışı Hizmetlerin Sağlanması	99
290.159	<i>Yönetim Sorumlulukları</i>	101
290.164	<i>Muhasebe Kayıtları ve Finansal Tabloların Hazırlanması</i>	103
290.172	<i>Değerleme Hizmetleri</i>	106
290.178	<i>Vergi Hizmetleri</i>	108
290.192	<i>İç Denetim Hizmetleri</i>	114
290.198	<i>IT Sistemleri Hizmetleri</i>	118
290.204	<i>Dava Desteği Hizmetleri</i>	120
290.206	<i>Hukuki Hizmetler</i>	120
290.211	<i>İşe Alım Hizmetleri</i>	122
290.213	<i>Kurumsal Finans Hizmetleri</i>	123
290.217	Ücretler	125
290.217	<i>Ücretler - Nibi Büyüklük</i>	125
290.220	<i>Ücretler - Gecikmiş</i>	128
290.221	<i>Koşullu Ücretler</i>	128
290.225	Ödüllendirme ve Değerlendirme Politikaları	130
290.227	Hediye ve İkramlar	130
290.228	Fiili ya da Karşı Davalar	131
290.500	Kullanım ve Dağıtım Hakkında Bir Kısıtlama İçeren Raporlar	132
290.505	<i>Kamu Yararını İlgilendiren İşletmeler</i>	133
290.506	<i>İlişkili İşletmeler</i>	133
290.507	<i>Denetim Ağları ve Denetim Ağı Firmaları</i>	134



290.508	<i>Finansal Çıkarlar, Krediler ve Teminatlar, Yakın Ticari İlişkiler İle Ailevi ve Kişisel İlişkiler</i> .....	134
290.513	<i>Denetim Müşterisinde İstihdam</i> .....	135
290.514	<i>Güvence-dışı Hizmetlerin Sağlanması</i> .....	135
291	<b>Bağımsızlık - Diğer Güvence Sözleşmeleri</b> .....	136
291.1	Kısım 291'in Yapısı .....	138
291.4	Bağımsızlığa Kavramsal Bir Çerçeve Yaklaşımı .....	139
291.12	Güvence Sözleşmeleri .....	141
291.17	Beyan Esaslı Güvence Sözleşmeleri .....	142
291.20	Doğrudan Raporlamalı Güvence Sözleşmeleri .....	143
291.21	Kullanım ve Dağıtım Hakkında Bir Kısıtlama İçeren Raporlar .....	143
291.28	Çoklu Sorumlu Taraflar .....	145
291.29	Belgelendirme .....	145
291.30	Sözleşme Dönemi .....	146
291.33	Bu Kısımın Bir Hükümüne Aykırılık .....	148
291.100	Kavramsal Çerçeve Yaklaşımının Bağımsızlığa Uygulanması .....	150
291.104	Finansal Çıkarlar .....	151
291.112	Krediler ve Teminatlar .....	154
291.118	İş İlişkileri .....	155
291.120	Ailevi ve Kişisel İlişkiler .....	156
291.126	Güvence Müşterisinde İstihdam .....	159
291.130	Güvence Müşterisine Yakın Zamanda Verilen Hizmet ...	161
291.133	Güvence Müşterisinin Yöneticisi ya da Yetkilisi Olarak Hizmet Vermek .....	162
291.137	Kıdemli Personelin Güvence Müşterisi ile Uzun Süreli İlişkisi .....	163

291.138 Güvence Müşterisine Güvence-dışı Hizmetlerin Sağlanması	164
291.141 Yönetim Sorumlulukları	164
291.146 Diğer Konular	166
291.149 Ücretler	166
291.149 Ücretler – Nisbi Büyüklük	166
291.151 Ücretler - Gecikmiş	167
291.152 Koşullu Ücretler	168
291.156 Hediye ve İkramlar	169
291.157 Fiili ya da Karşı Davalar	169
Yorum 2005-01	171

**BÖLÜM C – İŞLETMELERDE ÇALIŞAN MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI ..... 176**

300 Giriş	177
310 Çıkar Çatışması	182
320 Bilginin Hazırlanması ve Raporlanması	186
330 Yeterli Uzmanlıkla Hareket Etme	188
340 Finansal Çıkarlar, Ödüllendirme ve Finansal Raporlama ve Karar Alımları İle Bağlantılı Teşvikler	190
350 Rüşvetler	193
350.1 Teklif Alma	193
350.5 Teklifte Bulunma	194

**TANIMLAR ..... 196**

**YÜRÜRLÜK TARİHİ ..... 207**



## ÖNSÖZ

IESBA, dünya genelindeki muhasebe meslek mensuplarının kullanımı için kendi yetkisi altında *Muhasebe Meslek Mensupları için Etik Kurallar*'ı (IESBA Etik Kurallar) geliştirir ve yayınlar.

IFAC'ın bir üye kuruluşu ya da bir denetim firması bu IESBA Etik Kurallar içinde belirlenen, uyulması gereken kurallardan daha az bir uygulama yoluna gidemez. Ancak, bir meslek kuruluşu ya da denetim firmasının, bu IESBA Etik Kurallar'ın bazı bölümleri ile uyumlu olmaları yasa ya da düzenlemelerce engellenmişse, bu IESBA Etik Kuralların diğer tüm bölümleri ile uyumlu olmalıdırlar.,

Bazı ülkeler, bu IESBA Etik Kurallar'da yer alanlar dışında bir takım kurallar ve rehberlere sahip olabilir. Bu ülkelerdeki muhasebe meslek mensupları bu değişikliklerin farkında olmalı ve yasalar ile düzenlemelerce yasaklanmadığı sürece daha katı olan kurallara ve rehberlere uymalıdır.



## BÖLÜM A – IESBA ETİK KURALLARI'NIN 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 ayıt eden çizgi/nokta, kamu yararı sorumluluğu üstlenerek 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'nı gözetecek ve uyacaktır. Eğer bir muhasebe meslek mensubu, yasa ya da düzenleme tarafından bu Etik Kural'ın belirli bölümlerine uymaktan alı konuluyorsa, bu IESBA Etik Kuralları'nın tüm diğer kısımlarına uyacaktır.
- 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 sözü zamanında 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.

- 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 özellikli hükümlere uymak için bir yükümlülük empoze etmektedir. Bu IESBA Etik Kurallar tarafından bir istisna verilmediği sürece bu kurallara 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 yetki 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.
  - 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. 110–150.

### *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 çıkarabilir. 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 Kurallarının etik kurallarıyla uyumlu olmada ve kamu yararını 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 ilkelere 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 uygulanabildiğini veya 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 indirildiğini; böylece temel ilkelere uyumun ihlal edilmediği sonucuna varıp varamadığını dikkate alacaktır.
- 100.8 Bir muhasebe meslek mensubu, temel ilkelere uyumu bozabilecek ilişkiler ve durumları bildiği veya makul bir biçimde bilmesinin beklenebildiği durumlarda temel ilkelere 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 faaliyet ya da hizmeti geri çevirecek ya da devam etmeyecektir ya da gerekirse sözleşmeden (serbest çalışan muhasebeci olması durumunda) veya işveren kuruluştan (işletmelerde çalışan muhasebeci olması durumunda) istifa edecektir.
- 100.10 Kısım 290 ve 291, muhasebe meslek mensubu IESBA Etik Kuralları'nın bağımsızlık hükmüne yönelik bir ihlal tespit ettiğinde, meslek mensubunun uyacağı hükümleri içerir. Eğer muhasebe meslek mensubu, bu IESBA Etik Kuralları'nın başka bir hükmünün ihlalini tespit ederse, muhasebe meslek mensubu bu ihlalin önemini ve muhasebe meslek mensubunun temel ilkelerle uyum kabiliyeti üzerindeki etkisini değerlendirecektir. Muhasebe meslek mensubu, bu ihlalin sonuçlarını yeterli bir biçimde ele almak için ivedilikle mümkün olan her tür önlemi alacaktır. Muhasebe meslek mensubu, bu ihlali örneğin ihlalden etkilenmiş olabileceklere, üye kuruluşa, ilgili düzenleyici ya da gözetim otoritesine rapor edip etmemeyi belirleyecektir.
- 100.11 Muhasebe meslek mensubu, IESBA Etik Kuralları'nın belirli bir kuralını uygularken, uygunsuz bir duruma sebep olabilecek ya da kamu yararına olmayan, olağan dışı bir durumla karşılaşarsa, muhasebe meslek mensubuna 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. Bu durum ya da ilişki birden 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 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 Bölüm B ve C'si, serbest çalışan ve işletmelerde çalışan muhasebe meslek mensupları için oluşabilecek tehditlerin kategorilerini 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 raporlarının, beyannamelerin, iletişimlerin ya da bilgilerin, yasal olarak yetkilendirilmiş üçüncü taraf tarafından bağımsız denetimi.
- 100.15 IESBA Etik Kuralları'nın 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.

#### *Çıkar Çatışmaları*

- 100.17 Bir muhasebe meslek mensubu, bir 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 hallededebilir:

- 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 çatışmalı olması.

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

#### *Etik Çatışmalarının Çözülmesi*

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

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

- (a) İlgili gerçekler;
- (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 karar almada yardım için denetim firması ya da işveren organizasyon içindeki diğer uygun kişilerle istişare etmeyi isteyebilir.

100.21 Bir konu, organizasyonla veya organizasyon içinde bir çatışma içeriyorsa, muhasebe meslek mensubu, yönetim kurulu, denetçiler komitesi gibi organizasyonun yönetiminden sorumlu kişilerle istişare edip etmemeyi dikkate alacaktır.

- 100.22 Sorunun esaslarını, yapılmış tüm tartışmaların detaylarını ve sorunla ilgili olarak alınan kararları belgelemek; muhasebe meslek mensubunun en çok menfaatine olan durum olabilir.
- 100.23 Eğer önemli bir çatışma çözülemiyorsa, bir muhasebe meslek mensubu ilgili meslek kuruluşu veya yasal danışmanlardan mesleki danışmanlık almayı tercih edebilir. Eğer 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.
- 100.24 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 ekinde veya belirli bir görevinden çekilmenin ya da bir bütün olarak sözleşmeden, denetim firmasından veya işveren organizasyondan istifa etmenin uygun olup olmadığını kararlaştıracaktır.

#### *Yönetişimden Sorumlu Olan Kişilerle İletişim*

- 100.25 Bu IESBA Etik Kuralları'ndaki hükümlere göre yönetimden sorumlu olan kişilerle iletişime geçildiğinde, muhasebe meslek mensubu ya da denetim firması, iletilecek özel durumların ve konunun niteliği ve önemini göz önünde bulundurarak, işletmenin yönetim yapısı içerisinde iletişime geçilecek uygun kişileri belirleyecektir. Muhasebe meslek mensubu ya da denetim firması, yönetimden sorumlu olan kişilerin bir alt-grubu ile, örneğin bir denetim komitesi ya da bir kişi, iletişime geçerse, muhasebe meslek mensubu ya da denetim firması, yönetimden sorumlu olan tüm kişilerle iletişimin gerekli olup olmadığını, böylece yeterince bilgilendirilip bilgilendirilmediklerini tespit edecektir.

## 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, iletişimler 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, yukarıdaki tür bir bilgi ile ilişki olduğunun farkına vardığında, 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 farz edilecektir.

## KISIM 120

### Tarafsızlık

- 120.1 Tarafsızlık ilkesi, tüm muhasebe meslek mensuplarına önyargı, çıkar çatışması ve diğer kişilerin usulsüz etkilerinden dolayı mesleki ya da ticari yargılarını tehlikeye düşürmeme zorunluluğu yüklemektedir.
- 120.2 Bir muhasebe meslek mensubu, tarafsızlığı zedeleyebilecek durumlara maruz kalabilir. Bu tür durumların tamamının belirlenmesi ve tanımlanması mümkün değildir. Eğer bir durum ya da ilişki bu hizmetler ilgili olarak muhasebe meslek mensubunun mesleki yargısını önyargılı ya da usulsüzce etkiliyor ise muhasebe meslek mensubu bir mesleki faaliyet ya da 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.
- Müşteriler veya işverenin yeterli mesleki hizmet almasını temin etmeyi gerektiren düzeyde mesleki bilgi ve beceriyi korumak, ve
  - Mesleki faaliyetleri uygularken ya da 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:
- Mesleki yeterliliğin elde edilmesi; ve
  - 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 hizmetler veya faaliyetlerin diğer kullanıcılarını, hizmetlerin veya faaliyetlerin doğasında yer alan sınırlamalardan farkında olmalarını sağlayacaktır.

**KISIM 140****Gizlilik**

- 140.1 Gizlilik ilkesi, tüm muhasebe meslek mensuplarına kaçınması gereken aşağıdaki zorunlulukları yüklemektedir:
- (a) Şayet açıklamasını gerektiren yasal veya mesleki bir yetki ya da sorumluluk yoksa; uygun ve özelliikli bir yetki olmadan meslek ve iş ilişkilerinin bir sonucu olarak elde edilmiş gizli bilgileri firmaya 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 makul 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, istihdamını değiştirdiği zaman veya yeni bir müşteri edindiği zaman, muhasebe meslek mensubunun önceki tecrübelerini 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 açıklaması, 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 davranış 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 ününü aksi bir biçimde etkilediği sonucuna vardığı eylemleri kapsar.
- 150.2 Muhasebe meslek mensupları, kendilerini 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 tecrübeler hakkında abartılı iddialarda bulunmayacak; ya da
  - Diğer kişilerin çalışmalarına kötileyici atıflarda ya da asılsız kıyaslarda bulunmayacaktır.

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

	Sayfa
Kısım 200 Giriş .....	31
Kısım 210 Mesleki Görevlendirme .....	38
Kısım 220 Çıkar Çatışmaları .....	43
Kısım 230 İkinci Görüşler .....	50
Kısım 240 Ücret ve Diğer Çeşit Ödemeler .....	51
Kısım 250 Mesleki Hizmetlerin Pazarlanması .....	54
Kısım 260 Hediye ve İkramlar .....	55
Kısım 270 Müşteriden Emanet Olarak Alınan Varlıklar .....	56
Kısım 280 Tarafsızlık - Bütün Hizmetler .....	57
Kısım 290 Bağımsızlık - Denetim ve İnceleme Sözleşmeleri . . . . .	59
Kısım 291 Bağımsızlık - Diğer Güvence Sözleşmeleri . . . . .	136
Yorum 2005-1 .....	171

**KISIM 200****Giriş**

IESBA Etik Kuralları'nın 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 yararını ilgilendiren işletme olup olmadığına, bir denetim müşterisi olamayan 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 Kuralları'nın 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 müşterisinde 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 hizmeti verilen müşteri 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 koşullu 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 hisselerin 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.
- Denetim ekibindeki kıdemli personelin güvence hizmeti verilen müşteri ile uzun süreli ilişki içinde olması.

200.8 Serbest çalışan bir muhasebe meslek mensubu için gözdağı 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 çalışanının 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 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 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 bahşedeceğini 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 Denetim firmasının çalışma ortamında alacağı bazı önlemler aşağıda verilmiştir:
- Temel ilkelere uymanın önemine ağırlık veren denetim firmasının 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 uygulanamadığında 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 işlemesi için izlenmesinden sorumlu olmak üzere bir kıdemli yönetim üyesini atamak.
- Bağımsızlığın gerekli olduğu güvence müşteriler ve ilişkili işletmeler hakkında ortakları ve meslek personelini bilgilendirmek.
- Politikalar ve prosedürlerle uyumu destekleyen bir disiplin mekanizması.
- Kendilerini ilgilendiren temel ilkelerle uyumla ilgili tüm sorunlarda denetim firması içindeki kıdemli seviyelerle iletişimde bulunmak üzere personeli cesaretlendiren ve destekleyen yazılı politikalar ve prosedürler.

200.13 Bir denetim sözleşmesi sözleşmeye özgü olmak üzere çalışma ortamında alınan bazı önlemlere örnekler aşağıda verilmiştir:

- 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 kişilerine 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 bazı önlemlere örnekler aşağıda verilmiştir:
- 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 tecrübeli 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 iletişim sağlayan bir kurumsal yönetim yapısına sahip olması.

**KISIM 210****Mesleki Görevlendirme***Müşteri Kabulü*

- 210.1 Serbest çalışan bir muhasebe meslek mensubu, yeni bir müşteri ilişkisi kabul etmeden önce, bu kabulün temel ilkelerle uyuma yönelik herhangi bir tehdit yaratıp yaratmayacağını belirleyecektir. Dürüstlük veya mesleki davranışa yönelik potansiyel tehditler. Örneğin bu tehditler müşteri (sahipleri, yönetimi veya faaliyetleri) ile alakalı şüpheli konulardan kaynaklanabilir.
- 210.2 Temel ilkelere uyumu tehdit edebilecek, eğer biliniyorsa, müşteri konuları. Örneğin müşterinin yasal olmayan faaliyetlere (kara para aklama gibi) katılması, sahtekarlık ya da şüpheli finansal raporlama uygulamalar bu tehditler kapsamındadır.
- 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 gerekli önlemleri uygulayacaktır.
- Bu tip önlemlere bazı örnekler aşağıda verilmiştir.
- Müşteri, ortakları, 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 mensubu, 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 geçirmelidir.

*Sözleşme Kabulü*

- 210.6 Mesleki yeterlilik ve gerekli özen temel ilkesi, serbest çalışan bir muhasebe meslek mensubu üzerinde; 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 gerekli önlemleri uygulayacaktır. Bu önlemlere bazı örnekler aşağıda verilmiştir:
- 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 etmek veya etmemek için, önlemlerin uygulanmasıyla ortadan kaldırılamayacak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirilemeyecek, temel ilkelere uyuma yönelik tehditler oluşturabilecek durumlar gibi mesleki veya başka türlü, herhangi bir sebebin olup olmadığını belirleyecektir. Örneğin; eğer 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 bazı önlemler uygulanacaktır. Bu önlemlere bazı örnekler aşağıda verilmiştir

- 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 muhasebe 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 muhasebeci meslek mensubuyla, 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 iletişim ya da açıklama ile ilgili yasal ve etik gerekliliklerin varlığı.

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 Kuralları'nın 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 yönetişiminden 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, bir mesleki hizmet sunarken 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 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 sağladığı bir tarafın 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 290 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 uyuşmazlık içinde olan, örneğin boşanma davası ya da ortaklığın feshedilmesi sırasında, aynı konuyla ilgili olarak iki müşteriyi temsil etmek.
- Bir lisans anlaşması altında telif hakkı ücreti hakkında lisans verici için bir güvence raporu hazırlarken; aynı zamanda lisans için ödenecek lisans kullanma tutarının doğruluğunu tavsiye etmek.
- 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, 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 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 çatışmalarını ele alırken, serbest çalışan muhasebe meslek mensubu, gizlilik temel 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 çatışmasıyla 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 makul 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 karışit hale gelebilecek bir durumda sözleşmeyi yürütmesi istendiğinde doğrudur. Muhasebe meslek mensubu, bir çıkar çatışması yaratabilecek durumları tespit etme amacıyla bu tür değişikliklere karşı tetikte 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 gerek-

tiğinde, 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 Eğer denetim firması bir denetim ağı üyesiyse, 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 makul 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 kapsar:

- o Gizliliği korumak konusunda kendilerine açık politikalar ve prosedürler sağlamış ayrı sözleşme ekipleri kullanılmak.
  - o Gizli müşteri bilgilerinin denetim firması içinde bir uygulama alanından diğerine geçişi önünde bariyer 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, örneğin:

- 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 bilgilili 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 halde çatışmanın varlığına yönelik bir itirazda bulunmadı iseler çıkar çatışmasını kabul ettikleri sonucuna varacak şekilde yeterli kanıt olduğu durumlarda, muvafakat müşterinin davranışıyla zımmin 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 müşteriden özel bir muvafakat talep etmesi ve bu muvafakatın 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 muvafakatın sözlü ya da zımmin olması durumunda ve serbest çalışan muhasebe meslek mensubunun çıkar çatışmasına neden olan koşulların niteliğini, tehditleri kabul edilebilir bir düzeye indirmek için uygulanan önlemleri ve alınan muvafakatı 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 işlemle alakalı 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 bilginin açıklanmasını önlemeye yönelik özel mekanizmaların mevcut olması; ve
- Denetim firmasının, makul ve bilgilendirilmiş bir üçüncü tarafın, söz konusu zamanda serbest çalışan muhasebe meslek mensubunun erişiminde olan tüm özellikli bilgileri ve durumları tartarak, denetim firmasının müşteriler veya diğer ilgili üçüncü taraflar için orantısız bir aksi sonuç üretebilecek hizmet sunma kabiliyeti üzerinde bir kısıtlama olduğu için denetim firmasının sözleşmeyi kabul etmesi ya da devam ettirmesinin uygun olduğu sonucuna varabileceğine dair kanaat 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.



## KISIM 230

### İkinci Görüşler

- 230.1 Serbest çalışan bir muhasebe meslek mensubundan, mevcut bir müşteri olamayan 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 müzakerelere girildiğinde, serbest çalışan muhasebe meslek mensubu, uygun görülen ücret ne ise onu 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 ücretle 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 müşteriye 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 IESBA Etik Kurallar'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:
- Ödemelerinin gerekçeleri hakkında müşteriyle önceden yapılmış yazılı sözleşme;
  - Serbest çalışan muhasebe meslek mensubu tarafından yapılan işin ve ücretlendirmenin gerekçelerinin 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 müşteriye 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 muhasebeci 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 muhtabakat 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 değerlendirilemez.

## 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 pazarlanırsa, 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 tecrübeler hakkında abartılı iddialarda bulunmayacaktır; ya da
  - (b) Başka birinin çalışmalarına kötileyici atıflarda ya da asılsız kıyaslarda 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 mensubuna veya çekirdek personele 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 Bazı tehditlerin mevcudiyeti 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 alakasız 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 ilkelerle 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 kaldırılamadığı 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, eğer öyleyse, bu tür varlıkları elinde bulunduran serbest çalışan muhasebe meslek mensubu empoze edilen 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:
- (a) Bu tür varlıkları, kişisel veya denetim firmasının varlıklarından ayrı tutacaktır;
  - (b) Bu tür varlıklar sadece amacına uygun olarak kullanılacaktır;
  - (c) 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
  - (d) 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, eğer bu varlıklar kara para aklama gibi illegal 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. Düşüncede 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, 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:
- 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 kişileriyle tartışmak.

Eğer önlemler, tehdidi ortadan kaldırılamaz 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
Kısım 290'nın Yapısı .....	290.1
Bağımsızlığa Kavramsal Bir Çerçeve Yaklaşımı .....	290.4
Denetim Ağları ve Denetim Ağı Firmaları .....	290.13
Kamu Yararını İlgilendiren İşletmeler .....	290.25
İlişkili İşletmeler .....	290.27
Yönetimden Sorumlu Olanlar .....	290.28
Belgelendirme .....	290.29
Sözleşme Dönemi .....	290.30
Birleşmeler ve Satın Almalar .....	290.33
Bu Kısımın bir Hükmüne Aykırılık .....	290.39
Kavramsal Çerçeve Yaklaşımının Bağımsızlığa Uygulanması .....	290.100
Finansal Çıkarlar .....	290.102
Krediler ve Teminatlar .....	290.117
İş İlişkileri .....	290.123
Ailevi ve Kişisel İlişkiler .....	290.126
Denetim Müşterisinde İstihdam .....	290.132
Denetim Müşterisine Geçici Eleman Tahsis Edilmesi .....	290.140
Denetim Müşterisine Yakın Zamanda Verilen Hizmet .....	290.141

Denetim Müşterisinin Yöneticisi ya da Yetkilisi Olarak Hizmet Vermek.....	290.144
Kıdemli Personelin Denetim Müşterisiyle Uzun Süreli İlişkisi (Ortak Rotasyonu da Dahil) .....	290.148
Denetim Müşterisine Güvence-dışı Hizmetlerin Sağlanması . .....	290.154
Yönetim Sorumlulukları .....	290.159
Muhasebe Kayıtları ve Finansal Tabloların Hazırlanması .....	290.164
Değerleme Hizmetleri .....	290.172
Vergi Hizmetleri .....	290.178
İç Denetim Hizmetleri.....	290.192
IT Sistemleri Hizmetleri .....	290.198
Dava Desteği Hizmetleri .....	290.204
Hukuki Hizmetler.....	290.206
İşe Alım Hizmetleri .....	290.211
Kurumsal Finans Hizmetleri .....	290.213
Ücretler.....	290.217
Ücretler — Nisbi Büyüklük .....	290.217
Ücretler - Gecikmiş .....	290.220
Koşullu Ücretler.....	290.221
Ödüllendirme ve Değerlendirme Politikaları .....	290.225
Hediye ve İkramlar .....	290.227
Fiili ya da Karşı Davalar .....	290.228
Kullanım ve Dağıtım Hakkında bir Kısıtlama İçeren Raporlar.....	290.500

---

**Kısım 290'nın Yapısı**

- 290.1 Bu kısım, serbest çalışan bir muhasebe meslek mensubunun finansal tablolar hakkında bir kanaat 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 şartların 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 sözleşmelerinin bulunduğu durumlar kamu yararını ilgilendirmektedir. Dolayısıyla bu kurallar denetim ekibinin üyelerinin, denetim şirketlerinin ve denetim ağına bulunan şirketlerin denetim müşterilerinden bağımsız olmasını gerektirir.
- 290.5 Bu kısmın amacı, bağımsızlığı elde etme ve korumak için aşağıda açıklanan kavramsal çerçeve yaklaşımını uygulamada denetim firmalarına ve denetim ekibinin üyelerine yardımcı olmalıdır.
- 290.6 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

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 şüphecilığe gölge düşüğü 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 durumları 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 firmaları ve denetim ekibi üyelerinin gerek duy-

duğu 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 alıkoyar.

- 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 etmeme 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 almayı 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 kısımda ele alınan konular bağımsızlığa yönelik tehditlerin öneme 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 Kontrol Standardı 1'e "Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri İle Diğer Güvence*

*Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler İçin Kalite Kontrol”* (UKKS1) göre, ilgili etik kurallar tarafından istenildiğinde bağımsızlığın korunduğuna dair makul güvence sağlamak üzere politikalar ve prosedürler tasarlanmak zorundadır. Ayrıca, *Uluslararası Denetim Standartları* (UDS’ler), sözleşmeye uygulanacak bağımsızlık kurallarına uyulduğu 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 firmasının denetim ağı içerisindeki diğer denetim firmalarının finansal tablo denetim müşterilerinden bağımsız olması gerekir (Bu IESBA Etik Kuralları’nda başka bir biçimde belirtilmediği sürece). Bir denetim ağı firmasına uygulanan bu kısımdaki bağımsızlık kuralları, işletmenin kendisinin bir denetim firması tanımını karşılamasına 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 öyle bir yapı olabilir ki işbirliği yapan 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 denetim firmaları 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 amaçlandığı 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 paylaşmaları durumunda, bunun 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 amaçlandığı ve yapı içerisindeki işletmelerin ortak bir marka ismi paylaşmaları durumunda, bunun bir denetim ağı olduğu düşünülür. Ortak bir marka adı, ortak parafı 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 firmaları olmadıklarını nasıl açıklayacaklarını dikkatlice düşünmeleri gerekmektedir.
- 290.23 Daha büyük yapının, işbirliği amaçlandığı 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 olmadığı

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 Yararını İlgilendiren İşletmeler

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

- (a) Borsada işlem gören tüm işletmeler, ve
- (b) Aşağıdaki tüm işletmeler:
  - (i) Düzenleme ya da yasalarca bir kamu yararını ilgilendiren 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 dahil herhangi bir ilgili düzenleyici tarafından yayınlanabilir.

290.26 Denetim firmaları ve üye kuruluşlar, ilave işletmeleri ya da işletmelerin belirli kategorilerini, kamu yararını ilgilendiren 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 sayıdaki ortaklar için bir emanet kapasitesinde varlıkları tutmak. Örnekler, finansal kuruluşları içerebilir, örneğin bankalar, 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 ilişkili işletmeleri kapsar (başka bir biçimde belirtilmediği sürece). Tüm diğer denetim müşterileri için, bu kısımda denetim müşterine 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 Kuralları 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:

- (a) Bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemede ve değerlendirmede denetim firmasının yargısını dikkate alma,
- (b) Bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek için uygulanan önlemlerinin uygunluğunu dikkate alma,

(c) Gerekli adımları atma.

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

Yönetişimden sorumlu olan kişilerle iletişime geçmek için bu kısımdaki kurallar ile uyumlu olarak, denetim firması, iletilecek özel durumların ve konunun niteliği ve önemini göz önünde bulundurarak, işletmenin yönetim yapısı içerisinde iletişime geçilecek uygun kişileri belirleyecektir. Denetim firması, yönetimden sorumlu olanların bir alt grubu, örneğin bir denetim komitesi ya da bir kişi iletişime geçerse, denetim firması, yönetimden sorumlu olan tüm kişilerle iletişimin gerekli olup olmadığını, böylece yeterince bilgilendirilip bilgilendirilmediklerini tespit edecektir.

### 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 varmadığını 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 etmesinden 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 Eğer finansal tabloların kapsadığı dönemde veya sonrasında ancak denetim ekibinin denetim hizmetlerine başlamasından önce ve bu hizmetlere, 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 hizmetini 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 sonuçlarının 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 alım sonucunda, bir denetim müşterisinin ilişkili işletmesi haline geldiğinde; denetim firması, birleşme ya da alımın 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 denetim firması ve ya mensupları, 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 (örneğin ilgili işletme 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 sonlandırılmayacağını 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 sonra 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 sözleşmenin kalite kontrol incelemesinde sorumlu kişi olmayacaktır; ve
- (c) Gerektiğinde uygun geçiş önlemleri uygulanacaktır ve yönetimden sorumlu olanlarla tartışacaktır. Geçiş önlemleri örnekleri aşağıdakileri içerir;
  - 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 değerlendirilmesinin sağlanması için başka bir denetim firması görevlendirmek ya da sunulan güvence-dışı hizmetinin başka bir denetim firması tarafından yeniden yapılanmasını sağlamak.

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 yönetimden 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:

- (a) Bu tür çıkar ya da ilişki tarafından oluşturulan tehdidin önemi değerlendirip ve bu değerlendirmeyi yönetimden sorumlu olanlarla tartıştıktan;

- (b) Paragraf 290.35 (b)-(c) kurallarına uyarak; ve
- (c) 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 kurallar yerine getirilmiş olsa bile, tarafsızlığın zarar göreceğine dair çıkar ve ilişkilerin ortaya çıkardığı tehdidin çok önemli kalıp kalmayacağını değerlendirecekler ve eğer böyleyse, denetim firması denetçiliği bırakacaktır.
- 290.38 Muhasebe meslek mensubu, birleşme ya da alımın yürürlük tarihinde güvence hizmeti ilişkisini sonlandırmamış ise; paragraf 290.34 ve 290.36'da kapsanan tüm çıkar ve ilişkileri ve neden sözleşmeyi sonlandırmayacağına dair sebepleri, uygulanan geçiş önlemlerini, yönetimden 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 kalmayacağını gerekçesini belgelendirilecektir.

### **Bu Kısımın bir Hükmüne Aykırılık**

- 290.39 Bu kısmın bir hükmüne aykırılık, denetim firmasının bağımsızlığının korunduğuna dair makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanmış politika ve prosedürlere sahip olmasına rağmen oluşabilir. Bir ihlalin sonucu, denetim sözleşmesinin sonlandırılmasının gerekli olması olabilir.
- 290.40 Denetim firması; 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 ve gerekli önlemleri alması gereken bağımsızlık kurallarına tabi olan kişilere iletacaktır. Denetim firması, bu ayrılığın önemini ve denetim firmasının tarafsızlığı ve denetim raporu yayınlama yetisi üzerindeki etkisini değerlendirecektir. Bu aykırılığın önemi aşağıdaki benzer 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 önemliliğine bağlı olarak denetim sözleşmesini sonlandırmak gerekebilir veya aykırılığın sonuçlarını yeterince ortaya koymak için önlemlerin alınması 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 anda muhasebe meslek mensubunun erişiminde olan tüm özellik-

li 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 işi yeniden yapmak;
- Gerekli olduğu kadarıyla, denetim müşterisine etkilenen denetim işini 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 değerlendirmesi 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 yönetimden 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 yönetimden sorumlu olanlarla tartışacak veya yönetimden sorumlu olanların bu önlemi almasını önerecektir. Denetim firması, yönetimden sorumlu olanlar daha az önemli aykırılıkları raporlamak için alternatif bir zamanlama belirlememişse, ay-

kırılışı 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; ve
- 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 yönetişimden sorumlu olanlara yazılı olarak bildirecektir ve bu aykırılığın sonuçlarını yeterli bir biçimde ele almak için alınabilecek ya da alınmış önleme dair yönetişimden 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. Yönetişimden 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 sonlandırmasına 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 dene-

tim 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 yönetimden sorumlu olanlarla tartışacaktır.

- 290.49 Denetim firması, aykırılığı, alınan önlemler, alınan kilit kararlar ve yönetimden 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.

**290.50 ila 290.99 arasında ki paragraflar bilerek boş bırakılmıştır.**

## Kavramsal Çerçeve Yaklaşımının Bağımsızlığa Uygulanması

290.100 Paragraf 290.102 ila 290.228, 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. 125, 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 bulundurmamak, kişisel çıkar tehdidi oluşturabilir. Oluşmuş herhangi bir tehdidin varlığı ve önemi aşağıdakilere bağlıdır:

- Finansal çıkarı elinde bulunduran kişinin rolü,
- Finansal çıkarın doğrudan ya da dolaylı olması, ve
- Finansal çıkarın maddi önemi.

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 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 olmadığı, bu IESBA Etik Kurallar, bu finansal çıkarı dolaylı finansal çıkar olarak tanımlar.

- 290.104 Eğer bir denetim ekibini 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, müşteride doğrudan bir finansal çıkarı ya da önemli bir dolaylı finansal çıkarı bulunmamalıdır: denetim ekibinin üyesi, bu kişinin çekerde aile üyesi, ya da denetim firması.
- 290.105 Denetim ekibini üyesi; 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 önlemlere örnekler aşağıdakileri içerir:

- 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 tehdi o kadar belirgindir ki hiçbir önlem bu tehdi 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 çıkarının emeklilik fayda planı tutulursa, kişisel çıkar tehdi oluşur. Tehdidin önemi değerlendirilecek ve bu tehdi 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 tehdi o kadar belirgindir ki hiçbir önlem bu tehdi 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 tehdi o kadar belirgindir ki hiçbir önlem bu tehdi 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 müşterisinde 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 hakkında 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 de 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 etki tatbik etmiyorsa bağımsızlığa zarar vermediği varsayılacaktır. Eğer 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 Denetim müşterisinin, yöneticisinin, yetkilisinin veya kontrol gücü bulunan bir sahibinin bir işletmede finansal çıkara sahip olduğunun bilindiği durumda veya denetim ekibi üyesinin veya bir kişinin birinci derecede yakın olan aile üyelerinden birisinin ya da denetim firmasının da bu işletmede finansal çıkarı bulunduğu durumda kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehdidi oluşabilir. Herhangi bir tehdidin varlığı ve önemi aşağıdaki gibi faktörlere bağlı olacaktır:

- Meslek mensubunun denetim ekibindeki rolü;
- İşletmenin sahipliğinin dar mı yoksa geniş mi olduğu;
- Çıkarın yatırımcıya işletmeyi kontrol edebilmek ya da önemli ölçüde etkileyebilme olanağı 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 Mütevellî 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 aşgari 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.

Aşağıdaki durumlar hariç olmak üzere bu tür bir çıkara sahip olunamaz:

- (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 üzerindeki 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 bulunduranlar tarafından ortaya çıkarılmış bir kişisel çıkar tehdidi olup olmadığını belirleyeceklerdir:

- (a) Yukarıda belirtilenler dışında denetim firmasının ortakları ve meslek çalışanları veya 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 miktarda 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 miktarda olmasın. Finansal çıkarın elden çıkarılmasında gecikme durumunda, herhangi bir önlemin gerekli olup olmadığına dair bir karar alınacaktır.

### **Krediler ve Teminatlar**

290.117 Banka ya da benzeri bir 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, kuralları 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.

- 290.118 Banka ya da benzeri bir kuruluş olan bir denetim müşterisinden, denetim firmasına verilen bir kredi normal borçlanma prosedürleri, kuralları 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.
- 290.119 Banka ya da benzeri bir 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, Kuralları ve koşulları altında verildiyse bağımsızlığa yönelik tehdit yaratmaz. İpotekli gayrimenkul kredileri, banka açık kredileri, araba kredileri ve kredi kartı bakiyeleri bu tür kredilere örnektir.
- 290.120 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.
- 290.121 Benzer şekilde, eğer denetim firması ya da denetim ekibi üyesi ya da bu kişinin çekirdek aile üyesi, bir denetim müşterisine kredi veya kredi teminatı verirse ortaya çıkan kişisel çıkar tehdidi o kadar belirgindir ki ancak kredi ya da kredi teminatı 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, banka, broker ya da benzeri bir kuruluş olan bir denetim müşterisinde mevduat ya da broker hesabı varsa, eğer bu mevduat ta da hesap normal ticari koşullar altında tutulmuş ise bağımsızlığa yönelik bir tehdit oluşmaz.

### **İş İlişkileri**

290.123 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 ilişki örnekleri aşağıdakileri içerir:

- Müşteriyle ya da kontrol eden sahibi, direktörü, yetkilisi ya da müşteri için kıdemli yönetim fonksiyonlarını yerine getiren diğer bir kişiyle ortak bir girişimde bir finansal çıkara sahip bulunmak.
- Denetim firmasının bir ya da daha fazla hizmet ya da ürünü ile müşteri bir ya da daha fazla hizmet ya da ürününü bir araya getiren düzenlemeler ve iki tarafa da referans vererek bu paketi müşterilerine pazarlamak.
- Denetim firmasının, müşterinin ürün veya hizmetlerin dağıtması ya da pazarlamasını ya da müşterinin, denetim firmasının ürün veya hizmetlerin dağıtması 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.

Denetim ekibi üyesi durumunda, söz konusu finansal çıkar 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.

290.124 Denetim firması ya da denetim ekibi üyesi ya da bu kişinin çekirdek aile üyesinin, az hissedarı olan bir işletmede bir çıkar bulundurduğu ve denetim müşterisi, ya da bu müşterinin direktörü ya da çalışanının ya da bununla ilgi herhangi bir grubun da bu işletmede çıkar 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 çıkar, 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.

290.125 Denetim firması ya da denetim ekibi üyesi ya da bu kişinin çekirdek aile üyesinin bir denetim müşterisinden mal ya da hizmet satın alması eğer alışveriş normal iş çerçevesinde 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

290.126 Bir denetim ekibi üyesi ile denetim müşterisinin direktörü, 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 varlığı ve önemi, kişinin denetim ekibindeki sorumlulukla-

rı, aile üyesinin veya diğer kişilerin müşterideki rolü ve ilişkisinin yakınlığı gibi çeşitli faktörlere bağlı olacaktır.

290.127 Denetim ekibi üyesinin çekirdek aile üyesi;

- (a) Denetim müşterisinin direktör ya da yetkili ise; ya da
- (b) Denetim firmasının görüş bildireceği, müşterinin muhasebe kayıtları ya da finansal tablolarının hazırlanması üzerinde önemli bir 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.

290.128 Bir denetim ekibi üyesinin çekirdek aile üyesi, sözleşmenin konu bilgisini önemli derecede etkileyecek bir pozisyonda olan çalışanı ise bağımsızlığa yönelik tehdit ortaya çıkar.

Bu tehditlerin önemi aşağıdaki benzer 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 önlemlere örnekler aşağıdakileri içerir:

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

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

- (a) Denetim müşterisinin direktör ya da yetkili ise; ya da

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

Bu tehditlerin önemi aşağıdaki benzer 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 önlemlere örnekler aşağıdakileri içerir:

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

290.130 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 aşağıdaki 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 önlemlere örnekler aşağıdakileri içerir:



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

290.131 (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 direktörü, 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 benzer faktörlere dayanacaktır:

- Denetim firması ortağı ya da çalışanı ile müşterinin direktörü 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 önlemlere örnekler aşağıdakileri içerir:

- 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.

## Denetim Müşterisinde İstihdam

290.132 Denetim müşterisinin direktörü, 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 ise yakınlık ya da gözdağı tehdidi oluşabilir.

290.133 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 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 önemli 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.

290.134 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 irtibat kurma sorumluluğu olup olmadığı.

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

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

290.135 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 tehdidi ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır.

290.136 Denetim ekibinin bir üyesinin, gelecekteki bir zamanda müşteriye katılacağını veya katılabileceğini bilerek, denetim sözleşmesine katılması durumunda, kişisel çıkar tehdidi ortaya çıkar. Denetim firmasının politikaları ve prosedürleri, denetim ekibi üyelerinin müşterileri 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 önlemlere örnekler aşağıdakileri içerir:

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

*Kamu Yararını İlgilendiren İşletme Olan Denetim Müşterileri*

290.137 Baş denetim ortağın, aşağıdaki şekillerde kamu yararını ilgilendiren işletme olan denetim müşterisine katılması durumunda yakınlık ya da gözdağı tehdidi ortaya çıkar:

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

Ortağın, baş denetim ortağı olmayı bırakmasına müteakiben kamu yararını ilgilendiren 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 olması durumu haricinde bağımsızlığın zarar gördüğü varsayılacaktır.

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

- (a) İşletmenin muhasebe kayıtları ya da finansal tablolarının hazırlanması üzerinde önemli etkisi olan bir pozisyonda çalışan ise; ya da
- (b) İşletmenin yöneticisi 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 farz edilecektir.

290.139 Bir şirket birleşmesinin sonucu olarak, eğer eski baş denetim ortağı ya da denetim firmasının eski Kıdemli ya da Yönetici Ortağı olan kişi paragraf 290.137 ve 290.138'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 her-

hangi 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, yönetimden sorumlu olanlarla tartışılmışsa, bağımsızlığın zarar görmediği varsayılacaktır

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

290.140 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 içerir:

- 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 ekibine dahil etmemek.

### Denetim Müşterisine Yakın Zamanda Verilen Hizmet

290.141 Eğer denetim ekibinin üyesi, yakın zaman önce denetim müşterisinin yöneticisi, yetkilisi ya da çalışanı olarak hizmet vermiş ise kişisel çıkar veya 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.

290.142 Eğer denetim ekibinin üyesi, denetim raporunun kapsadığı dönem içinde denetim müşterisinin direktörü 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 ortaya çıkan tehdit o kadar belirgindir ki hiçbir önlem bu tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indiremez. Dolayısıyla, bu kişiler denetim ekibinde görevlendirilmeyeceklerdir.

290.143 Eğer denetim ekibinin üyesi, denetim raporunun kapsadığı dönem öncesinde denetim müşterisinin direktörü 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 benzer 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**

- 290.144 Eğer denetim firmasının ortağı ya da çalışanı, denetim müşterisinin direktörü 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, hiçbir ortak ya da çalışan, denetim müşterisinin yöneticisi ya da yetkilisi olarak hizmet vermeyecektir.
- 290.145 Şirket Genel Sekreteri 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.
- 290.146 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 290.144'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.
- 290.147 Şirketin 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

290.148 Bir denetim sözleşmesinde uzun süre aynı kıdemli personelin kullanılması yakınlık ve kişisel çıkar tehdidi oluşturur. Bu tehditlerin önemi aşağıdaki benzer 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 içerir:

- 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 Yararını İlgilendiren İşletme Olan Denetim Müşterileri

290.149 Kamu yararını ilgilendiren bir işletmenin denetimi ile ilgili olarak, bir kişi yedi yıldan fazla baş denetim ortağı olmayacaktır. Bu süre geçtikten sonra, kişi müşteri için iki yıl geçmedikçe sözleşme ekibinin üyesi ya da baş denetim ortağı olmayacaktır.



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

290.150 Paragraf 290.149'e rağmen, sürekliliği özellikle denetim kalitesi için önemli olan baş denetim ortaklarına, denetim firmasının kontrolü dışındaki öngörülemeyen şartlar nedeniyle nadir durumlarda, tehdit ortadan kaldırılabildiği 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 gibi bir durum olabilir, denetim ekibinde ilave bir yıl daha kalabilir.

290.151 Diğer ortakların, bir kamu yararını ilgilendiren işletme olan denetim müşterisiyle uzun süreli ilişkileri, yakınlık ve kişisel çıkar tehdidi oluşturur. Bu tehditlerin önemi aşağıdaki benzer 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 içerir:

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

290.152 Bir denetim müşterisi, kamu yararını ilgilendiren bir işletme haline

geldiğinde, kişinin baş denetim ortağı olarak, denetim müşterisinin kamu yararını ilgilendiren bir işletme haline gelmesinden önce, denetim müşterisine hizmet ettiği sürenin uzunluğu, rotasyonun zamanlaması belirlenirken dikkate alınacaktır. Eğer müşteri kamu yararını ilgilendiren 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 yararını ilgilendiren 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.

- 290.153 Denetim firmasının, kamu yararını ilgilendiren bir işletme denetiminde baş denetim ortağı olarak hizmet verecek yeterli bilgi ve deneyime sahip çok az kişiye sahip olduğu durumda, baş denetim ortaklarının rotasyonu, müsait bir önlem olmayabilir. Eğer ilgili yasa ma 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**

- 290.154 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.
- 290.155 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.

290.156 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.

290.160 Bir denetim firması, bu kısım altında başka türlü kısıtlanmamış olması şartıyla, denetim müşterisinin aşağıdaki ilişkili işletmelerine güvence-dışı hizmet verebilir:

- (a) Denetim müşterisi olmayan, denetim müşterisi üzerinde doğrudan ya da dolaylı kontrolü olan bir işletme;
- (b) 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
- (c) 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 sağlanması doğan herhangi bir tehdit, önlemlerin uygulanmasıyla ortadan kaldırılmış ya da kabul edilebilir bir düzeye indirilmiş olduğu sonucuna varmak kabul edilebilir ise.

290.158 Müşterinin aşağıdaki durumlarda bir kamu yararını ilgilendiren işletme olması durumunda, denetim müşterisine verilen bir güvence-dışı hizmet, denetim firmasının bağımsızlığını bozmaz:

- (a) Kamu yararını ilgilendiren bir işletme olmayan denetim müşterisine, daha önceden verilmiş güvence-dışı hizmet bu kısımdaki hükümlerle uyumlu ise;

- (b) Bu kısım altında kamu yararını ilgilendiren bir işletme olan denetim müşterisine sunulmasına izin verilmeyen hizmetler, müşterinin kamu yararını ilgilendiren 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*

290.159 Bir işletmenin yönetimi, işletmenin hissedarlarının çıkarına 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.

290.160 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.

290.161 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.

290.162 Eğer 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 yönetim sorumluluğu üstlenmeyecektir.

290.163 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 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 yargılar da bulunma ve kararlar alma fırsatı tanıdığıında ilaveten azaltılmış olur.

*Muhasebe Kayıtları ve Finansal Tabloların Hazırlanması*

## Genel Hükümler

290.164 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 zaman kayıtları ve müşteri emirleri)..

290.165 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.

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

- Muhasebe standartları 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.

290.167 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 di-

ğesine 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 yararını ilgilendiren işletme olmayan denetim müşterileri

290.168 Denetim firması, bu hizmetlerin olağan ya da mekanik nitelikte olduğu kamu yararını ilgilendiren 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 işlemlerin tutulması;
- Müşteri tarafından kodlanmış işlemlerin büyük deftere işlenmesi;
- Müşteri onaylı kayıtların mizana işlenmesi; ve
- Mizandaki bilgilere dayanarak finansal tabloların hazırlanması. Bu durumlarda, ortaya çıkan herhangi bir tehdidi önemi değerlendirilecek ve bu tehdidi ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir seviyeye düşürmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır. Bu tip önlemlere örnekler aşağıdakileri içerir:
- 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 yararını ilgilendiren işletme olan denetim müşterileri

- 290.169 Olağanüstü durumlar hariç, denetim firması kamu yararını ilgilendiren 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.
- 290.170 Paragraf 290.169'ye rağmen, bir denetim firması kamu yararını ilgilendiren işletme olan bir denetim müşterisinin birimleri ya da ilgili 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

- 290.171 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 getirilmesinde 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, yönetimden sorumlu olanlarla görüşülmesi.

### *Değerleme Hizmetleri*

#### Genel Hükümler

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

290.173 Bir denetim müşterisi için değerlendirme hizmeti yürütmek, kendi kendini denetim tehdidi oluşturabilir.

Herhangi bir tehdidin varlığı ve önemi aşağıdaki benzer faktörlere dayanacaktır:

- Değerlemenin, finansal tablolar üzerinde önemli bir etkiye sahip olup olmayacağına.
- Değerleme metodolojisi 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, ciddi kalıtsal oynaklık oluşturabilecek bir durumun gelecek etkinliklerine bağımlılık derecesine.
- Finansal tablolardaki açıklamaların kapsamı ve açıklığına.

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

- 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.

290.174 Bazı değerlemeler, 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 değerlemenin sonuçlarının maddi olarak farklı olma olasılığı yoktur.

290.175 Eğer denetim firmasından, vergi raporlaması yükümlülükleri ya da vergi planlama amaçları için denetim müşterisine yardım etmek üzere bir değerlendirme yürütmesi istenirse ve değerlemenin sonuçları finansal tablolar üzerinde doğrudan bir etkiye sahip olmayacak ise paragraf 290.188'deki hükümler uygulanır.

Kamu yararını ilgilendiren işletme olmayan denetim müşterileri

290.176 Denetim müşterisinin, kamu yararını ilgilendiren 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 yararını ilgilendiren işletme olan denetim müşterileri

290.177 Eğer değerlemelerin, ayrı ayrı ya da bir arda, denetim firmasının görüş bildireceği finansal tablolar üzerinde önemli bir etkisi olacaksa,

denetim firması kamu yararını ilgilendiren bir işletme olan denetim müşterisine değerlendirme hizmeti vermeyecektir.

### *Vergi Hizmetleri*

290.178 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 pratikte bu faaliyetler genellikle birbiriyle alakalıdır.

290.179 Belirli vergi hizmetlerini yapmak, kendi kendini denetim ve taraf tutma tehdidi oluşturur. Tüm tehditlerin varlığı ve önemi aşağıdaki benzer 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*

290.180 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 beyanı 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 yararını ilgilendiren işletme olmayan denetim müşterileri

290.181 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:

- (a) İlgili vergi yasa ve düzenlemesinin karmaşıklığı ve bunları uygularken gerekli yargının derecesi;
- (b) Müşterinin personelinin vergi uzmanlıklarının düzeyi; ve
- (c) 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;
- Eğer bu hizmet denetim ekibi üyesi tarafından yapılmışsa, vergi hesaplamalarının incelenmesi için uygun tecrübeye sahip bir ortak ya da kıdemli yetkili üyeden yararlanmak; veya
- Bir dış vergi uzmanından hizmet hakkında danışmanlık almak.

Kamu yararını ilgilendiren işletme olan denetim müşterileri

290.182 Olağanüstü durumlar hariç, denetim firması, denetim müşterisinin kamu yararını ilgilendiren bir işletme olması halinde, denetim firmasının görüş bildireceği finansal tablolar için önemli olan muhasebe kayıtlarının hazırlanması amacıyla, cari ve ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin (ya da varlıklarının) vergi hesaplamalarını hazırlamayacaktır.

290.183 Bu kısım altında başka bir biçimde izin verilmemiş olan, muhasebe kayıtlarının hazırlanması amacıyla, denetim müşterisine cari ve ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin (ya da varlıklarının) hesaplamalarının hazırlanması, denetim müşterisi için başka bir ayarlama yapmak mümkün olmadığında olağanüstü veya diğer beklenmedik durumlarda, denetim müşterilerine verilebilir. Şu hallerde bu tür bir durum olabilir:(a) cari ve ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin (ya da varlıklarının) zamanında hazırlanması konusunda müşteriye yardım etmek üzere, müşterinin işleri 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 şartlarının yerine getirilmesinde 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, yönetimden sorumlu olanlarla görüşülmesi. Vergi Planlaması ve Diğer Vergi Danışmanlık Hizmetleri

290.184 Vergi planlama ya da diğer vergi danışmanlığı hizmetleri, müşteriye işlerini vergi konusunda nasıl etkin olarak yapılandıracağını tavsiye etmek ya da yeni bir vergi yasası ya da düzenlemesinin uygulanması hakkında tavsiyede bulunmak gibi çok geniş bir aralıktaki hizmetlerden oluşur.

290.185 Danışmanlığın, finansal tablolarda yansıtılacak konuları etkileyecek olduğu durumlarda, kendi kendini denetim tehdidi oluşabilir. Herhangi bir tehdidin varlığı ve önemi aşağıdaki gibi faktörlere dayanacaktır:

- Finansal tablolardaki vergi tavsiyesi için uygun muamelelerin belirlenmesine dahil olan öznellik derecesi;
- Vergi danışmanlığının sonucunun finansal tablolar üzerinde sahip olacağı maddi etkinin kapsamı;
- Vergi danışmanlığının etkinliğinin finansal tablolardaki muhasebe muamelelerine ya da sunumuna dayanıp dayanmadığı ve muhasebe muameleleri 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 muamelesinin, özel bir hükümlerle 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.

290.186 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 muamelelerini 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.

290.187 Vergi danışmanlığının etkililiğinin finansal tablolardaki belli bir muhasebe muamelesine ya da sunuma dayandığı durumlarda ve:

- (a) Denetim ekibinin, ilgili muhasebe muamelelerinin 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.

290.188 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 290.172 ila 290.177'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), eğer 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 oluşturmaz. Eğer, değerlendirme bu tür bir dış incelemeye tabi değilse ve etki finansal tablolar için önemli ise ortaya çıkan tüm tehditlerin mevcudiyeti ve önemi aşağıdaki faktörlere dayanacaktır:

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

290.189 Vergi otoriteleri, belirli bir konuda müşterinin argümanlarını reddettiğine dair müşteriye bildirimde bulunduysa ve vergi otoritesi ya da müşteri konunun resmi bir dava muamelesinde, 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 desteklediği;
- 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 muamelelerini inceleyecek, vergi hizmeti sağlamaya katılmamış, bir vergi uzmanı kullanmak;
- Bir dış vergi uzmanından hizmet hakkında danışmanlık almak.

290.190 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 bu tür hizmet vermeyecektir. Neyin “kamu duruşması ya da mahkemeyi” oluşturduğu, o ülkede vergi mahkemelerinin nasıl görüldüğüne göre belirlenecektir.

290.191 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

290.192 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 operasyonlarının 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.

290.193 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. Eğer 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.

290.194 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.

290.195 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.

290.196 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 ayını derecesinin yapmada bu iç denetim hizmetinin sonuçlarını kullanacak olması ihtimali nedeniyle, bir kendi kendini denetim tehdidi ortaya çıkar. Bu tehdidin önemi 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 yararını ilgilendiren işletme olan denetim müşterileri

290.197 Denetim müşterisinin, bir kamu yararını ilgilendiren 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

290.198 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.

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

- (a) Finansal raporlama üzerindeki iç kontrolle ilgili 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 yararını ilgilendiren işletme olmayan denetim müşterileri

- 290.200 Kamu yararını ilgilendiren 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 kendine denetim tehdidi oluşturur.
- 290.201 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.
- 290.202 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 yararını ilgilendiren işletme olan denetim müşterileri

290.203 Denetim müşterisinin, kamu yararını ilgilendiren 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, bilgi üreten.

### *Dava Desteği Hizmetleri*

290.204 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.

290.205 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 290.172 ila 290.177 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*

290.206 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 kapsa-

yan, geniş ve farklı alanları içerebilir. Denetim müşterisi olan bir işletmeye hukuk hizmetleri sağlamak, hem kendi kendini denetim hem de taraf tutma tehdidi oluşturabilir.

290.207 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 benzer 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.

290.208 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 bu tür hizmet veremeyecektir.

290.209 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 önem-



li olmaması durumunda, denetim firması ortaya çıkan tüm taraf tutma 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 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.

290.210 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

290.211 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 yararını ilgilendiren işletme olan denetim müşterileri

290.212 Denetim firması, kamu yararını ilgilendiren 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 potansiyel adayların referans araştırmalarının yürütülmesi.

*Kurumsal Finans Hizmetleri*

290.213 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 artırıcı işlemlerde yardım etmek; ve
- 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 muhasebe muamelelerini ve tüm finansal tablo muamelelerini incelemesi.

290.214 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 ayarlamalar hakkında danışmanlıkta bulunmak, kendi kendini denetim tehdidi oluşturabilir. Herhangi bir tehdidin varlığı ve önemi aşağıdaki benzer 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 muamelesine ya da sunumuna dayanıp dayanmadığı ve ilgili muhasebe muamelesi 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 muamelelerini incelemesi.

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

- (a) (Denetim ekibinin, ilgili muhasebe muamelelerinin 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 denetimi yapılan müşteriye kurumsal finans danışmanlığı verilmeyecektir.

290.216 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 vergi tavsiyesi vermeyecektir.

## Ücretler

### Ücretler — Nisbi Büyüklük

290.217 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 önemi aşağıdaki benzer faktörlere dayanacaktır:

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

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.

290.218 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 benzer 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 Yararını İlgilendiren İşletme Olan Denetim Müşterileri

290.219 Denetim müşterisinin bir kamu yararını ilgilendiren 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 yönetiminde 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. Eğer 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*

290.220 Eğer 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 ödenmemiş kalırsa, tüm tehditlerin mevcudiyeti 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*

290.221 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.

290.222 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.

290.223 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.

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

- Olası ücret tutarlarının çeşitliliğine;
- Üzerinde koşullu ücretin belirleneceği konunun sonucunu, uygun bir otoritenin belirleyip belirlemediğine;
- Hizmetin niteliğine; ve
- Olay ya da muamelenin, 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

290.225 Denetim ekibinin bir üyesinin, denetim müşterisine güvence-dışı hizmetlerin satılması konusunda değerlendirilmiş ya da ödüllendirilmiş olduğu durumlarda, kişisel çıkar tehdidi oluşur. Bu tehdidin önemi 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.

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

## Hediye ve İkramlar

290.227 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 indiremez. Dolayısıyla, denetim firması veya denetim ekibinin bir üyesi bu tür hediye ve ikramları kabul edemez.

## Fiili ya da Karşı Davalar

290.228 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.

**290.229 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 bell 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'ın 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 ile 290.514 arasındaki hükümler, bu denetim sözleşmesi için olan paragraf 290.1 ile 290.228 arasındaki hükümleri uygulama kurallarını değiştirmez.
- 290.504 Yukarıda belirtilen durumlarda izin verilen Kısım 290'ın hükümlerindeki değişiklikler, paragraf 290.505 ile 290.514 arasında açıklanmıştır. Kısım 290'ın hükümleriyle tüm diğer bakımlardan uyumlu olmak zorunludur.

#### *Kamu Yararını İlgilendiren İşletmeler*

- 290.505 Paragraf 290.500 ile 290.502 arasındaki belirtilen kuralların sağlanmış olması halinde, kamu yararını ilgilendiren işletmelerin denetim sözleşmelerine uygulanan paragraf 290.100 ile 290.228 arasındaki ilave şartların uygulanması gerekli değildir

#### *İlişkili İşletmeler*

- 290.506 Paragraf 290.500 ile 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 değerlendirir 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 290.143 arasındaki ilave hükümler sadece sözleşme ekibi üyeleri, birinci derece aile üyeleri ve yakın aile üyelerine uygulanır.

290.509 Ayrıca, paragraf 290.102 ila 290.143 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 inanma sebebi olduğu 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 290.132 ila 290.136 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 290.134’de belirtilenleri kapsar

#### *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 290.154 ila 290.228 arasındaki hükümlere, paragraf 290.504 ila 290.507’ye tabi olarak uyulacaktır.

**KISIM 291**  
**BAĞIMSIZLIK - DİĞER GÜVENCE SÖZLEŞMELERİ**

**İÇİNDEKİLER**

	Paragraf
Kısım 291'in 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
Bu Kısımın bir Hükmüne Aykırılık . . . . .	291.33
Kavramsal Çerçeve Yaklaşımının Bağımsızlığa Uygulanması . . . .	291.100
Finansal Çıkarlar . . . . .	291.104
Krediler ve Teminatlar . . . . .	291.112
İş İlişkileri . . . . .	291.118
Ailevi ve Kişisel İlişkiler . . . . .	291.120
Güvence Müşterisinde İstihdam . . . . .	291.126
Güvence Müşterisine Yakın Zamanda Verilen Hizmet . . . . .	291.130

Güvence Müşterisinin Direktörü ya da Yetkilisi Olarak Hizmet Vermek . . . . .	291.133
Kıdemli Personelin Güvence Müşterisi ile Uzun Süreli İlişkisi . .	291.137
Güvence Müşterisine Güvence-dışı Hizmetlerin Sağlanması . . . .	291.138
Yönetim Sorumlulukları . . . . .	291.141
Diğer Konular . . . . .	291.146
Ücretler . . . . .	291.149
Ücretler - Nisbi Büyüklük . . . . .	291.149
Ücretler - Gecikmiş . . . . .	291.151
Koşullu Ücretler . . . . .	291.152
Hediye ve İkramlar . . . . .	291.156
Fiili ya da Karşı Davalar . . . . .	291.157



**Kısım 291'in 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 durum, 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 kullanımına 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 dürüstlüğüne, tarafsızlığına 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 firmalarının ve güvence 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.
- 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 kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek için gerekli önlemlerin olup olmadığını değerlendirecektir. Eğer karar, bir sözleşmeye devam edip etmeme 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 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'ye göre, ilgili etik standartlar 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 değerlendirilmesi 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 değerlendirilmesi 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 veya yöneticiler ve (b) müşteride ilgili konu bilgisi üzerinde önemli bir etkisi olan pozisyondaki kişiler arasındaki belli ilişkileri yasaklar. Ayrıca, görevin ilgili konusu üzerinde direkt ve önemli etkisi olabilecek müşteri çalışanlarıyla olan ilişkinin bağımsızlığa gölge düşürecek tehdit oluşturup oluşturmadığı 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 sözleşmelerinde, 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 çıkarlarından ve birbirleriyle olan ilişkilerinden kaynaklandığına inanması için sebebi varsa bir değerlendirme yapılacaktır

---

3 Neyin bir denetim ağı firması olduğu hakkında bilgi için bakınız paragraf 290.13 ila 290.24

## Doğrudan Raporlamalı Güvence Sözleşmeleri

291.20 Doğrudan raporlamalı bir güvence sözleşmesinde, güvence ekibi üyeleri ve denetim firması; 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 dağıtımını 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 katılım yoluyla potansiyel kullanıcılar tarafından elde edilmesini sağlamaktır. 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 kurallarının belirlendiği zamanda özellikli olarak isimleriyle tanımlanmamış olduğu bir kullanıcı grubu (örneğin, bir sendikasyon kredisi anlaşmasındaki borç verenler) olması halinde, bu kullanıcılar daha sonra temsilci tarafından üzerinde anlaşılan bağımsızlık kurallarından haberdar edileceklerdir (örneğin, temsilci tarafından denetim firmasının sözleşme mektubunun kullanıcılara açıklanması).

291.23 Eğer denetim firması, aynı müşteri için kullanım ve dağıtım hakkında kısıtlar içermeyen bir güvence raporu da yayınlarsa, paragraf 291.25 ila 291.27'deki hükümler, bu güvence sözleşmesine yönelik olan paragraf 291.1 ila 291.159 arasındaki hükümler, bu güvence sözleşmesine yönelik olan paragraf 291.1 ila 291.157 arasındaki hükümleri uygulama şartını değiştirmez. Eğer denetim firması, aynı müşteri için kullanım ve dağıtım hakkında kısıtlar 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 ila 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 ila 291.132 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 291.132 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 291.112 ila 291.157 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. Belgelendirmenin olmaması, bir denetim firmasının bel-



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

Muhasebe meslek mensubu, bağımsızlık kurallarına 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 varmadığını 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 etmesinden 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, aşağıdaki durumların bağımsızlığa yönelik herhangi bir tehdit oluşturup oluşturmadığını 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 Eğer 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 sonuçlarını 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.

**Bu Kısımın Bir Hükmüne Aykırılık**

- 291.33 Bu kısmın bir hükmüne 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 etkisini 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 böylece denetim firmasının bir güvence 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 önlemleri yönetimden sorumlu olanlarla tartışacak veya sözleşme müşterinin yöneticilerini ya da yönetimden sorumlu olanlardan uygun olanından bu önlemleri almasını önerecektir. Denetim firması, aykırılığı ve önerilen önlemleri, 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 sonuçlarını yeterli bir biçimde ele aldığı ki böylece denetim firmasının bir güvence raporu çıkarabildiğine dair vardığı sonucu da içerecektir.

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

**Kavramsal Çerçeve Yaklaşımının Bağımsızlığa Uygulanması**

- 291.100 Paragraf 291.104 ila 291.157, 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 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 önlemlerin 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 dağıtımını hakkında sınırlama olan güvence raporları için bu paragraflar, 291.21 ila 291.27 arasındaki paragraflar bağlamında okunmalıdır.
- 291.102 Yorum 2005-01, güvence sözleşmeleri için bu kısımda yer alan bağımsızlık kurallarının uygulanması konusunda ilave rehberlik sağlamaktadır.\*
- 291.103 Paragraf 291.104 ila 290. 125, 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 belirlemek amacıyla, kişinin ve kişinin çekirdek aile üyelerinin toplam net serveti dikkate alınabilir.

---

\* Bakınız sayfa 171

## Finansal Çıkarlar

- 291.104 Bir güvence 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.
- 291.105 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 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 olmadığında, bu IESBA Etik Kurallar, bu finansal çıkarı dolaylı finansal çıkar olarak tanımlar.
- 291.106 Eğer bir güvence ekibinin 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 seviyeye 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 ekibini 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 benzer 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 çıkarmalı 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 bir ekibini 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 üyesi, bu kişinin çekirdek aile üyesi ve denetim firması.

291.109 Mütevelli 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 mütevelli, ne mütevellinin çekirdek aile üyesinin ne de denetim firmasının mütevellinin lehdarı olmadığı;
- (b) Mütevelli tarafından güvence müşterisinde tutulan çıkarın, mütevelli için maddi bir önemi olmadığı;
- (c) Mütevellinin, güvence müşterisi üzerindeki ciddi etki tatbik edemediğinde;

- (d) Müteveli, mütevellinin çekirdek aile üyesi ya da denetim firması, güvence müşterisinde, bir finansal çıkarı kapsayan herhangi bir yatırım kararına önemli etkide bulunmadığında.

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 meslek çalışanları ya 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 alı koymak; ya da
- Güvence ekibi üyesinin çalışmalarını inceleyecek bir muhasebe meslek mensubuna sahip olmak.

291.111 Eğer denetim firması, güvence ekibinin 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 finansal 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.

### **Krediler ve Teminatlar**

- 291.112 Banka ya da benzeri bir 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 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 güvence ekibi üyesi ne bu kişinin çekirdek aile üyesi ne de denetim firması bu tür bir kredi ya da teminatı kabul etmeyecektir.
- 291.113 Banka ya da benzeri bir 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 önemler uygulamak mümkün olabilir. Ne güvence sözleşmesine dahil olmuş ne de krediyi almış bir denetim ağı firmasından bir muhasebe meslek mensubu tarafından işin incelenmesi, bu tür bir önleme örnektir.
- 291.114 Banka ya da benzeri bir 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.

- 291.115 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.
- 291.116 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.
- 291.117 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

- 291.118 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 çikara sahip bulunmak.
  - Denetim firmasının bir ya da daha fazla hizmet ya da ürününü müşterinin bir ya da daha fazla hizmet ya da ürünü ile 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.

291.119 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**

291.120 Bir güvence ekibi üyesi ile güvence müşterisinin direktörü ya da yetkilisi ya da belirli bazı çalışanları (rolüne bağlı olarak) arasındaki

ailevi ve kişisel ilişkiler, yakınlık ya da gözdağı tehdidi yaratabilir. Bu tür bir tehdidin varlığı ve önemi, kişinin güvence ekibindeki sorumlulukları, aile üyesinin veya diğer kişilerin müşterideki rolü ve ilişkinin yakınlığı gibi çeşitli faktörlere bağlı olacaktır.

291.121 Güvence ekibi üyesinin çekirdek aile üyesi;

- (a) Güvence müşterisinin direktör 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.

291.122 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 önemi aşağıdaki benzer 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.

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

- Güvence müşterisinde yönetici ya da yetkili ise; ya da

- Güvence sözleşmesinin konu bilgisi üzerinde ciddi etkisi olan bir pozisyonda çalışan ise.

Bu tehditlerin önemi aşağıdaki benzer 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.

291.124 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 politikalarına ve prosedürlerine göre istişare edecektir. Bu tehditlerin önemi aşağıdaki benzer 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.

291.125 (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 direktörü veya yetkilisi ya da çalışanı arasındaki ilişkinin niteliği;
- Denetim firmasının ortak ya da çalışanının güvence ekibiyle olan etkileşimi;
- Ortak ya da çalışanının 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.

### Güvence Müşterisinde İstihdam

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

291.127 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 yönetişimden sorumlu kişileri ile düzenli irtibat kurma 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 tecrübeye sahip kişileri güvence ekibinde görevlendirmek; ya da
- Güvence ekibinin eski üyesinin çalışmalarını inceleyecek bir muhasebe meslek mensubuna sahip olmak..

291.128 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 tehdit-

rin önemi değerlendirilecek ve bu tehdidi ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlem uygulanacaktır.

291.129 Güvence ekibinin bir üyesinin, gelecekte ki bir zamanda müşteriye katılacağını veya katılabileceğini bilerek, güvence sözleşmesine katılması durumunda, kişisel çıkar tehdidi ortaya çıkar. Denetim firmasının politikaları ve prosedürleri, güvence ekibi üyelerinin müşterileri 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**

291.130 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.

291.131 Güvence ekibinin üyesi, güvence raporunun kapsadığı dönemde güvence müşterisinin yöneticisi ya da yetkilisi olarak veya güvence 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 görevlendirilmeyecektir.

291.132 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 benzer faktörlere dayanacaktır:

- Bu kişinin müşteride çalıştığı 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**

291.133 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.

291.134 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 etmek 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.

291.135 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 291.133'ya rağmen, uygulamaya yerel kanunlar, mesleki kurallar veya uygulamalarca özel olarak izin verilmesi halinde ve yö-

netimin 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.

- 291.136 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**

- 291.137 Bir güvence sözleşmesinde uzun süre aynı kıdemli personelin kullanılması yakınlık ve kişisel çıkar tehdidi oluşturur. Bu tehditlerin önemi aşağıdaki benzer faktörlere dayanacaktır:

- Kişinin, ne kadar süredir güvence ekibi üyesi olduğuna;
- Kişinin güvence ekibindeki rolüne;
- 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**

- 291.138 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.
- 291.139 Belli bir güvence-dışı hizmet hakkında özellikli rehberin bu kısma dahil edilmemesi durumunda, kavramsal çerçeve bu belirli durumları değerlendirmede kullanılacaktır.
- 291.140 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*

- 291.141 Bir işletmenin yönetimi, işletmenin hissedarlarının çıkarına 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.
- 291.142 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.

291.143 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.

291.144 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 üstlenmeyecektir. Eğer denetim firması, güvence müşterisine sunduğu diğer herhangi bir hizmeti bir parçası olarak yönetim sorumluluğu üstlenirse, bu sorumluluğun denetim firması tarafından sağlanan güvence sözleşmesinin konu ve konu bilgisi ile ilgili olmadığına garanti verilecektir.

291.145 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 analizine ve sunumuna dayanan yargılarda bulunması ve kararlar alma fırsatı tanıdığında daha da azaltılmış olur.

### *Diğer Konular*

- 291.146 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.
- 291.147 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 denetim tehdidinin önemini değerlendirecek ve bu tehdidi ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulayacaktır.
- 291.148 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*

- 291.149 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 olduğu; ve
- Müşterinin nitel ve/veya nicel olarak denetim firması için önemi.

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.

291.150 Güvence müşterisinden alınan ücretler, bir ortağın müşterilerinden gelen gelirin 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. İş inceleyecek ya da gerektiğinde tavsiye verecek, güvence ekibinin üyesi olmamış bir ilave bir muhasebe meslek mensubu kullanmak, bu tür bir önlemdir.

#### *Ücretler - Gecikmiş*

291.151 Eğer güvence müşterisinden alınacak ücret uzun süre ödenmemiş kalırsa, eğer varsa, özellikle gelecek dönem için güvence raporunun yayınlanmasından önce önemli bir miktarı ödenmemiş ise kişisel çıkar tehdidi oluşabilir. Genel olarak firmanın, söz konusu ücretin ödenmesini, bu tür bir raporunun yayınlanmasından önce istemesi beklenir. Eğer 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 firma için yeniden görevlendirmenin ya da güvence sözleşmesine devam etmenin uygun olup olmadığını belirleyecektir.

### *Koşullu Ücretler*

- 291.152 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.
- 291.153 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.
- 291.154 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.
- 291.155 Bir güvence müşterisine verilen güvence-dışı hizmet için denetim firması tarafından alınan diğer koşullu ücret için tüm tehditlerin mevcudiyeti ve önemi aşağıdaki benzer faktörlere dayanacaktır:
- Olası ücret tutarlarının çeşitliliğine;

- Üzerinde koşullu ücretin belirleneceği konunun sonucunu, uygun bir otoritenin belirleyip belirlemediğine;
- Hizmetin niteliğine; ve
- Olay ya da muamelenin, 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

291.156 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 hediyeler ve ikramları kabul etmeyecektir.

### Fiili ya da Karşı Davalar

291.157 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 karşı pozisyonlarda kalırlarsa, kişisel çıkar ve gözdağı tehdidi ortaya çıkar. Bu tehditlerin ciddiyeti aşağıdaki benzer 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:

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

Eğer 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 değerlendirilmesi 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 muhasebeciden 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. 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 itibariyle, her bir şirketin tespitli rezervleri aşağıdaki gibidir:

	<b>Tespitli 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'sını 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 benzer 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'sını 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 bağımız 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 .....	177
Kısım 310 Çıkar Çatışmaları .....	182
Kısım 320 Bilginin Hazırlanması ve Raporlanması .....	186
Kısım 330 Yeterli Uzmanlıkla Hareket Etme .....	188
Kısım 340 Finansal Çıkarlar, Ödüllendirme ve Finansal Raporlama ve Karar Alımları ile Bağlantılı Teşvikler ...	190
Kısım 350 Rüşvetler .....	193

**KISIM 300****Giriş**

- 300.1 IESBA Etik Kuralları'nın 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 IESBA Etik 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 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 Kuralları'nın 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 kaldıracabilecek 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 Kuralların 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 sürecine 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

### 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.
- Ortaklıklarının 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 ya da 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 yaparken 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 düzeye 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 çatışmasıyla 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 sonlandırarak 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 zımmin olduğu varsayılır.
- 310.10 Açıklamanın sözlü veya muvafakatin sözlü ya da zımmin 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 Kuralları'nın Kısım 320 ve 340'ı bu tür tehditleri idare etmek hakkındaki rehberliği kapsamaktadır.



**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 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:
- (a) Ticari işlemlerin, varlıkların veya borçların özünü açık bir biçimde açıklayan;
  - (b) Zamanında ve uygun bir şekilde bilgi sınıflayan ve kaydeden; ve
  - (c) Olayları tüm önemli taraflarıyla doğru ve bütün olarak yansıtan.
- 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 raporlanması yönünde baskı görmesi (ister dışarıdan isterse de kişisel kazanç olasılığıyla) veya başkalarının davranışları sonucu yanıltıcı bilgiyle ilişkili hale gelmesi sonucu ortaya çıkabilir.

- 320.5 Söz konusu bu tehditlerin önemliliği baskının kaynağı ve işveren organizasyonu içerisindeki kurumsal kültür benzeri 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.
- 320.7 Tehdidin kabul edilebilir bir düzeye çekilmesi mümkün değilse, işletmelerde çalışan muhasebe meslek mensubu yanılıcı olan bilgiye ortak olmayı ya da devam etmeyi reddetmelidir. İşletmelerde çalışan muhasebe meslek mensubu bilmeden yanılıcı 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.

## 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 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, Ödüllendirme ve Finansal Raporlama ve Karar Alımları ile Bağlantılı Teşvikler**

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 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 belirli performans şartlarının karşılanmasıyla bağlantılı uzun vadeli teşvik planlarına katılım yoluyla.

- 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 etkilenebileceği 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 kuruluşteki 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 iç-riden öğrenenlerin ticareti ile ilgili diğere düzenlemeler hakkında güncel eğitim.

**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 bunun 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 Kuralları'nın Bölüm A'sında açıklanan etik çatışmaların çözümüne ilişkin ilke ve rehberleri izleyecektir.

## TANIMLAR

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

Bağımsızlık	<i>Independence</i>	Bağımsızlık: (a) Düşüncede bağımsızlık – mesleki yargıyı olumsuz etkileyecek tesirlerden 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 dürüstlüğü, tarafsızlığı veya mesleki şüpheciliğinin 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 bakmakla yükümlü olunan kişi.
Denetim ekibi	<i>Audit team</i>	(a) Denetim sözleşmesi için sözleşme ekibinin tüm üyeleri; (b) Aşağıdakiler de dahil denetim firması içinde denetim sözleşmesinin sonucunu doğrudan etkileyebilen tüm diğer kişiler:

		<p>i. Denetim sözleşmesinin yürütülmesi ile ilgili olarak sözleşme ortağının kazancına ilişkin öneride bulunanlar veya ilgili sözleşme ortağının üzerindeki, denetim firmasının Kıdemli Ortağı veya Yönetici Ortağına (Genel Müdür veya eşdeğeri) kadar sırasıyla tüm üst düzeydeki kişiler de dahil, doğrudan denetimi, yönetimi veya diğer gözetimini sağlayan kişiler;</p> <p>ii. Sözleşme için teknik ve sektöre özgü konular, işlemler veya olaylar hakkında danışmanlık yapanlar; ve</p> <p>iii. Sözleşmesi için sözleşme kalite kontrol incelemesini yapan kişiler de dahil güvence sözleşmesi için kalite kontrol sunanlar.</p> <p>(c) Denetim ağına dahil firma bünyesinde denetim sözleşmesinin sonucunu doğrudan etkileyebilen tüm kişiler:</p>
Denetim 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 olması durumunda, bu işletmenin finansal tablolarıdır. Konsolide finansal tablolar olması durumunda, grup finansal tabloları olarak da adlandırılan, 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 verme-

		diğine 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.
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.
Denetim ağı firması	<i>Network firm</i>	Bir denetim ağı içerisinde yer alan denetim firması veya işletmedir.
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 veya diğer araçlar yoluyla yararlanma hakkıyla sahip olunan finansal çıkar.

Finansal çıkar	<i>Financial interest</i>	Bir işletmenin hisse senedi veya diğer ipotek, borç senedi veya diğer borçlanma araçları üzerinde bulunan ve bu tür bir finansal çıkarı elde etmeye ilişkin hak ve yükümlülükler ve bu çıkar ile doğrudan ilişkili türev araçları da içeren çıkardır.
Finansal tablolar	<i>Financial statements</i>	Bir işletmenin, belirli bir tarihteki ekonomik varlıklarını veya kaynaklarını ya da finansal raporlama çerçevesine göre bir zaman dilimi için bunlardaki değişiklikleri göstermeyi amaçlayan, ilgili dipnotlar da dahil olmak üzere tarihsel finansal bilgilerin biçimlendirilmiş sunumudur. İlgili dipnotlar genel olarak, önemli muhasebe politikaları ile diğer açıklayıcı bilgilerin özetinden oluşur. Finansal tablolar terimi, tam bir finansal tablo setini ifade edebileceği gibi tek bir finansal tabloya örneğin, bilanço ya da gelir-gider tablosuna veya ilgili açıklayıcı notlara da atıf 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 kriterlere göre değerlendirilmesi veya ölçülmesinin sonucundan hakkında sorumlu taraf dışındaki hedef kullanıcıların güven derecesini artırmak için tasarlanmış bir sonuç bildirdiği sözleşmedir. (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 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 çıkarı sahibi 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>	(a) İnceleme sözleşmesi için sözleşme ekibinin tüm üyeleri ve (b) Aşağıdakiler de dahil denetim firması içinde inceleme sözleşmesinin sonucunu doğrudan etkileyebilen tüm diğer kişiler:

		<p>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;</p> <p>ii. Sözleşme için teknik ve sektöre özgü konular, işlemler veya olaylar hakkında danışmanlık yapanlar ve</p> <p>iii. Sözleşme için sözleşme kalite kontrol incelemesini yapan kişiler de dahil güvence sözleşmesi için kalite kontrol sunanlar.</p> <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 sözleşmesidir.
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 mensubudur.
Kabul edilebilir düzey	<i>Acceptable level</i>	Makul ve konuyla ilgili bilgisi bulunan üçüncü bir tarafın, söz konusu anda muhasebe meslek mensubu erişimindeki tüm özel bilgiler ve durumları değerlendirerek, temel ilkelerle uyumun ihlal edilmediği sonucuna varabileceği bir düzeydir.



Kamu yararını ilgilendiren işletme	<i>Public interest entity</i>	(a) Borsada işlem gören tüm işletmeler ve (b) Aşağıdaki işletmelerdir: (i) Düzenleme ya da yasalarca kamu yararını ilgilendiren işletme olarak tanımlanan işletmelerveya (ii) Düzenleme ya da yasalarca, denetimi borsada işlem gören işletmelerin denetimlerinde uygulananlarla aynı bağımsızlık kurallarıyla uygun olarak içinde yürütülmesi zorunlu tutulan işletmelerdir. Bu tür bir düzenleme, denetim düzenleyicisi de dahil olmak üzere 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 faaliyet	<i>Professional activity</i>	Muhasebe, denetim, vergi, yönetim danışmanlığı ve finansal yönetim hizmetlerini de dahil olmak üzere muhasebe meslek mensupları tarafından yapılan muhasebecilik veya ilgili becerileri gerektiren faaliyetlerdir.
Mesleki hizmetler†	<i>Professional services</i>	Müşteriler için yerine getirilen mesleki faaliyetlerdir.
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 mensubudur.
Muhasebe meslek mensubu	<i>Professional accountant</i>	IFAC üyesi bir mesleki kuruluşun üyesi olan bir kişidir.
Ofis	<i>Office</i>	İster coğrafi olarak isterse de büro hattı olarak organize olmuş ayrı bir alt-gruptur.
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 tablolardır.

Reklam	<i>Advertising</i>	Serbest çalışan muhasebe meslek mensupları tarafından hizmetler veya becerilerin, mesleki işleri tedarik etme düşüncesiyle sunulduğuna ilişkin belgenin kamuya duyurulmasıdır.
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 mensubudur. 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 sözleşmeye ilişkin güvence prosedürlerini yerine getiren, denetim firması ya da bir denetim ağı firması tarafından görevlendirilmiş kişilerin tümüdür. Bu ekip, denetim firması ya da bir denetim ağı firması tarafından görevlendirilmiş dış uzmanları içermez.
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 ekibi" teriminin ayrıca dış denetçinin UDS 610 (Revize 2013), <i>İç Denetçinin Çalışmalarını Kullanma</i> , kurallarına uyarken, denetim sözleşmesi hakkında doğrudan yardım sağlayan müşterinin iç denetim fonksiyonu içindeki kişileri hariç tutar.‡

\* Bu tanımdaki değişiklik, 15 Aralık 2014 tarihinden önce sona eren dönemlerin finansal tablo denetimleri için yürürlükte olacaktır.

† Bu revize tanım, 15 Aralık 2014 tarihinde veya sonrasında sona eren dönemlerin finansal tablo denetimleri için yürürlükte olacaktır. Erken kullanılmasına izin verilir.

‡ UDS 610 (Revize 2013) doğrudan yardımın kullanılması hakkında sınırlar belirler. Ayrıca, dış denetçinin iç denetçilerden doğrudan yardım almasının yasa ya da düzenlemeler tarafından yasaklanmış olabileceğini de dikkate alır. Dolayısıyla, doğrudan yardım kullanma, izin verildiği durumlarla sınırlıdır.

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 değerlendirmesini 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 gerekli olduğunda mesleki, hukuki veya düzenleyici bir organdan uygun yetki almış ortak veya diğer kişilerdir.
Tarihi finansal bilgi	<i>Historical financial information</i>	Belirli bir işletmeyle ilgili olarak esas olarak işletmenin muhasebe sisteminden elde edilen ve geçmiş dönemlerde oluşan ekonomik olaylar hakkında ya da geçmişteki ekonomik durumlar ya da koşullar hakkında, finansal terimlerle sunulan bilgilerdir.
Yakın aile	<i>Close family</i>	Ebeveyn, çocuk veya çekirdek aile ferdi olmayan kardeşlerdir.
Yönetici veya yetkili	<i>Director or officer</i>	Ülkeden ülkeye değişebilen unvanlara bakılmaksızın, işletmenin yönetiminden sorumlu olanlar ya da bu sorumluluğa eşdeğer bir yetkiyle hareket eden kişilerdir.
Yönetişimden sorumlu olanlar	<i>Those charged with governance</i>	İşletmenin stratejik yönü ile işletmenin hesap verebilirliği ile ilgili yükümlülüklerini gözetmek üzere sorumlu olan kişi(ler) ya da organizasyon(lar) (örneğin, kurumsal mütevelli heyeti). Bu sorumluluk finansal raporlama sürecinin gözetimini de içerir. Bazı ülkelerdeki bazı işletmeler için yönetimden sorumlu olanlar, yönetim kadrosunu kapsayabilir. Örneğin, özel ya da kamu kesimi işletmelerinin yönetim kurulu üyeleri, ya da işletme sahipleri.

## Etik Kurallar'da Yer Alan İngilizce Terimlerin Türkçe Karşılıkları 196. 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	: Denetim firması
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 activity	: Mesleki faaliyet
Professional services	: Mesleki hizmetler
Public interest entity	: Kamu yararını ilgilendiren işletme
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	: Yönetimden sorumlu olanlar

## **Yürürlük Tarihi**

15 Aralık 2014 tarihinde veya sonrasında biten dönemlerin finansal tablo denetimleri için yürürlükte olacak “sözleşme ekibi” teriminin revize tanımı hariç, bu IESBA Etik Kurallar

