

Muhasebe Meslek Mensupları İçin
Uluslararası Etik Standartları Kurulu®

Muhasebe Meslek Mensupları İçin Uluslararası Etik Kurallar El Kitabı

Uluslararası Bağımsızlık Standartları
Dahil

2020 Versiyonu



I F A C



TÜRMOB

Muhasebe Meslek Mensupları İçin Uluslararası Etik Kurallar El Kitabı

**Uluslararası Bağımsızlık Standartları
Dahil**

2020 Versiyonu

ULUSLARARASI MUHASEBECİLER FEDERASYONU
International Federation of Accountants (IFAC)
529 Fifth Avenue, 6th Floor New York, New York 10017 USA

Bu yayını, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayınlanmıştır. IFAC'ın misyonu kamu yararına hizmet etmek, yüksek kaliteli mesleki standartlara uyumun tesis ve teşviki yolu ile dünya çapında muhasebe mesleğini güçlendirmek ve güçlü uluslararası ekonomilerin gelişmesine katkıda bulunmak, mesleki standartların uluslararası yakın-samasını arttırmak, mesleğe ilişkin konularda ve kamu yararı meselelerinde görüş bildirmektir.

Bu yayını IFAC'ın bünyesinde faaliyet gösteren Muhasebe Meslek Mensupları için Uluslararası Etik Standartları Kurulu (IESBA) tarafından hazırlanmıştır. Yayının orijinal versiyonunu yalnızca kişisel kullanım için IFAC web sitesinden ücretsiz olarak indirebilirsiniz. www.ifac.org

IFAC. Tüm hakları saklıdır.

Muhasebe Meslek Mensupları için Uluslararası Etik Kurallar™ (Uluslararası Bağımsızlık Standartları dahil™), Görüş Açık Taslaklar, İstisna Raporları ve IESBA'nın diğer yayımları IFAC tarafından yayınlanır ve telif hakkı IFAC'a aittir.

IESBA ve IFAC, bu yayındaki hükümlere güvenerek hareket eden ya da hareket etmekten imtina eden herhangi bir kişinin neden olduğu kayıpta, bu kayıp ister ihmal isterse de başka bir şekilde olsun, sorumluluk kabul etmez.

'Muhasebe Meslek Mensupları için Uluslararası Etik Standartları Kurulu, Muhasebe Meslek Mensupları için Uluslararası Etik Kurallar™ (Bağımsızlık Standartları dahil™), 'Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu', 'IESBA', 'IFAC', IESBA logosu ve IFAC logosu IFAC'ın ticari markaları ya da ABD veya diğer ülkelerde IFAC'ın ticari ve hizmet markaları olarak kayıtlıdır.

Telif Hakkı © Aralık 2020 International Federation of Accountants (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)). Tüm hakları saklıdır. Bu yayının bireysel ve ticari olmayan amaçlar için kullanımı dışında ilgili yayının çoğaltılması, saklanması, iletilmesi vb. kullanımları için IFAC'tan yazılı izin alınması gereklidir. İletişim için permissions@ifac.org

ISBN: 978-1-60815-455-5

TÜRMOB YAYINLAMA İZİNİ

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından Şubat 2021 tarihinde İngilizce olarak yayınlanan, "Muhasebe Meslek Mensupları için Uluslararası Etik Kurallar El Kitabı (Bağımsızlık Standartları dahil) 2020 Baskısı", IFAC'tan izin alınarak Temmuz 2021 tarihinde TÜRMOB tarafından Türkçe'ye çevrilmiştir. IFAC yayınladığının tamamı İngilizce olarak yayınlanır. IFAC söz konusu çevirinin doğruluğu ve tamlığı ya da bunların bir sonucu olarak ortaya çıkabilecek eylemler konusunda herhangi bir sorumluluk üstlenmez.

IFAC tarafından yayınlanan İngilizce metin 'Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards), 2020 Edition © Şubat 2021. Tüm hakları saklıdır.

Türkçe metin "Muhasebe Meslek Mensupları için Uluslararası Etik Kurallar El Kitabı (Bağımsızlık Standartları dahil), 2020 Baskısı" © Temmuz 2021. Tüm hakları saklıdır.

Orijinal Adı: "Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards), 2020 Edition © Şubat 2021

Telif, ticari marka ve izin bilgileri veya iletişim için permissions@ifac.org

Yayın yılı: 2021

Yayınlayan:



ÖNSÖZ

Muhasebe meslek mensupları, müşterilerine sunmuş oldukları hizmetlerle kamusal bir görevi yerine getirmektedirler. Hem işletmeler hem kamu için muhasebe meslek mensuplarının sunmuş oldukları hizmetler, ekonomik gelişmede, şeffaflığın sağlanmasında, finansal faaliyetlerin raporlanmasında önemli bir fonksiyona sahiptir.

İşletmeler ve kamu için vazgeçilmez öneme sahip olan muhasebe mesleğinin sunmuş olduğu hizmetlerin kaliteli ve güvenilir olması bu nedenle büyük önem arz etmektedir.

Etik Kurallar, mesleğin kamu yararı sorumluluğunun farkında olduğunu vurgulayarak muhasebe meslek mensupları için temel etik ilkeleri oluşturmaktadır. Bu temel ilkeler, dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, sır saklama ile mesleğe uygun davranıştır.

Dünya düzeyinde muhasebe meslek mensupları için Etik Kurallar IFAC'ın bağımsız standart yapıcı kurulu olan Muhasebe Meslek Mensupları İçin Uluslararası Etik Standartları Kurulu (IESBA) tarafından yayınlanmaktadır. IESBA muhasebe meslek mensupları için uluslararası ölçekte uygun Uluslararası Etik Kuralları (Uluslararası Bağımsızlık Standartları dahil) geliştiren standart yapıcı bir kuruldur. IESBA, muhasebe meslek mensupları için yüksek kaliteli etik standartlar hazırlayarak yayınlamaktadır.

Uluslararası düzeyde etkin meslek örgütlerinden biri olan TÜRMOB, etik alanında yapılan uluslararası düzenlemeleri izleyerek, IESBA tarafından yayınlanan “Uluslararası Muhasebe Meslek Mensupları İçin Etik Kuralların tercümesini yayınlamaktadır.

TÜRMOB, IESBA Etik Kurallar'ın 2010, 2013, 2014 ve 2015 yıllarının baskılarını yayınlamıştır. Elinizdeki IESBA Etik Kurallar 2021 yılında yapılan değişiklikleri içeren son versiyonunun çevirisi “Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) Tarafından Yayımlanan Standartların Çevrilmesi ve Çoğaltılması Politikası'na” göre gerçekleştirilmiştir.

Bu kitapta yer alan Etik Kurallar 15 Haziran 2021 tarihi itibarıyla uygulamaya girmiştir. Kitabın yararlı olmasını diliyorum.

Emre KARTALOĞLU
TÜRMOB Genel Başkanı

SUNUŞ

Etik kurallar ve etik davranış muhasebe mesleği için vazgeçilmez öneme sahiptir. Bu nedenle, TÜRMOB ve Odalarımız etik konusundaki çalışmalara her zaman büyük önem vermiştir.

Ülkemizde meslek etiği ile ilgili ilk düzenleyici kurallar 1 Haziran 1989 tarih ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'te yer almıştır.

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavir Meslek Ahlakı Kuralları ile İlgili Mecburi Meslek Kararı 18.10.2001 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanarak uygulamaya girmiştir. 19.10.2007 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren "Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Meslek Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik", Uluslararası Muhasebe Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar esas alınarak yayınlanmıştır.

Muhasebe meslek mensupları için etik alanında uluslararası ve ulusal düzeydeki gelişmeleri ve çalışmalarını takip eden TÜRMOB; etik alanında güncel ve özgün çalışmalar gerçekleştirmiştir.

Muhasebe meslek mensuplarının uzaktan ve yüz yüze eğitim yöntemleriyle teorik ve uygulamalı etik eğitimi almaları için eğitim programlarımız devam etmektedir

"Muhasebe Meslek Mensuplarının Etik Eğitimi ve Etik Sözleşme Hakkında Tebliğ" ile eğitimler düzenlenmiştir.

TÜRMOB; meslektaşlarımızın, ülkemizin ve diğer ülkelerin muhasebe mesleğine ilişkin düzenlemeleri etkileyen etik alanında yapılan uluslararası düzenlemeleri izleyebilmelerine olanak sağlamak amacıyla IESBA tarafından yayınlanan “Muhasebe Meslek Mensupları İçin Uluslararası Etik Kurallar’ın” tercümesini yayınlamaktadır.

Bu kitabın, meslektaşlarımıza, akademisyenlere ve konuya ilgi duyanlara yararlı olacağını umuyorum.

Yahya ARIKAN
TÜRMOB Genel Sekreteri

**MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI İÇİN
ULUSLARARASI ETİK KURALLAR EL KİTABI
(ULUSLARARASI BAĞIMSIZLIK STANDARTLARI DAHİL)
2020 VERSİYONU**

El Kitabının Düzeni

El Kitabının içeriği aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir:

Muhasebe Meslek Mensupları İçin Uluslararası Etik Standartları Kurulu'nun Tanıtımı	1
Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun Rolü	2
Bu El Kitabının Kapsamı	4
2018 Versiyonunda Yapılan Değişiklikler	5
Etik Kurallara Rehberlik	7
İçindekiler	14
Önsöz	18
Kısım 1 – Etik Kurallara Uyum, Temel İlkeler ve Kavramsal Çerçeve	19
Kısım 2 – İşletmelerde Hizmet Akdi İle Çalışan Muhasebe Meslek Mensupları	42
Kısım 3 - Serbest Çalışan Muhasebe Meslek Mensupları	95
Uluslararası Bağımsızlık Standartları (Kısım 4a ve 4b).....	166
Kısım 4a – Denetim ve Sınırlı Denetim Hizmetleri İçin Bağımsızlık	166
Kısım 4b - Denetim ve Sınırlı Denetim Dışında Kalan Güvence Denetimlerinde Bağımsızlık	287
Terimler Sözlüğü (Kısaltmalar Dahil).....	342
Yürürlük Tarihi	359

Telif Hakkı ve Çeviri

IFAC, IESBA tarafından hazırlanan el kitaplarını, standartları ve diğer yayınları yayımlar ve telif haklarının sahibidir.

IFAC, İngilizce konuşulmayan ülkelerdeki finansal tablo hazırlayıcıları ve kullanıcıları, muhasebe meslek mensupları ve denetçiler, düzenleyiciler, yerel standart yapımcılar, IFAC üyesi meslek örgütleri, avukatlar, akademisyenler, öğrenciler ve diğer ilgili grupların kendi ulusal dillerinde IFAC standartlarına ulaşmalarının ne kadar önemli olduğunun farkındadır. Bu sebeple, IFAC, yayınlarının çoğaltılmasını veya tercüme edilerek çoğaltılmasını destekler ve olanak sağlar.

IFAC'ın, telif hakkı olan yayınların tercüme edilmesi ve çoğaltılması ile ilgili politikası, *Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu tarafından Yayınlanan Standartların Çevrilmesi ve Çoğaltılması Politikası ile Uluslararası Muhasebeciler Federasyonunun Yayınlarının Çoğaltılması ya da Çevrilmesi ve Çoğaltılması Politikası* dokümanında belirtilmiştir. Bu el kitabını çoğaltmak veya tercüme etmek ve çoğaltmak isteyen ilgili taraflar uygun şartlar ve koşullar için permissions@ifac.org adresi ile temasa geçebilirler.

MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI İÇİN ULUSLARARASI ETİK STANDARTLARI KURULU'NUN TANITIMI®

Muhasebe Meslek Mensupları için Uluslararası Etik Standartları Kurulu (IESBA) muhasebe meslek mensupları için uluslararası ölçekte uygun Uluslararası Etik Kuralları (Uluslararası Bağımsızlık Standartları dahil) geliştiren bağımsız bir standart yapıcı kuruldur.

IESBA'nın hedefleri, muhasebe meslek mensupları için yüksek kaliteli etik standartlar belirleyerek kamu yararına hizmet etmektir. IESBA'nın uzun vadeli hedefi, denetçi bağımsızlığı da dahil muhasebe meslek mensupları için etik kuralların, düzenleyiciler ve ulusal standart yapıcılar tarafından yayınlanan standartlarla uyumlu hale getirilmesidir. Tek bir standart setine uyum sağlama, dünya genelindeki muhasebe meslek mensupları tarafından sunulan hizmetlerin kalitesini ve tutarlılığını artırabilir ve küresel sermaye piyasalarının etkililiğini geliştirebilir.

IESBA, dünya genelinde 18 kurul üyesinden oluşur. Bunların en fazla 9'unun serbest çalışan muhasebe meslek mensubu ve en az 3'ünün kamu üyesi (kamu yararını daha geniş alana yansıtması beklenen ve yansıtacağına inanılan kişiler) olması gerekir. IESBA üyeleri, IFAC Atama Komitesinden alınan tavsiyelere dayanarak ve IESBA'nın faaliyetlerini gözeten Kamu Yararı Gözetim Kurulu'nun (PIOB) onayıyla, IFAC Yönetim Kurulu tarafından atanır.

IESBA'nın standart yapma sürecine, IESBA standartları ve rehberlerinin gelişimine kamu yararını dikkate alarak veriler sağlayan PIOB ve IESBA'nın İstişare Danışma Grubu da (CAG) katılır.

IESBA'nın standartları geliştirirken faaliyetlerinde şeffaf olması ve PIOB tarafından onaylandığı üzere işleyiş sürecine bağlı olması zorunludur. Çevrimiçi olarak yapılan toplantılar da dahil Kurul toplantıları, kamuya açıktır ve toplantı dokümanları web sitesinde yayınlanır.

Daha fazla bilgi için www.ethicsboard.org adresini ziyaret edebilirsiniz.

ULUSLARARASI MUHASEBECİLER FEDERASYONU'NUN ROLÜ

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), güçlü ve sürdürülebilir kuruluşlar, piyasalar ve ekonomilerin gelişimine katkı sağlayarak kamu yararına hizmet eder. IFAC, finansal raporlamanın şeffaflığını, hesap verebilirliğini ve karşılaştırılabilirliğini savunur; muhasebe mesleğinin gelişimine yardım eder ve küresel finansal sermayede muhasebe meslek mensuplarının önemini ve değerini anlatır. 1977'de kurulan IFAC, şu an dünya genelindeki 130 ülke ve yargı bölgesindeki 175 üye ve yardımcı üyeden oluşmakta; işletmelerde, kamuda, akademisyen olarak ve serbest olarak çalışan yaklaşık 3 milyon muhasebe meslek mensubunu temsil etmektedir.

IFAC, kamu yararı görevinin bir parçası olarak, özellikle Muhasebe Meslek Mensupları için Uluslararası Etik Standartları Kurulu'nun (IESBA) desteği ile muhasebe meslek mensupları için yüksek kaliteli etik standartların gelişimi, adaptasyonu ve uygulanmasına katkıda bulunur. IFAC, bu bağımsız standart yapıcı kurula, insan kaynakları, yönetim, iletişim ve finansman desteği sağlar ve kurul üyelerinin atanması ve seçilmesi sürecini destekler.

IESBA kendi toplantı gündemini belirler; işleyiş süreçlerine uygun olarak ve IFAC'ın ilave bir müdahalesi olmadan yayınlarını onaylar. IFAC'ın IESBA'nın toplantı gündemini veya yayınlarını değiştirme yetkisi yoktur. IFAC, IESBA'nın el kitapları, standartları ve diğer yayınlarını yayınlar ve telif haklarının sahibidir.

IESBA'nın bağımsızlığı birçok açıdan güvence altına alınmıştır:

- Kamu istişaresini içeren titiz bir yasal süreç dahil PIOB tarafından (daha fazla bilgi için bakınız www.ipiob.org) standart yapmak için resmi ve bağımsız kamu yararı gözetimi.
- Aday gösterimi konusunda halka açık ilan ile Kamu Yararı Gözetim Kurulu tarafından aday gösterme/seçme süreçlerinin resmi, bağımsız gözetimi.

- Hem standart yapma süreçleri konusunda hem de gündem maddeleri, toplantılar ve her bir nihai standardın yayınlanmış gerekçelerine kamu erişimi ve şeffaflık.
- Standart yapma süreçlerine İstişare Danışma Grubu'nun ve gözlemcilerin katılımı.
- IESBA üyelerinin yanı sıra aday gösteren/işveren kuruluşların, kurulun bağımsızlık, dürüstlük ve kamu yararı misyonuna olan bağlılıkları.

Daha fazla bilgi için IFAC web sitesini www.ifac.org ziyaret ediniz.

BU EL KİTABININ KAPSAMI

2020 VERSİYONU

Bu El Kitabı, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun (IFAC) görevi ve Muhasebe Meslek Mensupları için Uluslararası Etik Standartları Kurulu (IESBA) tarafından yayımlanan Muhasebe Meslek Mensupları Uluslararası Etik Kurallarının (Etik Kurallar) resmi metnine ilişkin referans bilgisini bir araya getirmiştir.

2018 VERSİYONUNDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

Bu El Kitabı, Muhasebe Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar El Kitabı'nın 2018 versiyonunun yerine geçer.

Değişiklikler

El kitabının 2020 versiyonu aşağıdaki değişiklikleri içermektedir:

- *Uluslararası Güvence Hizmetleri Standardı (ISAE) 3000'de (Revize) kullanılan terimleri ve kavramları yansıtmak amacıyla Etik Kurallar Kısım 4B'de yapılan revizyonlar.* Kapsadığı dönemlerdeki temel konulara ilişkin güvence hizmetlerinde bağımsızlık konulu revize Kısım 4B, 15 Haziran 2021 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan dönemler için geçerli olacaktır. Aksi takdirde 15 Haziran 2021 tarihinde yürürlüğe girecektir. Daha önceki bir tarihte adaptasyona izin verilir. Etik Kurallar Terimler Sözlüğünde değişiklik yapılmıştır. Değişiklikler, Ocak 2020 tarihinde IESBA web sitesinde yayınlanmıştır. Değişikliklere [IESBA eCode](#) uygulamasını kullanarak da erişebilirsiniz.
- *Muhasebe meslek mensuplarının görevleri ve onlardan beklenen zihniyeti desteklemek için yapılan revizyonlar.* Diğer konular arasında, revizyonlar dürüstlük, tarafsızlık ve mesleğe uygun davranış ilkelerinin yönlerini güçlendirir, mesleki faaliyetlerini yürütürken sorgulayıcı bir zihniyete sahip olmalarını gerektirerek tüm muhasebe meslek mensuplarından beklenen mesleki davranışları yükseltir, muhasebe meslek mensupları için mesleki yargı ve kararlarında önyargının olası etkilerinin farkında olmaları gerektiğini vurgular ve örgütsel kültürün etik davranış ve işe teşvik etmede oynayabileceği destekleyici rolü vurgular. Bu mesleki görev ve zihniyet değişikliğine, Bölümler 100, 110, 120, 220 ve Terimler Sözlüğünde yer verilmiştir ve 31 Aralık 2021 tarihi itibarıyla yürürlükte olacaktır. Daha önceki bir tarihte adaptasyona izin verilir. Değişiklikler, Ekim 2020 tarihinde IESBA web sitesinde yayınlanmıştır. Değişikliklere [IESBA eCode](#) uygulamasını kullanarak da erişebilirsiniz.

Etik Kurallardaki Aralık 2020 Tarihinden Sonra Yayınlanan Değişiklikler ve Görüşe Açık Taslaklar

Son gelişmeler hakkında bilgi edinmek ve Aralık 2020 tarihinden sonra yayınlanan nihai bildirimler veya görüşe açık taslakları incelemek için, IESBA'nın web sitesini ziyaret ediniz: www.ethicsboard.org

ETİK KURALLARA REHBERLİK

(Bu Rehber, Etik Kuralların kullanımına yönelik herhangi bir yaptırım olmayan bir yardım niteliğindedir.)

Etik Kuralların Amacı

1. *Muhasebe Meslek Mensupları için Uluslararası Etik Kurallar (Uluslararası Bağımsızlık Standartları dahil)* (“Etik Kurallar”) mesleğin kamu yararı sorumluluğunun farkında olduğunu vurgulayarak muhasebe meslek mensupları için temel etik ilkeleri oluşturmaktadır. Bu ilkeler, muhasebe meslek mensubundan beklenen standart davranışı belirler. Temel ilkeler, dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, sır saklama ve mesleğe uygun davranıştır.
2. Etik Kurallar, muhasebe meslek mensuplarının temel ilkeler ile uyuma yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak amacıyla uygulayacakları bir kavramsal çerçeveye sağlar. Etik Kurallar, muhasebe meslek mensuplarının bu konulara yönelik kavramsal çerçeveyi uygulamasına yardımcı olacak çeşitli konulara ilişkin yükümlülükleri ve uygulama materyallerini düzenler.
3. Denetim, sınırlı denetim ve diğer güvence hizmetleri sunulması halinde, Etik Kurallar bu hizmetlere ilişkin bağımsızlığa yönelik tehditler konusunda kavramsal çerçevenin uygulanması ile oluşturulan Uluslararası Bağımsızlık Standartlarını düzenler.

Etik Kurallar Nasıl Bir Yapıya Sahiptir?

4. Etik Kurallar aşağıdaki kısımları içerir:
 - *“Etik Kurallara Uyum, Temel İlkeler ve Kavramsal Çerçeve”* isimli Kısım 1, temel ilkeler ve kavramsal çerçeveyi içerir ve tüm muhasebe meslek mensupları için uygulanabilir.
 - *“İşletmelerde Hizmet Akdi ile Çalışan Muhasebe Meslek Mensupları”* isimli Kısım 2, meslek mensuplarının mesleki faaliyetlerini

yürütürken uygulayacakları ilave materyalleri düzenler. Bahsi geçen meslek mensupları, örneğin, aşağıdaki sektörlerde icrai ve icrai olmayan bir sıfat ile istihdam edilen, görevlendirilen veya sözleşmeli olarak çalışan muhasebe meslek mensupları olabilir:

- o Ticaret, sanayi veya hizmet.
- o Kamu sektörü.
- o Eğitim.
- o Kâr amacı gütmeyen kuruluşlar.
- o Düzenleyici otoriteler veya meslek örgütleri.

Kısım 2, ister danışman ister çalışan isterse mesleki firma sahibi olsun muhasebe meslek mensubunun mesleki firma ile ilişkisine istinaden mesleki faaliyetlerini yerine getiren serbest çalışan muhasebe meslek mensubu olan kişi için de uygundur.

- **“Serbest Çalışan Muhasebe Meslek Mensupları”** isimli Kısım 3, kendi mesleki firmalarında çalışan muhasebe meslek mensuplarının, mesleki faaliyetlerini yürütürken uygulayacakları ilave materyalleri düzenler.
- **“Uluslararası Bağımsızlık Standartları”** isimli Kısım, serbest çalışan muhasebe meslek mensuplarının aşağıdaki gibi güvence hizmetleri sunarken uygulayacakları ilave materyalleri düzenler.
 - o **“Denetim ve Sınırlı Denetimde Bağımsızlık”** isimli Kısım 4A, denetim veya sınırlı denetim hizmetleri sunulurken uygulanır.
 - o **“Denetim ve Sınırlı Denetim Dışında Kalan Güvence Denetimlerinde Bağımsızlık”** isimli Kısım 4B, denetim ve sınırlı denetim olmayan güvence denetimi hizmeti sunulurken uygulanır.
- *Terimler Sözlüğü* tanımlanmış terimleri içerir (gerektiğinde uygun açıklamalar ile birlikte) ve Etik Kuralların bazı bölümlerinde özel

bir anlama sahip olan açıklaması yapılmış terimleri içerir. Örneğin, Terimler Sözlüğünde belirtildiği gibi, Kısım 4A'da, “denetim hizmeti” terimi hem bağımsız denetim hem de sınırlı bağımsız denetim hizmetleri için eşit ölçüde uygulanır. Terimler Sözlüğü aynı zamanda Etik Kurallarda ve Etik Kuralların referans olarak verdiği diğer standartlarda kullanılan kısaltmaların listesini de içerir.

5. Etik Kurallarda belirli konuları ele alan bölümler de vardır. Bazı bölümler bu konuların özel bakış açıları ile ilgili alt bölümler içerir. Etik Kuralların her bir bölümü uygun olduğu şekilde aşağıdaki gibi yapılandırılmıştır:

- **Giriş bölümü**, yayın içerisinde ele alınan konuları ortaya koyar ve kavramsal çerçeve bağlamında hükümler ve uygulama hükümlerini tanıtır. Giriş bölümü, kullanılan terimlerin açıklamaları dahil, her bir Kısım ve onun bölümlerinin iyi anlaşılması ve uygulanması için önemli olan bilgileri içerir.
- **Ana Hükümler**, ele alınan konular açısından genel ve özel hükümleri oluşturur.
- **Uygulama hükümleri**, içerik, açıklama, eylemler veya değerlendirilmesi gereken hususlar için öneriler, şekiller ve yükümlülükler ile uyuma yardımcı olacak diğer rehberleri sağlar.

Etik Kurallar Nasıl Kullanılır?

Temel İlkeler, Bağımsızlık ve Kavramsal Çerçeve

6. Etik Kurallar, muhasebe meslek mensuplarının temel etik ilkeler ile uyumlu olmasını gerekli kılar. Etik Kurallar aynı zamanda muhasebe meslek mensuplarının temel ilkeler ile uyuma yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için kavramsal çerçeveyi uygulamalarını gerekli kılar. Kavramsal çerçeveyi uygulamak, profesyonel muhasebe yürütmeyi, yeni bilgiler ve gerçekler ve koşullardaki değişikliklere karşı tetikte olmayı ve makul ve bilgilendirilmiş üçüncü taraf testinin kullanılmasını gerektirir.

7. Kavramsal çerçeve, muhasebe mesleği, mevzuat, düzenleme, mesleki firma veya işveren firma tarafından oluşturulan şartlar, politikalar ve prosedürlerin varlığı, tehditlerin belirlenmesini etkileyebileceğini kabul eder. Bu şartlar, politikalar ve prosedürler, muhasebe meslek mensubunun bir tehdidin kabul edilebilir bir düzeyde olup olmadığına ilişkin değerlendirmede bulunması için uygun bir etken olabilir. Temel ilkelere uyumu engelleyen tehditlerin kabul edilebilir bir düzeyde olmadığına karar vermesi durumunda, kavramsal çerçeve muhasebe meslek mensubunun bu tehditleri ele almasını gerekli kılar. Önlemlerin uygulanması, tehditlerin ele alınabilmesinin bir yoludur. Önlemler, temel ilkelere uyumu engelleyen tehditleri etkin bir şekilde kabul edilebilir bir düzeye indirmek için muhasebe meslek mensubu tarafından tek başına veya birlikte atılan adımlardır.
8. Ayrıca, Etik Kurallar muhasebe meslek mensuplarının denetim, sınırlı denetim ve diğer güvence hizmetlerini yürütürken bağımsız olmasını gerekli kılar. Kavramsal çerçeve, temel ilkeler ve uyuma yönelik tehditler konusunda bağımsızlığa yönelik tehditlerin belirlenmesi, değerlendirilmesi ve ele alınmasında aynı yolu uygular.
9. Etik Kurallar ile uyumlu olmak, aşağıdakilerin bilinmesini, anlaşılmasını ve uygulanmasını gerekli kılar:
 - Uygulanabilir olduğu yerlerde Bölüm 200, 300, 400 ve 900’de yer verilen ilave hükümler ile birlikte Kısım 1 kapsamında belirli bir bölümün uygun hükümlerinin tamamı.
 - Belirli bir bölümün uygun hükümlerinin tamamı. Örneğin, “KAYİK olmayan Denetim Müşterileri” veya “KAYİK olan Denetim Müşterileri” alt başlıkları altında belirtilenler dahil ilave özel hükümler ile birlikte “Genel” ve “Tüm Denetim Müşterileri” alt başlıkları altında belirtilen hükümlerin uygulanması.
 - İlgili alt bölümlerde belirtilen ilave hükümler ile birlikte belirli bölümlerde belirtilen uygun hükümlerinin tamamı.

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

10. Yükümlülükler ve uygulama hükümleri, temel ilkeler ile uyum, kavramsal çerçevenin uygulanması ve denetim, sınırlı denetim ve diğer güvence hizmetleri sunulurken bağımsız olma hedefleri ile değerlendirilmeli ve uygulanmalıdır.

Yükümlülükler

11. Yükümlülükler “R” ile belirtilmiştir ve çoğu durumda “yapılacak” ifadesini içerir. Bu Etik Kurallarda kullanılan “-ecek” takısı, muhasebe meslek mensubu ya da mesleki firmaya özel hükümlere uymak için bir yükümlülük getirir.
12. Bazı durumlarda, Etik Kurallar bir yükümlülüğe yönelik özel bir istisna sağlar. Böyle bir durumda, hüküm, “R” harfi ile belirtilmiştir; ancak “olabilir” veya koşullu ifadeler kullanır.
13. “Olur” ifadesi Etik Kurallarda kullanıldığı zaman, bir yükümlülüğün istisnai durumları da dahil bazı durumlarda belirli bir eylemin yapılması için izni belirtir. Olasılığı belirtmek için kullanılmaz.
14. “Olabilir” ifadesi, IESBA Etik Kurallarda bir konunun ortaya çıkma, bir olayın meydana gelme veya bir eylemin ele alınma olasılığını belirtmek için kullanılmıştır.

Bir tehdidin düzeyinin değerlendirilmesi, belirli bir konunun, olayın veya hareket tarzının koşullarına bağlı olduğundan, bu terim, bir tehditle bağlantılı olarak kullanıldığında belirli bir olasılık düzeyi vermez.

Uygulama Hükümleri

15. Yükümlülüklere ek olarak, Etik Kurallar, amacına uygun bir şekilde anlaşılması için içerik sağlayan uygulama hükümleri içerir. Özellikle uygulama hükümleri, muhasebe meslek mensubunun kavramsal çerçeveyi belirli durumlarda nasıl uygulayacağını anlamasına ve belirli koşulları anlayıp uyum sağlamasına yardımcı olması amacıyla hazırlanmıştır. Söz

konusu uygulama hükümleri tek başına bir yükümlülük getirmese de kavramsal çerçevenin uygulanması dahil Etik Kuralların yükümlülüklerinin amacına uygun uygulanması için gereklidir. Uygulama hükümleri “A” harfi ile belirtmiştir.

16. Uygulama hükümleri örnekler listesi içerdiğinde, bu listelerin kapsamlı olması amacı güdülmemiştir.

Etik Kurallara Rehber Niteliğinde Ek

17. Bu Rehberin eki, Etik Kurallara Genel bir bakış açısı sağlar.

ETİK KURALLARA GENEL BAKIŞ

KISIM 1

ETİK KURALLARA UYUM, TEMEL İLKELER VE KAVRAMSAL ÇERÇEVE
(MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ TAMAMI İÇİN- BÖLÜMLER 100'DEN 199'A KADAR)

KISIM 2

İŞLETMELEERDE HİZMET AKDI İLE ÇALIŞAN MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI
(BÖLÜM 200'DEN 299'A KADAR)
(KISIM 2, MESLEKİ FIRMA İLE İLİŞKİSİNE İSTİNADEN MESLEKİ FAALİYETLERİNİ YERİNE GETİREN SERBEST ÇALIŞAN MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI İÇİN DE UYGUNDUR)

KISIM 3

SERBEST ÇALIŞAN MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI
(BÖLÜM 300'DEN 399'A KADAR)

ULUSLARARASI BAĞIMSIZLIK STANDARTLARI
(BÖLÜM 4A VE 4B)

KISIM 4A – DENETİM VE SINIRLI DENETİMDE BAĞIMSIZLIK
(BÖLÜM 400'DEN 899'A KADAR)

KISIM 4B – DENETİM VE SINIRLI DENETİM DIŞINDA KALAN GÜVENCE DENETİMLERİNDE BAĞIMSIZLIK
(BÖLÜM 900'DEN 999'A KADAR)

TERİMLER SÖZLÜĞÜ

(MUHASEBE MESLEK MENSUPLARININ TAMAMI İÇİN)

**MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI İÇİN
ULUSLARARASI ETİK KURALLAR EL KİTABI
(ULUSLARARASI BAĞIMSIZLIK STANDARTLARI DAHİL)
İÇİNDEKİLER**

	Sayfa
ÖNSÖZ.....	18
KISIM 1 – ETİK KURALLARA UYUM, TEMEL İLKELER VE	
KAVRAMSAL ÇERÇEVE	19
100 Etik Kurallara Uyum	20
110 Temel İlkeler	22
111 – Dürüstlük.....	23
112 – Tarafsızlık	24
113 – Mesleki Yeterlilik ve Özen.....	24
114 – Sır Saklama.....	25
115 – Mesleğe Uygun Davranış	28
120 Kavramsal Çerçeve.....	30
KISIM 2 – İŞLETMELERDE HİZMET AKDİ İLE	
ÇALIŞAN MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI	42
200 Kavramsal Çerçevenin Uygulanması – İşletmelerde Hizmet Akdi ile Çalışan Muhasebe Meslek Mensubu	43
210 Çıkar Çatışmaları.....	50
220 Bilginin Hazırlanması ve Sunulması	54
230 Yeterli Uzmanlıkla Hareket Etme	61
240 Finansal Raporlama ve Karar Alma ile Bağlantılı Finansal Çıkarlar, Ödüllendirme ve Teşvikler	63
250 Hediye ve Ağırlandırma dahil, Teşvikler	66

260	Mevzuata Aykırılıklara Karşılık Verilmesi	75
270	Temel İlkeleri İhlale Yönelik Baskılar	90
KISIM 3 – SERBEST ÇALIŞAN MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI.....		95
300	Kavramsal Çerçevenin Uygulanması – Serbest Çalışan Muhasebe Meslek Mensubu	96
310	Çıkar Çatışmaları	107
320	Mesleki Görevlendirme	116
321	İkinci Görüşler	123
330	Ücretler ve Diğer Ücretlendirme Türleri	125
340	Hediye ve Ağırlandırma dahil, Teşvikler	129
350	Müşteriden Emanet Olarak Alınan Varlıklar	138
360	Mevzuata Aykırılıklara Karşılık Verilmesi	140
ULUSLARARASI BAĞIMSIZLIK STANDARTLARI (KISIM 4A VE 4B).....		166
KISIM 4A – DENETİM VE SINIRLI DENETİMDE BAĞIMSIZLIK.....		166
400	Denetim ve Sınırlı Denetim Hizmetleri İçin Bağımsızlığa Yönelik Kavramsal Çerçevenin Uygulanması	166
410	Ücretler	187
411	Ödüllendirme ve Değerlendirme Politikaları	193
420	Hediyeler ve Ağırlandırma	195
430	Fiili Hukuki İhtilaflar veya Hukuki İhtilaf Tehditleri	196
510	Finansal Çıkarlar.....	198
511	Krediler ve Teminatlar	206
520	İş İlişkileri	209
521	Ailevi ve Kişisel İlişkiler	212

522	Denetim Müşterisine Yakın Zamanda Verilen Hizmetler	217
523	Denetim Müşterisinin Yöneticisi ya da Yetkilisi Olarak Hizmet Vermek	219
524	Denetim Müşterisi Tarafından İstihdam	221
525	Personelin Geçici Olarak İstihdam Edilmesi	227
540	Çalışanların Denetim Müşterisi ile Uzun Süreli İlişkisi (Ortak Rotasyonu Dahil)	229
600	Denetim Müşterisine Güvence dışı Hizmetlerin Sağlanması	238
	601– Muhasebe ve Defter Tutma Hizmetleri	246
	602– İdari Hizmetler	251
	603– Değerleme Hizmetleri	252
	604– Vergi Hizmetleri	254
	605– İç Denetim Hizmetleri	263
	606– Bilgi Teknolojisi Sistemleri Hizmetleri	268
	607– Hukuki İhtilaf Destek Hizmetleri	271
	608– Hukuki Hizmetler	273
	609– İstihdam Hizmetleri	276
	610– Kurumsal Finansman Hizmetleri	279
800	Kullanımı ve Dağıtımı Konusunda Kısıtlamalar Olan Özel Amaçlı Finansal Tablolara İlişkin Raporlar (Denetim ve Sınırlı Denetim Hizmetleri)	282
KISIM 4B – BAĞIMSIZ DENETİM VE SINIRLI BAĞIMSIZ DENETİM DIŞINDA KALAN GÜVENCE DENETİMLERİNDE BAĞIMSIZLIK		287
900	Denetim ve Sınırlı Denetim Dışındaki Güvence Hizmetleri için Bağımsızlığa Yönelik Kavramsal Çerçevenin Uygulanması	288
905	Ücretler	300

906	Hediye ve Ağırılama	304
907	Fiili Hukuki İhtilaflar veya Hukuki İhtilaf Tehditleri	305
910	Finansal Çıkarlar.....	307
911	Krediler ve Teminatlar	312
920	İş İlişkileri.....	315
921	Ailevi ve Kişisel İlişkiler	317
922	Güvence Hizmeti Müşterisine Yakın Zamanda Verilen Hizmetler...	322
923	Güvence Hizmeti Müşterisinin Yöneticisi ya da Yetkilisi Olarak Hizmet Vermek	324
924	Güvence Hizmeti Müşterisi Tarafından İstihdam	326
940	Personelin Güvence Hizmeti Müşterisi ile Uzun Süreli İlişkisi	329
950	Denetim ve Sınırlı Denetim Müşterileri Dışında Kalan Güvence Hizmeti Müşterilerine Güvence Dışı Hizmetlerin Sunulması.....	332
990	Kullanım ve Dağıtım Konusunda Kısıtlamalar İçeren Raporlar (Denetim ve Sınırlı Denetim Dışındaki Güvence Hizmetleri)	338
	TERİMLER SÖZLÜĞÜ (KISITLAMALAR DAHİL).....	342
	YÜRÜRLÜK TARİHİ	359

ÖNSÖZ

IESBA, kendi standart-yapıcı otoritesi altında *Muhasebe Meslek Mensupları için Uluslararası Etik Kuralları (Uluslararası Bağımsızlık Standartları dahil)* geliştirir ve yayınlar. Etik Kurallar dünyanın her yerinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları tarafından kullanılması için hazırlanır. IESBA, Etik Kuralları yasal sürecin akabinde uluslararası uygulanma için oluşturmuştur.

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) Etik Kurallara ilişkin üyesi olan meslek örgütleri için ayrı yükümlülükler oluşturur.

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

	Sayfa
Bölüm 100 Etik Kurallara Uyum	20
Bölüm 110 Temel İlkeler	22
Altbölüm 111 – Dürüstlük	23
Altbölüm 112 – Tarafsızlık	24
Altbölüm 113 – Mesleki Yeterlilik ve Özen	24
Altbölüm 114 – Sır Saklama	25
Altbölüm 115 – Mesleğe Uygun Davranış	28
Bölüm 120 Kavramsal Çerçeve	30

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

BÖLÜM 100

ETİK KURALLARA UYUM

Genel

100.1 A1 Muhasebe mesleğini diğerlerinden ayıran özellik, kamu yararı içerisinde hareket etme sorumluluğunu kabul etmesidir. Bir muhasebe meslek mensubunun sorumluluğu, yalnızca müşterisinin veya işverenin ihtiyaçlarını karşılamak değildir. Bu nedenle Etik Kurallar, muhasebe meslek mensuplarının kamu yararına hareket etme sorumluluğunu yerine getirebilmelerini sağlamak amacıyla ana hükümler ile uygulama hükümleri içermektedir.

100.2 A1 Etik Kurallarda “R” harfi ile belirtilen maddeler zorunluluklar getirmektedir.

100.2 A2 “A” harfi ile belirtilen uygulama hükümleri, Etik Kuralların amacına uygun bir şekilde anlaşılmasına ilişkin içerik, açıklamalar, dikkate alınması gereken eylemler veya konular için öneriler, görseller ve diğer rehberlikleri sunmaktadır. Özellikle uygulama maddeleri, muhasebe meslek mensubunun kavramsal çerçeveyi belirli durumlarda nasıl uygulayacağını anlamasına ve belirli koşulları anlayıp uyum sağlamasına yardımcı olması amacıyla hazırlanmıştır. Söz konusu uygulama maddeleri tek başına bir yükümlülük getirmese de kavramsal çerçevenin uygulanması dahil Etik Kuralların yükümlülüklerinin amacına uygun uygulanması için gereklidir

R100.3 Muhasebe meslek mensubu Etik Kurallara uyar. Muhasebe meslek mensubunun Etik Kuralların belirli kısımlarına uymasının mevzuatla kısıtlandığı bazı durumlar söz konusu olabilir. Bu tür

durumlarda muhasebe meslek mensubu, başta söz konusu mevzuat olmak üzere Etik Kuralların diğer kısımlarına uyar.

- 100.3 A1 Mesleğe uygun davranış ilkesi, muhasebe meslek mensubunun ilgili yasa ve düzenlemelere uymasını zorunlu kılar. Bazı ülke mevzuatlarında, Etik Kurallardakilerden farklı veya daha kapsamlı hükümler bulunabilir. Bu ülkelerdeki muhasebe meslek mensubunun farklılıklardan haberdar olması ve mevzuatla yasaklanmadığı sürece daha kısıtlayıcı hükümlere uyması gerekir.
- 100.3 A2 Muhasebe meslek mensubu, Etik Kurallardaki belirli bir hükmün uygulanmasının orantısız veya kamu yararına olmayan bir sonuca yol açacağına inandığı alışılmamış durumlarla karşılaşabilir. Bu tür durumlarda muhasebe meslek mensubunun mesleki ve düzenleyici kuruma danışması önerilir.

Etik Kuralların İhlali

R100.4 R400.80–R400.89 ve R900.50–R900.55 paragrafları, Uluslararası Bağımsızlık Standartlarının ihlalini ele alır. Etik Kuralların bunlar dışındaki herhangi bir hükmünün ihlalini tespit eden bir muhasebe meslek mensubu, söz konusu ihlalin ciddiyetini ve muhasebe meslek mensubunun temel ilkelere uyma kabiliyetine olan etkisini değerlendirir. Muhasebe meslek mensubu ayrıca:

- (a) İhlalin sonuçlarını tatmin edici bir şekilde ele alabilecek tüm adımları en kısa sürede atar ve
- (b) İhlalin ilgili taraflara bildirilip bildirilmeyeceğine karar verir.

- 100.4 A1 Bu tür bir ihlalin bildirilebileceği ilgili taraflar; ihlalden etkilenmiş olabilecek tarafları ve yetkili bir mercii veya gözetim otoritesini içerir.

BÖLÜM 110

TEMEL İLKELER

Genel

- 110.1A1 Muhasebe meslek mensupları için beş temel etik ilke vardır:
- (a) Dürüstlük- Mesleki ve iş ilişkilerinin tamamında dürüst, açık, doğru ve güvenilir olmak.
 - (b) Tarafsızlık- Önyargıların, çıkar çatışmalarının veya başkalarının nüfuzlarını kötüye kullanarak meslek veya işle ilgili mesleki yargılarını etkilemesine izin vermemek.
 - (c) Mesleki yeterlik ve özen:
 - (i) Güncel teknik ve mesleki standartlar ile mevzuata uygun olarak, bir müşteri veya işverenin yeterli mesleki hizmetleri almalarını temin edecek mesleki bilgi ve beceriyi elde etmek ve korumak,
 - (ii) Uygulamadaki teknik ve mesleki standartlara uygun bir şekilde ve özen içinde hareket etmek.
 - (d) Sır saklama- Mesleğin icrası sırasında elde edilen bilgilerin gizliliğine riayet etmek.
 - (e) Mesleğe uygun davranış- İlgili yasa ve düzenlemelere uymak ve muhasebe mesleğinin itibarını zedeleyici tutum ve davranışlardan kaçınmak.

R110.2 Muhasebe meslek mensubu temel ilkelerin her birine uyar.

110.2 A1 Temel etik ilkeler, muhasebe meslek mensubundan beklenen standart davranışı belirler. Kavramsal çerçeve, muhasebe meslek mensubunun temel ilkelere uymasına yardımcı olmak için uygulaması zorunlu olan yaklaşımı belirler. 111–115’inci Alt Bö-

lümeler, her bir temel ilkeye ilişkin ana hükümleri ve uygulama hükümlerini düzenlemektedir.

110.2 A2 Muhasebe meslek mensubu, bir temel ilkeye uyması hâlinde başka bir veya birden fazla temel ilkeyle çatışmasının söz konusu olabileceği bir durumla karşılaşabilir. Bu tür bir durumda muhasebe meslek mensubu, gerektiğinde herhangi bir isim vermeksizin aşağıdakilere danışmayı değerlendirebilir:

- Mesleki firma veya işverenin ofisinde yer alan diğer kişiler.
- Üst yönetimden sorumlu olanlar.
- Muhasebe meslek örgütü.
- Düzenleyici otorite.
- Hukuk Müşaviri.

Ancak, bu tür bir danışmanlık alınması, muhasebe meslek mensubunun çatışmayı çözmek için mesleki yargıda bulunma veya gerektiğinde, mevzuatla yasaklanmadığı sürece, çatışmaya yol açan hususla ilişkisini sonlandırma sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.

110.2 A3 Muhasebe meslek mensubunun, ilgili konunun içeriğini, yapılan müzakerelerin detaylarını ve konuyla ilgili alınan kararlar ile bu kararların gerekçelerini belgelendirmesi istenir.

ALTBÖLÜM 111 – DÜRÜSTLÜK

R111.1 Muhasebe meslek mensubu, bütün mesleki ve iş ilişkilerinde dürüst, açık, doğru ve güvenilir olma zorunluluğu getiren dürüstlük ilkesine uyar.

111.1 A1 Dürüstlük, doğru iş yapma ve güvenilir olmayı içerir.

R111.2 Muhasebe meslek mensubu aşağıdaki hususları değerlendirdiği durumlarda, bu bilgileri içeren raporlar, beyannameler, yazışmalar veya diğer bilgiler ile bilerek ilişkilendirilmemesi gerekir:

- (a) Önemli düzeyde yanlış veya yanıltıcı beyan içerdiğini,
- (b) Dikkatsizce sunulmuş beyan veya bilgi içerdiğini ya da
- (c) Gerekli bilgileri göz ardı ettiğini veya gizlediğini, dolayısıyla yanıltıcı mahiyette olduğunu.

111.2 A1 Bu tür bir rapor, beyanname, yazışma veya diğer bilgilerle ilgili olumlu görüş dışında bir görüş içeren bir rapor sunan muhasebe meslek mensubu, R111.2 paragrafını ihlal etmiş sayılmaz.

R111.3 Muhasebe meslek mensubu, R111.2 paragrafında açıklanan durumlar ile ilişkilendirildiğini fark etmesi durumunda, söz konusu durumlar ile ilişkisini sonlandırmak için gerekli adımları atar.

ALTBÖLÜM 112 – TARAFSIZLIK

R112.1 Muhasebe meslek mensubu; önyargıların, çıkar çatışmalarının veya başkalarının nüfuzlarını kötüye kullanarak meslek veya işle ilgili mesleki yargı ve kararlarını etkilemesine izin vermemesini gerekli kılan tarafsızlık ilkesine uyar.

R112.2 Herhangi bir durum veya ilişkinin, yürüttüğü mesleki faaliyetle ilgili mesleki yargısını uygunsuz şekilde etkilemesi durumunda muhasebe meslek mensubu, söz konusu mesleki faaliyeti üstlenmez.

ALTBÖLÜM 113 – MESLEKİ YETERLİLİK VE ÖZEN

R113.1 Muhasebe meslek mensubu aşağıdakilerin yerine getirilmesini zorunlu kılan mesleki yeterlik ve özen ilkesine uyar:

- (a) Güncel teknik ve mesleki standartlar ile mevzuata uygun olarak, müşterilerin veya işverenin yeterli düzeyde mes-

leki hizmet almalarını temin edecek mesleki bilgi ve beceriyi elde etmek ve korumak

(b) Uygulamadaki teknik ve mesleki standartlara uygun bir şekilde ve özenle hareket etmek.

113.1 A1 Mesleki yeterlilikle müşterilere hizmet sunulması, mesleki bilgi ve becerinin uygulanması sırasında doğru ve yerinde muhakemelerde bulunulmasını gerektirir.

113.1 A2 Mesleki yeterliliğin sürdürülmesi, ilgili teknik, mesleki ve iş hayatına ilişkin gelişmelerin anlaşılmasını ve bunlara yönelik sürekli bir farkındalığı gerektirir. Sürekli mesleki gelişim, muhasebe meslek mensubunun mesleki çevrede yeterli bir şekilde faaliyet gösterebilmesi için gerekli yeterlilikleri geliştirebilmesine ve sürdürebilmesine imkân sağlar.

113.1 A3 Özen, bir görevin gereklilikleri uyarınca dikkatli, derinlemesine ve zamanında hareket etme sorumluluğunu kapsar.

R113.2 Mesleki yeterlilik ve özen ilkesine uyarırken muhasebe meslek mensubu, mesleki faaliyet kapsamında, birlikte çalıştığı kişilerin uygun hizmet içi eğitim almasını ve gözetime tabi olmasını temin etmek üzere gerekli adımları atar.

R113.3 Muhasebe meslek mensubu, uygun hallerde, müşterilerin, işvereninin ve muhasebe meslek mensubunun mesleki hizmetlerinden veya faaliyetlerden faydalanan diğer tarafların, sunulan hizmetlerde bulunan yapısal kısıtlamalardan/kısıtlardan haberdar olmasını sağlar.

ALTBÖLÜM 114 – SIR SAKLAMA

R114.1 Muhasebe meslek mensubu, mesleğin ve mesleki ilişkilerinin bir sonucu olarak edindiği bilgilerin gizliliğine saygı duymasını gerektiren sır saklama ilkesine uyar:

- (a) Muhasebe meslek mensubu, bulunduğu sosyal ortamlar dahil olmak üzere, özellikle yakın bir iş arkadaşına veya çekirdek ailesinin bir üyesine ya da aile yakınlarından birine, kasıtsız bir şekilde bilgi verme -açıklama- ihtimaline karşı dikkatli olur.
- (b) Muhasebe meslek mensubu, mesleki bilgilere ilişkin sır saklama yükümlülüğünü mesleki firma veya işveren firma bünyesinde de sürdürür.
- (c) Muhasebe meslek mensubu, potansiyel bir müşteri veya işvereni tarafından açıklanan bilgilere ilişkin sır saklama yükümlülüğünü sürdürür.
- (d) Muhasebe meslek mensubu, mesleğini yürütürken edindiği gizli bilgileri, bu bilgilerin açıklanması için yasal veya mesleki bir görev veya hak ya da uygun ve belirli bir yetki olmaksızın mesleki firması veya işveren firması dışında bir tarafa açıklayamaz.
- (e) Muhasebe meslek mensubu, mesleğini icra etmesi ve mesleki ilişkileri sebebiyle edindiği gizli bilgileri, kendisinin veya üçüncü kişilerin çıkarlarına kullanamaz.
- (f) Muhasebe meslek mensubu, mesleki veya iş ilişkileri sonucunda edindiği veya aldığı herhangi bir gizli bilgiyi söz konusu ilişki sona erdikten sonra kullanamaz veya açıklayamaz.
- (g) Muhasebe meslek mensubu, kendi kontrolü altında çalışanlar ile danışmanlık ve yardım aldığı kişilerin, muhasebe meslek mensubunun sır saklama yükümlülüğüne uymalarını sağlamak için gereken adımları atar.

114.1 A1 Sır saklama, bilginin üçüncü taraflara açıklanmayacağı bilinciyle muhasebe meslek mensubunun müşterisinden veya işverenin-

den muhasebe meslek mensubuna serbestçe aktarılmasına imkân sağladığından kamu yararına hizmet eder. Bununla birlikte, muhasebe meslek mensuplarının gizli bir bilgiyi açıklamasının gerektiği veya gerekebileceği ya da bu tür bir açıklamanın uygun olabileceği durumlar aşağıda yer almaktadır:

- (a) Aşağıdaki örneklerde olduğu gibi mevzuat tarafından açıklama yapmanın zorunlu tutulması:
 - (i) Hukuki takip sürecinde belgelerin ve diğer kanıtların toplanması veya
 - (ii) Ortaya çıkan mevzuat ihlallerinin uygun kamu otoritelerine açıklanması.
- (b) Mevzuat tarafından açıklamaya izin verilmesi ve müşteri veya işveren firma tarafından açıklama yapmak üzere yetkilendirilmesi,
- (c) Mevzuatla yasaklanmadığı sürece, bilgiyi aşağıdaki amaçlarla açıklamanın mesleki bir görev veya hak olması:
 - (i) Muhasebe meslek örgütünün kalite inceleme sürecine uygunluk sağlama,
 - (ii) Muhasebe meslek örgütü veya düzenleyici otorite tarafından yapılan bir sorgulamaya veya araştırmaya/incelemeğe cevap verme,
 - (iii) Hukuki takip sürecindeki bir muhasebe meslek mensubunun mesleki çıkarlarını koruma veya
 - (iv) Etik hükümler dâhil, teknik ve mesleki standartlara uygunluk sağlama.

114.1 A2 Gizli bir bilginin açıklanıp açıklanmayacağına karar verirken dikkate alınacak etkenler, içinde bulunulan şartlara bağlı olarak aşağıdakileri kapsar:

- Müşterinin veya işveren firmanın, söz konusu bilgilerin muhasebe meslek mensubu tarafından açıklanmasına razı olması durumunda, çıkarları etkilenebilecek üçüncü taraflar dâhil olmak üzere, herhangi bir tarafın çıkarlarının zarar görüp görmeyeceği.
- Mümkün olduğu ölçüde, ilgili tüm bilgilerin bilinen ve doğrulanabilir bilgiler olup olmadığı. Açıklamaya ilişkin kararı etkileyen etkenler şunlardır:
 - Doğrulanmamış bulgular.
 - Eksik bilgiler.
 - Doğrulanmamış sonuçlar.
- Önerilen iletişim şekli ve bu iletişimin muhatabı olan kişi.
- İletişimin muhatabı olan tarafların, bilgi alması uygun kişiler olup olmadığı.

R114.2 Muhasebe meslek mensubu, müşterisi ve işveren firma ile arasındaki ilişkinin sona ermesinden sonra da sır saklama ilkesine uymayı sürdürür. İşveren firmasını değiştirmesi veya yeni bir müşteri edinmesi durumunda muhasebe meslek mensubu, önceki deneyimlerini kullanma hakkına sahiptir. Ancak mesleki veya iş ilişkileri sonucunda edindiği veya kendisine ulaşan herhangi bir gizli bilgiyi kullanamaz veya açıklayamaz.

ALTBÖLÜM 115 – MESLEĞE UYGUN DAVRANIŞ

R115.1 Muhasebe meslek mensubu; kendisine, ilgili mevzuata uyumu gerektiren ve mesleğin itibarını zedeleyeceğini bildiği veya bilmesi gereken her tür tutum ve davranıştan kaçınma yükümlülüğü getiren mesleğe uygun davranış ilkesine uyar. Muhasebe meslek mensubu, dürüstlük ve tarafsızlık ilkelerine veya mesleğin itibarına zarar veren veya verebilecek ve sonuç olarak temel ilkelerle

uyumsuzluk teşkil edebilecek herhangi bir iş, meslek veya faaliyet ile bilerek ilgilenemez.

115.1 A1 Mesleğin itibarını zedeleyebilecek tutum ve davranışlar, gerekli bilgiye sahip makul üçüncü bir tarafın, mesleğin itibarını kötü yönde etkileyeceği sonucuna varmasının daha muhtemel olduğu tutum ve davranışları içerir.

R115.2 Muhasebe meslek mensubu, pazarlama ve tanıtım çalışmalarında kendilerini tanıtırken mesleğin itibarına gölge düşüremezler. Muhasebe meslek mensubu, açık sözlü ve dürüst olur:

(a) Sunabilecekleri hizmetler, taşıdıkları nitelikler ve edindikleri tecrübeler konusunda aşırıya kaçan iddialarda bulunamazlar veya

(b) Başkalarının işleriyle ilgili kötüleleyici referanslar veremezler veya nedensiz karşılaştırmalar yapamazlar.

115.2 A1 Reklam veya pazarlama yönteminin uygun olup olmadığı konusunda şüpheye düşen bir muhasebe meslek mensubuna ilgili muhasebe meslek örgütünden bilgi istemesi önerilir.

BÖLÜM 120

KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Giriş

120.1 Muhasebe meslek mensuplarının faaliyetlerini yürütürken içinde bulunduğu şartlar, temel ilkelere uyumu engelleyen belirli tehditler oluşturabilir. Bölüm 120, temel ilkelere uymaları ve kamu yararına hareket etme sorumluluklarını yerine getirmeleri konusunda muhasebe meslek mensuplarına yardımcı olmak üzere, kavramsal çerçeve dâhil, ana hükümler ve uygulama hükümlerini belirler. Bu tür yükümlülükler ve uygulamalar, temel ilkelere uyumu engelleyen tehditleri oluşturan çeşitli mesleki faaliyetler ile çıkar ve ilişkiler dâhil, geniş bir yelpazedeki durum ve gerçekleri ele alır. Ayrıca bu hükümler, muhasebe meslek mensuplarının, “bir durum Etik Kurallarda özel olarak yasaklanmamışsa, söz konusu duruma izin verilmektedir” şeklinde bir sonuca varmalarını önler.

120.2 Kavramsal Çerçeve muhasebe meslek mensubunun aşağıdakileri yapması için bir yaklaşım ortaya koyar:

- (a) Temel ilkelere uyumu engelleyen tehditleri belirlemesi,
- (b) Belirlenen tehditleri değerlendirmesi,
- (c) Tehditleri ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek suretiyle ele alması.

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Genel

R120.3 Muhasebe meslek mensubu, Bölüm 110’da belirtilen temel ilkelere uyumu engelleyen tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve bunlara ilişkin önlemler almak üzere kavramsal çerçeveyi uygular.

120.3 A1 Kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla ilgili ilave ana hükümler ve uygulama hükümleri aşağıdaki Kısımlarda yer almaktadır:

- (a) KISIM 2 – *İşletmelerde Hizmet Akdi ile Çalışan Muhasebe Meslek Mensupları*
- (b) KISIM 3 – *Serbest Çalışan Muhasebe Meslek Mensupları ve*
- (c) *Uluslararası Bağımsızlık Standartları:*
 - (i) KISIM 4A – *Denetim ve Sınırlı Denetimde Bağımsızlık.*
 - (ii) KISIM 4B – *Denetim ve Sınırlı Denetim Dışında Kalan Güvence Denetimlerinde Bağımsızlık.*

R120.4 Etiğe ilişkin bir konuyla/sorunla ilgilenirken muhasebe meslek mensubu, bu sorunun/konunun ortaya çıktığı veya çıkabileceği bağlamı dikkate alır.

İster danışman ister çalışan isterse mesleki firma sahibi olsun muhasebe meslek mensubunun mesleki firma ile ilişkisine istinaden serbest çalışan muhasebe meslek mensubu olan kişi mesleki faaliyetlerini yürütürken, bu koşullarda uygulanacak Kısım 2'deki hükümler ile uyumlu olur.

R120.5 Kavramsal Çerçeveyi uygularken muhasebe meslek mensubu:

- (a) Mesleki yargısını kullanır.
- (b) Yeni bilgiler ile durum ve gerçeklerdeki değişikliklere dikkat eder (bunlara karşı dikkatli olur).
- (c) 120.5 A4 paragrafında tanımlanan gerekli bilgiye sahip makul üçüncü taraf testini kullanır.

Mesleki Yargının Kullanılması

- 120.5 A1 Mesleki yargı, mesleki faaliyetlerin niteliği ve kapsamı ile çıkar ve ilişkiler dahil olmak üzere, durum ve gerçeklere uygun ilgili eğitim, mesleki bilgi, beceri ve deneyimin uygulanmasını içerir. Mesleki faaliyetlerin yürütülmesiyle ilgili olarak, muhasebe meslek mensubunun kavramsal çerçeveyi uygulaması sırasında atabileceği adımlarla ilgili bilinçli bir karar vermesi ve bu kararların içinde bulunduğu duruma uygun olup olmayacağına karar vermesi için mesleki yargının kullanılması gerekir.
- 120.5 A2 Bilinen durum ve gerçekler hakkında kanaat edinilmesi, kavramsal çerçevenin doğru uygulanması için bir ön koşuldur. Bu kanaatin edinilmesi için gereken eylemlere karar verilmesi ile temel ilkelere uyulup uyulmadığı hakkında bir sonuca ulaşılması da mesleki yargının kullanılmasını gerektirir.
- 120.5 A3 Muhasebe meslek mensubu bilinen durum ve gerçekler hakkında herhangi bir kanaate varmak için mesleki yargıyı kullanırken, diğer hususların yanı sıra aşağıdakileri de değerlendirebilir:
- Muhasebe meslek mensubunun bildiği durum ve gerçeklerle muhtemelen ilgili bir bilginin eksik olabileceği hakkında endişe duymayı gerektirecek bir sebep olup olmadığı.
 - Bilinen durum ve gerçekler ile muhasebe meslek mensubunun beklentileri arasında tutarsızlık olup olmadığı.
 - Muhasebe meslek mensubunun uzmanlık ve deneyiminin bir sonuca ulaşmak için yeterli olup olmadığı.
 - Konuyla ilgili uzmanlık veya deneyime sahip diğer kişilere danışma ihtiyacının bulunup bulunmadığı.

- Edinilen bilginin bir sonuca ulaşmak için makul bir dayanak sağlayıp sağlamadığı.
- Muhasebe meslek mensubunun sahip olduğu fikir veya önyargılarının, mesleki yargısını kullanmasını etkileyip etkileyemeyeceği.
- Mevcut bilgiden ulaşılabilecek başka makul sonuçların olup olamayacağı.

Gerekli Bilgiye Sahip Makul Üçüncü Taraf

120.5 A4 Gerekli bilgiye sahip makul üçüncü taraf testi, muhasebe meslek mensubu tarafından, aynı sonuçlara başka bir tarafça ulaşılmamasının muhtemel olup olmadığına ilişkin yapılan bir değerlendirmedir. Bu tür bir değerlendirme, sonuçlara ulaşılan zamanda, muhasebe meslek mensubunun bildiği veya bilmesinin beklendiği tüm ilgili durum ve gerçekleri değerlendiren gerekli bilgiye sahip bir üçüncü tarafın bakış açısıyla yapılır. Gerekli bilgiye sahip makul üçüncü tarafın muhasebe meslek mensubu olması gerekmez ancak muhasebe meslek mensubunun sonuçlarının uygunluğunu tarafsız bir biçimde anlamak ve değerlendirmek için ilgili bilgi ve deneyime sahip olması gerekir.

Tehditlerin Belirlenmesi

R120.6 Muhasebe meslek mensubu, temel ilkelere uyumu engelleyen tehditleri belirler.

120.6 A1 Temel ilkelere uyumu tehlikeye düşürebilecek her türlü mesleki faaliyet, çıkar ve ilişkiler dahil, durum ve gerçeklere ilişkin kanaate varılması, muhasebe meslek mensubunun temel ilkelere uyum konusunda taviz verilmesine sebep olan tehditleri belirlenmesinin ön şartıdır. Muhasebe mesleği, mevzuat, düzenleme, mesleki firma veya işveren firma tarafından oluşturulan ve muhasebe meslek mensubunun etik olarak hareket etmesini güçlen-

diren belirli şartların veya politika ve prosedürlerin bulunması da temel ilkelere uyumu engelleyen tehditlerin belirlenmesine yardımcı olabilir. Tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenlerden de olan bu tür şart, politika ve prosedürlere ilişkin genel örnekler 120.8 U2 paragrafında yer almaktadır.

- 120.6 A2 Temel ilkelere uyumu engelleyen tehditler, çok farklı durum ve gerçekler neticesinde ortaya çıkabilir. Tehdit oluşturan her bir durumu tanımlamak mümkün değildir. Ayrıca sunulan hizmetlerin ve yapılan çalışmaların nitelikleri farklılık gösterebilir ve dolayısıyla farklı tehditler ortaya çıkabilir.
- 120.6 A3 Temel ilkelere uyumu engelleyen tehditler, aşağıdaki çeşitlerden bir veya birkaçının kapsamına girmektedir:
- (a) Kişisel çıkar tehdidi - Finansal veya finansal olmayan bir çıkarın, muhasebe meslek mensubunun mesleki yargısını veya davranışını uygun olmayan şekilde etkilemesi tehdididir.
 - (b) Kendi kendini denetleme tehdidi - Muhasebe meslek mensubunun kendisi veya çalıştığı mesleki firmada veya işveren firmada bir başka kişi tarafından varılmış bir yargının veya gerçekleştirilmiş bir faaliyetin sonuçlarını cari dönemde yürüttüğü faaliyetin parçası olan bir yargıya varırken dayanak olarak kullanması durumunda, söz konusu sonuçları uygun şekilde değerlendiremeyecek olması tehdididir.
 - (c) Taraf tutma tehdidi - Muhasebe meslek mensubunun bir müşterinin veya işverenin pozisyonunu, kendi tarafsızlığından taviz verecek şekilde desteklemesi tehdididir.
 - (d) Yakınlık tehdidi - Muhasebe meslek mensubunun bir müşteri veya işvereni ile uzun süreli veya yakın ilişki içerisinde bulunmasından dolayı, bu kişilerin çıkarları lehine

fazlasıyla anlayışlı davranması veya bu kişinin çalışmalarına yönelik fazlasıyla kabul eder bir yaklaşım sergilemesi tehdididir.

- (e) Yıldırma tehdidi - Muhasebe meslek mensubu üzerinde başkalarının nüfuzlarını kötüye kullanma çabaları dahil olmak üzere, muhasebe meslek mensubunun mevcut veya hissettiği baskılardan dolayı tarafsız olarak hareket edebilmesinin engellenmesi tehdididir.

120.6 A4 Bir durum birden fazla tehdit oluşturabilir ve bir tehdit birden fazla temel ilkeye uyumu etkileyebilir.

Tehditlerin Değerlendirilmesi

R120.7 Temel ilkelere uyumu engelleyen bir tehdit belirleyen muhasebe meslek mensubu, söz konusu tehdidin kabul edilebilir bir düzeyde olup olmadığını değerlendirir.

Kabul Edilebilir Düzey

120.7 A1 Kabul edilebilir düzey, gerekli bilgiye sahip makul üçüncü taraf testini kullanan bir muhasebe meslek mensubunun, temel ilkelere uyumlu olduğu sonucuna varmasının daha muhtemel olduğu düzeydir.

Tehditlerin Düzeyinin Değerlendirilmesiyle İlgili Etkenler

120.8 A1 Nicel etkenlerin yanı sıra nitel etkenlerin de göz önünde bulundurulması, varsa birden fazla tehdidin toplam etkisinde olduğu gibi muhasebe meslek mensubunun tehditleri değerlendirmesiyle ilgilidir.

120.8 A2 120.6 A1 paragrafında tanımlanan şart, politika ve prosedürlerin varlığı, temel ilkelere uyumu engelleyen tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler de olabilir. Bu tür şart, politika ve prosedürlere ilişkin örnekler şunlardır:

- Kurumsal yönetim düzenlemeleri.
- Muhasebe mesleği için gereken eğitim, mesleki eğitim ve deneyim yükümlülükleri.
- Muhasebe meslek mensubunun ve kamuoyunun dikkatinin etik olmayan bir davranışa çekilmesine olanak sağlayan etkin şikayet sistemleri.
- Etik hükümlerin ihlalini bildirmeye yönelik açıkça belirtilen bir görev.
- Mesleki veya düzenleyici izleme ve disiplin prosedürleri.

Yeni Bilgilerin veya Durum ve Gerçeklerdeki Değişikliklerin Değerlendirilmesi

R120.9 Muhasebe meslek mensubu, bir tehdidin ortadan kaldırılıp kaldırılmadığını veya kabul edilebilir bir düzeye indirilip indirilmediğini etkileyebilecek yeni bir bilgidен veya durum ve gerçeklerdeki değişikliklerden haberdar olması durumunda, tehdidi yeniden değerlendirir ve buna göre yeniden ele alır.

120.9 A1 Mesleki faaliyetleri süresince uyanık kalmak muhasebe meslek mensubunun aşağıdakilere ilişkin yeni bir bilginin ortaya çıkıp çıkmadığı veya aşağıdakilerin olması ile meydana gelen durum ve gerçeklerde değişiklik olup olmadığını belirlemesine yardımcı olur:

- (a) Bir tehdidin düzeyini etkileyen veya
- (b) Belirlenen tehditleri ele almak için alınan önlemlerin uygunluğunun devam edip etmediğine ilişkin muhasebe meslek mensubunun ulaştığı sonuçları etkileyen,

120.9 A2 Yeni bilgi, yeni bir tehdidin belirlenmesiyle sonuçlanıyorsa muhasebe meslek mensubu, bu tehdidi değerlendirmeli ve uygun hallerde ele almalıdır. (Bakınız: Paragraflar R120.7 ve R120.10).

Tehditlerin Ele Alınması

R120.10 Muhasebe meslek mensubu, temel ilkelere uyumu engellediğini belirlediği tehditlerin kabul edilebilir bir düzeyde olmadığına karar vermesi durumunda, söz konusu tehditleri ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek suretiyle bu tehditleri ele alır. Muhasebe meslek mensubu bu tehditleri aşağıdakileri yapmak için ele alır:

- (a) Çıkar veya ilişkiler dahil tehdidi oluşturan durumları ortadan kaldırmak,
- (b) Mevcut olması ve uygulanma kabiliyetinin bulunması halinde, tehditleri kabul edilebilir bir düzeye indirmeye yönelik önlemler almak veya
- (c) Belirli mesleki faaliyeti reddetmek veya sonlandırmak,

Tehditleri Ortadan Kaldırmaya Yönelik Adımlar

120.10 A1 Durum ve gerçeklere bağlı olarak bir tehdit, söz konusu tehdidi oluşturan durum ortadan kaldırılarak ele alınabilir. Ancak, tehdidin yalnızca söz konusu mesleki faaliyetin reddedilmesi veya sonlandırılması suretiyle ele alınabileceği bazı durumlar da vardır. Bunun nedeni, tehditleri oluşturan durumların ortadan kaldırılamaması ile tehdidin kabul edilebilir bir düzeye indirilebilmesi için önlemlerin uygulanma kabiliyetinin bulunmamasıdır.

Önlemler

120.10 A2 Önlemler, temel ilkelere uyumu engelleyen tehditleri etkin bir şekilde kabul edilebilir bir düzeye indirmek için muhasebe meslek mensubu tarafından -tek başına veya birlikte- atılan adımlardır.

Yapılan Önemli Yargıların ve Ulaşılan Genel Sonuçların Değerlendirilmesi

R120.11 Attığı veya atmayı planladığı adımların tehditleri ortadan kaldırıp kaldırmayacağı veya kabul edilebilir bir düzeye indirip indirmeyeceği hakkında muhasebe meslek mensubu genel bir sonuç oluşturur. Genel sonucu oluştururken muhasebe meslek mensubu;

- (a) Yapılan her türlü önemli mesleki yargıyı ve ulaşılan sonucu gözden geçirir;
- (b) Gerekli bilgiye sahip makul üçüncü taraf testini kullanır.

Denetim, Sınırlı Denetim ve Diğer Güvence Denetimlerinde Dikkate Alınacak Hususlar

Bağımsızlık

120.12 A1 Bağımsızlık Standartları, serbest çalışan muhasebe meslek mensuplarının denetimleri, sınırlı denetimleri veya diğer güvence denetimlerini yürütürken bağımsız olmalarını zorunlu kılar. Bağımsızlık; tarafsızlık ve dürüstlük olan temel ilkelerle bağlantılıdır. Bağımsızlık aşağıdaki unsurlardan oluşur:

- (a) Zihniyette bağımsızlık: Muhasebe meslek mensubunun dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilik içinde hareket etmesini teminen, mesleki yargısını olumsuz etkileyebilecek tesirlerden arınmış olarak görüş/sonuç açıklamasıdır.
- (b) Şekilde bağımsızlık: Mesleki firmanın, muhasebe meslek mensubunun veya güvence ekibi üyesinin, makul ve bilgi sahibi üçüncü kişilerde, dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilikten ödün verdiği intibamı oluşturabilecek durum ve davranışlardan sakınmasıdır.

120.12 A2 *Uluslararası Bağımsızlık Standartları* denetimler, sınırlı denetimler veya diğer güvence denetimleri yürütülürken bağımsızlık

ğın sürdürülmesi için kavramsal çerçevenin nasıl uygulanacağı hakkında ana hükümler ve uygulama hükümleri içerir. Bu tür işleri yürütürken bağımsız olmak için muhasebe meslek mensupları ve mesleki firmalar söz konusu standartlara uymak zorundadır. Temel ilkelere uyumu engelleyen tehditleri belirlemeye, değerlendirmeye ve ele almaya ilişkin kavramsal çerçeve, bağımsızlık hükümlerine uyulurken de aynı şekilde uygulanır. Temel ilkelere uyumu engelleyen tehditlere ilişkin 120.6 A3 paragrafında tanımlanan sınıflar, bağımsızlık hükümlerine uyumu engelleyen tehditlerin de sınıflarıdır.

Mesleki Şüphencilik

- 120.13 A1 Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından yayınlananlar da dahil, denetim, sınırlı bağımsız denetim ve güvence standartlarına göre, serbest çalışan muhasebe meslek mensupları denetimi, sınırlı denetimi ve diğer güvence denetimlerini planlarken ve yürütürken mesleki şüphencilik kullanmak zorundadır. Mesleki şüphencilik ve Bölüm 110'da tanımlanan temel ilkeler birbirleriyle ilişkili kavramlardır.
- 120.13 A2 Finansal tabloların denetiminde, tek başına veya toplu olarak temel ilkelere uyum, aşağıdaki örneklerde gösterildiği gibi, mesleki şüphencilik kullanılması destekler:
- *Dürüstlük*, muhasebe meslek mensubunun dürüst, açık, doğru ve güvenilir olmasını gerektirir. Örneğin, muhasebe meslek mensubu aşağıdakileri yaparken dürüstlük ilkesi ile uyumludur:
 - (a) Müşterinin aldığı bir pozisyon hakkındaki endişesini dile getirirken dürüst ve güvenilir olmak.
 - (b) İçinde bulunulan şartlar altında atılacak uygun adımlar hakkında bilinçli kararlar almak amacıyla, tutarsız bilgileri sorgulamak ve önemli düzeyde

yanlış veya yanıltıcı olabilecek beyanlara ilişkin şüpheleri ele almak için daha fazla denetim kanıtı elde etmeye çalışmak.

Muhasebe meslek mensubu bu şekilde yaparak mesleki şüpheciliğin kullanılmasına katkı sağlamak üzere denetim kanıtlarını titiz bir biçimde değerlendirmiş olur.

- *Tarafsızlık ilkesi*, önyargılar, çıkar çatışmaları veya başkalarının nüfuzlarını kötüye kullanması sebebiyle muhasebe meslek mensubunun, meslek veya sunduğu hizmet ile ilgili yargı ve kararlardan etkilenmemesini gerektirir. Örneğin, muhasebe meslek mensubu aşağıdakileri yaparken tarafsızlık ilkesi ile uyumludur:
 - (a) Muhasebe meslek mensubunun, meslek veya işle ilgili mesleki yargısını etkileyebilecek müşteriyle yakınlık gibi durum veya ilişkilerin farkına varmak,
 - (b) Müşterinin finansal tabloları açısından önemli bir hususla ilgili denetim kanıtlarının yeterliliğini ve uygunluğunu değerlendirirken, bu tür durum ve ilişkilerin muhasebe meslek mensubunun yargısı üzerindeki etkilerini değerlendirmek.

Muhasebe meslek mensubu bu şekilde yaparak mesleki şüpheciliğin uygulanmasına katkıda bulunan bir tutum içerisinde hareket eder.

- *Mesleki yeterlilik ve özen*, muhasebe meslek mensubunun mesleki bilgi ve beceriyi müşterilerin yeterli mesleki hizmet almalarını temin edecek bir seviyede tutmasını ve uygulamadaki teknik ve mesleki standartlara uygun bir şekilde ve özen içinde hareket etmesini gerektirir. Örneğin, muhasebe meslek mensubu aşağıdakileri yaparken mesleki yeterlilik ve özen ilkesi ile uyumludur:

- (a) Önemli yanlışlık risklerini doğru bir şekilde belirlemek için müşterinin faaliyetleriyle ve içinde bulunduğu sektörle ilgili bilgiyi kullanmak.
- (b) Uygun denetim prosedürlerini tasarlamak ve uygulamak.
- (c) İçinde bulunulan şartlar altında, denetim kanıtlarının yeterli ve uygun olup olmadığını titiz bir şekilde değerlendiren ilgili bilgiyi kullanmak.

Muhasebe meslek mensubu bu şekilde yaparak mesleki şüpheciliğin uygulanmasına katkıda bulunan bir tutum içerisinde hareket eder.

**KISIM 2 – İŞLETMELERDE HİZMET AKDİ İLE ÇALIŞAN
MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI**

	Sayfa
Bölüm 200	Kavramsal Çerçevenin Uygulanması – İşletmelerde Hizmet Akdi ile Çalışan Muhasebe Meslek Mensubu 43
Bölüm 210	Çıkar Çatışmaları 50
Bölüm 220	Bilginin Hazırlanması ve Sunulması 54
Bölüm 230	Yeterli Uzmanlıkla Hareket Etme 61
Bölüm 240	Finansal Raporlama ve Karar Alma ile Bağlantılı Finansal Çıkarlar, Ödüllendirme ve Teşvikler 63
Bölüm 250	Hediye ve Ağır lanma Dahil, Teşvikler 66
Bölüm 260	Mevzuata Aykırılıklara Karşılık Verilmesi 75
Bölüm 270	Temel İlkeleri İhlale Yönelik Baskılar 90

KISIM 2 – İŞLETMELERDE HİZMET AKDI İLE ÇALIŞAN MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI

BÖLÜM 200

KAVRAMSAL ÇERÇEVENİN UYGULANMASI – İŞLETMELERDE HİZMET AKDI İLE ÇALIŞAN MUHASEBE MESLEK MENSUBU

Giriş

- 200.1 Bu kısım, Bölüm 120’de belirtilen kavramsal çerçevenin, işletmelerde hizmet akdi ile çalışan muhasebe meslek mensuplarına uygulanmasındaki gereklilikleri ve uygulama hükümlerini içermektedir. Bu kısım, işletmelerde hizmet akdi ile çalışan bir muhasebe meslek mensubunun karşı karşıya kalabileceği, temel ilkelere uyuma yönelik tehdit oluşturan ya da oluşturabilecek tüm durum ve ilişkileri kapsamamaktadır. Dolayısıyla, kavramsal çerçeve, işletmelerde hizmet akdi ile çalışan muhasebe meslek mensuplarının, bu tür durum ve ilişkiler için her zaman tetikte olmasını gerektirir.
- 200.2 Yatırımcılar, alacaklılar, işverenler ve iş dünyasındaki diğer sektörlerin yanı sıra, hükümetler ve bir bütün olarak toplum; işletmelerde hizmet akdi ile çalışan muhasebe meslek mensuplarının çalışmalarının doğruluğuna güvenmektedir. Muhasebe meslek mensupları, (gerek kendi işverenlerinin gerekse üçüncü kişilerin güven 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.
- 200.3 İşletmelerde hizmet akdi ile çalışan muhasebe meslek mensubu ücretli bir çalışan, ortak, yönetici (icradan sorumlu olabilir ya da olmayabilir), iş yeri sahibi yönetici, bir ya da daha fazla işveren kurum için gönüllü ya da herhangi bir şekilde çalışan bir kişi olabilir. İşveren ile olan ilişkinin yasal biçiminin, işletmelerde

hizmet akdi ile çalışan muhasebe meslek mensubunun taşıdığı etik sorumluluklar ile bir ilgisi yoktur.

200.4 Bu kısımda, “muhasebe meslek mensubu” terimi aşağıdakileri ifade etmektedir:

- (a) İşletmelerde hizmet akdi ile çalışan muhasebe meslek mensubu,
- (b) Ücretli bir çalışan, girişimci veya iş yeri sahibi olarak, muhasebe meslek mensubunun firmasıyla olan ilişkisi çerçevesinde mesleki faaliyetlerde bulunan serbest çalışan bir muhasebe meslek mensubu. Kısım 2'nin, serbest çalışan muhasebe meslek mensupları için ne zaman geçerli olacağı konusundaki daha fazla bilgi, R120.4, R300.5 ve 300.5 A1 paragraflarında belirtilmiştir.

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Genel

R200.5 Bir muhasebe meslek mensubu, temel ilkelere uyuma yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 110'da belirtilen temel ilkelere uyacaktır ve Bölüm 120'de belirtilen kavramsal çerçeveyi uygulayacaktır.

200.5 A1 İşletmelerde hizmet akdi ile çalışan muhasebe meslek mensubunun, işveren kurumun yasal hedeflerini gerçekleştirmesine destek olma sorumluluğu vardır. Bu kurallar, muhasebe meslek mensubunun bu sorumluluğunu yerine getirmesini engellemek gibi bir amaç taşımaz; ancak temel ilkelere uygunluğun tehlikeye atılabileceği durumları ele alır.

200.5 A2 Muhasebe meslek mensupları, işverenlerinin yasal amaçlarını ve hedeflerini gerçekleştirirken; yaptıkları herhangi bir açıklamanın yanlış veya yanıltıcı olmaması koşuluyla, işverenlerinin konu-

munu destekleyebilir. Bu tür faaliyetler, genellikle bir taraf tutma tehdidi oluşturmaz.

200.5 A3 Bir muhasebe meslek mensubunun kıdemi arttıkça, bilgiye erişme ve işvereni ile ilgili diğer kişiler tarafından alınan kararları, uygulanan politikaları ve eylemleri etkileme yeteneği ve fırsatı da bir o kadar artacaktır. İş yerindeki pozisyonları ve kıdemleri çerçevesinde, muhasebe meslek mensuplarından, yapabildikleri ölçüde, iş yerinde etik temelli bir kültürü teşvik etmeleri beklenir.

Örnekler arasında aşağıdakilerin tanıtılması, uygulanması ve gözetimi yer almaktadır:

- Etik eğitim ve öğretim programları,
- Etik ve muhbirlik politikaları,
- Mevzuata aykırı durumların oluşmasını önlemek için tasarlanmış politika ve prosedürler.

Tehditlerin Belirlenmesi

200.6 A1 Temel ilkelere uyulması konusu, çok çeşitli koşullar ve ilişkiler tarafından tehdit edilebilir. Tehditlere ilişkin kategoriler paragraf 120.6 A3'te açıklanmaktadır. Mesleki faaliyetlerini sürdürürken, muhasebe meslek mensupları için tehdit oluşturabilecek olan durum ve koşullara örnekler, aşağıdaki gibidir:

(a) Kişisel Çıkar Tehditleri

- İşveren kuruluşta, finansal çıkarı bulunan ya da işverenden kredi veya borç alan muhasebe meslek mensubu.
- İşveren tarafından sunulan, teşvik ödemesi düzenlemesine katılan muhasebe meslek mensubu.

- Kişisel kullanımı için, kurumsal varlıklara, uygun olmayan bir şekilde erişimi olan muhasebe meslek mensubu.
 - İşverenin tedarikçilerinden, muhasebe meslek mensubuna sunulan bir hediye veya ayrıcalıklı muamele.
- (b) Kendi Kendini Denetleme Tehditleri
- İşletmelerin birleşmesi için alım kararını destekleyen fizibilite çalışmalarını yaptıktan sonra uygun muhasebe işlemini belirleyen muhasebe meslek mensubu.
- (c) Taraf Tutma Tehditleri
- Uygun finansmanı elde etmek amacıyla, bir izahnamedeki bilgileri değiştirebilme fırsatına sahip olan muhasebe meslek mensubu.
- (d) Yakınlık Tehditleri
- Aile yakını olan bir muhasebe meslek mensubunun, işletmenin finansal raporlamasını etkileyebilecek kararlar alabilmesi ve işletmenin finansal raporlarından sorumlu olması yetkisiyle işveren tarafından istihdam edilmesi.
 - İşletmenin kararlarını etkileyen bireylerle uzun süreli ilişkisi olan muhasebe meslek mensubu.
- (e) Yıldırma Tehditleri
- Aşağıda sıralanan herhangi bir anlaşmazlık nedeniyle işten çıkarılma veya yer değiştirme tehdidiyle karşı karşıya olan muhasebe meslek mensubu veya aile yakını:

- Bir muhasebe ilkesinin uygulanması.
- Finansal verilerin raporlanma şekli.
- Sözleşmelerin imzalanması veya bir muhasebe ilkesinin uygulanması konusunda, muhasebe meslek mensubunun karar verme sürecini etkilemeye çalışan bir kişi.

Tehditlerin Değerlendirilmesi

- 200.7 A1 120.6 A1 ve 120.8 A2 paragraflarında açıklanan koşullar, politikalar ve prosedürler, temel ilkelere uyuma yönelik bir tehdidin kabul edilebilir düzeyde olup olmadığının değerlendirilmesinde etkilidir.
- 200.7 A2 İşletmelerde hizmet akdi ile çalışan muhasebe meslek mensubunun, bir tehdidin düzeyine ilişkin değerlendirmesi, mesleki faaliyetin niteliği ve kapsamından da etkilenir.
- 200.7 A3 Muhasebe meslek mensubunun, bir tehdidin düzeyine ilişkin değerlendirmesi, işveren ve onun çalışma ortamından da etkilenir. Örneğin;
- Etik davranışın önemini ve çalışanların etik kurallara uygun hareket etmelerinin beklendiğini vurgulayan bir liderlik.
 - Herhangi bir çekince ve korku duymadan, çalışanlarını, kendilerini ilgilendiren etik konuları, kıdemli yönetim kademelerine iletmeleri için yetkilendiren ve teşvik eden politika ve prosedürler.
 - Çalışanın performansının kalitesinin sağlanmasına ve izlenmesine yönelik politika ve prosedürler.

- Kurumsal gözetim sistemleri veya diğer gözetim yapıları ve sağlam iç kontroller.
- İşverenin, üstün nitelikli yetkin eleman istihdamının önemini vurgulayan işe alım prosedürleri.
- İşverenin politika ve prosedürlerindeki her türlü değişikliklerin tüm çalışanlara zamanında bildirilmesi ve bu politika ve prosedürler ile ilgili uygun eğitim ve öğretim programları sunulması.
- Etik ve davranış kuralları politikası.

200.7 A4 İş yerinde başkaları tarafından etik dışı davranışların veya eylemlerin gerçekleştirildiğini düşündükleri durumlarda, muhasebe meslek mensupları, hukuki tavsiye almayı düşünebilirler.

Tehditlerin Ele Alınması

200.8 A1 210 ile 270 arasındaki bölümler, mesleki faaliyetlerin gerçekleştirilmesi sırasında ortaya çıkabilecek belirli tehditleri açıklamaktadır ve bu tür tehditlerin ele alınmasındaki eylemlerin örneklerini içermektedir.

200.8 A2 Olağan dışı durumlarda, tehdidi oluşturan koşullar ortadan kaldırılamıyorsa ve tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indirmek için önlemler mevcut değilse veya uygulanamıyorsa, muhasebe meslek mensubunun işveren kuruluştan istifa etmesi uygun olabilir.

Üst Yönetimden Sorumlu Olan Kişilerle İletişim

R200.9 Muhasebe meslek mensubu, üst yönetimden sorumlu kişilerle Etik Kurallar uyarınca iletişim kurarken, işverenin idari yapısı içinde iletişim kurulacak en uygun kişileri belirleyecektir. Muhasebe meslek mensubu, üst yönetimden sorumlu olanların bir alt grubuyla iletişim kurduğunda, yeterli şekilde bilgilendirilmeleri

için üst yönetimden sorumlu olanların tümü ile iletişimin gerekli olup olmadığını belirleyecektir.

200.9 A1 Muhasebe meslek mensubu, kiminle iletişim kuracağını belirlerken şunları dikkate alabilir:

- (a) Koşulların niteliği ve önemi;
- (b) İletilecek konu.

200.9 A2 Üst yönetimden sorumlu olanların bir alt grubuna örnek olarak, bir denetim komitesi veya üst yönetimden sorumlu olanlardan yalnızca bir kişi verilebilir.

R200.10 Bir muhasebe meslek mensubunun, yönetim sorumluluklarının yanı sıra yönetim sorumluluklarına da sahip olan kişilerle iletişim kurması durumunda; meslek mensubu, bu kişilerle kurduğu iletişim ile, yönetim rolünde bulunan herkesi yeterince bilgilendirdiğinden emin olmalıdır.

200.10 A1 Örneğin, işletmeyi tek bir kişinin yönettiği ve başka hiç kimsenin yönetim rolüne sahip olmadığı küçük bir işletmede olduğu gibi; bazı durumlarda, üst yönetimden sorumlu olanların tümü, işverenin yönetiminde yer alır. Böyle durumlarda, konular, yönetim sorumlulukları olan bireylere iletilirse ve bu bireyler de yönetim sorumluluklarına sahipse; muhasebe meslek mensubu, üst yönetimden sorumlu olan kişilerle iletişim kurma gerekliliğini yerine getirmiştir.

BÖLÜM 210

ÇIKAR ÇATIŞMALARI

Giriş

210.1 Tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için, muhasebe meslek mensuplarının temel ilkelere uymaları ve Bölüm 120’de belirtilen kavramsal çerçeveyi uygulamaları gerekir.

Çıkar çatışması, tarafsızlık ilkesine uyuma yönelik tehditler oluşturur ve diğer temel ilkelere uyuma yönelik tehditler de oluşturabilir. Aşağıdaki hallerde bu tür tehditler oluşabilir:

- (a) Muhasebe meslek mensubunun, belirli bir konuyla ilgili olarak, çıkarları çatışan iki ya da daha fazla taraf için mesleki faaliyetler yürütmesi,
- (b) Muhasebe meslek mensubunun belirli bir konuyla ilgili çıkarlarının, mesleki faaliyetler yürüttüğü tarafın çıkarları ile çatışması olasılığı.

Taraf; iş veren, satıcı, müşteri, borç veren kimse, hisse sahibi ya da başka bir tarafı içerebilir.

210.3 Bu bölüm, kavramsal çerçevenin, çıkar çatışmaları durumunda uygulanmasına ilişkin özel hükümleri ve uygulama hükümlerini ortaya koymaktadır.

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Genel

R210.4 Bir muhasebe meslek mensubu, mesleki ya da ticari yargısını zarara uğratacak bir çıkar çatışmasına izin vermeyecektir.

210.4 A1 Çıkar çatışması yaratabilecek durumların örnekleri aşağıda sıralanmıştır:

- İki farklı işveren için, bir yönetim veya yönetim pozisyonunda hizmet vermek ve bu iki işveren arasında herhangi birinin yararına veya zararına, muhasebe meslek mensubu tarafından kullanılacak gizli bilgilerin elde edilmesi.
- Muhasebe meslek mensubunun, ortaklıkların feshedilmesine yardımcı olmak amacıyla, her iki taraf için de mesleki faaliyet yürütmesi.
- İşveren kuruluştaki, işletmeyi satın almayı düşünen bazı yönetim kurulu üyeleri için, muhasebe meslek mensubunun finansal bilgiler hazırlaması.
- Muhasebe meslek mensubunun çekirdek aile üyesinden birinin, ticari işlemde finansal fayda sağlayabileceği durumlarda; muhasebe meslek mensubunun işveren için bir hizmet sağlayıcı seçme konusunda söz sahibi olması.
- Söz konusu yatırımlardan birinin, muhasebe meslek mensubunun ya da çekirdek ailesinden birinin yatırım portföyünün değerini artıracak durumlarda; muhasebe meslek mensubunun, işveren kuruluştaki, şirket için belirli yatırımları onaylayan, yönetim kapasitesinde hizmet vermesi.

Çatışmayı tanımlamak

R210.5 Bir muhasebe meslek mensubu, çıkar çatışması yaratabilecek durumları ve dolayısıyla bir veya daha fazla temel ilkeye uyuma yönelik tehdit oluşturacak durumları tanımlamak için makul adımlar atacaktır. Bu tür adımlar, aşağıdaki maddelerin tanımlanmasını içermektedir:

- (a) Konuya dahil olan taraflar arasındaki çıkarlar ve ilişkilerin niteliği.
- (b) Hizmetlerin niteliği ve ilgili taraflara etkisi.

R210.6 Muhasebe meslek mensubu, bir mesleki faaliyet gerçekleştirirken, çıkar çatışması yaratabilecek faaliyetlerin, çıkarların ve ilişkilerin niteliğinde zaman içinde meydana gelebilecek değişikliklere karşı hazırlıklı olmalıdır.

Çıkar Çatışmalarının Yarattığı Tehditler

210.7 A1 Genel olarak, mesleki faaliyet ile tarafların çıkarlarının çatıştığı konu arasında ne kadar doğrudan bir bağlantı varsa, tehdidin kabul edilebilir bir seviyede olmama ihtimali bir o kadar yüksektir.

210.7 A2 Çıkar çatışmasına yol açan konuya ilişkin karar alma sürecinden çekilmek; çıkar çatışmalarının yarattığı tehditleri ortadan kaldıracak faaliyetlere bir örnek olarak gösterilebilir.

210.7 A3 Çıkar çatışmalarının yarattığı tehditlerden kaçınmak için önlem oluşturabilecek bazı örnekler aşağıda sıralanmıştır:

- Belirli sorumlulukları ve görevleri yeniden yapılandırmak ya da ayırmak.
- Uygun bir gözetim temin etmek, örneğin, icra yetkisi olan ya da olmayan bir yetkilinin denetimi altında hareket etmek.

Aydınlatma ve Rıza Metni

Genel

210.8 A1 Genelde aşağıdaki durumlar için gereklidir:

- (a) Çatışmadan etkilenen işveren içindeki uygun seviyeler de dahil olmak üzere; çıkar çatışmasının niteliğinin ve ortaya çıkan tehditlerin nasıl ele alınacağına ilgili taraflara açıklanması.

- (b) Tehdidi ele almak için önlemler uygulandığında, muhasebe meslek mensubunun, mesleki faaliyeti üstlenmesi için ilgili taraflardan onay alınması.
- 210.8 A2 Taraflar, içinde buldukları durumu kabul ettiklerinde ve çatışmanın varlığına yönelik bir itirazda bulunmadıklarında; muhasebe meslek mensubunun, tarafların çıkar çatışmasını kabul ettikleri sonucuna varacak şekilde yeterli kanıtı sahip olduğu belirli durumlarda, rıza bir tarafın davranışıyla alınmış olabilir.
- 210.8 A3 Herhangi bir aydınlatma ve rıza metni yoksa, muhasebe meslek mensubu aşağıdakileri belgelemek üzere teşvik edilmelidir:
- (a) Çıkar çatışmasına neden olan koşulların niteliği.
- (b) Tehditleri ele almak için uygulanan önlemler (uygulanabilir durumlarda).
- (c) Alınan rıza.

Diğer Konular

- 210.9 Bir çıkar çatışmasını ele alırken, muhasebe meslek mensubunun, işveren içerisinden ya da meslek örgütü, hukuk müşaviri ya da başka bir muhasebe meslek mensubu gibi diğer kişilerden rehberlik hizmeti alması teşvik edilir. Aydınlatmalar yaparken veya işveren içerisinde bilgi paylaşırken ve üçüncü şahıslardan rehberlik hizmeti alırken, gizlilik ilkesi geçerlidir.

BÖLÜM 220

BİLGİNİN HAZIRLANMASI VE SUNULMASI

Giriş

- 220.1 Tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için, muhasebe meslek mensuplarının temel ilkelere uymaları ve Bölüm 120’de belirtilen kavramsal çerçeveyi uygulamaları gerekir.
- 220.2 Bilginin hazırlanması veya sunulması, bir veya daha fazla temel ilkeye uyuma yönelik kişisel çıkar, yıldırma veya başka tehditler oluşturabilir.
- 220.3 Bu bölüm, bu tür durumlarda, kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla ilgili özel hükümleri ve uygulama hükümlerini ortaya koymaktadır.

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Genel

- 220.3 A1 İşveren kuruluşta bulunan her seviyedeki muhasebe meslek mensupları hem şirket içinde hem de dışında, bilgilerin hazırlanmasında veya sunulmasında rol oynarlar.
- 220.3 A2 Bu tür bilgilerin hazırlandığı veya sunulduğu paydaşlar şunlar olabilir:
- Yönetişim ve üst yönetimden sorumlu olanlar.
 - Yatırımcılar, borç veren kimseler veya diğer alacaklılar.
 - Düzenleyici makamlar.

Hazırlanan ve sunulan bu bilgiler, paydaşların, işverenin mevcut durumunu tüm yönleriyle anlamasına ve değerlendirmesine; ayrıca, kuruluş ile ilgili kararlar almasına yardımcı olabilir. Bilgiler, kamuya açıklanabilecek veya dahili amaçlarla kullanılabilir.

lecek hem finansal hem de finansal olmayan bilgileri içerebilir.

Örnekler:

- Faaliyet ve performans raporları.
- Karar destek analizleri.
- Hedefler ve tahminler.
- İç ve dış denetçilere sağlanan bilgiler.
- Risk analizleri.
- Genel ve özel amaçlı finansal tablolar.
- Vergi beyannameleri.
- Uyum amaçları ve yasal amaçlar için düzenleyici makamlara sunulan raporlar.

220.3 A3 Bu bölümün amaçları doğrultusunda, bilgilerin hazırlanması veya sunulması, bilgilerin kaydedilmesini, korunmasını ve onaylanmasını içerir.

R220.4 Muhasebe meslek mensubu, bilgileri hazırlarken veya sunarken:

- (a) Uygun durumlarda, bilgileri ilgili bir raporlama çerçevesine göre hazırlar veya sunar.
- (b) Bilgileri yanlış yönlendirmeyecek veya sözleşme veya düzenleyici sonuçları uygunsuz bir şekilde etkilemeyecek şekilde hazırlar veya sunar.
- (c) Muhasebe meslek mensubu aşağıdakiler için mesleki yargılarda bulunur:
 - (i) Olayları tüm önemli taraflarıyla doğru ve bütün olarak yansıtmak.

- (ii) Ticari işlemlerin veya faaliyetlerin gerçek yapısını açıkça tanımlamak.
- (iii) Bilgileri zamanında ve uygun bir şekilde sınıflandırmak ve kaydetmek.
- (d) Uygun olmayan yollarla, sözleşmeden doğan sonuçları veya mevzuat yükümlülüklerini etkileyebilecek ya da bilgileri yanıltıcı olabilecek şekilde gösterebilecek hiçbir detayı atlamayın.

220.4 A1 Sözleşmeden doğan bir sonucu veya mevzuata ilişkin bir sonucu uygun olmayan bir şekilde etkileme eylemine örnek olarak; bir borç sözleşmesindeki herhangi bir sözleşme şartının veya bir finans kurumu için sermaye gereksinimi ile ilgili bir mevzuat yükümlülüğünün ihlalinden kaçınmak amacıyla gerçekçi olmayan bir tahminde bulunmak verilebilir.

Bilgiyi Hazırlama ve Sunma Aşamalarında Takdir Yetkisi Kullanımı

R220.5 Mesleki yargılarda bulunurken, bilgilerin hazırlanması veya sunulması aşamaları, takdir yetkisinin kullanılmasını gerektirebilir. Muhasebe meslek mensubu, başkalarını yanıltmak veya sözleşmeden doğan sonuçları veya mevzuat yükümlülüklerini uygun-suz bir şekilde etkilemek amacıyla bu tür bir takdir yetkisini kullanmayacaktır.

220.5 A1 Takdir yetkisinin uygun olmayan sonuçlara ulaşılması amacıyla kötüye kullanılabileceği durumlara örnekler aşağıdaki gibidir:

- Tahminlerin belirlenmesi esnasında, kar veya zararı yanlış göstermek amacıyla gerçek değer tahminleri belirlemek.
- Uzun vadeli sözleşmelerin muhasebeleştirilmesi için kar veya zararı yanıltıcı göstermek amacıyla, geçerli finansal raporlama çerçevesi kapsamında izin verilen iki veya daha

fazla alternatif arasından bir muhasebe politikası veya yöntemini seçmek ya da değiştirmek.

- Yapılacak işlemlerin zamanlamalarının belirlenmesi esnasında, finansal yılın sonuna yakın bir varlığın satışını yanıtıcı bir şekilde zamanlamak.
- Nakit akışlarının sınıflandırılmasını veya varlıkları ve borçları yanlış göstermek için finansman işlemlerini yeniden yapılandırmak.
- Yanılmak amacıyla, finansal veya işlevsel risklerle ilgili bilgileri ihmal etmeyi veya gizlemeyi tercih etmek.

R220.6 Özellikle, ilgili bir raporlama çerçevesine uyulmasını gerektirmeyen durumlarda; muhasebe meslek mensubu, mesleki faaliyetlerini yerine getirirken, aşağıdakileri belirlemek ve dikkate almak için mesleki yargısını kullanacaktır:

- (a) Bilginin hangi amaçla kullanılacağı,
- (b) Hangi bağlamda verildiği,
- (c) Kime hitap ediyor olduğu.

220.6 A1 Örneğin, taslak raporlar, bütçeler veya tahminler hazırlarken veya sunarken; uygun olan yerlere ilgili öngörülerin, tahminlerin ve varsayımların dahil edilmesi, bu tür bilgilere güvenilecek kişilerin kendi yargılarını oluşturmalarına olanak sağlayacaktır.

220.6 A2 Muhasebe meslek mensubu, ayrıca, sunulacak bilginin hedef kitlesini, içeriğini ve amacını açıklamayı da düşünebilir.

Diğerlerinin Çalışmalarına Güvenmek

R220.7 İşverenin bünyesinde veya dışarıdan, başkalarının çalışmalarına güvenme niyetinde olan bir muhasebe meslek mensubu, R220.4 paragrafında belirtilen sorumluluklarını (varsa) yerine getirmek

adına hangi adımları atacağını belirlemek için mesleki yargıda bulunacaktır.

220.7 A1 Diğerlerine güvenmenin uygunluğunu belirlemede dikkate alınması gereken faktörler şunlardır:

- Diğer kişi veya kurumun itibarı, uzmanlığı ve kullanabileceği kaynaklar.
- Diğer kişinin geçerli mesleki ve etik standartlara tabi olup olmadığı.

Bu tür bilgiler, diğer kişi veya kurumla daha önce kurulmuş olan ilişkiler yoluyla veya başkalarına danışma yoluyla elde edilebilir.

Yanıtıcı Olan veya Olabilecek Bilgilerin Ele Alınması

R220.8 Muhasebe meslek mensubu, sahip olduğu bilgilerin yanıtıcı olduğunu bildiğinde veya buna inanmak için gerekçeye sahip olduğunda; konuyu çözmek için uygun önlemleri alacaktır.

220.8 A1 Uygun olabilecek faaliyetler şunlardır:

- Muhasebe meslek mensubunun amiriyle, işveren kuruluşdaki bireyler veya üst yönetimden sorumlu olan kişiler arasında uygun yönetim seviyesindeki bireyler ile bilginin yanıtıcı olduğuna dair endişeleri tartışmak. Bu kişilerden sorunu çözmek için uygun önlemleri almalarını talep etmek. Örneğin;
 - Bilgilerin düzeltilmesi.
 - Bilgiler halihazırda hedef kullanıcılara açıklanmış ise, kullanıcıları doğru bilgiler ile bilgilendirmek.
- Bu tür konuların mesleki firma bünyesinde nasıl ele alınacağına ilişkin, işverenin politika ve prosedürlerine danışmak (örneğin, bir etik veya ihbar politikası).

220.8 A2 Muhasebe meslek mensubu, işverenin uygun adımları atmadığına karar verebilir. Bilginin yanıltıcı olduğuna dair şüphelerinin devam etmesi durumunda ise; muhasebe meslek mensubu, gizlilik ilkesi doğrultusunda aşağıdaki ek işlemleri uygulayabilir:

- Aşağıdakiler ile bilgi alışverişinde bulunabilir:
 - İlgili meslek örgütüyle.
 - İşverenin iç veya dış denetçisi ile.
 - Hukuk müşaviri ile.
- Herhangi bir gereksinim durumunda aşağıdakiler ile iletişim kurmak:
 - Bilgilerin kullanıcıları da dahil olmak üzere üçüncü şahıslar.
 - Düzenleyici ve gözetim makamları.

R220.9 Muhasebe meslek mensubunun, uygulanabilir tüm seçeneklerden sonra hala uygun adımların atılmadığını tespit etmesi durumunda ve bilginin hala yanıltıcı olduğuna inanması halinde; muhasebe meslek mensubu, bu bilgilerle ilişkili olmayı veya bu bilgilerle ilişkili kalmayı reddedecektir.

220.9 A1 Bu tür durumlarda, muhasebe meslek mensubunun işveren kuruluştan istifa etmesi uygun olabilir.

Belgelendirme

220.10 A1 Muhasebe meslek mensubu aşağıdakileri belgelendirme konusunda teşvik edilmelidir:

- Gerçekler.
- İlgili muhasebe ilkeleri veya diğer ilgili mesleki standartlar.

- Konuların görüldüğü iletişim ve taraflar.
- Öngörülen yol haritası.
- Muhasebe meslek mensubunun durumları ele alış biçimi.

Diğer Konular

- 220.11 A1 Finansal raporlama ve karar alma ile bağlantılı olan ödemeler ve teşvikler de dahil olmak üzere; bilginin hazırlanmasına veya sunulmasına ilişkin temel ilkelere uyuma yönelik tehditlerin finansal bir menfaatten kaynaklandığı durumlarda, Bölüm 240'da belirtilen ana hükümler ve uygulama hükümleri geçerlidir.
- 220.11 A2 Yanıltıcı bilgilerin mevzuata aykırılıklar içermesi durumunda; Bölüm 260'da belirtilen ana hükümler ve uygulama hükümleri geçerlidir.
- 220.11 A3 Bilginin hazırlanmasına veya sunulmasına ilişkin temel ilkelere uyuma yönelik tehditlerin baskıdan kaynaklandığı durumlarda, Bölüm 270'te belirtilen ana hükümler ve uygulama hükümleri geçerlidir.

BÖLÜM 230**YETERLİ UZMANLIKLA HAREKET ETME****Giriş**

- 230.1 Tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için, muhasebe meslek mensuplarının temel ilkelere uymaları ve Bölüm 120’de belirtilen kavramsal çerçeveyi uygulamaları gerekir.
- 230.2 Yeterli uzmanlık olmadan hareket etmek, mesleki yeterlilik ve özen ilkesine uyuma yönelik kişisel çıkar tehdidi oluşturur. Bu bölüm, bu tür durumlarda kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla ilgili belirli hükümleri ve uygulama hükümlerini ortaya koymaktadır.

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri**Genel**

- R230.3** Sahip olduğu uzmanlık veya deneyim ile ilgili olarak, muhasebe meslek mensubu, işverenini kasten yanıltmayacaktır.
- 230.3 A1 Mesleki yeterlilik ve özen ilkesi, bir muhasebe meslek mensubunun bazı önemli görevleri yalnızca yeterli eğitim veya deneyime sahip olduğu veya bunları edinebileceği durumlarda üstlenmesini gerektirir.
- 230.3 A2 Muhasebe meslek mensubunun aşağıda sıralanan özelliklere sahip olması, mesleki yeterlilik ve özen ilkesine uyuma yönelik bir kişisel çıkar tehdidi oluşturabilir:
- İlgili görevleri gerektiği biçimde yerine getirmek ya da bitirmek için gerekli olan sürenin yetersiz olması.
 - Görevleri yerine getirmek için gerekli olan bilginin eksik, kısıtlı ya da başka bir biçimde yetersiz olması.

- Yetersiz tecrübe, eğitim ve/veya öğrenim.
- Görevlerin gerektiği biçimde yerine getirilmesi için gerekli olan kaynakların yetersiz olması.

230.3 A3 Bu tarz bir tehdidin seviyesini belirlemeye ilişkin faktörler şöyledir:

- Muhasebe meslek mensubunun başkalarıyla ne ölçüde çalıştığı.
- Muhasebe meslek mensubunun işletmedeki göreceli kıdemini.
- İş için uygulanan denetim ve inceleme düzeyi.

230.3 A4 Bu tür kişisel çıkarların yarattığı tehditlerden kaçınmak için önlem oluşturabilecek bazı örnekler aşağıda sıralanmıştır:

- Gerekli uzmanlığa sahip birinden eğitim veya yardım alınması.
- İlgili görevlerin yerine getirilmesi için yeterli zamanın sağlanması.

R230.4 Mesleki yeterlilik ve özen ilkesine uyuma yönelik bir tehdidin ele alınmadığı durumlarda; muhasebe meslek mensubu, söz konusu görevleri üstlenip üstlenmeyeceğine karar verecektir. Üstlenmeyeceğine karar vermesi durumunda ise, muhasebe meslek mensubu, bunu nedenleri ile birlikte bildirecektir.

Diğer Konular

230.5 A1 Bir muhasebe meslek mensubuna, mesleki yeterlilik ve özen ilkesinin ihlaline yol açabilecek şekilde hareket etmesi için baskı yapıldığında; Bölüm 270'teki ana hükümler ve uygulama hükümleri geçerlidir.

BÖLÜM 240**FİNANSAL RAPORLAMA VE KARAR ALMA İLE BAĞLANTILI
FİNANSAL ÇIKARLAR, ÖDÜLLENDİRME VE TEŞVİKLER****Giriş**

- 240.1 Tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için, muhasebe meslek mensuplarının temel ilkelere uymaları ve Bölüm 120’de belirtilen kavramsal çerçeveyi uygulamaları gerekir.
- 240.2 Finansal bir çığara sahip olmak veya bir aile yakınının ya da çekirdek aile üyelerinden birinin sahip olduğu finansal bir çığarı bilmek, tarafsızlık veya sır saklama ilkelerine uyuma yönelik kişisel çığar tehdidi oluşturabilir. Bu bölüm, bu tür durumlarda kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla ilgili özel hükümleri ve uygulama hükümlerini ortaya koymaktadır.

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri**Genel**

- R240.3** Muhasebe meslek mensubu, kişisel kazanç sağlamak veya diğerk kişilerin finansal kazanç sağlamaları adına bilgileri manipüle etmeyecek veya gizli bilgileri kullanmayacaktır.
- 240.3 A1 Muhasebe meslek mensuplarının, kendi finansal çığarlarının olabileceği gibi aile yakınlarının ya da çekirdek aile üyelerinin çığarlarının olduğunun da farkında olabilirler. Bu da belli durumlarda temel ilkelere uyuma yönelik tehditler oluşturabilir. Finansal çığarlar, finansal raporlama ve karar alma ile bağlantılı olan ödüllendirme veya teşvik düzenlemelerinden kaynaklanan çığarları içerir.
- 240.3 A2 Kişisel çığar tehdidi oluşturabilecek durumlara örnekler, muhasebe meslek mensubu veya aile yakınının/çekirdek ailesinin aşğıdaki durumlarını kapsamaktadır:

- Finansal açıdan kazanç sağlamak amacıyla fiyata duyarlı bilgileri manipüle etmek için bir nedeninin ve fırsatının olması.
- Muhasebe meslek mensubunun, işverenin de dolaylı veya doğrudan finansal çıkara sahip olması ve bu finansal çıkarın değerinin muhasebe meslek mensubu tarafından verilen kararlarca doğrudan etkilenebilir olması.
- Muhasebe meslek mensubunun, karla ilgili bir teşvik ödemesi almaya hak kazanması ve bu ödemenin değerinin, yine muhasebe meslek mensubunun verdiği kararlardan doğrudan etkilenmesi.
- İşveren kuruluşta dolaylı veya doğrudan hisse senedi veya pay hakkı bulundurması ve bunun değerinin, muhasebe meslek mensubu tarafından verilen kararlarca doğrudan etkilenebilir olması.
- Hedeflere ulaşmak için teşvikler sağlayan veya işverenin hisselerinin değerini en üst düzeye çıkarma çabalarını destekleyen ücret düzenlemelerine katılıyor olması. Belirli performans hedeflerinin karşılanması ile bağlantılı teşvik planlarına katılım, böyle bir düzenlemeye örnek olarak verilebilir.

240.3 A3 Bu tarz bir tehdidin seviyesini belirlemede ilgili faktörler şöyledir:

- Finansal çıkarın önemi. Önemli bir finansal çıkarı neyin oluşturduğu; kişisel koşullara ve birey için finansal çıkarların önem düzeyine bağlı olacaktır.
- Tepe yönetiminin ücretlerinin seviyesini ya da şeklini belirlemek üzere, yönetimden bağımsız bir komitenin politikaları ve prosedürleri.

- İlgili iç politikalara uygun olarak, üst yönetimden sorumlu olanlara aşağıdakilerin açıklanması:
 - İlgili tüm çıkarlar.
 - Yetki kullanma planları veya ilgili hisselerin ticareti.
- Finansal çıkar doğuran konuları ele almaya ilişkin iç ve dış denetim prosedürleri.

240.3 A4 Ödül veya teşvik düzenlemelerinin yarattığı tehditler, amirlerden veya meslektaşlardan gelen örtülü ve ya açık baskılarla artabilir. Bakınız: Bölüm 270 Temel İlkeleri İhlale Yönelik Baskılar.

BÖLÜM 250

HEDİYE VE AĞIRLANMA DAHİL, TEŞVİKLER

Giriş

- 250.1 Muhasebe meslek mensupları temel ilkelere uymalı ve tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 120’de yer alan kavramsal çerçeveyi uygulamalıdır.
- 250.2 Teşvik teklifinde bulunulması veya teşviklerin kabul edilmesi, dürüstlük, tarafsızlık ve mesleğe uygun davranış ilkeleri başta olmak üzere, temel ilkelere uyumu engelleyen bir kişisel çıkar tehdidi, yakınlık tehdidi veya yıldırma tehdidi oluşturabilir.
- 250.3 Bu bölüm, mevzuata aykırılık oluşturmayan mesleki hizmetleri yürütürken teşvik teklifinde bulunulması veya teşviklerin kabul edilmesi durumlarında kavramsal çerçevenin uygulanmasına ilişkin ana hükümleri ve uygulama hükümlerini düzenler. Bu bölüm ayrıca, teşvik teklifinde bulunurken veya teşvik kabul edilirken muhasebe meslek mensubunun mevzuata uymasını zorunlu kılar.

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Genel

- 250.4 A1 Teşvik, başka bir bireyin davranışını etkilemek için bir araç olarak kullanılan, ancak tam olarak da kişinin davranışını uygun-suz bir şekilde etkileme niyetiyle kullanılmayan bir nesne, durum veya eylemdir. Teşvikler, muhasebe meslek mensupları ile mevcut veya potansiyel müşteriler arasındaki küçük ağırlama eylemlerinden mevzuata aykırılıklara yol açan eylemlere kadar değişiklik gösterebilir. Teşvikler, aşağıda örnekleri verilen birçok farklı şekilde olabilir:

- Hediyeler.

- Ağır lanma.
- Eğ lence.
- Politik bağış lar veya hayır severlik bağış ları.
- Arkadaş lık ve sadakat ilişkilerinden istifade etme.
- İstihdam veya diğ er ticari fırsatlar.
- İmtiyazlı davranış , haklar veya ayrıcalıklar.

Mevzuata Aykırı Olan Teş vikler

R250.5 Birç ok ÷lkede, belirli durumlarda teş vik teklifinde bulunulmasını veya teş viklerin kabul edilmesini yasaklayan, rüş vet ve yolsuzlukla ilgili olan mevzuat hükümleri gibi hükümler bulunmaktadır. Muhasebe meslek mensubu bu tür mevzuat hükümlerine ilişkin kanaat edinir ve böyle bir durumla karşılaşması durumunda mevzuata uyar.

Mevzuatla Yasaklanmayan Teş vikler

250.6 A1 Mevzuatla yasaklanmayan bir teş vik teklifinde bulunulması veya teş vikin kabul edilmesi, temel ilkelere uyumu engelleyen tehditleri yine de oluşturabilir.

Davranış ları uygun olmayan bir şekilde etkilemeye yönelik teş vikler

R250.7 Muhasebe meslek mensubu, teş vik alacak kişinin veya diğ er bir kişinin davranış ını uygunsuz şekilde etkileme niyetiyle yapılan veya muhasebe meslek mensubunun, gerekli bilgiye sahip makul üçüncü bir tarafın bu niyetle yapıldığı sonucuna varmasının daha muhtemel olduğunu düş ündüğü bir teş vik teklifinde bulunamaz veya baş kalarını teklifte bulunmak için destekleyemez.

R250.8 Bir muhasebe meslek mensubu, gerekli bilgiye sahip, makul üçüncü tarafın sonuca varmasının muhtemel olduğ unun düş ünül-

düğü durumlarda; alıcının veya başka bir bireyin davranışını uygunsuz bir şekilde etkilemek amacıyla, herhangi bir teşvik kabul edemez veya başkalarını kabul etmeleri için teşvik edemez.

250.9 A1 Teşvik, bireyin etik olmayan bir şekilde hareket etmesine neden oluyorsa, bireyin davranışını uygunsuz bir şekilde etkilediği kabul edilir. Bu tür uygunsuz etkiler, alıcıya veya alıcıyla ilişkisi olan başka bir kişiye yönlendirilebilir. Muhasebe meslek mensubu açısından neyin etik olmayan davranış oluşturduğunu değerlendirme konusunda, temel ilkeler, uygun bir referans çerçevesidir.

250.9 A2 Muhasebe meslek mensubu, amacının, alıcının veya başka bir bireyin davranışını uygun olmayan bir şekilde etkilemek olduğu bir teşvik teklif ettiğinde veya bunu kabul ettiğinde ya da başkalarını teklif etmeye veya kabul etmeye teşvik ettiğinde; temel dürüstlük ilkesinin ihlali ortaya çıkar.

250.9 A3 Davranışı uygun olmayan bir şekilde etkilemek doğrultusunda gerçek veya algılanan bir niyet olup olmadığının belirlenmesi, mesleki yargının kullanımını gerektirir. Dikkate alınması gereken ilgili faktörler şunlardır:

- Teşvikin niteliği, sıklığı, değeri ve toplam etkisi.
- Etkileyebileceği karar veya faaliyetlerle ilgili olarak, teklif edilen teşvikin zamanlaması.
- Dini bir bayram veya düğün vesilesiyle verilen hediye gibi teşviklerin geleneksel veya kültürel bir uygulama olup olmaması.
- Teşvikin, bir iş toplantısı ile bağlantılı olarak yemek teklif etme veya bunu kabul etme gibi mesleki bir faaliyetin yardımcı bir parçası olup olmaması.

- Teşvik teklifinin tek bir alıcıyla sınırlı olması ya da daha geniş bir gruba hitap etmesi. Daha geniş grup, diğer müşteriler veya satıcılar gibi işverenin içinden veya dışından kişiler olabilir.
- Teşvik sunan veya sunulan bireylerin rolleri ve pozisyonları.
- Teşvikin kabul edilmesi ile işveren tarafın politikalarının ve prosedürlerinin ihlal edileceği konusunda muhasebe meslek mensubunun bilgiye sahip olup olmaması veya buna inanması için geçerli bir nedeninin olup olmaması.
- Teşvikin sunulduğu şeffaflık derecesi.
- Teşvikin alıcı tarafından talep edilmiş olup olmaması.
- Teklifi sunan kişinin önceden bilinen itibarı. Diğer Faaliyetlerin Değerlendirilmesi

250.10 A1 R250.7 ve R250.8 paragraflarındaki yükümlülükler karşılansa dahi, muhasebe meslek mensubunun, gerçek veya algılanan bir niyetle davranışı uygun olmayan bir şekilde etkilemek için sunulan bir teşvikten haberdar olması durumunda da temel ilkelere uyuma yönelik tehditler oluşabilir.

250.10 A2 Bu tür kişisel çıkarların yarattığı tehditlerden kaçınmak için önlem oluşturabilecek bazı örnekler aşağıda sıralanmıştır:

- Muhasebe meslek mensubunun ya da teklif sahibinin işverenin tepe yöneticilerine veya üst yönetimden sorumlu olan kişilerine teklif hakkında bilgi verilmesi.
- Teklifi sunan kişi ile iş ilişkisini sonlandırmak veya değiştirmek.

Davranışları Uygun Olmayan Bir Şekilde Etkilemeye Yönelik Olmayan Teşvikler

- 250.11 A1 Muhasebe meslek mensubunun, alıcının veya başka bir bireyin davranışını uygun olmayan bir şekilde etkilemeye yönelik, gerçek veya algılanan bir niyet olmadığına karar vermesi durumunda; kavramsal çerçevede belirtilen ana hükümler ve uygulama hükümleri geçerlidir.
- 250.11 A2 Söz konusu teşvik, küçük ve önemsiz ise; ortaya çıkardığı tüm tehditler kabul edilebilir düzeyde olacaktır.
- 250.11 A3 Muhasebe meslek mensubu, davranışı uygun olmayan bir şekilde etkilemeye yönelik gerçek veya algılanan bir niyet olmadığı sonucuna varmış olsa bile; böyle bir teşvik sunmanın veya kabul etmenin tehdit oluşturabileceği durumların bazı örnekleri aşağıdaki gibidir:
- Kişisel çıkar tehditleri.
 - Tedarikçi tarafından, muhasebe meslek mensubuna yarı zamanlı iş teklif edilmesi.
 - Yakınlık tehditleri
 - Muhasebe meslek mensubunun belirli bir müşterisi veya tedarikçisi ile düzenli olarak spor etkinliklerine katılması.
 - Yıldırma tehditleri
 - Herkes tarafından bilinmesi halinde, uygunsuz olduğu algılanabilecek bir ağırlanmanın muhasebe meslek mensubu tarafından kabul edilmesi.
- 250.11 A4 Bu türde bir teşvik sunulmasıyla veya bunun kabul edilmesiyle ortaya çıkan tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesine ilişkin faktörler, teşvik niyetinin belirlenmesi için 250.9 A3 paragrafında belirtilen faktörler ile aynıdır.

250.11 A5 Bu türde teşviklerin sunulması veya bunların kabul edilmesiyle ortaya çıkan tehditleri önlemeye yönelik örnekler aşağıdaki gibidir:

- Teşvik sunmamak veya reddetmek.
- Karar alma sürecinde, iş konusunda diğer tarafı ilgilendiren herhangi bir kararın sorumluluğunu; muhasebe meslek mensubunun uygun olmayan bir şekilde etkilenmesi için hiçbir nedeninin bulunmadığını düşündüğü başka bir kişiye devretmek.

250.11 A6 Bu türde teşviklerin sunulması veya bunların kabul edilmesiyle ortaya çıkan tehditleri önlemeye yönelik örnekler aşağıdaki gibidir:

- Muhasebe meslek mensubunun ya da teklif sahibinin işvereninin tepe yöneticilerine veya üst yönetimden sorumlu olan kişilerine karşı teşvik sunma veya kabul etme konusunda şeffaflık.
- Muhasebe meslek mensubu veya diğer tarafın işvereni tarafından tutulan bir kayıt defterine teşvikin kaydedilmesi.
- Teşvikini kabul ettiği kişi veya kurumla ilgili olarak, muhasebe meslek mensubu tarafından yapılan herhangi bir işi veya alınan kararları inceleyen ve mesleki faaliyetlerin üstlenilmesinde başka bir rolü olmayan birinin bulunması.
- Alınan teşvikin hayır kurumuna bağışlanması ve yapılan bu bağışın üst yönetimden sorumlu olan kişilere veya teşviki sunan kişiye uygun şekilde bildirilmesi.
- Ağır lanma gibi alınan teşvik masraflarının geri ödenmesi.
- Kabulünden sonra mümkün olan en kısa sürede teşvikin iade edilmesi (hediye gibi).

Aile Yakınları ve Çekirdek Aile

R250.12 Aşağıda sıralandığı gibi, teşvik teklifi sebebiyle ortaya çıkan, muhasebe meslek mensubunun temel ilkelere uyumuna yönelik olası tehditlere karşı dikkatli olunmalıdır:

- (a) Muhasebe meslek mensubunun aile yakınından veya çekirdek ailesinden, muhasebe meslek mensubunun mesleki ilişkisinin bulunduğu diğer tarafa.
- (b) Muhasebe meslek mensubunun mesleki ilişkisinin bulunduğu diğer taraftan, muhasebe meslek mensubunun aile yakınına veya çekirdek ailesine.

R250.13 Muhasebe meslek mensubu, aile yakınına veya çekirdek ailesine teklif edilen bir teşvikten haberdar olduğunda ve kendisinin veya diğer tarafın davranışını uygun olmayan bir şekilde etkileme niyetinin söz konusu olduğu sonucuna vardığı durumlarda ya da böyle bir niyetin var olduğu sonucuna varma olasılığı olan bir üçüncü tarafın varlığına inandığı durumlarda; aile yakınına veya çekirdek ailesine teklif edilen teşvikin kabul edilmemesini tavsiye edecektir.

250.13 A1 250.9 A3 paragrafında belirtilen faktörler, muhasebe meslek mensubunun veya karşı tarafın davranışını uygunsuz bir şekilde etkilemeye yönelik gerçek veya algılanan bir niyet olup olmadığının belirlenmesine ilişkindir. İlgili diğer bir faktör ise aşağıdakiler arasındaki ilişkinin niteliği veya yakınlığıdır:

- (a) Muhasebe meslek mensubu ve aile yakını ya da çekirdek ailesi.
- (b) Aile yakını ya da çekirdek aile üyesi ve diğer taraf.
- (c) Muhasebe meslek mensubu ve diğer taraf.

Örneğin, muhasebe meslek mensubunun önemli bir sözleşmeyi görüşüyor olduğu karşı tarafın, yine muhasebe meslek mensubunun eşine normal işe alım süreci dışında bir iş teklifinde bulunması, böyle bir niyetin göstergesi olabilir.

- 250.13 A2 Paragraf 250.10 A2'deki uygulama hükümleri aynı zamanda, aile yakınına ya da çekirdek ailesine R250.13 paragrafı uyarınca verilen tavsiyelere uyulmuş olsa bile; muhasebe meslek mensubunun veya diğer tarafın davranışını uygunsuz bir şekilde etkilemeye yönelik gerçek veya algılanan bir niyet olduğunda ortaya çıkabilecek tehditlerin ele alınmasıyla da ilgilidir.

Kavramsal Çerçeve Yaklaşımının Uygulanması

- 250.14 A1 Muhasebe meslek mensubu, R250.12 paragrafında ele alınan koşullarda sunulan bir teşvikten haberdar olduğu zaman; aşağıdaki durumlarda temel ilkelere uyuma yönelik tehditler oluşabilir:

- (a) Aile yakını ya da çekirdek ailesi, R250.13 paragrafı uyarınca muhasebe meslek mensubunun tavsiyesine aykırı bir şekilde teşvik teklifinde bulunur veya kabul ederse.
- (b) Muhasebe meslek mensubunun, kendisinin veya diğer tarafın davranışını uygunsuz bir şekilde etkilemeye yönelik gerçek veya algılanan bir niyetin var olduğuna inanmak için bir nedeni yoksa.

- 250.14 A2 250.11 A1 ila 250.11 A6 paragraflarındaki uygulama hükümleri, bu tür tehditlerin belirlenmesi, değerlendirilmesi ve ele alınmasına yöneliktir. Bu koşullarda tehdit düzeyinin değerlendirilmesine ilişkin faktörler, 250.13 A1 paragrafında belirtilen ilişkilerin niteliğini veya yakınlığını da içerir.

Diğer Konular

- 250.15 A1 Bir muhasebe meslek mensubuna, işvereni tarafından performansıyla bağlantılı bir şekilde finansal çıkarlar ve ödüllerle ilgili bir teşvik teklif edilmesi halinde, Bölüm 240'da belirtilen ana hükümler ve uygulama hükümleri uygulanır.
- 250.15 A2 Muhasebe meslek mensubu, işvereni için veya işverenin yönetimi altında çalışan diğer kişilerin mevzuata aykırı olabilecek ya da mevzuat aykırılığına neden olabilecek şekilde hareket ediyor olmalarından şüphelenilmesine neden olabilecek teşviklerle karşılaştığı zaman veya bunlardan haberdar edildiği zaman; Bölüm 260'da belirtilen ana hükümler ve uygulama hükümleri geçerlidir.
- 250.15 A3 Muhasebe meslek mensubu, temel ilkelere uyuma yönelik tehditler oluşturabilecek teşvikleri teklif etme veya kabul etme baskısıyla karşı karşıya kaldığında, Bölüm 270'de belirtilen ana hükümler ve uygulama hükümleri geçerlidir.

BÖLÜM 260

MEVZUATA AYKIRILIKLARA KARŞILIK VERİLMESİ

Giriş

- 260.1 Tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için, muhasebe meslek mensuplarının temel ilkelere uymaları ve Bölüm 120’de belirtilen kavramsal çerçeveyi uygulamaları gerekir.
- 260.2 Muhasebe meslek mensubu mevzuata aykırılıktan veya şüpheli bir durumdan haberdar olduğunda, dürüstlük ve mesleğe uygun davranış ilkelerine uyuma yönelik kişisel çıkar veya yıldırma tehdidi oluşur.
- 260.3 Muhasebe meslek mensubu, mesleki faaliyetlerini yürütürken mevzuata aykırılık veya şüpheli durumlar ile karşılaşabilir veya bunlardan haberdar edilebilir. Bu bölüm, muhasebe meslek mensubuna, aşağıdaki mevzuata aykırılıklara veya şüpheli durumlara yanıt verirken konuya ilişkin sonuçları ve olası eylem planlarını değerlendirmede rehberlik eder:
- Mevzuatların genel olarak, işverenin finansal tablolarındaki önemli tutarların ve açıklamaların belirlenmesinde doğrudan bir etkiye sahip olduğu kabul edilir.
 - Diğer mevzuatların, işverenin finansal tablolarında yer alan tutarların ve açıklamaların belirlenmesinde doğrudan etkisi yoktur; ancak işverenin işinin tüm yönleri, işi sürdürme kabiliyeti veya finansal cezalardan kaçınma yeteneği için temel olabilecek uyumu vardır.

Muhasebe Meslek Mensubunun Mevzuata Aykırılıklara İlişkin Hedefleri

260.4 Muhasebe mesleğini diğerlerinden ayırt eden özellik, kamu yararı sorumluluğunu kabul ederek hareket ediliyor olmasıdır. Mevzuata aykırılık veya şüphesine yanıt verirken, muhasebe meslek mensubunun hedefleri şunlardır:

- (a) Dürüstlük ve mesleğe uygun davranış ilkelerine uymak.
- (b) Yönetimi veya uygun olduğu hallerde, işverenin üst yönetiminden sorumlu olan kişileri aşağıdakiler konusunda uyarmak:
 - (i) Belirlenen veya şüphelenilen mevzuat aykırılıklarının sonuçlarını düzeltmelerine, iyileştirmelerine veya hafifletmelerine olanak tanımak.
 - (ii) Mevzuata aykırılığın henüz gerçekleşmediği durumlarda, caydırıcı olmak.
- (c) Kamu yararına uygun olan ek önlemleri almak.

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Genel

260.5 A1 Mevzuata aykırılık (“aykırılık”), aşağıdakiler tarafından yapılan geçerli mevzuatlara aykırı olan, kasıtlı veya kasıtsız, komisyon veya ihmal eylemlerini içerir:

- (a) Muhasebe meslek mensubunun işvereni.
- (b) İşverenin üst yönetiminden sorumlu olan kişiler.
- (c) İşverenin yönetimi.
- (d) İşveren için veya işverenin yönetimi altında çalışan diğer kişiler.

260.5 A2 Bu bölümün ele aldığı mevzuat örnekleri aşağıdakileri kapsar:

- Hile, yolsuzluk ve rüşvet.
- Karapara aklama, terörün finansmanı ve suç gelirleri.
- Menkul kıymetler piyasaları ve ticaret.
- Bankacılık ve diğer finansal ürün ve hizmetler.
- Veri koruma.
- Vergi ve emeklilik yükümlülükleri ve ödemeleri.
- Çevre koruma.
- Kamu sağlığı ve güvenliği.

260.5 A3 Mevzuata aykırılık, işveren için para cezalarına, davalara veya diğer sonuçlara sebep olabilir ve işverenin finansal tablolarını potansiyel olarak önemli ölçüde etkileyebilir. Daha da önemlisi, mevzuata aykırılık, yatırımcılara, alacaklılara, çalışanlara veya kamuya yönelik olası önemli zararlar açısından kamu yararına daha geniş etkiler yaratabilir. Önemli zarara neden olan aykırılık, yukarıda bahsedilen taraflardan herhangi biri için finansal veya finansal olmayan koşullarda ciddi olumsuz sonuçlara yol açan bir durumdur. Örnekler arasında, yatırımcılar için önemli finansal kayıplarla sonuçlanan bir hilenin gerçekleştirilmesi ve çalışanların veya kamu sağlığını ya da güvenliğini tehlikeye atan çevre yasaları ve düzenlemelerinin ihlali yer almaktadır.

R260.6 Bazı ülkelerde, muhasebe meslek mensuplarının mevzuata aykırılık veya şüpheli durumlarda sorunları nasıl ele almaları gerektiğini düzenleyen yasal hükümler veya mevzuat yükümlülükleri vardır. Bu yasal veya düzenleyici hükümler, bu bölümdeki hükümlerden farklı olabilir veya bunların dışında kalanları da kapsayabilir. Muhasebe meslek mensubu, mevzuata aykırılık veya

şüpheli durumlarla karşılaştığında, bu yasal veya düzenleyici hükümler hakkında bir anlayış edinecek ve aşağıda sıralanan durumlara uyacaktır:

(a) Konuyu uygun bir makama bildirmek için herhangi bir yükümlülük.

(b) İlgili tarafın uyarılmasına ilişkin herhangi bir yasak.

260.6 A1 İlgili tarafı uyarma yasağı, karaparanın aklanmasının önlenmesi mevzuatı uyarınca ortaya çıkabilir.

260.7 A1 Bu bölüm, işverenin niteliğine ve kamu yararına çalışan bir kurum olup olmadığına bakılmaksızın geçerlidir.

260.7 A2 Konu dışı olan durumlarla karşılaşan veya bunlardan haberdar edilen muhasebe meslek mensuplarının bu bölüme uymaları bir yükümlülük değildir. Bir durumun açıkça konu dışı olup olması; işverenin, paydaşların ve kamunun üzerindeki finansal ya da başka türdeki etkisine ve niteliğine göre değerlendirilecektir.

260.7 A3 Bu bölüm aşağıdakileri kapsamaz:

(a) İşverenin ticari faaliyetleriyle ilgisi olmayan, kişisel sivistimel,

(b) 260.5 A1 paragrafında belirtilenler dışındaki taraflarca gerçekleştirilen aykırılık.

Buna rağmen, muhasebe meslek mensubu böyle durumlarda nasıl yanıt verileceğini düşünürken, bu bölümdeki rehberden faydalanabilir.

İşverenin Yönetiminin ve Üst Yönetimden Sorumlu Olan Kişilerin Sorumlulukları

260.8 A1 İşverenin üst yönetimden sorumlu olan kişilerin gözetimindeki işveren yönetimi, işveren kurumun ticari faaliyetlerinin mevzu-

ata uygun olarak yürütülmesini sağlamaktan sorumludur. Üst yönetimden sorumlu olan kişiler, herhangi bir mevzuat aykırılığının aşağıdaki yollarla belirlenmesinden ve ele alınmasından da sorumludur:

- (a) İşveren,
- (b) İşverenin üst yönetiminden sorumlu olan kişiler,
- (c) Herhangi bir yönetim kurulu üyesi,
- (d) İşveren için veya işverenin yönetimi altında çalışan diğer kişiler.

Muhasebe Meslek Mensuplarının Sorumlulukları

R260.9 Muhasebe meslek mensubunun işveren kurumunda mevzuata aykırılık veya şüpheli durum sorunlarını ele almak için protokoller ve prosedürler mevcut ise; muhasebe meslek mensubu, bu tür durumlara nasıl yanıt vereceğini belirlerken bunları dikkate almalıdır.

260.9 A1 Birçok işveren kurum, mevzuata aykırılık veya şüpheli durumların dahili olarak nasıl ortaya çıkarılacağına ilişkin protokoller ve prosedürler oluşturmuştur. Bir etik politikası veya dahili ihbar mekanizması, bu protokol ve prosedürlere örnek oluşturabilir. Bu tür protokoller ve prosedürler, bu konuların belirlenmiş kanallar aracılığıyla isimsiz olarak bildirilmesine izin verebilir.

R260.10 Bu bölümün geçerli olduğu herhangi bir konuyu fark ettiğinde, muhasebe meslek mensubu, bu bölümün içeriği uyarınca, adımlarını zamanında atmış olacaktır. Muhasebe meslek mensubu, zamanında müdahale edebilmek amacıyla, konunun işveren kuruma, yatırımcılara, alacaklılara, çalışanlara veya kamu yararına yönelik olası zararlarını ve niteliğini dikkate alacaktır.

İşletmelerde Hizmet Akdi ile Çalışan Kıdemli Muhasebe Meslek Mensuplarının Sorumlulukları

260.11 A1 İşletmelerde hizmet akdi ile çalışan kıdemli muhasebe meslek mensupları (“kıdemli muhasebe meslek mensupları”), işverenin insan kaynakları, finansal, teknolojik, fiziksel, maddi olmayan duran varlıklarının temini, dağılımı ve kontrolü üzerinde önemli bir etkiye sahip ve bunlara ilişkin kararlar alabilen yöneticiler, direktörler veya kıdemli çalışanlardır. İşveren kurumdaki diğer muhasebe meslek mensuplarına kıyasla, bu tür kıdemli muhasebe meslek mensuplarının, mevzuata aykırılıklara veya şüpheli durumlara yanıt vermek için kamu yararına uygun olan her türlü önlemi almalarına yönelik daha büyük bir beklenti vardır. Bunun nedeni, kıdemli muhasebe meslek mensuplarının işveren kurum içindeki rolleri, konumları ve etki alanlarından kaynaklanmaktadır.

Konu Hakkında Anlayış Sahibi Olmak

R260.12 Mesleki faaliyetlerin yürütülmesi sırasında, kıdemli bir muhasebe meslek mensubu, mevzuata aykırılık veya şüpheli durumlar ile ilgili bilgilerin farkına varırsa, konuyu daha iyi anlayabilir. Söz konusu hususlar, şunlar olabilir:

- (a) Mevzuata aykırılığın veya şüpheli durumların niteliği, meydana geldiği veya gelebileceği koşullar.
- (b) Bu koşullar altında, ilgili yasa ve yönetmeliklerin uygulanması.
- (c) İşveren, yatırımcılar, alacaklılar, çalışanlar veya kamu için olası sonuçların bir değerlendirmesi.

260.12 A1 Kıdemli muhasebe meslek mensubunun, bilgisini ve uzmanlığını uygulaması ve mesleki yargısını kullanması beklenir. Buna karşılık, muhasebe meslek mensubunun, işveren kurumdaki rolü için

gerekli olandan daha fazla yasa ve yönetmelik anlayışına sahip olması beklenmemektedir. Bir eylemin mevzuata aykırılık teşkil edip etmediği, en nihayetinde bir mahkeme veya uygun başka bir yargılama organı tarafından belirlenebilecek bir konudur.

- 260.12 A2 Konunun önemi ve niteliği doğrultusunda, kıdemli muhasebe meslek mensubu, konuya dahil olarak soruşturulmasını sağlayabilir veya soruşturulması için uygun adımları atabilir. Muhasebe meslek mensubu, ayrıca, işveren kuruluş veya muhasebe meslek örgütü içindeki güvendiği diğer kişilere ya da hukuk müşavirine konuyu danışabilir.

Konunun Ele Alınması

- R260.13** Kıdemli muhasebe meslek mensubu, mevzuata aykırılığın meydana geldiğini ya da meydana gelebileceğini belirler veya bundan şüphelenirse, R260.9 paragrafı gereğince, en yakın yetkili (eğer varsa) ile konuyu görüşecektir. Eğer en yakın yetkili kişi de konuya karışmış gibi görünüyorsa, muhasebe meslek mensubu, konuyu işveren kurum içindeki bir sonraki üst düzey yetkili kişi ile görüşecektir.

- 260.13 A1 Burada amaç, konunun nasıl ele alınacağına dair bir karar verilmesini sağlamaktır.

- R260.14** Kıdemli muhasebe meslek mensubu, ayrıca, aşağıdaki durumlar için uygun adımlar atmalıdır:

- (a) Konunun üst yönetimden sorumlu olan kişilere iletilmesini sağlamak.
- (b) Mevzuata aykırılık veya şüpheli durumların, uygun bir kuruma bildirilmesine yönelik yasal veya düzenleyici hükümler de dahil olmak üzere, geçerli yasa ve düzenlemelere uymak.

- (c) Mevzuata aykırılık veya şüpheli durumların sonuçlarının düzeltilmesini, iyileştirilmesini veya hafifletilmesini sağlamak.
- (d) Bu durumların yeniden oluşma riskini azaltmak.
- (e) Mevzuata aykırılık komisyonunun henüz toplanmadığı durumlarda, onları harekete geçirmeyi denemek.

260.14 A1 Konuyu üst yönetimden sorumlu olan kişilere iletmekteki amaç; konuya yanıt vermek ve sorumluluklarını yerine getirmelerini sağlamak için alacakları uygun önlemlere ilişkin bir mutabakat sağlamaktır.

260.14 A2 Bazı yasa ve yönetmelikler, mevzuata aykırılık veya şüpheli durumlara ilişkin raporların belirli bir süre içerisinde uygun bir yetkili makama iletilmesini gerektirebilir.

R260.15 Kıdemli muhasebe meslek mensubu, bu bölümün hükümleri uyarınca, konuya yanıt vermesinin yanı sıra; konunun, işveren kuruluşun dış denetçisine (eğer varsa) açıklanmasının gerekip gerekmediğini de belirleyecektir.

260.15 A1 Kıdemli muhasebe meslek mensubunun görevi ya da yasal zorunluluk uyarınca yaptığı bu açıklamanın amacı, denetçinin denetimi gerçekleştirmesini sağlamak için gerekli tüm bilgileri sağlamaktır.

Ek İşlem Gerekliliklerini Belirleme

R260.16 Kıdemli muhasebe meslek mensubu, amirlerinin (eğer varsa) ve üst yönetimden sorumlu olan kişilerin yanıtlarının uygunluğunu değerlendirmelidir.

260.16 A1 Kıdemli muhasebe meslek mensubu, eğer varsa amirlerinin ve üst yönetimden sorumlu olan kişilerin yanıtlarının uygunluğunu değerlendirirken aşağıdaki faktörleri dikkate almalıdır:

- Cevabı zamanında alabilmek.
- Mevzuata aykırılığın sonuçlarını düzeltmek, iyileştirmek veya hafifletmek ya da henüz gerçekleşmediyse mevzuata aykırılığı önlemek için uygun önlemleri almış veya bunun için gerekli yetkilendirmeleri yapmış olmaları.
- Uygun olduğu durumlarda, konuyu uygun yetkili otoriteye açıklamış olmaları ve bu açıklamanın yeterli görünüp görünmediği.

R260.17 Kıdemli muhasebe meslek mensubu, eğer varsa amirlerinin ve üst yönetimden sorumlu olan kişilerin cevapları ışığında, kamu yararına ek herhangi bir işlem yapılması gerekip gerekmediğini belirleyecektir.

260.17 A1 Ek işlem gerekip gerekmediğinin ve işlemlerin niteliğinin ve kapsamının belirlenmesi, aşağıdakiler dahil çeşitli faktörlere bağlıdır:

- Yasal ve düzenleyici çerçeve.
- Durumun aciliyeti.
- Konunun işveren genelinde yayılması.
- Kıdemli muhasebe meslek mensubunun, amirlerinin ve üst yönetimden sorumlu olan kişilerin dürüstlüğüne olan güveninin devam ediyor olup olmaması.
- Mevzuata aykırılığın veya şüpheli durumun tekrarlanma ihtimalinin olup olmaması.
- İşverenin, yatırımcıların, alacaklıların, çalışanların veya kamunun yararına yönelik, gerçek veya olası, önemli zararlara ilişkin inandırıcı bir kanıt olup olmaması.

260.17 A2 Kıdemli muhasebe meslek mensubunun, amirlerinin ve üst yönetimden sorumlu olan diğer kişilerin dürüstlüğüne olan güveninin sarsılmasına örnek olabilecek durumlar aşağıdaki gibidir:

- Muhasebe meslek mensubu, bahsi geçen kişilerin herhangi bir mevzuata aykırılık durumuna dahil olduklarından şüpheleniyorsa veya buna dair bir kanıtı sahipse.
- Yasal veya düzenleyici hükümlerin aksine; uygun bir süre içinde, ilgili konuyu yine uygun bir kuruma bildirmemiş veya bu konunun rapor edilmesi için herhangi bir yetki vermemişler ise.

R260.18 Kıdemli muhasebe meslek mensubu, ek işleme duyulan ihtiyacı ve bunun niteliğini ve kapsamını belirlerken mesleki yargısını kullanacaktır. Muhasebe meslek mensubu, bu tespiti yaparken, gerekli bilgiye sahip, makul üçüncü tarafın, muhasebe meslek mensubunun, kamu yararına uygun şekilde hareket ettiği sonucuna varmasının muhtemel olup olmayacağını da dikkate alacaktır.

260.18 A1 Kıdemli muhasebe meslek mensubunun yapabileceği ek işlemler şunlardır:

- İşverenin bir grubun üyesi olması durumunda, ana işletmenin yönetimine konuyla ilgili bilgi vermek.
- Yasal hükümlerin veya mevzuat yükümlülüğünün bulunmadığı durumlarda bile, konuyu uygun, yetkili bir kuruma iletmek.
- İşveren işletmeden istifa etmek.

260.18 A2 İşveren işletmeden istifa etmek, kıdemli muhasebe meslek mensubunun bu bölüm kapsamındaki hedeflerine ulaşmak için gerekli diğer önlemleri almasının yerini tutmaz. Bununla birlikte, bazı ülkelerde, muhasebe meslek mensubunun yapabileceği ek

işlemlere ilişkin sınırlamalar olabilir. Ancak böyle durumlarda, istifa, alınabilecek tek önlem olabilir.

Tavsiye İstemek

260.19 A1 Konunun değerlendirilmesi, karmaşık analizler ve yargılar içerebilir; bu sebeple kıdemli muhasebe meslek mensubu şunları dikkate almalıdır:

- Kurum içi kişilere danışmak.
- Muhasebe meslek mensubunun seçeneklerini, belirli herhangi bir eylem tarzını gerçekleştirmesinin mesleki veya yasal sonuçlarını anlamak için, hukuki tavsiye almak.
- Düzenleyici bir kuruma veya bir meslek örgütüne özel olarak danışmak.

Konunun Uygun Bir Yetkili Makama Bildirilip Bildirilemeyeceğine Karar Verilmesi

260.20 A1 Konunun uygun bir yetkili makama bildirilmesinin yasalara ve düzenlemelere aykırı olduğu durumlarda, bu bildirim engellenecektir. Aksi hallerde ise; bildirim amacı, uygun yetkili makamın, konunun soruşturulmasına ve kamu yararına tedbir alınmasına neden olmasını sağlamaktır.

260.20 A2 Bu tür bir bildirim yapıp yapılmayacağının belirlenmesi; özellikle konunun yatırımcılara, alacaklılara, çalışanlara veya kamuya verebileceği gerçek veya olası zararların niteliğine ve kapsamına bağlıdır. Kıdemli muhasebe meslek mensubu, aşağıdaki örnek durumlarda konunun uygun bir makama bildirilmesinin uygun olacağına karar verebilir:

- İşverenin rüşvet gibi konularla olan ilişkisi (örneğin, büyük sözleşmeleri güvence altına almak amacıyla yerel veya deniz aşırı hükümet yetkilileri ile olan ilişkisi).

- İşverenin belli kural veya yasalara göre idare edilmesi ve konunun çalışma ruhsatını tehlikeye atacak kadar önemli olması.
- İşverenin, menkul kıymetler borsasında listelenmesi ve konunun işverenin menkul kıymetlerindeki adil ve düzenli piyasa üzerinde olumsuz sonuçlara yol açabilmesi ya da finansal piyasalar için sistemik risk oluşturabilmesi.
- İşverenin, kamu sağlığına veya güvenliğine zararlı ürünler satma ihtimali.
- Vergiden kaçınma konusunda müşterilerine yardımcı olmak için, işveren tarafından bir program tanıtılması.

260.20 A3 Bu tür bir bildirim yapıp yapılmayacağını belirlenmesi, aşağıda sıralanan dış faktörlere de bağlı olacaktır:

- Konunun soruşturulmasını ve konuya ilişkin önlem alınmasını sağlayacak olan bildirim yapılabileceği, uygun, yetkili bir makamın olup olmaması. Uygun yetkili makam, konunun niteliğine bağlıdır. Uygun yetkili makam, hileli finansal raporlama durumunda, bir menkul kıymetler düzenleyicisi olabilir; ya da konu çevre yasaları ve düzenlemelerinin ihlali olduğu durumlarda ise, bir çevre koruma örgütü olabilir.
- Hukuki, cezai veya mesleki sorumluluklara karşı sağlam ve güvenilir bir korumanın olup olmaması ya da ihbar politikaları gibi yasalar veya düzenlemeler tarafından sağlanan karşı işlemlerin olması.
- Kıdemli muhasebe meslek mensubu ya da diğer bireylerin fiziksel güvenliğine yönelik gerçek veya olası tehditler olup olmaması.

R260.21 Kıdemli muhasebe meslek mensubunun, bulunduğu koşullar altında, konunun uygun yetkili makama bildirilmesinin uygun bir hareket tarzı olduğuna karar vermesi durumunda; yapacağı bu bildirim, Etik Kurallar'ın R114.1 (d) paragrafı uyarınca izin verilir. Muhasebe meslek mensubu, böyle bir bildirim yaparken, iyi niyetle hareket edecek; açıklama ve iddialarda bulunurken dikkatli olacaktır.

Olması Muhtemel İhlal

R260.22 Bazı istisnai durumlarda, kıdemli muhasebe meslek mensubunun; yatırımcılara, alacaklılara, çalışanlara veya kamuya önemli zararlar verebilecek olması muhtemel bir ihlal durumuna inandırması için gerekçeye sahip olduğu, yapılmış veya yapılması amaçlanan davranıştan haberdar olması mümkündür. Muhasebe meslek mensubu, konuyu ilk olarak, işverenin üst yönetimiyle veya yönetimden sorumlu olan kişilerle görüşmesinin uygun olup olmayacağını düşünecektir. Ardından, mesleki yargısını kullanacak ve bu tür olması muhtemel ihlalin sonuçlarını önlemek veya hafifletmek için konuyu uygun yetkili bir makama bildirip bildirmeyeceğine karar verecektir. Bildirim yapılacak ise, bu bildirim Etik Kuralları'nın R114.1 (d) paragrafı uyarınca izin verilir.

Belgelendirme

260.23 A1 Kıdemli muhasebe meslek mensubu, bu bölümün kapsamına giren, mevzuata aykırılığa veya şüpheli durumlara ilişkin aşağıdaki konuları belgelendirmeye teşvik edilir:

- İlgili konu.
- Muhasebe meslek mensubunun amirleriyle (varsa), üst yönetimden sorumlu olan kişiler ile ve diğer taraflarla yapılan görüşmelerin sonuçları.

- Muhasebe meslek mensubunun amirlerinin (varsa) ve üst yönetimden sorumlu olan kişilerin konuya nasıl yanıt verdikleri.
- Muhasebe meslek mensubunun dikkate aldığı yol haritası, verilen hükümler ve alınan kararlar.
- R260.17 paragrafında belirtilen sorumluluğunu yerine getirmek konusunda, muhasebe meslek mensubunun memnuniyeti.

Kıdemli Muhasebe Meslek Mensuplarının Dışındaki Muhasebe Meslek Mensuplarının Sorumlulukları

R260.24 Mesleki faaliyetlerin yürütülmesi sırasında, muhasebe meslek mensubunun, mevzuata aykırılık veya şüpheli durumlar ile ilgili bilgilerin farkına varması durumunda; muhasebe meslek mensubu konu hakkında bilgi sahibi olur. Bu bilgi, mevzuata aykırılığın veya şüpheli durumların niteliğini, meydana geldiği veya gelebileceği durumları içerecektir.

260.24 A1 Muhasebe meslek mensubunun, bilgisini, uzmanlığını ve mesleki yargısını kullanması beklenir. Buna karşılık, muhasebe meslek mensubunun, işveren kuruluşdaki rolü için gerekli olandan daha fazla yasa ve yönetmelik anlayışına sahip olması beklenmemektedir. Bir eylemin mevzuata aykırılık teşkil edip etmediği, en nihayetinde bir mahkeme veya uygun başka bir yargılama organı tarafından belirlenebilecek bir konudur.

260.24 A2 Konunun niteliğine ve önemine bağlı olarak, muhasebe meslek mensubu, işveren kuruluştaki ya da meslek örgütündeki güvendiği diğer kişilere veya hukuk müşavirine danışabilir.

R260.25 Muhasebe meslek mensubu, mevzuata aykırılığın meydana geldiğini ya da meydana gelebileceğini belirler veya bundan şüphelenirse, R260.9 paragrafındaki hükümler gereğince, yetkili kişi-

nin uygun önlemleri almasını sağlamak için bir üst yetkili kişiyi bilgilendirir. Eğer en yakın yetkili kişi de konuya karışmış gibi görünüyorsa, muhasebe meslek mensubu konuyu işveren kuruluş içindeki bir sonraki üst düzey yetkili kişiye bildirecektir.

R260.26 Bazı istisnai durumlarda, muhasebe meslek mensubu, konunun uygun, yetkili makama bildirilmesinin en uygun yol haritası olduğuna karar verebilir. Muhasebe meslek mensubu 260.20 A2 ve A3 paragrafları uyarınca bu yönde hareket eder ise; bu tarz bir bildirim, Etik Kurallar'ın R114.1 (d) paragrafı uyarınca izin verilir. Muhasebe meslek mensubu, böyle bir bildirim yaparken, iyi niyetle hareket edecek; açıklama ve iddialarda bulunurken dikkatli olacaktır.

Belgelendirme

260.27 A1 Muhasebe meslek mensubu, bu bölümün kapsamına giren, mevzuata aykırılığa veya şüpheli durumlara ilişkin aşağıdaki konuları belgelendirmeye teşvik edilir:

- İlgili konu.
- Muhasebe meslek mensubunun amiriyle, tepe yönetimi ile veya uygun olması durumunda, üst yönetimden sorumlu olan kişilerle ve diğer taraflarla yapılan görüşmelerin sonuçları.
- Muhasebe meslek mensubunun amirinin konuya nasıl cevap verdiği.
- Muhasebe meslek mensubunun dikkate aldığı yol haritası, verilen hükümler ve alınan kararlar.

BÖLÜM 270

TEMEL İLKELERİ İHLALE YÖNELİK BASKILAR

Giriş

- 270.1 Tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için, muhasebe meslek mensuplarının temel ilkelere uymaları ve Bölüm 120’de belirtilen kavramsal çerçeveyi uygulamaları gerekir.
- 270.2 Muhasebe meslek mensubuna uygulanan veya muhasebe meslek mensubu tarafından uygulanan baskı, bir veya daha fazla temel ilkenin ihlaline yönelik bir yıldırma veya başka tehditler oluşturabilir. Bu bölüm, bu tür durumlarda kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla ilgili özel hükümleri ve uygulama hükümlerini ortaya koymaktadır.

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Genel

- R270.3** Muhasebe meslek mensubu aşağıdakileri yapamaz:
- (a) Başkaları tarafından kendisine uygulanan baskının, temel ilkelerin ihlali ile sonuçlanmasına izin vermek;
 - (b) Muhasebe meslek mensubunun bildiği veya inanmak için bir nedeni olması sebebiyle başkalarına baskı yapması, diğer bireylerin temel ilkeleri ihlal etmesine neden olabilir.
- 270.3 A1 Muhasebe meslek mensubu, mesleki faaliyette bulunurken, yıldırma tehdidi gibi, temel ilkelere uyuma yönelik tehditler oluşturan baskılarla karşılaşabilir. Baskı açık veya gizli olabilir ve aşağıdakilerden gelebilir:
- Bir iş arkadaşı veya amiri gibi işveren kuruluş içinden biri.

- Satıcı, müşteri veya alacaklı gibi işveren kuruluş dışından bir kişi veya kurum.
- İç veya dış hedefler ve beklentiler.

270.3 A2 Temel ilkeleri ihlale yönelik tehditlere neden olabilecek baskı örnekleri şunları içerir:

- Çıkar çatışmalarıyla ilgili baskılar:
 - Herhangi başka bir satıcı yerine, bir aile üyesini seçmesi için, muhasebe meslek mensubunun işverene teklif veren aile yakınının baskısı.

Bakınız: Bölüm 210'a *Çıkar Çatışmaları*.

- Bilginin hazırlanmasını veya sunumunu etkilemeye yönelik baskılar.
 - Yatırımcı, araştırmacı veya borç verenin beklentilerini karşılamak için yanıltıcı finansal sonuç bildirme baskısı.
 - Seçilen yetkililerin, seçmenlere programları veya projeleri yanlış tanıtmak üzere serbest çalışan muhasebe meslek mensupları üzerindeki baskısı.
 - Sermaye projeleri ve yatırımlarla ilgili karar verme sürecini etkilemek amacıyla; yanıltıcı şekilde beyan edilen gelir, gider veya getiri oranları için meslektaşlardan gelen baskılar.
 - İşletmenin yasal giderleri olmayan harcamaların onaylanması ve işlenmesi için amirlerden gelen baskılar.
 - Olumsuz bulgular içeren iç denetim raporlarını önleme konusundaki baskılar.

Bakınız: Bölüm 220 *Bilgilerin Hazırlanması ve Sunulması*

- Yeterli uzmanlık veya özen gösterilmeden hareket etme yönündeki baskılar:
 - Yapılan işin kapsamını uygun olamayan bir şekilde daraltmak için, amirlerden gelen baskı.
 - Yeterli becerilerinin veya eğitimlerinin olmamasına rağmen, gerçekçi olmayan son tarihler içinde, bir görevin yerine getirilmesi için amirlerden gelen baskı.

Bakınız: Bölüm 230'daki *Yeterli Uzmanlıkla Hareket Etme*

- Finansal çıkarlara ilişkin baskılar:
 - Tazminat veya teşvik düzenlemelerinden fayda sağlayabilecek olan amirlerden, meslektaşlardan veya diğer kişilerden, performans göstergelerini değiştirmek için gelen baskılar.

Bakınız: Bölüm 240 *Finansal Raporları ve Karar Alımları ile Bağlantılı Finansal Çıkarlar, Ödüllendirme ve Teşvikler*

- Teşviklerle ilgili baskılar:
 - Bir bireyin veya kurumun yargı veya karar verme sürecini uygun olmayan bir şekilde etkilemek amacıyla teşvikler sunulması için, işveren kurumun içinden veya dışından gelen baskılar.
 - Teklif verme sürecinde, potansiyel satıcılardan, uygun olmayan hediyelerin veya ağırlama tekliflerinin kabul edilmesi için meslektaşlardan gelen baskılar.

Bakınız Bölüm 250 *Hediye ve Ağırlandırma Dahil, Teşvikler*

- Mevzuatlara aykırılıklara ilişkin baskılar:
 - Bir işlemi, vergiden kaçınmak için yapılandırma baskısı.
 - Bakınız: Bölüm 260 *Mevzuata Aykırılıklara Karşılık Verilmesi*

270.3 A3 Baskının yarattığı tehdit seviyesinin değerlendirilmesiyle ilgili faktörler şunlardır:

- Baskı uygulayan bireyin niyeti; baskının niteliği ve kapsamı.
- Mevzuatların ve meslek standartlarının koşullara uyarlanması.
- Çalışanlardan beklenen etik davranışlar ve etik davranışların önemini ne ölçüde yansıttıkları dahil, işveren kuruluşun kültürü ve liderliği. Örneğin, etik olmayan davranışlara tolerans gösteren bir kurum kültürü, baskının temel ilkelere uyuma yönelik bir tehditle sonuçlanma olasılığını artırabilir.
- Varsa, işveren kuruluşun oluşturduğu etik veya insan kaynakları politikaları gibi baskıya yönelik mevzuatlar.

270.3 A4 Baskıyı oluşturan koşulların görüşülmesi ve bu koşullar hakkında başkalarına danışılması; tehdidin düzeyini değerlendirmede muhasebe meslek mensubuna yardımcı olabilir. Sır saklama ilkesine karşı tetikte olmayı gerektiren bu tür görüşmeler şunlar olabilir:

- Sorunu çözmek adına baskı uygulayan kişiyle görüşmek.
- Baskı uygulayan kişi, muhasebe meslek mensubunun amiri değil ise, konuyu kendisiyle görüşmek.

- Uygun olduğu durumlarda, kuruluşa yönelik olabilecek dolaylı riskleri açıklamak da dahil; konuyu işveren kuruluş içinde gündeme getirmek:
 - Üst yönetim.
 - İç veya dış denetçiler.
 - Üst yönetimden sorumlu olan kişiler.
- İşveren kuruluşun etik kuralları ve ihbar politikaları dahil olmak üzere mevzuata uygun bir şekilde, konuyu, etik danışma hattı gibi yerleşik herhangi bir mekanizma ile paylaşmak.
- Aşağıdakiler ile bilgi alışverişinde bulunulabilir:
 - Üst düzey bir yetkili, insan kaynakları personeli veya başka bir muhasebe meslek mensubu.
 - Muhasebe meslek örgütü, düzenleyici kurum ya da sanayi dernekleri,
 - Hukuk müşaviri.

270.3 A5 Muhasebe meslek mensubunun, baskı uygulayan kişi veya kurumla olan ilişkisinin kesilmesi için, belirli sorumluluklarının ve görevlerinin yeniden yapılandırılması ya da muhasebe meslek mensubunun, iş yerinden ayrılma talebi; baskının yarattığı tehditleri ortadan kaldırabilecek örnek davranışlardır.

Belgelendirme

270.4 A1 Muhasebe meslek mensubu aşağıdakileri belgelendirme konusunda teşvik edilmelidir:

- Gerçekler.
- Konuların görüşüldüğü kişiler ve taraflar.
- Öngörülen yol haritası.
- Konunun nasıl ele alındığı.

KISIM 3 - SERBEST ÇALIŞAN MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI

	Sayfa
Bölüm 300	Kavramsal Çerçevenin Uygulanması– Serbest Çalışan Muhasebe Meslek Mensubu 96
Bölüm 310	Çıkar Çatışmaları 107
Bölüm 320	Mesleki Görevlendirmeler 116
Bölüm 321	İkinci Görüşler 123
Bölüm 330	Ücretler ve Diğer Ücretlendirme Türleri..... 125
Bölüm 340	Hediye ve Ağırlandırma Dahil, Teşvikler 129
Bölüm 350	Müşteriden Emanet Olarak Alınan Varlıklar 138
Bölüm 360	Mevzuata Aykırılıklara Karşılık Verilmesi 140

KISIM 3 - SERBEST ÇALIŞAN MUHASEBE MESLEK MENSUPLARI

BÖLÜM 300

KAVRAMSAL ÇERÇEVENİN UYGULANMASI – SERBEST ÇALIŞAN MUHASEBE MESLEK MENSUBU

Giriş

300.1 Etik Kuralların bu kısmı, serbest çalışan muhasebe meslek mensuplarının Bölüm 120’de belirlenen kavramsal çerçeveyi uygulamasına yönelik ana hükümleri ve uygulama hükümlerini düzenler. Bu kısımda, serbest çalışan muhasebe meslek mensuplarının karşılaşılabileceği temel ilkelere uyumu engelleyen tehditler oluşturan veya oluşturabilecek mesleki faaliyet, çıkar ve ilişkiler dahil durum ve gerçeklerin tamamı tanımlanmamaktadır. Bu sebeple, kavramsal çerçeve serbest çalışan muhasebe meslek mensuplarının bu tür durum ve gerçeklere karşı dikkatli olmasını gerektirir.

300.2 Serbest çalışan muhasebe meslek mensuplarının uyguladığı ana hükümler ve uygulama hükümleri aşağıdaki kısımlarda belirtilmektedir:

- Kısım 3 – *Serbest Çalışan Muhasebe Meslek Mensupları*, güvence hizmeti sunup sunmadığına bakılmaksızın, tüm serbest çalışan muhasebe meslek mensuplarının uyguladığı hükümleri içeren 300–399’uncu bölümler.
- *Uluslararası Bağımsızlık Standartları*:
 - Kısım 4A – *Denetim ve Sınırlı Denetimde Bağımsızlık*, bağımsız denetim ve sınırlı denetim yürütürken serbest çalışan muhasebe meslek mensuplarının uyguladığı hükümleri içeren 400–899’uncu Bölümler.

- Kısım 4B – *Denetim ve Sınırlı Denetim Dışında Kalan Güvence Denetimlerinde Bağımsızlık*, denetim ve sınırlı denetim dışında kalan diğer güvence denetimlerini yürütürken serbest çalışan muhasebe meslek mensuplarının uyguladığı hükümleri içeren 900–999’uncu Bölümler.

300.3 Bu Kısımda “muhasebe meslek mensubu” ifadesi, serbest çalışan muhasebe meslek mensuplarına ve onların mesleki firmalarına atıfta bulunulur.

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Genel

R300.4 Muhasebe meslek mensubu, Bölüm 110’da belirlenen temel ilkelere uyar ve temel ilkelere uyumu engelleyen tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 120’de yer alan kavramsal çerçeveyi uygular.

R300.5 Muhasebe meslek mensubu, etiğe ilişkin bir sorunla ilgilenirken bu sorunun ortaya çıktığı veya çıkabileceği bağlamı dikkate alır. İster danışman ister çalışan ister mesleki firma sahibi olsun muhasebe meslek mensubunun mesleki firma ile ilişkisine istinaden serbest çalışan muhasebe meslek mensubu olan kişi mesleki faaliyetlerini yürütürken, bu koşullarda uygulanacak Kısım 2’de hükümler ile uyumlu hareket eder.

300.5 A1 Serbest çalışan muhasebe meslek mensubu için Kısım 2’deki hükümlerin geçerli olduğu durumlara örnekler, şunlardır:

- Muhasebe meslek mensubunun çekirdek ailesinden bir kişi mesleki firma için bir müşteri seçme sorumluluğuna sahipken, sözleşmeden finansal açıdan bir fayda sağladığında bir çıkar çatışması ile yüzleşir. Bölüm 210’da yer alan ana hükümler ve uygulama hükümleri bu koşullarda uygulanır.

- Muhasebe meslek mensubunun müşterisi veya mesleki firma için finansal bilgilerin hazırlanması veya sunulması. Bölüm 220’de yer alan ana hükümler ve uygulama hükümleri bu koşullarda uygulanır.
- Mesleki firmanın bir tedarikçisi tarafından sponsor olunan bir etkinliğe katılması için düzenli aralıklarla ücretsiz bilet teklif edilmesi gibi bir teşvikin önerilmesi. Bölüm 250’de yer alan ana hükümler ve uygulama hükümleri bu koşullarda uygulanır.
- Bir müşteriye sunulan hizmet için ücretlendirilebilir mesai saatlerini yanlış raporlaması konusunda mesleki firma ortağının baskı yapması. Bölüm 270’te yer alan ana hükümler ve uygulama hükümleri bu koşullarda uygulanır.

Tehditlerin Belirlenmesi

300.6 A1 Temel ilkelere uyuma yönelik tehditler çok çeşitli durum ve gerçeklerden kaynaklanabilir. Tehdit kategorileri 120.6 A3 paragrafında tanımlanmaktadır. Hizmet sunarken muhasebe meslek mensubu için tehdit oluşturabilecek söz konusu durum ve gerçeklere ilişkin örnekler, her bir tehdit kategorisi olarak aşağıda yer almaktadır:

(a) Kişisel Çıkar Tehditleri

- Muhasebe meslek mensubunun, müşteri ile doğrudan finansal çıkar ilişkisi içinde olması
- Muhasebe meslek mensubunun, yeni bir iş almak için düşük fiyat teklifinde bulunması ve bu fiyatın, işin teknik ve mesleki standartlara uygun olarak yürütülmesini zorlaştırabilecek kadar düşük olması.
- Muhasebe meslek mensubunun, müşterisiyle yakın bir iş ilişkisinin bulunması.

- Muhasebe meslek mensubunun, kişisel kazanç amacıyla kullanılabilir gizli bilgilere erişiminin bulunması.
 - Muhasebe meslek mensubunun, çalıştığı mesleki firmadaki bir kişinin daha önceden gerçekleştirmiş olduğu mesleki hizmetin sonuçlarını değerlendirirken önemli bir hata tespit etmesi.
- (b) Kendi Kendini Denetleme Tehditleri
- Bir muhasebe meslek mensubunun, finansal sistemleri uyguladıktan sonra bu sistemlerin işleyiş etkinliğine ilişkin güvence raporu düzenlemesi.
 - Bir muhasebe meslek mensubunun, güvence denetiminin konusunu teşkil eden kayıtları oluşturmak için kullanılacak olan orijinal verileri hazırlaması.
- (c) Taraf Tutma Tehditleri
- Muhasebe meslek mensubunun, müşterinin çıkarlarını gözetmesi veya hisse senetlerinin lehine tanıtım yapması.
 - Muhasebe meslek mensubunun, üçüncü taraflarla yaşanan hukuki bir davada veya anlaşmazlıkta, müşterisi adına bir avukat gibi hareket etmesi.
 - Muhasebe meslek mensubunun, müşterinin lehine bir yasal düzenleme yapılması için çalışması.
- (d) Yakınlık Tehditleri
- Muhasebe meslek mensubunun aile yakınlarından birisinin veya çekirdek ailesinin bir üyesinin, müşterinin yöneticisi veya yetkilisi olması.

- Müşterinin yöneticisinin veya yetkilisinin ya da müşteriye sunulan hizmetin konusu üzerinde önemli etkisi bulunan bir görevde istihdam ettiği diğer bir çalışanın, yakın bir zamanda sorumlu ortak meslek mensubu olarak hizmet vermiş olması.
- Denetim ekibinin bir üyesinin, denetim müşterisiyle uzun süredir iş ilişkisi içinde olması.

(e) Yıldırma Tehditleri

- Muhasebe meslek mensubunun, mesleki bir husustaki anlaşmazlık sebebiyle sözleşmesinin veya mesleki firmadaki işinin sonlandırılmasıyla tehdit edilmesi.
- Muhasebe meslek mensubunun, tartışmalı konuda işverenin daha fazla uzmanlığa sahip olması nedeniyle müşteri firmada çalışan bir çalışanın yargısına katılma konusunda baskı yapıldığını hissetmesi,
- Muhasebe meslek mensubunun usulsüz muhasebe işlemi ile aynı fikirde olmaması halinde, meslek mensubunun planlanan primin verilmeyeceğine dair firmanın ortağı tarafından bilgilendirilmesi.
- Muhasebe meslek mensubunun bir müşteriden önemli bir hediye kabul etmesi ve bu hediye kabulünün ifşa edileceğine dair tehdit ediliyor olması.

Tehditlerin Değerlendirilmesi

300.7 A1 120.6 A1 ve 120.8 A2 paragraflarında tanımlanan şart, politika ve prosedürler temel ilkelere uyumu engelleyen bir tehdidin kabul edilebilir bir düzeyde olup olmadığına ilişkin değerlendirmeyi etkileyebilir. Bu tür şart, politika ve prosedürler aşağıdakilerle ilişkili olabilir:

- (a) Müşteri ve faaliyet gösterdiği çevre ve
- (b) Mesleki firma ve faaliyet gösterdiği çevre.

300.7 A2 Muhasebe meslek mensubunun bir tehdidin düzeyine ilişkin yaptığı değerlendirme, mesleki hizmetin niteliği ve kapsamından da etkilenir.

Müşteri ve Faaliyet Gösterdiği Çevre

300.7 A3 Muhasebe meslek mensubunun bir tehdidin düzeyine ilişkin yaptığı değerlendirme aşağıdakilerden etkilenebilir:

- (a) Müşterinin, denetim müşterisi olup olmadığı ve denetim müşterisinin kamu yararını ilgilendiren kuruluş olup olmadığı,
- (b) Müşterinin denetim müşterisi olmayan bir güvence hizmeti müşterisi olup olmadığı veya
- (c) Müşterinin, güvence denetimi müşterisi olmayan bir müşteri olup olmadığı.

Örneğin, kamu yararını ilgilendiren kuruluş olan bir denetim müşterisine güvence dışı hizmet sunulması, denetim bakımından tarafsızlık ilkesine uyumu engelleyen yüksek düzeyde bir tehditle sonuçlanabilecek bir durum olarak algılanabilir.

300.7 A4 Müşterinin liderlik yapısı dahil kurumsal yönetim yapısı temel ilkelere uyumu teşvik edebilir. Buna göre, muhasebe meslek mensubunun bir tehdidin düzeyine ilişkin değerlendirmesi, müşterinin faaliyet gösterdiği çevreden de etkilenebilir. Örneğin;

- Müşterinin, bir hizmeti yürütmek üzere bir firmaya atanmasını onaylamak ya da kabul etmek üzere yönetim dışından başka kişileri gerektirmesi.

- Müşterinin, yönetsel kararlar verecek deneyime ve kıdeme sahip kabiliyetli çalışanlara sahip olması.
- Müşterinin, güvence dışı hizmetlere ilişkin sözleşme yaparken tarafsız seçimler yapılmasını sağlayan iç prosedürler uygulamış olması.
- Müşterinin, mesleki firma tarafından verilen hizmetlerle ilgili uygun gözetim ve iletişimi sağlayan bir kurumsal yönetim yapısına sahip olması.

Mesleki Firma ve Faaliyet Gösterdiği Çevre

300.7 A5 Muhasebe meslek mensubunun bir tehdidin düzeyine ilişkin değerlendirmesi, mesleki firmanın iş ortamı ve faaliyette bulunduğu çevreden etkilenebilir. Örneğin;

- Mesleki firmanın, temel ilkelere uyumu destekleyen ve güvence ekibi üyelerinin kamu yararına hareket edeceği yönünde beklenti oluşturan liderlik yapısı.
- Tüm personel tarafından temel ilkelere uyulmasına ve bu uyumun izlenmesine ilişkin politika veya prosedürler.
- Temel ilkelere uyumu teşvik eden ücret, performans değerlendirmesi ve disiplin politika ve prosedürleri.
- Tek bir müşteriden elde edilen gelire bağımlılığın yönetilmesi.
- Bir müşterinin kabul edilmesi veya bir müşteriye hizmet sunulması hakkındaki kararlar dahil, temel ilkelere uyumla ilgili kararların verilmesinde mesleki firma bünyesinde yetki sahibi sorumlu ortak.
- Eğitim, mesleki eğitim ve deneyim yükümlülükleri.

- Mesleki firma içi ve dışı endişelerin veya şikayetlerin iletilmesine ve ele alınmasına olanak sağlayan süreçler.

Yeni Bilgilerin veya Durum ve Gerçeklerdeki Değişikliklerin Değerlendirilmesi

300.7 A6 Yeni bilgiler veya durum ve gerçeklerdeki değişiklikler:

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

Bu tür durumlarda, halihazırda önlem olarak atılmış adımlar, tehditlerin ele alınmasında artık etkili olmayabilir. Dolayısıyla, kavramsal çerçevenin uygulanması, muhasebe meslek mensubunun tehditleri buna göre yeniden değerlendirmesini ve ele almasını gerektirir. (Referans paragraflar R120.9 ve R120.10).

300.7 A7 Bir tehdidin düzeyini etkileyebilecek yeni bilgilere veya durum ve gerçeklerdeki değişikliklere ilişkin örnekler şu şekilde verilebilir:

- Mesleki hizmetin kapsamının genişletildiğinde.
- Müşteri borsada işlem gören bir işletme olduğunda veya başka bir ticari birim edindiğinde.
- Mesleki firma başka bir firma ile birleştiğinde.
- Muhasebe meslek mensubu iki müşteri tarafından ortak olarak görevlendirildiğinde ve bu müşteriler arasında bir anlaşmazlık ortaya çıktığında.
- Muhasebe meslek mensubunun kişisel ilişkilerinde veya çekirdek ailesinde bir değişiklik olduğunda.

Tehditlerin Ele Alınması

300.8 A1 R120.10–120.10 paragrafları, kabul edilebilir düzeyde olmayan tehditlerin ele alınmasına ilişkin ana hükümleri ve uygulama hükümlerini düzenler.

Önlemlere İlişkin Örnekler

300.8 A2 Önlemler, durum ve gerçeklere bağlı olarak değişir. Belirli durumlarda tehditleri ele almaya yönelik önlemler olarak değerlendirilebilecek adımlara ilişkin örnekler şunlardır:

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

- Gizli nitelikteki hususlar ele alınırken ekiplerin ayrılması, kişisel çıkar tehdidini ele alabilir.

300.8 A3 Kısım 3'ün kalan bölümleri ve *Uluslararası Bağımsızlık Standartları*, mesleki hizmetlerin yürütülmesi sırasında ortaya çıkabilecek belirli tehditleri tanımlar ve bu tehditleri ele alabilecek adımlara ilişkin örnekler içerir.

Uygun Gözden Geçiren Kişi

300.8 A4 Uygun bir gözden geçiren kişi; yürütülen ilgili çalışmayı veya sunulan hizmeti tarafsız bir şekilde gözden geçirmek için gerekli bilgi, beceri, deneyim ve yetkiye sahip bir profesyoneldir. Söz konusu kişi muhasebe meslek mensubu olabilir.

Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim

R300.9 Etik Kurallara göre üst yönetimden sorumlu olanlarla iletişim kurarken, muhasebe meslek mensubu, işletmenin üst yönetim yapısı içerisinde iletişim kuracağı uygun kişiyi/kişileri belirler. Üst yönetimden sorumlu olanların bir alt grubuyla iletişim kurması halinde muhasebe meslek mensubu, üst yönetimden sorumlu olanların yeterince bilgilendirilmiş olmaları için tamamı ile iletişim kurulmasının gerekip gerekmediğine karar verir.

300.9 A1 İletişim kurulacak kişi veya kişilere karar verirken muhasebe meslek mensubu aşağıdakileri değerlendirir:

- Şartların niteliği ve önemi
- Bildirilecek husus.

300.9 A2 Üst yönetimden sorumlu olanların bir alt grubuna ilişkin örnekler denetim komitesini veya üst yönetimden sorumlu olanların bir üyesini kapsar.

R300.10 Üst yönetim sorumluluklarının yanı sıra yönetim sorumlulukları da bulunan kişi veya kişilere bildirim yapması durumunda muhasebe meslek mensubu, bu kişi veya kişilerin, aksi takdirde muhasebe meslek mensubunun bilgilendirmek isteyeceği üst yönetimden sorumlu diğer kişileri yeterince bilgilendirdiğinden emin olur.

300.10 A1 Bazı durumlarda, üst yönetimden sorumlu olanların tamamı işletme yönetiminde icrai nitelikte görevler üstlenir. Yalnızca işletme sahibi tarafından yönetilen ve üst yönetimde başka bir kişinin görev almadığı küçük bir işletme, bu duruma örnek olarak gösterilebilir. Bu tür durumlarda, bildirilecek hususların yönetim sorumlulukları bulunan kişi veya kişilere bildirilmesi ve bu kişi veya kişilerin üst yönetim sorumlulukları bulunması halinde, muhasebe meslek mensubu üst yönetimden sorumlu olanlara bildirim yapma yükümlülüğünü yerine getirmiş olur.

BÖLÜM 310**ÇIKAR ÇATIŞMALARI****Giriş**

- 310.1 Muhasebe meslek mensupları temel ilkelere uymalı ve tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 120’de yer alan kavramsal çerçeveyi uygulamalıdır.
- 310.2 Çıkar çatışması, tarafsızlık ilkesine uyum için bir tehdit oluşturmasının yanı sıra diğer temel ilkelere uyumu engelleyen tehditleri de oluşturabilir. Aşağıdaki durumlarda bu tür tehditler oluşabilir:
- (a) Muhasebe meslek mensubu, belirli bir konuda çıkarları çatışan iki veya daha fazla müşteri için bu konuyla ilgili mesleki hizmet sunması veya
 - (b) Muhasebe meslek mensubu belirli bir konudaki çıkarları ile bu konuya ilişkin mesleki bir hizmet sunduğu tarafın çıkarlarının çatışıyor olması.
- 310.3 Bu bölüm, kavramsal çerçevenin çıkar çatışmalarına uygulanmasına ilişkin ana hükümleri ve uygulama hükümlerini düzenler. Muhasebe meslek mensubu, denetim, sınırlı denetim veya diğer güvence denetimlerini sunması halinde, *Uluslararası Bağımsızlık Standartları* uyarınca bağımsızlığın da sağlanması gerekir.

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri**Genel**

- R310.4** Muhasebe meslek mensubu, mesleki veya işe ilişkin yargısından ödün verdirecek hiçbir çıkar çatışmasına izin veremez.
- 310.4 A1 Çıkar çatışmasına yol açabilecek durumlara ilişkin örnekler aşağıda yer almaktadır:

- Mesleki firmanın yürüttüğü mesleki hizmet esnasında müşterisine ilişkin sır niteliğindeki bilgileri edinmesi ve söz konusu müşterinin firmasını satın almak isteyen bir müşteriye danışmanlık hizmeti sunması.
- Tavsiyenin tarafların rekabetçi pozisyonlarıyla ilgili olabileceği bir durumda, aynı firmayı satın almak için rekabet eden iki müşteriye aynı anda tavsiye verilmesi.
- Aynı ticari işlemle ilgili hem satıcı hem de alıcı firma için hizmet sunulması
- Belirli varlıklarla ilgili olarak karşıt pozisyonda bulunan iki taraf için, varlıkların değerlendirilmesinin yapılması.
- Ayrılma süreci veya ortaklığın sonlandırılması gibi hukuki bir anlaşmazlık içerisinde bulunan iki müşterinin aynı konuyla ilgili olarak temsil edilmesi.
- Bir lisans sözleşmesine ilişkin, isim hakkına ilişkin lisansı veren taraf için güvence raporunun sunulması ve aynı zamanda, ödenecek tutarla ilgili olarak lisans sözleşmesinin diğer tarafına tavsiyede bulunulması.
- Müşteriye, örneğin muhasebe meslek mensubunun eşinin finansal çıkarının bulunduğu bir işe yatırım yapması yönünde tavsiyelerde bulunulması.
- Müşterinin başlıca rakiplerinden biriyle iş ortaklığına veya benzer çıkarlara sahipken, müşteriye, rekabetçi pozisyonuna yönelik stratejik tavsiyelerde bulunulması.
- Mesleki firmanın satın almak istediği bir işletme için müşteriye satın alma tavsiyesinde bulunulması.
- Mesleki firmanın bir ürün veya hizmetin olası bir satıcısıyla telif ya da komisyon sözleşmesi yapmışken, söz ko-

nusu ürün veya hizmeti satın alma konusunda müşteriye tavsiyelerde bulunması.

Çıkarları Belirleme

Genel

R310.5 Muhasebe meslek mensubu, yeni bir müşteri ilişkisini, işi veya iş ilişkisini kabul etmeden önce, çıkar çatışması ve bu nedenle bir veya daha fazla temel ilkeye uyumu engelleyen tehditleri oluşturabilecek şartları belirlemek için uygun adımları atar. Bu tür adımlar aşağıdakilerin belirlenmesini içerir:

- (a) Yer alan taraflar arasındaki ilişkilerin ve ilgili çıkarların niteliği
- (b) Hizmet ve bu hizmetin ilgili taraflar açısından olası sonuçları.

310.5 A1 Etkili bir çıkar çatışması belirleme süreci, işi kabul edip etmeme kararından önce ve işin yürütülmesi sırasında muhasebe meslek mensubuna, mevcut veya muhtemel bir çıkar çatışmasına yol açabilecek çıkar ve ilişkileri belirlemek üzere makul adımlar atmasına yardımcı olur. Bu tür bir süreç, örneğin müşteriler veya muhtemel müşteriler gibi dış taraflarca belirlenen hususların değerlendirilmesini de içerir. Mevcut veya muhtemel çıkar çatışmaları ne kadar erken belirlenirse, muhasebe meslek mensubunun çıkar çatışması sebebiyle oluşan tehdidi ele alabilme ihtimali de o kadar artar.

310.5 A2 Mevcut veya muhtemel çıkar çatışmalarının belirlenmesine ilişkin etkili bir süreç, örnekleri aşağıda belirtilen etkenleri dikkate alır:

- Sunulan mesleki hizmetlerin niteliği.
- Mesleki firmanın büyüklüğü.

- Müşteri tabanının niteliği ve büyüklüğü.
- Mesleki firmanın yapısı, örneğin, ofislerinin sayısı ve coğrafi konumları.

310.5 A3 Müşteri kabulüne ilişkin daha fazla bilgi Bölüm 320 *Mesleki Görevlendirmeler* bölümünde yer almaktadır.

Şartlardaki Değişiklikler

R310.6 Muhasebe meslek mensubu, işin yürütülmesi sırasında çıkar çatışması oluşturabilecek hizmet, çıkar ve ilişkilerin niteliğinde zaman içerisinde meydana gelen değişikliklere karşı dikkatli olur.

310.6 A1 Hizmet, çıkar ve ilişkilerin niteliği hizmet süresince değişiklik gösterebilir. Bu durum özellikle, muhasebe meslek mensubu ile sözleşme imzalayan taraflar başlangıçta herhangi bir uyuşmazlık içinde bulunmasa dahi, muhasebe meslek mensubundan ihtilaf konusu olabilecek bir durumda bir işi yürütmesinin istendiği halde geçerlidir.

Mesleki İş Ağı Firmaları

R310.7 Mesleki firmanın, bir mesleki iş ağı firması üyesi olması halinde muhasebe meslek mensubu, mesleki iş ağına dahil diğer bir firmanın çıkar ve ilişkileri sebebiyle var olabileceğini veya ortaya çıkabileceğini düşünmesi için sebebi olan veya düşünmesini gerektirecek çıkar çatışmalarını değerlendirir.

310.7 A1 Mesleki firma ağına dahil bir mesleki firmayı ilgilendiren çıkar ve ilişkileri belirlerken şu etkenler dikkate alınır:

- Sunulan mesleki hizmetlerin niteliği.
- Mesleki firma ağına dahil firmalar tarafından sunulan müşteriler.
- İlgili tüm tarafların coğrafi konumları.

Çıkar Çatışmalarının Oluşturduğu Tehditler

310.8 A1 Genel olarak, mesleki hizmet ile taraflar arasında çıkar çatışmasına sebep olan husus arasındaki doğrudan bağlantı ne kadar kuvvetli olursa, tehdidin kabul edilebilir bir düzeyde olmama ihtimali de o kadar yüksek olur.

310.8 A2 Belirli bir konuda çıkarları çatışan iki veya daha fazla müşteri için bu konuyla ilgili mesleki hizmetlerin yürütülmesi sırasında, bir çıkar çatışmasının oluşturduğu tehdit düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler, gizli bilgilerin izinsiz olarak açıklanmasını önlemeye yönelik tedbirleri içerir. Bu tedbirler aşağıda yer almaktadır:

- Mesleki firma içerisinde özel fonksiyonlar için ayrı uygulama alanlarının bulunması. Bu tür alanlar, müşteriye ilişkin gizli bilgilerin bir uygulama alanından diğer bir uygulama alanına geçmesini engelleyebilir.
- Müşteri dosyalarına erişimi sınırlamak üzere oluşturulan politika ve prosedürler.
- Mesleki firmanın personeli ile sorumlu ortaklar arasında sır saklama sözleşmelerinin imzalanması.
- Gizli bilgilerin fiziksel ve elektronik olarak ayrıştırılması.
- Özel ve odaklanmış eğitim ve iletişim.

310.8 A3 Çıkar çatışmasının oluşturduğu tehditlerin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek eylemlere ilişkin örnekler aşağıdaki gibi içerir:

- Sır saklama yükümlülüğünün sürdürülmesine ilişkin açık politika ve prosedürleri bulunan ayrı iş ekiplerinin bulunması.

- Hizmet sunumuna dahil olmamış veya aksine çıkar çatışmasından etkilenmemiş uygun bir gözden geçiren kişinin, kilit muhakeme ve yargıların uygun olup olmadığını değerlendirmek amacıyla yürütülen çalışmaları gözden geçirmesi.

Açıklama ve Onay

Genel

R310.9 Çıkar çatışması oluşturan tehdidi ele alırken muhasebe meslek mensubu, çıkar çatışmasının niteliğinin ve ciddiyetinin özel bir açıklama yapılmasının ve açık bir onay alınmasının gerektirip gerektirmediğine karar vermek için mesleki yargısını kullanır.

310.9 A1 Özel bir açıklama yapılmasının ve açık bir onay alınmasının gerekip gerekmediğine karar verirken dikkate alınacak etkenler şunlardır:

- Çıkar çatışması yaratan durumlar.
- Etkilenmiş olabilecek taraflar.
- Ortaya çıkabilecek konuların niteliği.
- Belli bir konunun beklenmedik şekilde gelişme olasılığı.

310.0 A2 Yapılacak açıklama ve onay, aşağıdaki gibi çeşitli şekillerde yapılabilir:

- Muhasebe meslek mensubunun, ticari uygulamalara uygun olarak herhangi bir müşteri için özel olarak hizmet sunmadığı (örneğin, belirli bir hizmeti ve belirli bir sektörde) durumlara ilişkin olarak müşterilere genel bir açıklama yapmak, müşterinin genel bir onay vermesine olanak sağlar. Muhasebe meslek mensubu, bu tür bir açıklamayı, örneğin, standart hizmet sözleşmesinde yapabilir.

- Belli bir çıkar çatışmasından etkilenen müşteriler için söz konusu çatışmanın şartlarına ilişkin olarak, müşterinin konuyla ilgili bilinçli bir karar vermesi ve kendisinden bu konuya ilişkin açık bir onay alınabilmesi için yeterli düzeyde olan özel bir açıklama yapmak. Bu tür bir açıklama, durumun detaylı şekilde sunumu ile planlanan önlemlerin ve içinde bulunulan riskin kapsamlı bir açıklamasını içerebilir.
- Müşterinin şartları en başından beri bildiğine ve çıkar çatışmasını kabul etmiş olduğuna dair bir sonuca ulaşmak için muhasebe meslek mensubunun elinde yeterli kanıt bulunuyorsa ve müşteri söz konusu çatışmanın varlığına itiraz etmemişse, müşterinin dolaylı olarak onay verdiği anlaşılabilir.

310.9 A3 Genellikle aşağıdakilerin yapılması gerekmektedir:

- (a) Çıkar çatışmasından etkilenen müşterilere, bu çatışmanın niteliği ile ortaya çıkan herhangi bir tehdidin nasıl ele alındığının açıklanması
- (b) Tehdidi ele almak amacıyla önlem alınması durumunda, hizmetin yürütülmesi için etkilenen müşterilerden onay alınması.

310.9 A4 Yapılan açıklamanın veya alınan onayın yazılı olmaması durumunda, muhasebe meslek mensubunun aşağıdakileri belgelenmesini teşvik edilir:

- (a) Çıkar çatışmasına sebep olan şartların niteliği,
- (b) Varsa, tehditleri ele almak için alınan önlemler
- (c) Alınan onaylar.

Açık Rıza Reddedildiğinde

R310.10 Muhasebe meslek mensubunun R310.9 paragrafı uyarınca açık bir onayın gerekli olduğuna karar vermesi ve müşterinin onay vermeyi reddetmesi durumunda, muhasebe meslek mensubu:

- (a) Çıkar çatışmasına yol açabilecek mesleki hizmetleri yürütmeyi sonlandırır veya reddeder ya da
- (b) Tehditleri ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek için söz konusu ilişkileri sonlandırır veya ilgili çıkarları bertaraf eder.

Sır Saklama

Genel

R310.11 Muhasebe meslek mensubu, mesleki firma veya mesleki firma ağı içerisinde açıklama yaparken veya bilgi paylaşırken ve üçüncü tarafların rehberliğine başvururken sır saklama ilkesi açısından dikkatli davranır.

310.11 A1 Alt Bölüm 114, sır saklama ilkesine uyumu engelleyen bir tehdit oluşturan durumlara ilişkin ana hükümleri ve uygulama hükümlerini düzenler.

Onay Almak Üzere Açıklama Yapılmasının Sır Saklama İlkesini İhlal Edebilmesi Durumu

R310.12 Açık bir onay almak amacıyla özel açıklamaların yapılması, sır saklama ilkesinin ihlaline sebebiyet verebilecek ve bu nedenle söz konusu onay alınamayacaktır. Bu durumda muhasebe meslek mensubu, yalnızca aşağıda yer alan şartların gerçekleşmesi durumunda işi kabul eder veya işe devam eder:

- (a) Mesleki firmanın, aynı konuya ilişkin olarak karşı karşıya gelen ik müşteriden birini savunan bir rol üstlenmemesi.

- (b) İki farklı müşteriye hizmet sunan iş ekipleri arasında gizli bilgilerin açıklanmasını engelleyecek özel önlemlerin mevcu olması.
- (c) Mesleki firmanın hizmeti sunma kabiliyetini etkileyecek sınırlama, müşteriler veya ilgili üçüncü taraflar için oranatsız bir şekilde olumsuz sonuç üreteceğinden, gerekli bilgiye sahip makul üçüncü bir tarafın mesleki firmanın işi kabul etmesinin veya işe devam etmesinin uygun olduğu sonucuna varmasının daha muhtemel olduğu hususunda mesleki firmanın ikna olması.

310.12 A1 Sır saklama ilkesinin ihlali, örneğin, aşağıdakiler için onay talep ederken ortaya çıkabilir:

- Mesleki firmanın bir müşterisinin yönetiminin ele geçirilmesi sürecinde diğer bir müşterisi için işlem bazlı bir hizmet sunması.
- Hileye karışmış olabilecek bir müşterisi için, çalışmalarını sonucunda gizli bilgi edindiği durumda, mesleki firmanın diğer bir müşterisi için şüphe duyulan söz konusu hileye ilişkin olarak adli bir süreçte kullanılacak bir inceleme yürütmesi.

Belgelendirme

R310.13 R310.12 paragrafında belirtilen durumlarda, muhasebe meslek mensubu aşağıdakileri belgelendirir:

- (a) Muhasebe meslek mensubunun üstleneceği görev dahil, şartların niteliği.
- (b) İki müşteriye hizmet sunan iş ekipleri arasında bilgi açıklanmasını engellemek için alınan özel tedbirler.
- (c) İş kabul etmenin veya işe devam etmenin neden uygun olduğu.

BÖLÜM 320

MESLEKİ GÖREVLENDİRMELER

Giriş

- 320.1 Muhasebe meslek mensupları temel ilkelere uymalı ve tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 120’de yer alan kavramsal çerçeveyi uygulamalıdır.
- 320.2 Yeni bir müşteri ilişkisinin kabulü veya mevcut bir işteki değişiklikler, bir veya daha fazla temel ilkeye uyumu engelleyen bir tehdit oluşturabilir. Bu bölüm, kavramsal çerçevenin bu tür durumlarda uygulanmasına ilişkin ana hükümleri ve uygulama hükümlerini düzenler.

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Müşterinin ve İşin Kabulü

Genel

- 320.3 A1 Dürüstlük veya mesleğe uygun davranış ilkelerine uyumu engelleyen tehditler, müşteriyle bağlantılı şüphe uyandıran (örneğin; ortaklarına, yönetimine veya faaliyetlerine ilişkin) konulardan ortaya çıkabilir. Bilinmesi halinde bu tür bir tehdit oluşturabilecek konular; müşterinin yasa dışı faaliyetlere karışması, dürüst olmaması, finansal raporlamaya ilişkin şüphe uyandıran uygulamaları veya diğer etik olmayan davranışlarda bulunması gibi hususları içerir.
- 320.3 A2 Bu tür bir tehdidin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler şunlardır:
- Müşteri, ortaklar, yönetim ile üst yönetimden ve işletme faaliyetlerinden sorumlu olanlar hakkındaki bilgi ve kanaat.

- Müşterinin, örneğin kurumsal yönetim uygulamalarını veya iç kontrolleri geliştirmek suretiyle, tartışmaya açık konuları ele almadaki kararlılığı.

320.3 A3 İş ekibi, hizmetleri yürütmek için gerekli yetkinliğe sahip değilse veya bu yetkinliği elde edemiyorsa, mesleki yeterlik ve özen ilkesine uyumu engelleyen bir kişisel çıkar tehdidi oluşur.

320.3 A4 Bu tür bir tehdidin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler şunlardır:

- Aşağıdaki konulara ilişkin edinilen kanaat:
 - Müşterinin faaliyetlerinin niteliği,
 - Faaliyetlerin karmaşıklığı,
 - Hizmetin yükümlülükleri ve
 - Yürütülecek çalışmanın amacı, niteliği ve kapsamı.
- İlgili sektörler veya işin konusu hakkında bilgi.
- İlgili düzenlemelere veya raporlama yükümlülüklerine ilişkin deneyim.
- İşin yalnızca yetkin bir şekilde yürütülebileceği durumlarda kabul edileceğine ilişkin makul bir güvence vermek üzere tasarlanmış kalite kontrol politika ve prosedürlerinin bulunması.

320.3 A5 Kişisel çıkar tehdidinin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin şu örnekler verilebilir:

- Gerekli yetkinliğe sahip yeterli sayıda iş personelinin görevlendirilmesi.
- Hizmetin yürütülmesi için gerçekçi bir zaman dilimi (takvim) üzerinde anlaşmaya varılması.
- Gerektiğinde uzmanlardan yararlanılması.

Muhasebe Meslek Mensubu Değişikliği*Genel*

R320.4 Muhasebe meslek mensubu, aşağıdakilerin olması durumunda söz konusu işi kabul etmemesi için herhangi bir sebebin olup olmadığını belirler:

- (a) Potansiyel bir müşteri tarafından diğer bir muhasebe meslek mensubunun yerine geçmesinin istenmesi,
- (b) Bir başka muhasebe meslek mensubunun elindeki işe teklif vermeyi düşünmesi veya
- (c) Başka bir muhasebe meslek mensubunun işi açısından tamamlayıcı veya ilave niteliğinde olacak bir işi üstlenmeyi düşünmesi.

320.4 A1 Bir işin kabul edilmemesi için çeşitli sebepler olabilir. Bu sebeplerden biri de, durum ve gerçeklerin oluşturduğu bir tehdidin önlemlerin uygulanması suretiyle ele alınamaması olabilir. Örneğin, muhasebe meslek mensubunun tüm ilgili gerçekleri öğrenmeden işi kabul etmesi durumunda mesleki yeterlik ve özen ilkesine uyumu engelleyen bir kişisel çıkar tehdidi olabilir.

320.4 A2 Muhasebe meslek mensubundan, mevcut veya önceki meslek mensubunun işlerini tamamlayıcı veya ilave nitelikteki işleri üstlenmesinin istenmesi durumunda, bilgi eksikliği gibi sebeplerden dolayı mesleki yeterlik ve özen ilkesine uyumu engelleyen bir kişisel çıkar tehdidi ortaya çıkabilir.

320.4 A3 Bu tür bir tehdidin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenlerden biri, teklifte, sözleşmeyi kabul etmeden önce mevcut veya önceki muhasebe meslek mensubu ile irtibat kurma talebinde bulunulacağına belirtilip belirtilmemesidir.

Bu irtibat, işin teklif edildiği muhasebe meslek mensubuna işi kabul etmemesi için herhangi bir sebebin olup olmadığı hakkında sorgulama yapma olanağı verir.

320.4 A4 Bu tür bir kişisel çıkar tehdidinin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler şunlardır:

- Mevcut meslek mensubundan veya önceki meslek mensubundan, kendi fikrine göre, işin teklif edildiği sonraki meslek mensubunun işi kabul etmeye karar vermeden önce bilmesi gerektiğini düşündüğü her türlü bilgiyi sağlamanın istenmesi. Örneğin, sorgulamalar işle alakalı daha önce açıklanmamış gerçekleri ortaya çıkarabilir ve mevcut muhasebe meslek mensubu veya önceki meslek mensubu ile yaşanan ve görevlendirmenin kabulüne ilişkin kararı etkileyebilecek olan anlaşmazlıklara işaret edebilir.
- Üçüncü tarafların sorgulanması veya müşterinin kıdemli yöneticilerinin veya üst yönetimden sorumlu olanlarının geçmişlerinin araştırılması gibi, diğer kaynaklardan bilgi edinilmesi.

Mevcut veya Önceki Muhasebe Meslek Mensubu ile İletişim Kurulması

320.5 A1 İşin teklif edildiği muhasebe meslek mensubunun, mevcut veya önceki muhasebe meslek mensubu ile görüşmelere başlaması için, tercihen yazılı olacak şekilde, genelde müşteriden izin alınması gerekir.

R320.6 Mevcut veya önceki muhasebe meslek mensubu ile iletişime geçememesi durumunda işin teklif edildiği muhasebe meslek

mensubu, muhtemel tüm tehditlere ilişkin bilgiyi edinmek için gerekli diğer adımları atar.

İşin Teklif Edildiği Muhasebe Meslek Mensubu ile İletişim Kurulması

R320.7 İşin teklif edildiği muhasebe meslek mensubuna yanıt vermesinin talep edilmesi durumunda mevcut veya önceki muhasebe meslek mensubu;

(a) Talebi düzenleyen yasa ve düzenlemelere uyum sağlar.

(b) Her türlü bilgiyi dürüstçe ve açık bir şekilde sunar.

320.7 A1 Mevcut veya önceki muhasebe meslek mensubunun sır saklama ilkesine uyması zorunludur. Mevcut veya önceki muhasebe meslek mensubunun müşteriye ilişkin hususlar hakkında işin teklif edildiği meslek mensubu ile müzakere etmesine izin verilip verilmediği veya bunun gerekli kılınıp kılınmadığı işin niteliğine ve aşağıdaki unsurlara bağlı olacaktır:

(a) Mevcut veya önceki muhasebe meslek mensubunun söz konusu müzakereyi yapmak için müşteriden izin alıp almadığı veya

(b) Bu tür iletişime ve açıklamalara ilişkin ülkelere göre farklılık gösterebilen yasal veya etik hükümler.

320.8 A2 Muhasebe meslek mensubunun gizli bilgileri açıklamasını gerektiren veya gerektirebilen ya da bu açıklamanın uygun olabileceği durumlar, Etik Kuralların 114.1 A1 paragrafında açıklanmıştır.

Denetim veya Sınırlı Denetim Görevlendirmelerindeki Değişiklikler

R320.8 Bir finansal tablo denetiminde veya sınırlı denetiminde muhasebe meslek mensubu, mevcut veya önceki meslek mensubundan, kendi fikrine göre, işin teklif edildiği sonraki meslek mensubunun işi kabul etmeye karar vermeden önce bilmesi gerektiğini dü-

şündüğü durumları ve diğer bilgileri sağlamasını ister. R360.21 ve R360.22 paragraflarında düzenlenmiş olan mevzuata ilişkin aykırılıklar veya şüphelenilen aykırılıklar haricinde:

- (a) Müşterinin bu tür durumlar ve diğer bilgilerle ilgili bilgileri mevcut veya önceki muhasebe meslek mensubunun açıklamasına razı olması durumunda mevcut veya önceki meslek mensubu, söz konusu bilgileri dürüstçe ve açık bir şekilde sunar ve
- (b) Müşterinin, mevcut veya önceki muhasebe meslek mensubunun işin teklif edildiği sonraki meslek mensubu ile müşterinin işleri hakkında görüşme yapmasına izin vermeme veya verememesi halinde mevcut veya önceki meslek mensubu, bu durumu muhasebe meslek mensubu olarak atanmayı kabul edip etmemeye karar verirken söz konusu izin vermeme veya verememe durumunu dikkatlice değerlendirmesi gereken sonraki meslek mensubuna açıklar.

Müşteri İle İlişkinin ve Sözleşmenin Devam Ettirilmesi

R320.9 Muhasebe meslek mensubu, müşteriye tekrarlanan bir hizmet sunması ile ilgili hizmete devam edip etmeyeceğini periyodik olarak gözden geçirir.

320.9 A1 Muhasebe meslek mensubunun müşteri ilişkisini kabul etmesinin ardından, temel ilkelere uyumu engelleyen önceden öğrenilmiş olması halinde işi reddetmesine yol açacak bir bilgidен kaynaklanan potansiyel tehditler ortaya çıkmış olabilir. Örneğin; dürüstlük ilkesine uyumu engelleyen bir kişisel çıkar tehdidi, müşterinin, uygunsuz kazanç yönetimi veya bilanço değerlemesi gibi etik olmayan davranışlarından kaynaklanıyor olabilir.

Uzman Çalışmasının Kullanılması

R320.10 Bir uzmanın çalışmasını kullanmayı düşünen bir muhasebe meslek mensubu, söz konusu çalışmanın güvenilir olup olmadığını belirler.

320.10 A1 Uzmanın çalışmasını kullanmayı düşünmesi durumunda muhasebe meslek mensubunun göz önünde bulunduracağı etkenler arasında şunlar yer alır: Uzmanın itibarı ve uzmanlığı, uzmanın erişebileceği mevcut kaynaklar ve uzman açısından geçerli olan mesleki ve etik standartlar. Bu tür bilgiler, uzmanla daha önceden yapılmış bir iş birliğinden veya diğer kişilere danışmak suretiyle elde edilebilir.

BÖLÜM 321**İKİNCİ GÖRÜŞLER****Giriş**

- 321.1 Muhasebe meslek mensupları temel ilkelere uymalı ve tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 120’de yer alan kavramsal çerçeveyi uygulamalıdır.
- 321.2 Halihazırda müşterisi olmayan bir işletmeye ikinci görüş verilmesi, kişisel çıkar tehdidi ya da bir veya daha fazla temel ilkeye uyumu engelleyen başka bir tehdit oluşturabilir. Bu bölüm, kavramsal çerçevenin bu tür durumlarda uygulanmasına ilişkin ana hükümleri ve uygulama hükümlerini düzenler.

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri*Genel*

- 321.3 A1 Muhasebe meslek mensubundan halihazırda müşterisi olmayan bir şirket veya işletme tarafından ya da bu ilgililer adına (a) belirli durum ya da (b) işlemlere ilişkin muhasebe, denetim, raporlama veya diğer standartlar veya ilkelerin uygulanmasına yönelik ikinci bir görüş vermesi talep edilebilir. İkinci görüşün, mevcut muhasebe meslek mensubuna veya önceki muhasebe meslek mensubuna sağlanmış olan aynı gerçeklere dayanmaması veya yeterli kanıtın olmaması durumunda bir tehdit örneğin, mesleki yeterlik ve özen ilkesine uyumu engelleyen bir kişisel çıkar tehdidi oluşabilir.
- 321.3 A2 Talebin yapıldığı anda geçerli olan şartlar ve mesleki yargının ifade edilmesiyle ilgili mevcut diğer tüm gerçekler ve varsayımlar, bu tür bir kişisel çıkar tehdidinin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili bir etkidir.

321.3 A3 Bu tür bir kişisel çıkar tehdidinin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler şu şekildedir:

- Müşterinin izniyle, mevcut veya önceki muhasebe meslek mensubundan bilgi edinilmesi.
- Müşteriyle kurulan iletişimlerde herhangi bir görüşü çevreleyen sınırlamaların açıklanması.
- Mevcut veya önceki muhasebe meslek mensubuna görüşün bir kopyasının verilmesi.

İletişim Kurma İzininin Verilmemesi

R321.4 Muhasebe meslek mensubundan ikinci bir görüş isteyen işletmenin, mevcut veya önceki meslek mensubu ile iletişim kurma konusunda kendisine izin vermeyecek olması durumunda muhasebe meslek mensubu istenen görüşü verip veremeyeceğini belirler.

BÖLÜM 330**ÜCRETLER VE DİĞER ÜCRETLENDİRME TÜRLERİ****Giriş**

- 330.1 Muhasebe meslek mensupları temel ilkelere uymalı ve tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 120’de yer alan kavramsal çerçeveyi uygulamalıdır.
- 330.2 Ücretlere ve diğer menfaatlere ilişkin düzenlemelerin seviyesi ve niteliği, bir veya daha fazla temel ilkeye uyumu engelleyen bir kişisel çıkar tehdidi oluşturabilir. Bu bölüm, kavramsal çerçevenin bu tür durumlarda uygulanmasına ilişkin uygulama hükümlerini düzenler.

Uygulama Hükümleri**Ücretlerin Düzeyi**

- 330.3 A1 Teklif verilen ücret düzeyi, muhasebe meslek mensubunun mesleki hizmetleri mesleki standartlara uygun olarak yürütme kabiliyetini etkileyebilir.
- 330.3 A2 Muhasebe meslek mensubu, uygun olarak nitelendirilebilecek ücret ne ise onu teklif edebilir. Başka bir muhasebe meslek mensubundan daha düşük ücret teklifi verilmesi tek başına etik ilkelere aykırı değildir. Ancak, teklif verilen ücretin düşüklüğü nedeniyle söz konusu işi, uygulamadaki teknik ve mesleki standartlara uygun olarak yürütmenin zor olabileceği durumlarda, mesleki yeterlik ve özen ilkesine yönelik kişisel çıkar tehdidi ortaya çıkar.
- 330.3 A3 Bu tür bir tehdidin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler şunlardır:

- Müşterinin, sunulacak hizmetin şartlarından ve özellikle ücretlerin belirlendiği esastan ve teklif edilen ücret kapsamına giren hizmetlerden haberdar olup olmadığı.
- Ücret düzeyinin düzenleyici bir otorite gibi bağımsız bir üçüncü tarafça belirlenip belirlenmediği.

330.3 A4 Bu tür bir kişisel çıkar tehdidinin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler şunlardır:

- Ücret düzeyinin veya işin kapsamının değiştirilmesi.
- Uygun bir gözden geçiren kişinin yürütülen çalışmayı gözden geçirmesi.

Şarta Bağlı Ücretler

330.4 A1 Bazı güvence dışı hizmet türleri için şarta bağlı ücret uygulaması kullanılır. Ancak şarta bağlı ücretler, belirli durumlarda, tarafsızlık ilkesine uyumu engelleyen kişisel çıkar tehdidi başta olmak üzere, temel ilkelere uyumu engelleyen tehditler oluşturabilir.

330.4 A2 Bu tür tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler şunlardır:

- Hizmetin niteliği.
- Olası ücret tutarlarının aralığı.
- Ücret belirleme esasları.
- Alınan ücret ve diğer menfaatlerin hesaplanma esaslarının muhasebe meslek mensubu tarafından yürütülen hizmetin hedef kullanıcılarına açıklanması.
- Kalite kontrol politika ve prosedürleri.
- İşlemin çıktısının veya sonucunun bağımsız bir üçüncü tarafça gözden geçirilip geçirilmediği.

- Ücret düzeyinin düzenleyici bir otorite gibi bağımsız bir üçüncü tarafça belirlenip belirlenmediği.

330.4 A3 Bu tür bir kişisel çıkar tehdidinin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin şu örnekler verilebilir:

- Güvence denetimi dışındaki hizmetin yürütülmesine dahil olmamış uygun bir gözden geçiren kişinin, muhasebe meslek mensubu tarafından yürütülen çalışmalarını gözden geçirmesi.
- Alınan ücrete ilişkin olarak müşteriyle önceden yazılı bir anlaşma yapılması.

330.4 A4 Denetim veya sınırlı denetim ve diğer güvence denetimi müşterilerine sunulan hizmetler için şarta bağlı ücretlere ilişkin ana hükümler ve uygulama hükümleri Uluslararası Bağımsızlık Standartlarında belirlenmektedir.

Yönlendirme Ücretleri veya Komisyonlar

330.5 A1 Muhasebe meslek mensubunun bir müşteriyle ilgili yönlendirme ücreti ödemesi veya alması ya da komisyon alması, tarafsızlık ve mesleki yeterlik ve özen ilkelerine uyumu engelleyen bir kişisel çıkar tehdidi oluşturur. Bu tür yönlendirme ücretleri veya komisyonlara ilişkin örnekler aşağıda yer almaktadır:

- Bir müşterinin, mevcut muhasebe meslek mensubunun müşterisi olmaya devam etmesi, ancak söz konusu meslek mensubu tarafından sunulmayan bir uzmanlık hizmetine ihtiyaç duyması halinde, bu müşteriden yeni işi almak amacıyla başka bir muhasebe meslek mensubuna ödenen ücretler.
- Muhasebe meslek mensubunun sürekli hizmet sunduğu bir müşterisi için gereken özel bir hizmeti vermemesi duru-

munda, söz konusu müşteriye bir başka muhasebe meslek mensubuna veya uzmana yönlendirmek için aldığı ücret.

- Muhasebe meslek mensubunun mal veya hizmetlerin bir müşteriye satılmasıyla ilgili olarak üçüncü taraflardan (örneğin, bir yazılım satıcısından) aldığı komisyon.

330.5 A2 Bu tür bir kişisel çıkar tehdidine karşı önlem olabilecek eylem örnekleri arasında şunlar yer alır:

- Başka bir tarafça müşteriye mal veya hizmet satışıyla bağlantılı komisyon düzenlemeleri için müşteriden avans sözleşmesi alınması, kişisel çıkar tehdidine yönelik olabilir.
- Hizmet veya ürün tavsiyesiyle bağlantılı olarak başka bir muhasebe meslek mensubuna veya üçüncü tarafa ödenen veya bunlardan alınan her tür yönlendirme ücreti veya komisyon anlaşmasının müşterilere açıklanması kişisel çıkar tehdidini ele alabilir.

Mesleki Firmanın Satın Alınması veya Satılması

330.6 A1 Muhasebe meslek mensubu, ödemelerin mesleki firmanın önceki sahiplerine ya da varislerine veya hak sahiplerine yapılması şartıyla bir başka mesleki firmanın tamamını ya da bir kısmını satın alabilir. Bu tür ödemeler bu bölümün amaçları açısından yönlendirme ücreti veya komisyon değildir.

BÖLÜM 340**HEDİYE VE AĞIRLANMA DAHİL, TEŞVİKLER****Giriş**

- 340.1 Muhasebe meslek mensupları temel ilkelere uymalı ve tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 120’de yer alan kavramsal çerçeveyi uygulamalıdır.
- 340.2 Teşvik teklifinde bulunulması veya teşviklerin kabul edilmesi, dürüstlük, tarafsızlık ve mesleğe uygun davranış ilkeleri başta olmak üzere, temel ilkelere uyumu engelleyen bir kişisel çıkar tehdidi, yakınlık tehdidi veya yıldırma tehdidi oluşturabilir.
- 340.3 Bu bölüm, mevzuata aykırılık oluşturmeyen mesleki hizmetleri yürütürken teşvik teklifinde bulunulması veya teşviklerin kabul edilmesi durumlarında kavramsal çerçevenin uygulanmasına ilişkin ana hükümleri ve uygulama hükümlerini düzenler. Bu bölüm ayrıca, teşvik teklifinde bulunurken veya teşvik kabul edilirken muhasebe meslek mensubunun mevzuata uymasını zorunlu kılar.

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri**Genel**

- 340.4 A1 Teşvik, başka bir bireyin davranışını etkilemek için bir araç olarak kullanılan, ancak tam olarak da kişinin davranışını uygunsuz bir şekilde etkileme niyetiyle kullanılmayan bir nesne, durum veya eylemdir. Teşvikler, muhasebe meslek mensupları ile mevcut veya potansiyel müşteriler arasındaki küçük ağırlama eylemlerinden mevzuata aykırılıklara yol açan eylemlere kadar değişiklik gösterebilir. Teşvikler, aşağıda örnekleri verilen birçok farklı şekilde olabilir:

- Hediyeler.

- Ağırılama.
- Eğlence.
- Politik bağışlar veya hayırseverlik bağışları.
- Arkadaşlık veya sadakat ilişkilerinden istifade etme.
- İstihdam veya diğer ticari fırsatlar.
- İmtiyazlı davranış, haklar veya ayrıcalıklar.

Mevzuatla Yasaklanan Teşvikler

R340.5 Birçok ülkede, belirli durumlarda teşvik teklifinde bulunulmasını veya teşviklerin kabul edilmesini yasaklayan, rüşvet ve yolsuzlukla ilgili olan mevzuat hükümleri gibi hükümler bulunmaktadır. Muhasebe meslek mensubu bu tür mevzuat hükümlerini bilir ve böyle bir durumla karşılaşması durumunda mevzuata uyar.

Mevzuatla Yasaklanmayan Teşvikler

340.6 A1 Mevzuatla yasaklanmayan bir teşvik teklifinde bulunulması veya teşvikin kabul edilmesi, temel ilkelere uyumu engelleyen tehditleri yine de oluşturabilir.

Kişinin Davranışını Uygunsuz Şekilde Etkileme Niyeti Bulunan Teşvikler

R340.7 Muhasebe meslek mensubu, teşvik alacak kişinin veya diğer bir kişinin davranışını uygunsuz şekilde etkileme niyetiyle yapılan veya muhasebe meslek mensubunun, gerekli bilgiye sahip makul üçüncü bir tarafın bu niyetle yapıldığı sonucuna varmasının daha muhtemel olduğunu düşündüğü bir teşvik teklifinde bulunamaz veya başkalarını teklifte bulunmak için destekleyemez.

R340.8 Muhasebe meslek mensubu, teşvik alacak kişinin veya diğer bir kişinin davranışını uygunsuz şekilde etkileme niyetiyle yapıldığını düşündüğü veya muhasebe meslek mensubunun, gerekli

bilgiye sahip makul üçüncü bir tarafın bu niyetle yapıldığı sonucuna varmasının daha muhtemel olduğunu düşündüğü bir teşviki kabul edemez veya başkalarını kabul etmesi için destekleyemez.

Kişinin etik olmayan bir şekilde hareket etmesine sebep olan bir teşvikin, kişinin davranışını uygunsuz şekilde etkilediği kabul edilir. Bu tür bir uygunsuz etkileme ya alıcıya ya da alıcıyla bir şekilde ilişkisi bulunan diğer bir kişiye yönelik olarak yapılabilir. Temel ilkeler, muhasebe meslek mensubu veya gerekirse diğer kişiler tarafından neyin etik olmayan bir davranış oluşturduğunun değerlendirilmesinde uygun bir referans çerçevesidir.

340.9 A2 Muhasebe meslek mensubu, teşvik alacak kişinin veya diğer bir kişinin davranışını uygunsuz şekilde etkileme niyetiyle yapılan bir teşvik teklifinde bulunması veya böyle bir teşviki kabul etmesi ya da başkalarını teklifte bulunmak veya böyle bir teşviki kabul etmek için desteklemesi durumunda dürüstlük ilkesine yönelik bir ihlal meydana gelir.

340.9 A3 Davranışı uygunsuz şekilde etkilemeye yönelik mevcut veya hissedilen bir niyetin olup olmadığının belirlenmesi, mesleki yargıyı uygulamasını gerektirir. Göz önünde bulundurulması gereken unsurlar şunlardır:

- Teşvikin niteliği, sıklığı, değeri ve toplam etkisi.
- Teşvikin etkileyebileceği herhangi bir eylem veya kararın zamanına göre teşvik teklifinde bulunulma zamanı.
- Teşvikin içinde bulunulan şartlar altında geleneksel veya kültürel bir uygulama olup olmadığı. Örneğin, bir tatil veya düğün sebebiyle hediye teklifinde bulunulması.
- Teşvikin, mesleki hizmetin bağlı bir parçası olup olmadığı. Örneğin, iş yemeği olarak bir yemek teklifinde bulunulması veya yemeğin kabul edilmesi.

- Teşvikin alıcı bir kişiyle sınırlı mı yoksa daha geniş bir gruba mı yönelik olduğu. Geniş grup, müşterinin diğer tedarikçileri gibi, mesleki firma içinden veya dışından olabilir.
- Teşvik teklifinde bulunan veya bulunulan kişilerin mesleki firmadaki veya müşterinin firmasındaki görev ve pozisyonları.
- Teşviki kabul etmenin müşterinin politika ve prosedürlerini ihlal edeceğinin muhasebe meslek mensubu tarafından biliniyor olup olmadığı veya muhasebe meslek mensubunun inanmak için sebebinin bulunup bulunmadığı.
- Teşvik teklifinin şeffaflık derecesi.
- Teşvikin alıcısı tarafından zorunlu tutulup tutulmadığı veya istenip istenmediği.
- Teşvik teklifinde bulunanın önceden bilinen davranışı veya itibarı.

İlave Adımların Değerlendirilmesi

340.10 A1 Muhasebe meslek mensubunun, davranışı uygunsuz şekilde etkilemeye yönelik mevcut veya hissedilen bir niyetten haberdar olması durumunda, R340.7 ve R340.8 paragraflarındaki şartlar sağlanmış olsa dahi, temel ilkelere uyumu engelleyen tehditler oluşabilir.

340.10 A2 Bu tehditlerin ele alınmasına yönelik önlemler şunlar olabilir:

- Mesleki firmanın üst yöneticilerinin veya müşterinin üst yönetimden sorumlu olanlarının teklife ilgili bilgilendirilmesi.
- Müşteriyle olan iş ilişkisinin değiştirilmesi veya sonlandırılması.

Kişinin Davranışını Uygunuz Şekilde Etkileme Niyeti Bulunmayan Teşvikler

- 340.11 A1 Kavramsal çerçevede düzenlenen ana hükümler ve uygulama hükümleri, muhasebe meslek mensupları, teşvik alacak kişinin veya diğer bir kişinin davranışını uygunuz şekilde etkileme niyetinin bulunmadığına karar vermesi durumunda uygulanır.
- 340.11 A2 Bu tür bir teşvikin küçük ve önemsiz olması durumunda oluşan tehditler kabul edilebilir bir düzeyde olacaktır.
- 340.11 A3 Muhasebe meslek mensubunu, davranışı uygunuz şekilde etkileme niyetinin bulunmadığına karar vermesi durumunda dahi tehdit oluşturabilecek bu tür bir teşvik teklifinde bulunulması veya teşvikin kabul edilmesi durumlarına ilişkin örnekler şunlardır:
- Kişisel çıkar tehditleri
 - Bir müşteriye kurumsal finansman hizmeti sunarken söz konusu müşteriye satın alması muhtemel biri tarafından muhasebe meslek mensubuna ağırlanma teklifinde bulunulması.
 - Yakınlık Tehditleri
 - Muhasebe meslek mensubunun, mevcut veya potansiyel bir müşteriye düzenli olarak spor faaliyetlerine götürmesi.
 - Yıldırma Tehditleri
 - Muhasebe meslek mensubunun, bir müşterisinden, kamuoyuna açıklandığında uygunuz olarak algılanacak niteliğe sahip bir ağırlanmayı kabul etmesi.
- 340.11 A4 Bu tür bir teşvik teklifinde bulunulmasından veya teşvikin kabul edilmesinden doğan tehditlerin derecesinin değerlendirilmesiy-

le ilgili etkenler, niyetin belirlenmesine yönelik olarak 340.9 A3 paragrafında düzenlenen etkenlerin aynılarını içermektedir.

340.11 A5 Bu tür bir teşvik teklifinde bulunulmasından veya teşvikin kabul edilmesinden doğan tehditleri ortadan kaldıracabilecek adımlara ilişkin örnekler şunlardır:

- Teşviki geri çevirmek veya teşvik teklifinde bulunmamak.
- Müşteriye herhangi bir mesleki hizmetin verilmesine ilişkin sorumluluğun, muhasebe meslek mensubunun hizmet sunarken uygunsuz şekilde etkileneceğini veya etkilenmiş şeklinde algılanacağını düşünmesi için hiçbir sebebinin bulunmadığı başka bir kişiye devredilmesi.

340.11 A6 Bu tür bir teşvik teklifinde bulunulmasından veya teşvikin kabul edilmesinden doğan tehditlerin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler şunlardır:

- Bir teşvik teklifinde bulunulması veya teşvikin kabul edilmesiyle ilgili olarak mesleki firmanın veya müşterinin üst yöneticilerine karşı şeffaf olunması.
- Teşvikin, mesleki firmanın üst yöneticileri veya etiğe uyumdan sorumlu başka bir kişi tarafından izlenen ya da mesleki firma tarafından sürdürülen bir sistemle kayıt altına alınması.
- Mesleki hizmetin sunulmasına herhangi bir şekilde dahil olmayan uygun bir gözden geçiren kişinin, muhasebe meslek mensubunun teşvikini kabul ettiği müşterisine ilişkin olarak yürüttüğü çalışmaları veya aldığı kararları gözden geçirmesi.
- Teşvikin alınmasından sonra bir hayır kurumuna bağışlanması ve söz konusu bağışın örneğin, mesleki firmanın

üst yöneticilerinden birine veya teşvik teklifinde bulunan müşteriye uygun şekilde açıklanması.

- Kabul edilen ağırlama gibi bir teşvikin ücretinin verilmesi.
- Hediye gibi bir teşvikin kabul edildikten sonra en kısa sürede geri verilmesi.

Çekirdek Aile Üyeleri veya Aile Yakınları

R340.12 Muhasebe meslek mensubu;

- (a) Muhasebe meslek mensubunun çekirdek aile üyelerinden veya aile yakınlarından biri tarafından muhasebe meslek mensubunun mevcut veya potansiyel bir müşterisine ve
- (b) Muhasebe meslek mensubunun mevcut veya potansiyel bir müşterisi tarafından meslek mensubunun çekirdek aile üyelerinden veya aile yakınlarından birine, teşvik teklifinde bulunulmasından doğan, temel ilkelere uyumu engelleyebilecek potansiyel tehditlere karşı dikkatli olur.

R340.13 Muhasebe meslek mensubunun çekirdek aile üyelerinden veya aile yakınlarından birine yapılan veya bunlar tarafından teklifte bulunulan bir teşvikten haberdar olması ve kendisinin veya mevcut ya da potansiyel bir müşterisinin davranışını uygunsuz şekilde etkileme niyetinin bulunduğuna karar vermesi veya gerekli bilgiye sahip makul üçüncü bir tarafın böyle bir niyetin bulunduğu sonucuna varmasının daha muhtemel olduğunu düşünmesi durumunda, muhasebe meslek mensubu çekirdek aile üyelerinden veya aile yakınlarından birine, teşvik teklifinde bulunmaması veya teşviki kabul etmemesi konusunda tavsiyede bulunur.

340.13 A1 340.9 A3 paragrafında düzenlenen etkenler, muhasebe meslek mensubunun veya mevcut ya da potansiyel müşterinin davranışını uygunsuz şekilde etkilemeye yönelik mevcut veya hissedilen

bir niyetin olup olmadığının belirlenmesiyle ilgilidir. İlgili olan diğer bir etken ise aşağıdakiler arasındaki ilişkinin niteliği veya yakınlığıdır:

- (a) Muhasebe meslek mensubu ile çekirdek aile üyelerinden veya aile yakınlarından biri,
- (b) Çekirdek aile üyelerinden veya aile yakınlarından biri ile mevcut veya olası müşterisi,
- (c) Muhasebe meslek mensubu ile mevcut veya potansiyel müşterisi.

Örneğin, muhasebe meslek mensubunun gelecekteki muhtemel bir satış için şirket değerlemesi yaptığı bir müşterisi tarafından, meslek mensubunun eşine normal işe alım sürecinin dışında iş teklif edilmesi böyle bir niyete işaret edebilir.

340.13 A2 340.10 A2 paragrafındaki uygulama hükmü aynı zamanda, A340.13 paragrafı uyarınca verilen tavsiyeye çekirdek aile üyeleri veya aile yakınlarından biri tarafından uyulsa bile, muhasebe meslek mensubunun veya mevcut ya da potansiyel müşterinin davranışını uygunsuz şekilde etkilemeye yönelik mevcut veya hissedilen bir niyetin olması durumunda oluşabilecek tehditlerin ele alınmasıyla ilgilidir.

Kavramsal Çerçevenin Uygulanması

340.14 A1 Muhasebe meslek mensubu R340.12 paragrafında yer alan durumlarda önerilen bir teşvikten haberdar olduğunda, aşağıdaki durumlarda temel ilkelere uyumu engelleyen tehditler oluşabilir:

- (a) Çekirdek aile üyelerinden veya aile yakınlarından birinin, A340.13 paragrafı uyarınca muhasebe meslek mensubu tarafından verilen tavsiyenin aksine, teşvik teklifinde bulunması veya teşviki kabul etmesi

- (b) Muhasebe meslek mensubu, kendisinin veya mevcut ya da olası müşterinin davranışını uygunsuz şekilde etkilemeye yönelik var olan veya hissedilen bir niyetin olduğunu düşünmesi için herhangi bir sebebe sahip olmaması.

340.14 A2 340.11 A1'den 340.11 A6'ya kadar olan paragraflarında yer alan uygulama hükümleri, bu tür tehditlerin belirlenme, değerlendirilme ve ele alınmasıyla ilgilidir. Böyle durumlarda tehdit düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili olan etkenler, 340.13 A1 paragrafında düzenlenen ilişkilerin niteliği veya yakınlığını da içerir.

Diğer Hususlar

- 340.15 A1 Muhasebe meslek mensubunun, bir müşterinin dahil olduğu veya müşteri için ya da müşteri yönetimi altında çalışan kişilerin müdahil olduğu, mevzuata aykırılığa veya mevzuata aykırılık şüphesine yol açabilecek teşviklerle karşılaşması veya bunlardan haberdar olması durumunda, Bölüm 360'ta yer alan ana hükümler ve uygulama hükümleri uygulanır.
- 340.15 A2 Denetim müşterisi tarafından mesleki firmaya, mesleki firma ağına veya bir denetim ekibi üyesine hediye veya ağırlanma teklifinde bulunulması durumunda, Bölüm 420'de yer alan ana hükümler ve uygulama hükümleri uygulanır.
- 340.15 A3 Güvence müşterisi tarafından, mesleki firmaya veya güvence ekibinin bir üyesine hediye veya ağırlanma teklifinde bulunulması durumunda, Bölüm 906'da yer alan ana hükümler ve uygulama hükümleri uygulanır.

BÖLÜM 350

MÜŞTERİDEN EMANET OLARAK ALINAN VARLIKLAR

Giriş

- 350.1 Muhasebe meslek mensupları temel ilkelere uymalı ve tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 120’de yer alan kavramsal çerçeveyi uygulamalıdır.
- 350.2 Müşterinin varlıklarının elde tutulması, mesleğe uygun davranış ve tarafsızlık ilkelerine uyumu engelleyen bir kişisel çıkar tehdidi veya başka bir tehdit oluşturur. Bu bölüm, kavramsal çerçevenin bu tür durumlarda uygulanmasına ilişkin ana hükümleri ve uygulama hükümlerini düzenler.

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Emaneti Almadan Önce

- R350.3** Muhasebe meslek mensubu mevzuat tarafından açıkça izin verilmedikçe ve müşterinin parasının veya diğer varlıklarının alınmasına ilişkin her türlü şarta uymadıkça, bu tür varlıkları emanet olarak tutmaz.
- R350.4** Müşteri parasının veya varlıklarının emanete alınmasına ilişkin müşteri ve iş kabul prosedürlerinin bir parçası olarak muhasebe meslek mensubu;
- (a) Varlıkların kaynağıyla ilgili uygun sorgulamaları yapar.
- (b) Yasal ve düzenleyici yükümlülükleri göz önünde bulundurur.
- 350.4 A1 Varlıkların kaynağıyla ilgili sorgulamalar, örneğin varlıkların karapara aklama gibi yasa dışı faaliyetlerden elde edildiğini ortaya çıkarabilir. Bu tür durumlarda, bir tehdit ortaya çıkabilir ve Bölüm 360’ın hükümleri uygulanabilir.

Emanete Aldıktan Sonra

- R350.5** Başkalarına ait paranın veya diğer varlıkların emanet edildiği bir muhasebe meslek mensubu,
- (a) Varlıkların elde tutulması ve muhasebeleştirilmesiyle ilgili yasa ve yönetmeliklere uyar.
 - (b) Varlıkları, kişisel varlıklarından veya mesleki firmaya ait varlıklardan ayrı tutar.
 - (c) Varlıkları yalnızca belirlenen amaca uygun olarak kullanır.
 - (d) Varlıklar ve bunlardan elde edilen gelir, temettü veya kazançlarla ilgili olarak, hesap sormak üzere yetkilendirilmiş kişilere hesap vermeye her zaman hazırdır.

BÖLÜM 360

MEVZUATA AYKIRILIKLARA KARŞILIK VERİLMESİ

Giriş

- 360.1 Muhasebe meslek mensupları temel ilkelere uymalı ve tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 120’de yer alan kavramsal çerçeveyi uygulamalıdır.
- 360.2 Muhasebe meslek mensubunun mevzuata ilişkin bir aykırılığın veya şüphelenilen aykırılığın farkına varması durumunda, dürüstlük ve mesleğe uygun davranış ilkelerine uyumu engelleyen bir kişisel çıkar veya yıldırma tehdidi oluşur.
- 360.3 Bir müşteriye mesleki hizmet sunarken muhasebe meslek mensubu, aykırılıkla veya şüphelenilen bir aykırılıkla karşılaşabilir veya böyle bir durumdan haberdar olabilir. Bu bölüm muhasebe meslek mensubuna söz konusu durumun etkilerini ve aşağıdakilere ilişkin bir aykırılığa veya şüphelenilen aykırılığa karşılık verirken atacağı muhtemel adımları değerlendirirken rehberlik eder:
- (a) Müşterinin finansal tablolarında yer alan önemli tutar ve açıklamaların belirlenmesinde doğrudan bir etkiye sahip olduğu kabul edilen yasa ve düzenlemeler.
 - (b) Müşterinin finansal tablolarında yer alan önemli tutar ve açıklamaların belirlenmesinde doğrudan bir etkiye sahip olmayıp uygunluk sağlanması, işletmenin faaliyetleri, faaliyetlerini devam ettirebilme kabiliyeti veya önemli cezalardan kaçınması açısından önemli olabilecek diğer mevzuat hükümleri.

Mevzuata Aykırılıklarla İlgili Olarak Muhasebe Meslek Mensubunun Amaçları

- 360.4 Muhasebe mesleğinin ayırt edici özelliklerinden biri, kamu yararına hareket etme sorumluluğunun kabul edilmesidir. Muhasebe meslek mensubunun aykırılık veya şüpheli aykırılığa karşılık vereceği zaman amaçları şunlardır:
- (a) Dürüstlük ve mesleğe uygun davranış temel ilkeleri ile uyumlu olmak;
 - (b) Müşterinin yönetimi veya uygun görüldüğünde üst yönetimden sorumlu olan kişileri uyararak, aşağıdakiler hedeflenir:
 - (i) Muhasebe meslek mensuplarının, tespit edilmiş veya şüpheli aykırılığın sonuçlarını düzeltmeleri, iyileştirmeleri ya da hafifletmelerine olanak sağlanması veya
 - (ii) Henüz gerçekleşmemiş aykırılık durumunun engellenmesi.
 - (c) Kamu yararına uygun olarak ilave eylemler gerçekleştirilmesi.

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Genel

- 360.5 A1 Mevzuata aykırılıklar (“aykırılıklar”); kasten ya da kasıt olmaksızın, aşağıdaki taraflar kanalıyla gerçekleştirilen, yürürlükteki mevzuata aykırı olan ihmali veya icrai eylemlerden oluşur:
- (a) Müşteri,
 - (b) Müşterinin üst yönetiminden sorumlu olan kişiler,

- (c) Müşterinin yönetimi veya
- (d) Müşteri için veya müşterinin yönetimi altında çalışan diğer kişiler.

360.5 A2 Bu kısımda ele alınan yasa ve düzenlemelerin (mevzuatın) örnekleri aşağıdaki durumlar ile ilgili olanlardır:

- Hile, yolsuzluk ve rüşvet.
- Para aklama, terör faaliyetlerinin finansmanı ve suç kapsamında temin edilen fonlar.
- Menkul kıymetler piyasaları ve ticaret.
- Bankacılık ve diğer finansal ürün ve hizmetler.
- Veri koruma.
- Vergi ve emeklilik primleri ve ödemeleri.
- Çevre koruma.
- Halk sağlığı ve güvenliği.

360.5 A3 Aykırılıklar, müşteri açısından, finansal tablolarını muhtemelen önemli şekilde etkileyebilecek para cezaları, davalar veya başka sonuçlar doğurabilir. Daha da önemlisi bu tür bir aykırılık, yatırımcılara, alacaklılara, çalışanlara veya halka önemli bir zarar vermesi açısından daha geniş çapta kamu yararı çıkarımına sahip olabilir. Bu bölümün amaçları bakımından önemli zarara yol açan bir eylem, söz konusu taraflardan herhangi biri için finansal veya finansal olmayan anlamda önemli olumsuz sonuçlar doğuran bir eylem olarak tanımlanmaktadır. Yatırımcıların ciddi finansal kayıplara yol açan bir dolandırıcılığa uğraması, çalışanların veya kamunun sağlığını ve güvenliğini tehdit edecek şekilde çevreyle ilgili mevzuatın ihlal edilmesi, bu tür eylemlere örnek olarak gösterilebilir.

Muhasebe meslek mensuplarının aykırılıkları veya şüphelenilen aykırılıkları nasıl ele alması gerektiği hakkında bazı ülkelerin mevzuatlarında hükümler bulunmaktadır. Söz konusu yasal veya düzenleyici hükümler, bu bölümün hükümlerinden farklı veya daha kapsamlı olabilir. Bu tür aykırılıklarla veya şüphelenilen aykırılıklarla karşılaşan bir muhasebe meslek mensubu, aşağıdakiler dahil, bahsi geçen yasal ve düzenleyici hükümleri anlamak ve bunlara uymak zorundadır:

(a) Söz konusu hususun yetkili bir kuruma bildirilmesine ilişkin hükümler.

(b) Müşterinin haberdar edilmesini yasaklayan hükümler.

360.6 A1 Müşterinin haberdar edilmesini yasaklayan, örneğin, kara paranın aklanmasıyla mücadele mevzuatında bir hüküm bulunabilir.

360.7 A1 Bu bölümde yer alan hükümler, KAYİK olup olmadığına bakılmaksızın tüm müşteriler için uygulanır.

360.7 A2 Açıkça önemsiz olarak değerlendirilen hususlarla karşılaşan veya bunlardan haberdar olan muhasebe meslek mensubu, söz konusu hususlara ilişkin olarak bu bölüm hükümlerine uymak zorunda değildir. Bir hususun açıkça önemsiz olup olmadığına, müşteriye, ortaklarına ve kamuya olan finansal veya diğer etkileri ve niteliği itibarıyla karar verilir.

360.7 A3 Bu bölümde aşağıdaki hususlar ele alınmamaktadır:

(a) Müşterinin, ticari faaliyetleriyle ilgisi olmayan şahsi kusurlu davranışları.

(b) 360.5 A1 paragrafında belirtilenler dışındaki tarafların sebep olduğu aykırılıklar. Muhasebe meslek mensubunun, üçüncü taraf bir işletmeye ilişkin durum tespiti yapmak üzere müşteri tarafından görevlendirildiği tespit edilen

veya şüphelenilen aykırılığın söz konusu üçüncü tarafça gerçekleştirilmesi, bu duruma örnek olarak verilebilir.

Bununla birlikte muhasebe meslek mensubu, söz konusu durumlara nasıl karşılık vereceğine ilişkin yapacağı değerlendirmede bu bölümde yer alan hükümlere başvurmayı faydalı bulabilir.

Yönetim ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Sorumlulukları

360.8 A1 Yönetim, üst yönetimden sorumlu olanların gözetiminde, müşterinin işletme faaliyetlerinin mevzuata uygun olarak yürütülmesini sağlamaktan sorumludur. Yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanlar aşağıdakiler tarafından gerçekleştirilen aykırılıkların belirlenmesi ve ele alınmasından da sorumludur:

- (a) Müşteri,
- (b) Üst yönetimden sorumlu olan bir kişi,
- (c) Yönetimin bir üyesi veya
- (d) Müşteri için ya da müşteri yönetimi altında çalışan diğer kişiler.

Muhasebe Meslek Mensuplarının Sorumlulukları

R360.9 Bu bölüm hükümlerinin uygulanacağı bir durumu fark etmesi halinde, muhasebe meslek mensubunun bu bölüme uymak üzere atacağı adımlar zamanında olmalıdır. Zamanında adım atarken muhasebe meslek mensubu, söz konusu durumun niteliğine ilişkin edindiği kanaati ve işletmenin, yatırımcıların, kredi verenlerin, çalışanların veya kamunun uğrayacağı muhtemel zararları dikkate alır.

Finansal Tabloların Denetimi

Konuya İlişkin Fikir Edinilmesi

R360.10 Finansal tabloların denetimini yürütecek olan bir muhasebe meslek mensubu, bir aykırılık veya şüphelenilen bir aykırılık konusunda bilgi sahibi olursa, konuya ilişkin bir fikir edinecektir. Bu fikir, aykırılığın veya şüphelenilen aykırılığın niteliği ve hangi şartlar altında gerçekleştiği veya gerçekleşebileceğini içerir.

360.10 A1 Muhasebe meslek mensubu, sunulan hizmet sırasında veya diğer taraflarca sağlanan bilgiler yoluyla bir aykırılıktan veya şüphelenilen bir aykırılıktan haberdar olabilir.

360.10 A2 Muhasebe meslek mensubundan bilgisini ve uzmanlığını kullanması ve mesleki yargıda bulunması beklenmektedir. Ancak muhasebe meslek mensubundan, söz konusu mesleki hizmeti üstlenmek için gereğinden daha yüksek düzeyde mevzuat bilgisine sahip olması beklenmemektedir. Bir eylemin aykırılık oluşturup oluşturmadığı, nihai olarak bir mahkeme veya uygun olan diğer bir karar organı tarafından belirlenecek bir konudur.

360.10 A3 Konunun niteliğine ve ciddiyetine bağlı olarak, muhasebe meslek mensubu gizlilik esasına bağlı kalarak, mesleki firmadaki, mesleki firma ağındaki veya muhasebe meslek örgütündeki diğer kişilerle veya bir hukuk müşaviriyle görüşebilir.

R360.11 Aykırılığı tespit etmesi veya aykırılıktan şüphelenmesi durumunda muhasebe meslek mensubu, konuyu, yönetimin uygun bir kademesiyle ve uygun hallerde üst yönetimden sorumlu olanlarla müzakere eder.

360.11 A1 Müzakerenin amacı, konuya ilişkin durum ve gerçekler ile konu ile ilişkisi olan muhtemel sonuçlara ilişkin olarak muhasebe meslek mensubunun elde ettiği görüşe açıklık getirmektir. Ayrıca bu müzakere, yönetimi veya üst yönetimden sorumlu olanları konuyu araştırmaya sevk edebilir.

360.11 A2 Konunun müzakere edileceği uygun yönetim kademesinin belirlenmesi bir mesleki yargı konusudur. Göz önünde bulundurulması gereken etkenler aşağıdakileri içerebilir:

- Konunun niteliği ve şartları.
- Yer alan ve yer alması muhtemel kişiler.
- Anlaşmazlık olasılığı.
- Konunun muhtemel sonuçları.
- Söz konusu yönetim kademesinin, konuyu araştırma ve uygun adımları atma yeterliliğinin olup olmadığı.

360.11 A3 Uygun yönetim kademesi, genellikle, konuda yer alan veya yer alması muhtemel kişi veya kişilerin en az bir üst kademesidir. Bir topluluk söz konusu olduğunda ise uygun kademe, müşteriye kontrol eden işletmenin yönetimi olabilir.

360.11 A4 Muhasebe meslek mensubu uygun hallerde konuyu iç denetçilerle müzakere etmeyi de düşünebilir.

R360.12 Muhasebe meslek mensubu, yönetimin aykırılığa veya şüphelenilen aykırılığa karıştığına inanması durumunda konuyu üst yönetimden sorumlu olanlarla müzakere eder.

Konunun Ele Alınması

R360.13 Yönetimle ve uygun hallerde üst yönetimden sorumlu olanlarla aykırılıkları veya şüphelenilen aykırılıkları müzakere ederken muhasebe meslek mensubu henüz herhangi bir adım atmamış olmaları durumunda bunlara, aşağıdakileri gerçekleştirmek için zamanında ve uygun adımlar atmaları konusunda tavsiyede bulunur:

- (a) Aykırılıkların sonuçlarını düzeltmek, iyileştirmek veya hafifletmek,

- (b) Mevzuatta aykırılık doğuracak, henüz gerçekleşmemiş eylemlerden caydırmak.
- (c) Mevzuat uyarınca ya da kamu yararı için gerekli olduğunun düşünülmesi durumunda, konuyu yetkili bir kuruma bildirmek.

R360.14 Muhasebe meslek mensubu aykırılıklara veya şüphelenilen aykırılıklara ilişkin olarak yönetimin ve üst yönetimden sorumlu olanların mevzuattan kaynaklanan sorumluluklarını anlayıp anlamadıklarını değerlendirir.

360.14 A1 Yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanların mevzuattan kaynaklanan sorumluluklarını anlamamış olmaları durumunda muhasebe meslek mensubu, uygun bilgi kaynakları önerebilir veya hukuki danışmanlık almalarını tavsiye edebilir.

R360.15 Muhasebe meslek mensubu aşağıdaki hususlara uyar:

- (a) Aykırılıkların veya şüphelenilen aykırılıkların yetkili bir kuruma bildirilmesine ilişkin olanlar dahil, yürürlükteki mevzuat.
- (b) Aşağıdakilerle ilgili olanlar dahil, denetim standartları uyarınca hükümler:
 - Hile dahil, aykırılığın belirlenmesi ve bu aykırılığa karşılık verilmesi.
 - Üst yönetimden sorumlu olanlarla kurulacak iletişim
 - Aykırılık veya şüphelenilen aykırılıkların denetçi raporuna olan etkilerinin değerlendirilmesi.

360.15 A1 Bazı mevzuat hükümleri, aykırılıkların veya şüphelenilen aykırılıkların yetkili bir kuruma bildirilmesindeki bildirim sürelerini özellikle belirtebilir.

Gruplarla Kurulacak İletişim

R360.16 Aşağıdaki her iki durumda da muhasebe meslek mensubu, grubun bir birimi ile ilgili aykırılıklar veya şüphelenilen aykırılıklar hakkında bilgi sahibi olması halinde, yasa veya düzenleme tarafından yasaklanmadığı sürece konuyu grubun sorumlu ortağına bildirir:

- (a) Denetçinin, topluluk finansal tablolarının denetimi amacıyla, topluluk denetim ekibi tarafından bileşenle ilgili finansal bilgiler üzerinde çalışma yapmasının talep edilmesi;
- (b) Muhasebe meslek mensubunun, yasal denetim gibi grup denetimi dışındaki amaçlarla bileşenin finansal tablolarının denetimini yapmakla görevlendirilmesi.

Grubun sorumlu ortağına yapılacak bildirim, konuya bu bölüm hükümlerine uygun olarak karşılık vermenin yanı sıra yapılır.

360.16 A1 Bildirim yapılmasının amacı, grubun sorumlu ortağının konuyla ilgili bilgi sahibi olmasına ve bu konunun grup denetimi kapsamında ele alınmasının gerekip gerekmediğinin ve ele alınacaksa, bu bölüm hükümlerine uygun olarak bunun nasıl yapılması gerektiğinin belirlenmesine olanak sağlamaktır. A360.16 paragrafında yer alan bildirimle ilişkin hüküm, grup denetim ortağının mesleki firması veya mesleki firma ağı, meslek mensubunun mesleki firması veya mesleki firma ağı ile aynı veya farklı olup olmadığına bakılmaksızın uygulanır.

R360.17 Grubun finansal tablolarının denetimi sırasında grup sorumlu ortağının aykırılıklardan veya şüphelenilen aykırılıklardan haberdar olması durumunda, konunun aşağıdakilerin bir veya daha fazla birimi ile ilgili olup olmadığını değerlendirir:

- (a) Finansal bilgileri, grup finansal tablolarının denetiminin amaçları açısından, çalışmaya konu olan ya da
- (b) Finansal tabloları, grup denetimi dışındaki amaçlar açısından, örneğin, yasal bir denetime konu olan,

Bu değerlendirme, bu bölüm hükümlerine göre grup denetimi bağlamında konuya karşılık vermeye ek olarak yapılır.

R360.18 Aykırılık veya şüphelenilen aykırılıkların A360.17(a) ve (b) paragrafında belirtilen bir veya daha fazla birimle ilgili olması durumunda, grup sorumlu ortağı, mevzuatla yasaklanmadığı sürece, konunun ilgili olabileceği birimlerde çalışanlara konunun bildirilmesi amacıyla gerekli adımları atar. Gerekmesi halinde grup sorumlu ortağı, R360.17(b) paragrafında belirtilen birimin/ birimlerin denetime tabi olup olmadığına ve denetime tabi olmaları halinde mümkünse denetçinin kimliğinin tespitine yönelik (kamuya açık bilgilerden veya yönetimden) gerekli sorgulamaların yapılmasını planlar.

360.18 A1 Bildirimin amacı, bu tür birimlerdeki çalışmalardan sorumlu olanların, konuya ilişkin bilgi sahibi olmalarına ve bu bölüm hükümlerine uygun olarak konunun ele alınıp alınmayacağına ve ele alınacaksa ne şekilde olacağına belirlenmesine olanak sağlamaktır. Bildirime ilişkin hüküm, grubun sorumlu ortağının mesleki firmanın veya mesleki firma ağının birimlerde çalışma yürüten muhasebe meslek mensuplarının mesleki firması veya mesleki firma ağıyla aynı veya farklı olup olmadığına bakılmaksızın uygulanır.

İlave Adım Atılmasının Gerekli Olup Olmadığının Belirlenmesi

R360.19 Muhasebe meslek mensubu yönetim ve uygun hallerde üst yönetimden sorumlu olanlar tarafından verilen karşılıkların uygunluğunu değerlendirir.

360.19 A1 Yönetim ve uygun hallerde üst yönetimden sorumlu olanlar tarafından verilen karşılıkların uygunluğunun değerlendirilmesinde şu faktörler dikkate alınır:

- Karşılığın zamanında verilip verilmediği.
- Aykırılıkların veya şüphelenilen aykırılıkların yeterince araştırılıp araştırılmadığı.
- Herhangi bir aykırılığın sonuçlarının düzeltilmesi, iyileştirilmesi veya hafifletilmesi için eyleme geçilmiş veya eyleme geçiliyor olup olmadığı.
- Aykırılık doğuracak, henüz gerçekleşmemiş eylemlerden caydırmak için eyleme geçilmiş veya geçiliyor olup olmadığı.
- Aykırılıkların yeniden gerçekleşme riskini azaltmak için örneğin, ilave kontroller veya eğitim gibi uygun adımların atılmış veya atılıyor olup olmadığı.
- Aykırılıkların veya şüphelenilen aykırılıkların gerekmesi halinde uygun bir otoriteye bildirilip bildirilmediği ve eğer bildirilmişse bu bildirim yeterli görülüp görülmediği.

R360.20 Yönetimin ve uygun hallerde üst yönetimden sorumlu olanların verdiği karşılıkları göz önünde bulundurarak muhasebe meslek mensubu kamu yararı açısından ilave adımların gerekli olup olmadığını belirler.

360.20 A1 İlave adımların gerekli olup olmadığının belirlenmesi, bu adımların niteliği ve kapsamı aşağıdakileri de içeren çeşitli faktörlere bağlıdır:

- Yasal ve düzenleyici çerçeve.
- Durumun aciliyeti.

- Konunun müşteri bünyesindeki yaygınlığı.
- Muhasebe meslek mensubunun yönetimin ve uygun hallerde üst yönetimden sorumlu olanların dürüstlüğüne güven duymaya devam edip etmediği.
- Aykırılıkların veya şüphelenilen aykırılıkların yeniden meydana gelmesinin muhtemel olup olmadığı.
- İşletmenin, yatırımcıların, kredi verenlerin, çalışanların veya kamunun çıkarlarına yönelik mevcut veya muhtemel önemli bir zarara ilişkin güvenilir bir kanıtın bulunup bulunmadığı.

360.20 A2 Muhasebe meslek mensubu, yönetimin ve uygun hallerde üst yönetimden sorumlu olanların dürüstlüğüne olan güvenini artık kaybetmesine neden olan durumlara ilişkin örnekler aşağıda yer almaktadır:

- Muhasebe meslek mensubunun, bu kişilerin herhangi bir aykırılığın içinde yer aldıkları veya buna niyetlendiğine dair şüphe duyması veya kanıtı sahip olması.
- Muhasebe meslek mensubunun, söz konusu kişilerin bu tür aykırılıklarla ilgili bilgi sahibi olduklarının ve mevzuatta yer alan hükümlere aykırı olarak makul bir süre içerisinde konuyu yetkili kurumlara bildirmediklerinin veya bildirmeye izin vermediklerinin farkına varması.

R360.21 Muhasebe meslek mensubu, ilave adımların gerekip gerekmediğini ve bu adımların niteliği ve kapsamını belirlerken mesleki yargısını kullanır.

Bu belirlemeyi yaparken muhasebe meslek mensubu, gerekli bilgiye sahip makul üçüncü bir tarafın muhasebe meslek mensubunun kamu yararına uygun hareket ettiği sonucuna varmasının daha muhtemel olup olmadığını dikkate alır.

360.21 A1 Muhasebe meslek mensubu tarafından atılabilecek ilave adımlar şunlardır:

- Yasa veya düzenlemede bu şekilde yapmasına ilişkin bir zorunluluk olmasa bile konunun uygun bir otoriteye bildirilmesi.
- Yasa veya düzenlemeler ile izin verilmesi halinde mesleki hizmetten ve mesleki ilişkiden çekilme.

360.21 A2 Mesleki hizmetten ve mesleki ilişkiden çekilme, muhasebe meslek mensubunun bu bölümdeki amaçlarını gerçekleştirme için gerekli olan diğer eylemlerin yerine geçemez. Ancak bazı ülkelerde muhasebe meslek mensubu tarafından atılacak uygun ilave adımlar konusunda sınırlamalar olabilir. Bu tür durumlarda çekilme, atılabilecek tek uygun adım olabilir.

R360.22 R360.20 ve 360.21 U1 paragrafları gereğince mesleki ilişkiden çekilmesi durumunda muhasebe meslek mensubu, işin teklif edildiği sonraki meslek mensubunun R320.8 paragrafına uygun olarak talebi üzerine, tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıklara ilişkin tüm ilgili gerçekleri ve diğer bilgileri işin teklif edildiği sonraki muhasebe meslek mensubuna sağlar. Müşteri, önce çalışıyor olduğu meslek mensubunun işi teklif ettiği yeni meslek mensubu ile müşteri ilişkilerini görüşmeyi reddetmesi veya izin verememesi durumunda, yasa veya düzenlemeler ile yasaklanmadığı sürece, paragraf R320.8(b)'de ele alınan durumlarda bile tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıklara ilişkin tüm ilgili gerçekleri ve diğer bilgileri işin teklif edildiği sonraki muhasebe meslek mensubuna sağlar.

360.22 A1 Sunulacak gerçekler ve diğer bilgiler, önceki meslek mensubunun görüşüne göre, işin teklif edildiği sonraki meslek mensubunun denetim görevini kabul edip etmemeye karar vermeden önce bilmesi gerektiğini düşündüğü gerçekler ve bilgilerdir. Bölüm

320, işin teklif edildiği muhasebe meslek mensubu tarafından yapılacak bildirimleri ele almaktadır.

R360.23 İşin teklif edildiği sonraki muhasebe meslek mensubu, önceki muhasebe meslek mensubu ile iletişim kuramazsa, diğer yolları kullanarak, meslek mensubu değişikliğine neden olan durumlara ilişkin bilgi edinmek amacıyla uygun adımları atar.

360.23 A1 Görevlendirme değişikliğine neden olan durumlara ilişkin bilgi edinilecek diğer yollar, üçüncü tarafların sorgulanması ya da yönetim veya üst yönetimden sorumlu olanların geçmişleriyle ilgili araştırma yapılmasını içerir.

360.24 A1 Konunun değerlendirilmesi karmaşık analiz ve yargıları içerebileceği için, muhasebe meslek mensubu, aşağıdakileri yapmayı düşünebilir:

- Mesleki firma bünyesinde danışmanlık hizmeti almayı.
- Sahip olduğu seçenekleri ve atacağı herhangi bir adımın mesleki veya hukuki sonuçlarını öğrenmek amacıyla hukuki danışmanlık hizmeti almayı.
- Gizlilik esasına bağlı kalmak kaydıyla düzenleyici bir kuruma veya meslek örgütüne danışmayı.

Konunun Uygun Bir Otoriteye Bildirilip Bildirilmeyeceğinin Belirlenmesi

1360.25 A1 Konunun uygun bir otoriteye bildirilmesinin mevzuata aykırı olması halinde, böyle bir bildirim yapılamaz. Mümkün olması halinde ise yapılacak bildirim amacını, uygun otoritenin konuyu kamu yararı açısından incelemesine ve buna yönelik adım atmasına olanak sağlamak olacaktır.

360.25 A2 Bu tür bir bildirim yapıp yapılmayacağını belirlemesi, özellikle konunun yatırımcılara, kredi verenlere, çalışanlara veya kamuya verdiği veya verebileceği zararın niteliğine ve boyutuna

bağlıdır. Örneğin, aşağıdaki durumlarda muhasebe meslek mensubu, konunun uygun bir otoriteye bildirilmesinin atılacak uygun bir adım olduğuna karar verebilir:

- İşletmenin rüşvet suçu ile ilişkisinin olması (örneğin, büyük ihaleleri almak amacıyla yerel veya yabancı devlet görevlilerine rüşvet verilmesi).
- İşletmenin belirli bir düzenlemeye tabi olması ve konunun, bu düzenleme uyarınca verilen faaliyet iznini tehdit edecek kadar ciddi olması.
- İşletmenin borsada işlem görmesi ve konunun, söz konusu işletmenin menkul kıymetlerinin adil ve düzenlenmiş piyasa üzerinde olumsuz etkilere sebep olabilmesi veya finansal piyasalar açısından sistemik bir risk oluşturması.
- İşletme tarafından kamu sağlığı veya güvenliği açısından zararlı ürünlerin satışının muhtemel olması.
- İşletmenin müşterilerinin vergi kaçırmasına yardımcı olmak için bir plana destek olması.

360.25 A3 Bu tür bir bildirim yapılıp yapılmayacağına belirlenmesi, aşağıdaki gibi dış faktörlere de bağlı olacaktır:

- Gerekli bilgiyi elde edebilen ve konunun araştırılmasını ve adım atılmasını sağlayacak uygun bir otoritenin bulunup bulunmadığı. Uygun otorite, konunun niteliğine bağlı olarak değişecektir. Örneğin, uygun otorite hileli finansal raporlama durumunda menkul kıymetlere ilişkin düzenleyici bir kurum, çevreyle ilgili yasa ve düzenlemelerin ihlal edilmesi durumunda ise çevre korumayla ilgili bir kurum olacaktır.

- Örneğin, muhbirlik yasası veya düzenlemesi gibi yasa veya düzenleme ile hukuki, cezai veya mesleki sorumluluklar bakımından güçlü ve güvenilir bir yasal korumanın sağlanıp sağlanmadığı.
- Muhasebe meslek mensubu veya diğer kişilerin fiziksel güvenliğine yönelik mevcut veya muhtemel tehditlerin olup olmadığı.

R360.26 Muhasebe meslek mensubunun, aykırılıkları veya şüphelenilen aykırılıkları uygun bir otoriteye bildirmenin atılacak uygun bir adım olduğuna karar vermesi halinde, bu bildirim Etik Kuralların R114.1(d) paragrafına uygun olarak yapılmasına izin verilmektedir. Böyle bir bildirimde bulunurken muhasebe meslek mensubu, beyan ve iddiaları konusunda iyi niyetli hareket eder ve dikkatli davranır. Konuya ilişkin bildirimde bulunmadan önce muhasebe meslek mensubu, bu niyeti konusunda müşterisini bilgilendirmenin uygun olup olmayacağını da değerlendirir.

Muhtemel İhlal

R360.27 İstisnai durumlarda muhasebe meslek mensubu yatırımcılara, kredi verenlere, çalışanlara veya kamuya büyük zarar verebilecek muhtemel bir mevzuat ihlalinin oluşacağına inanmasını gerektiren sebeplerin olduğu mevcut ya da gerçekleştirilmesi düşünülen davranışların farkında olabilir. Konuyu ilk olarak yönetim veya üst yönetimden sorumlu olanlarla müzakere etmenin uygun olup olmayacağını değerlendiren muhasebe meslek mensubu mesleki yargıda bulunur ve muhtemel bir ihlali önlemek veya sonuçlarını hafifletmek için konuyu hemen uygun bir otoriteye bildirip bildirmeyeceğine karar verir. Bildirimin yapılması durumunda, bu bildirim Etik Kuralların R114.1(d) paragrafına uygun olarak yapılmasına izin verilmektedir.

Belgelendirme

R360.28 Bu bölüm kapsamına giren bir aykırılık veya şüphelenilen aykırılıkla ilişkili olarak muhasebe meslek mensubu aşağıdaki hususları belgelerir:

- Yönetimin ve uygun hallerde üst yönetimden sorumlu olanların konuya nasıl karşılık verdiği.
- Gerekli bilgiye sahip makul üçüncü taraf testini göz önünde bulundurarak, muhasebe meslek mensubunun atmayı düşündüğü adımlar, elde ettiği yargılar ve aldığı kararlar.
- Muhasebe meslek mensubunun R360.20 paragrafında düzenlenen sorumluluğunu yerine getirmiş olduğuna dair nasıl ikna olduğu.

360.28 A1 Bu belgelendirme, uygun denetim standartlarında yer alan belgelendirme hükümlerine uymaya ek olarak yapılmaktadır.

Örneğin Uluslararası Denetim Standartları (UDS'ler) finansal tabloların denetimini yürüten bir muhasebe meslek mensubunun aşağıdaki hususları yerine getirmesini zorunlu kılar:

- Denetim sırasında ortaya çıkan önemli konuların, ulaşılan sonuçların ve bu sonuçlara ulaşmada kullanılan önemli mesleki yargıların anlaşılmasını sağlamaya yetecek ölçüde belge hazırlama.
- Görüşülen önemli konuların niteliği ile ne zaman ve kiminle görüşüldüğü dahil, yönetimle, üst yönetimden sorumlu olanlarla ve diğerleriyle önemli konulara ilişkin yapılan görüşmeleri belgelendirme.
- Tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıkları ve yönetimle ve uygun hallerde üst yönetimden sorumlu olanlarla ve iş-

letme dışındaki taraflarla yapılan görüşmelerin sonuçlarını belgelendirme.

Finansal Tablo Denetimi Dışındaki Mesleki Hizmetler

Konuya İlişkin Görüş Edinilmesi ve Konunun Yönetim ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Ele Alınması

R360.29 Finansal tablo denetimi dışında mesleki bir hizmet sunmakla görevli olan ve aykırılıktan veya şüphelenilen bir aykırılıktan haberdar olan muhasebe meslek mensubu, bahsi geçen konuya ilişkin bir görüş edinmeye çalışır. Bu görüş, aykırılığın veya şüphelenilen aykırılığın niteliğini ve hangi şartlar altında gerçekleştiği veya gerçekleşebileceğini içerir.

360.29 A1 Muhasebe meslek mensubunun bilgisini ve uzmanlığını kullanması ve mesleki yargıda bulunması beklenmektedir. Ancak muhasebe meslek mensubundan, anlaştığı mesleki hizmetler için gereğinden daha yüksek düzeyde mevzuat bilgisine sahip olması beklenmemektedir. Bir eylemin aykırılık oluşturup oluşturmadığı, nihai olarak bir mahkeme veya uygun olan diğer bir karar organı tarafından belirlenecek bir konudur.

360.29 A2 Konunun niteliğine ve ciddiyetine göre muhasebe meslek mensubu, gizlilik esasına bağlı kalarak, mesleki firmadaki diğer kişilerle, mesleki firma ağına dahil şirketteki diğer kişilerle veya bir hukuk müşaviriyle görüşebilir.

R360.30 Aykırılığı tespit etmesi veya aykırılıktan şüphelenmesi durumunda muhasebe meslek mensubu, konuyu yönetimin uygun bir kademesiyle müzakere eder. Ulaşabilme olanağının olması durumunda muhasebe meslek mensubu uygun hallerde konuyu üst yönetimden sorumlu olanlarla da müzakere eder.

360.30 A1 Müzakerenin amacı, konuya ilişkin durum ve gerçekler ile konu ile ilişkisi olan muhtemel sonuçlara ilişkin olarak muhasebe mes-

lek mensubunun elde ettiği görüşe açıklık getirmektir. Ayrıca bu müzakere, yönetimi veya üst yönetimden sorumlu olanları konuyu araştırmaya sevk edebilir.

360.30 A2 Konunun müzakere edileceği uygun yönetim kademesinin belirlenmesi bir mesleki yargı konusudur. Göz önünde bulundurulması gereken etkenler şunlardır:

- Konunun niteliği ve şartları.
- Yer alan ve yer alması muhtemel kişiler.
- Anlaşmazlık olasılığı.
- Konunun muhtemel sonuçları.
- Söz konusu yönetim kademesinin, konuyu araştırma ve uygun adımları atma yeterliliğinin olup olmadığı.

Konunun İşletmenin Dış Denetçisine Bildirilmesi

R360.31 Muhasebe meslek mensubu aşağıdaki kişilere denetim dışı hizmetler sunması halinde,

- (a) Mesleki firmadan denetim hizmeti alan bir müşteriye veya
- (b) Mesleki firmanın denetim müşterisinin bir birimine, aykırılıkları veya şüphelenilen aykırılıkları mevzuatla yasaklanmadığı sürece mesleki firma içinde bu konuyu görüşür. Bu görüşme, mesleki firmanın protokolleri veya prosedürlerine uygun olarak yapılır. Protokollerin veya prosedürlerin bulunmadığı durumlarda, doğrudan denetim sorumlu ortağı ile yapılır.

R360.32 Muhasebe meslek mensubu aşağıdakiler için denetim dışında bir hizmet sunuyorsa,

- (a) Bir mesleki firma ağının bir denetim müşterisi,

- (b) Bir mesleki firma ağının denetim müşterisinin bir birimine aykırılıkları veya şüphelenilen aykırılıkları mesleki firma ağına dahil şirkete bildirip bildirmeyeceğini değerlendirir. Yapılması durumunda bu bildirim, mesleki firma ağının prosedürlerine uygun olarak yapılır. Protokollerin veya prosedürlerin bulunmadığı durumlarda, doğrudan denetim sorumlu ortağı ile yapılır.

R360.32 Muhasebe meslek mensubu aşağıdaki durumlarda olmayan bir müşteri için denetim dışında bir hizmet sunuyorsa:

- (a) Bir mesleki firma veya mesleki firma ağının denetim müşterisine,
- (b) Bir mesleki firma veya mesleki firma ağının denetim müşterisinin bir birimine aykırılıkları veya şüphelenilen aykırılıkları müşterinin dış denetçisi olan mesleki firmaya bildirip bildirmeyeceğini değerlendirir.

Dikkate Alınacak Etkenler

360.34 A1 R360.31–R360.33 paragrafları uyarınca yapılacak bildirimlerin değerlendirilmesinde şu etkenler dikkate alınır:

- Bildirimde bulunmanın mevzuata (yasa veya düzenlemelere) aykırı olup olmadığı.
- Aykırılıklara veya şüphelenilen aykırılıklara yönelik devam eden bir soruşturma bakımından, bildirim yapılması konusunda düzenleyici bir kurum ya da savcılık tarafından getirilen kısıtlamaların olup olmadığı.
- Mesleki hizmetin amacının; işletmenin uygun adımları atmasını sağlamak üzere, işletme içindeki muhtemel aykırılıkların araştırılmış olup olmadığı.

- Yönetimin veya üst yönetimden sorumlu olanların, işletmenin dış denetçisinin konu hakkında zaten bilgi sahibi olup olmadıkları.
- Müşterinin finansal tablolarının denetiminde konunun önemli olma ihtimali ya da konu gruba bağlı bir birimle ilgili olduğunda grubun finansal tablolarının denetiminde konunun önemli olma ihtimali.

İletişimin Amacı

360.35 A1 R360.31–R360.33 paragraflarında ele alınan durumlarda, kurulacak iletişimin amacı, sorumlu denetim ortağının aykırılıkla veya şüphelenilen aykırılıkla ilgili bilgi sahibi olmasına ve bu bölüm hükümlerine uygun olarak konunun ele alınmasının gerekip gerekmediğinin ve ele alınacaksa bunun nasıl yapılması gerektiğinin belirlenmesine olanak sağlamaktır.

İlave Adım Atılmasının Gerekli Olup Olmadığının Değerlendirilmesi

R360.36 Muhasebe meslek mensubu, kamu yararı açısından ilave adımların gerekli olup olmadığını da değerlendirir.

360.36 A1 İlave adımların gerekli olup olmadığının belirlenmesi, bu adımların niteliği ve kapsamı aşağıdakileri de içeren çeşitli etkenlere bağlıdır:

- Yasal ve düzenleyici çerçeve.
- Yönetimin ve uygun hallerde üst yönetimden sorumlu olanların verdikleri karşılığın uygunluğu ve zamanlaması.
- Durumun aciliyeti.
- Yönetimin veya üst yönetimden sorumlu olanların konuya karışıp karışmadığı.

- Konunun, müşterinin, yatırımcıların, kredi verenlerin, çalışanların veya kamunun yararına önemli zarar vermesinin muhtemel olup olmadığı.

360.36 A2 Muhasebe meslek mensubu tarafından atılacak ilave adımlar şunlar olabilir:

- Bunu yapması için yasal veya düzenleyici bir zorunluluk olmasa bile konunun yetkili bir kuruma bildirilmesi.
- Yasa veya düzenlemelerle izin verilmesi halinde mesleki hizmet ve mesleki ilişkiden çekilme.

360.36 A3 Yetkili bir kuruma bildirimde bulunup bulunmayacağını değerlendirirken muhasebe meslek mensubunun dikkate alacağı etkenler şunlardır:

- Bildirimde bulunmanın mevzuata (yasa veya düzenlemelere) aykırı olup olmadığı.
- Aykırılıklara veya şüphelenilen aykırılıklara yönelik devam eden bir soruşturma bakımından, bildirim yapılması konusunda düzenleyici bir kurum ya da savcılık tarafından getirilen kısıtlamaların olup olmadığı.
- Mesleki hizmetin amacının; işletmenin uygun adımları atmasını sağlamak üzere, işletme içindeki muhtemel aykırılıkların araştırılmış olup olmadığı.

R360.37 Muhasebe meslek mensubunun, aykırılıkları veya şüphelenilen aykırılıkları yetkili bir kuruma bildirmenin atılacak uygun bir adım olduğuna karar vermesi halinde, bu bildirim Etik Kuralların R114.1(ç) paragrafına uygun olarak yapılmasına izin verilmektedir. Böyle bir bildirimde bulunurken muhasebe meslek mensubu, beyan ve iddiaları konusunda iyi niyetli ve dikkatli davranır. Konuya ilişkin bildirimde bulunmadan önce muhasebe

meslek mensubu, bu niyeti konusunda müşterisini bilgilendirmenin uygun olup olmayacağını da değerlendirir.

Muhtemel İhlal

R360.38 İstisnai durumlarda muhasebe meslek mensubu, yatırımcılara, kredi verenlere, çalışanlara veya kamuya büyük zarar verebilecek muhtemel bir mevzuat ihlalinin oluşacağına inanmasını gerektiren sebeplerin olduğu mevcut ya da gerçekleştirilmesi düşünülen davranışların farkına varabilir. Konuyu ilk olarak yönetim veya üst yönetimden sorumlu olanlarla müzakere etmenin uygun olup olmayacağını değerlendiren muhasebe meslek mensubu, mesleki yargıda bulunur ve muhtemel bir mevzuat ihlalinin önlemek veya sonuçlarını hafifletmek için konuyu hemen yetkili bir kuruma bildirip bildirmeyeceğine karar verir. Bildirimin yapılması durumunda, bu bildirim Etik Kuralların R114.1(d) paragrafına uygun olarak yapılmasına izin verilmektedir.

Danışmanlık Alınması

360.39 A1 Muhasebe meslek mensubu aşağıdakileri gerçekleştirmeyi düşünebilir:

- Mesleki firma bünyesinde danışmanlık almak.
- Atılacak herhangi bir adımın mesleki veya hukuki sonuçlarını öğrenmek amacıyla hukuki danışmanlık almak.
- Gizlilik esasına bağlı kalmak kaydıyla düzenleyici bir kuruma veya muhasebe meslek örgütüne danışmak.

Belgelendirme

360.40 A1 Bu bölüm kapsamına giren bir aykırılık veya şüphelenilen aykırılıkla ilgili olarak muhasebe meslek mensubu, aşağıdaki hususları belgelendirme konusunda cesaretlendirilir:

- Konu.
- Yönetimle ve uygun hallerde üst yönetimden sorumlu olanlarla ve diğer taraflarla yapılan görüşmenin sonuçları.
- Yönetimin ve uygun hallerde üst yönetimden sorumlu olanların konuya nasıl karşılık verdiği.
- Muhasebe meslek mensubunun atmayı düşündüğü adımlar, edindiği yargılar ve aldığı kararlar.
- Muhasebe meslek mensubunun R360.36 paragrafında düzenlenen sorumluluğunu yerine getirmiş olduğuna dair ne şekilde ikna olduğu.

KISIM 4A – DENETİM VE SINIRLI DENETİM HİZMETLERİ İÇİN BAĞIMSIZLIK

	Sayfa
Bölüm 400	Denetim ve Sınırlı Denetim Hizmetleri için Bağımsızlığa Yönelik Kavramsal Çerçevenin Uygulanması 166
Bölüm 410	Ücretler..... 187
Bölüm 411	Ödüllendirme ve Değerlendirme Politikaları 193
Bölüm 420	Hediyeler ve Ağırlanma 195
Bölüm 430	Fiili Hukuki İhtilaflar ve Hukuki İhtilaf Tehditleri 196
Bölüm 510	Finansal Çıkarlar 198
Bölüm 511	Krediler ve Teminatlar 206
Bölüm 520	İş İlişkileri 209
Bölüm 521	Ailevi ve Kişisel İlişkiler 212
Bölüm 522	Denetim Müşterisine Yakın Zamanda Verilen Hizmetler.. 217
Bölüm 523	Denetim Müşterisinin Yöneticisi ya da Yetkilisi Olarak Hizmet Vermek 219
Bölüm 524	Denetim Müşterisi Tarafından İstihdam..... 221
Bölüm 525	Personelin Geçici Olarak İstihdam Edilmesi 227
Bölüm 540	Çalışanların Denetim Müşterisi ile Uzun Sürelili İlişkisi (Ortaklı Rotasyonu Dahil) 229

Bölüm 600	Denetim Müşterisine Güvence Dışı Hizmetlerin Sağlanması	238
	Alt Bölüm 601 - Muhasebe ve Defter Tutma Hizmetleri..	246
	Alt Bölüm 602 – İdari Hizmetler	251
	Alt Bölüm 603 – Değerleme Hizmetleri	252
	Alt Bölüm 604 – Vergi Hizmetleri	254
	Alt Bölüm 605 – İç Denetim Hizmetleri.....	263
	Alt Bölüm 606 – Bilgi Teknolojisi Sistemleri Hizmetleri.	268
	Alt Bölüm 607 – Hukuki İhtilaf Destek Hizmetleri.....	271
	Alt Bölüm 608 – Hukuki Hizmetler	273
	Alt Bölüm 609 – İstihdam Hizmetleri.....	276
	Alt Bölüm 610 – Kurumsal Finansman Hizmetleri	279
Bölüm 800	Kullanım ve Dağıtım Konusunda Kısıtlamalar Olan Özel Amaçlı Finansal Tablolara İlişkin Raporlar (Denetim ve Sınırlı Denetim Hizmetleri).....	282

ULUSLARARASI BAĞIMSIZLIK STANDARTLARI (KISIM 4A VE 4B)

KISIM 4A – DENETİM VE SINIRLI DENETİM HİZMETLERİ İÇİN BAĞIMSIZLIK

BÖLÜM 400

DENETİM VE SINIRLI DENETİM HİZMETLERİ İÇİN BAĞIMSIZLIĞA YÖNELİK KAVRAMSAL ÇERÇEVENİN UYGULAMASI

Giriş

Genel

- 400.1 Serbest çalışan muhasebe meslek mensuplarının, denetim veya sınırlı denetim hizmetlerini yerine getirirken bağımsız olmaları, kamu yararına olacaktır ve Etik Kurallar gereği zorunludur.
- 400.2 Bu Bölüm, hem denetim hem de sınırlı denetim hizmetleri için geçerlidir. “Denetim”, “denetim ekibi”, “denetim hizmeti”, “denetim hizmeti müşterisi” ve “denetim raporu” terimleri, inceleme, inceleme ekibi, inceleme hizmeti, inceleme hizmeti müşterisi ve inceleme görevi raporu için de aynı şekilde geçerlidir.
- 400.3 Bu Bölümde, “muhasebe meslek mensubu” terimi, serbest çalışan muhasebe meslek mensubu ve onların mesleki firmaları anlamına gelir.
- 400.4 Uluslararası Kalite Kontrol Standartları 1, bir mesleki firmanın, ilgili etik gerekliliklerin şart koştuğu durumlarda bağımsızlık şartlarına tabi olan diğerlerinin (mesleki firma ağına dahil olan firma personeli dahil), mesleki firmanın, personelinin ve uygulanabilir olduğu durumlarda diğerlerinin (iş ağı mesleki firma personeli dahil) bağımsızlığını sürdürdüğüne dair makul güvence sağlamak üzere tasarlanmış politika ve prosedürler oluşturacaktır. Uluslararası Denetim Standartları ve Uluslararası İnceleme

Hizmetleri Standartları, hizmet ortakları ve hizmet ekiplerine, sırasıyla denetimler ve sınırlı denetimler için hizmet seviyesinde sorumluluk yükler. Bir mesleki firma bünyesindeki sorumlulukların dağılımı, mesleki firmanın büyüklüğüne, yapısına ve organizasyonuna bağlı olacaktır. Bu bölümde yer alan hükümlerden birçoğu, mesleki firmadaki bireylerin bağımsızlıkla ilgili eylemler için özel sorumluluklarını belirtmez. Bunun yerine referans olması için “mesleki firma” ya atıfta bulunur. Mesleki firmalar, Uluslararası Kalite Kontrol Standartları 1 uyarınca bir veya birden fazla kişiye (bir denetim ekibi gibi) belirli bir eylem için sorumluluk verir. Ek olarak, tek başına çalışan bir muhasebe meslek mensubu, diğer muhasebe meslek mensubunun faaliyetleri, çıkarları veya ilişkileri için geçerli olan hükümlere uymaktan sorumlu olmaya devam eder.

400.5

Bağımsızlık; tarafsızlık ve bütünlük ilkeleriyle ilişkilidir. Bu durum şu anlama gelir:

- (a) Esasta bağımsızlık – Muhasebe meslek mensubunun dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilik içinde hareket etmesini teminen mesleki muhakemesini olumsuz etkileyecek tesirlerden arınmış olarak görüş/sonuç açıklamasıdır.
- (b) Şekilde bağımsızlık- Mesleki firmanın, muhasebe meslek mensubunun veya denetim ekibi üyesinin; makul ve bilgi sahibi üçüncü kişilerde, dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilikten ödün verdiği intibamı oluşturabilecek durum ve davranışlardan sakınmasıdır.

Bu Bölümde, bir muhasebe meslek mensubunun veya mesleki firmanın “bağımsız” olduğuna yapılan atıflar, muhasebe meslek mensubunun veya mesleki firmanın bu Bölümün hükümlerine uygunluk sağladığı anlamına gelir.

400.6 Etik Kurallar, denetim işlerini yerine getirirken mesleki firmaların temel ilkelere uymasını ve bağımsız olmasını zorunlu kılar. Bu Bölüm, bu tür işleri yerine getirirken bağımsızlığı sürdürmek için kavramsal çerçevenin nasıl uygulanacağına ilişkin özel gereksinimleri ve uygulama materyalini ortaya koymaktadır. Bölüm 120’de belirtilen kavramsal çerçeve, Bölüm 110’da belirtilen temel ilkelerde olduğu gibi bağımsızlık için de geçerlidir.

400.7 Bu Bölüm şunları tanımlamaktadır.

- (a) Bağımsızlığa yönelik tehditler oluşturan veya oluşturabilecek mesleki faaliyetler, çıkarlar ve ilişkiler dahil olmak üzere gerçekler ve koşullar;
- (b) Bu tür tehditleri ele almak için uygun olabilecek güvenlik önlemleri dahil potansiyel eylemler;
- (c) Tehditlerin ortadan kaldırılamadığı veya kabul edilebilir bir düzeye indirilmesi için hiçbir önlem alınamayacağı bazı durumlar.

Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar

400.8 Bu Bölümde belirtilen hükümler ve uygulama hükümlerinden bazıları, kamu yararını ilgilendiren kuruluş olarak tanımlanan belirli kuruluşlardaki kamu yararının kapsamını yansıtır. Mesleki firmalar; geniş bir paydaş yelpazesine sahip oldukları için, ek kuruluşları veya belirli kategorilerdeki kuruluşları, kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar olarak ele alıp almayacaklarına karar vermeye teşvik edilirler. Dikkate alınması gereken faktörler şunlardır:

- İşin niteliği, Varlıkların; sayısı çok olan paydaşlar adına tutulması gibi. Bu duruma örnek olarak; bankalar, sigorta şirketleri ve emeklilik fonları gibi finansal kuruluşlar gösterilebilir.

- Büyüklük
- Çalışan sayısı.

Özel Amaçlı Finansal Tablolara İlişkin Kullanım ve Dağıtım Konusunda Kısıtlamaları İçeren Raporlar

400.9 Bir denetim raporu, kullanım ve dağıtım konusunda bir kısıtlamaya tabi olabilir. Bu gerçekleşirse ve Bölüm 800’de belirtilen koşullar sağlanırsa, bu Bölümdeki bağımsızlık hükümleri Bölüm 800’de verildiği gibi değiştirilebilir.

Denetim ve Sınırlı Denetim Hizmetleri Dışındaki Güvence Sözleşmeleri

400.10 Denetim veya sınırlı denetim hizmeti olmayan güvence sözleşmeleri için bağımsızlık standartları, Bölüm 4B- *Bağımsız Denetim ve Sınırlı Denetim Hizmetleri Dışındaki Güvence Sözleşmeleri* için Bağımsızlık bölümünde belirtilmiştir.

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Genel

R400.11 Denetim hizmeti veren bir mesleki firma bağımsız olacaktır.

R400.12 Bir mesleki firma, bir denetim hizmeti ile ilgili olarak bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 120’de belirtilen kavramsal çerçeveyi uygulayacaktır.

[400.13-400.19 arası paragraflar kasten boş bırakılmıştır] İlişkili İşletme

R400.20 “Denetim hizmeti müşterisi” tanımında belirtildiği üzere, borsada işlem gören bir denetim müşterisi, tüm ilişkili işletmelerini kapsamaktadır. Diğer tüm işletmeler için, bu Bölümde denetim hizmeti müşterisine yapılan atıflar, müşterinin üzerinde doğrudan veya dolaylı kontrole sahip olduğu ilgili işletmeleri içerir. Müşterinin diğer herhangi bir ilişkili işletmesini ilgilendiren bir

ilişki veya durumun, mesleki firmanın müşteriden bağımsız olmasının değerlendirilmesiyle bağlantılı olduğunu biliyorsa veya buna inanmak için sebebi varsa, bağımsızlığa yönelik tehditleri tanımlarken, değerlendirirken ve ele alırken denetim ekibi söz konusu işletmeyi de dahil eder.

[400.21 - 400.29 arası paragraflar kasten boş bırakılmıştır]

Bağımsızlığın Zorunlu Olduğu Süreç

R400.30 Bu Bölümün gerektirdiği bağımsızlık, her ikisi sırasında da korunacaktır:

- (a) Hizmet dönemi.
- (b) Finansal tabloların içerdiği dönem.

400.30 A1 Hizmet süreci; denetim ekibinin denetim hizmeti vermesi ile başlar. Hizmet dönemi, denetim raporunun yayınlanması ile sona erer. Hizmetin devam eden iş niteliğinde olması durumunda, hizmet her iki tarafın da mesleki ilişkisinin sona erdiğini beyan etmesi veya nihai denetim raporunun yayınlanmasından sonra sona erer.

R400.31 Eğer bir işletme; aynı zamanda mesleki firma tarafından görüş bildirilecek finansal tabloların kapsadığı veya daha sonraki dönemde denetim hizmeti müşterisi ise, mesleki firma, aşağıdaki bağımsızlık tehdidi yaratabilecek durumları belirleyecektir:

- (a) Finansal tabloların kapsadığı dönem veya daha sonraki dönemde ancak denetim hizmetinin kabul edilmesinden önce, denetim hizmeti müşterisi ile olan finansal ilişkiler veya iş ilişkileri;
- (b) Denetim hizmeti müşterisine mesleki firma veya bir mesleki firma ağına dahil olan firma tarafından sağlanan önceki hizmetler.

- 400.31 A1 Finansal tabloların kapsadığı dönem sırasında veya sonrasında, ancak denetim ekibi denetimi gerçekleştirmeye başlamadan önce, bir denetim hizmeti müşterisine güvence dışı bir hizmet sağlanmışsa, bağımsızlığa yönelik tehdit oluşur ve hizmetin sunulduğu dönem boyunca hizmete izin verilmeyecektir.
- 400.31 A2 Bu tür tehditleri ele almak için güvenlik önlemi olabilecek eylem örnekleri şunlardır:
- Hizmeti sunmak için denetim ekibi üyesi olmayan muhasebe meslek mensuplarını kullanmak.
 - Denetim ve güvence dışı çalışmayı uygun şekilde gözden geçiren kişiye sahip olmak.
 - Güvence dışı hizmetin sonuçlarını değerlendirmek için mesleki bağlantısı olmayan başka bir mesleki firmayı görevlendirmek veya diğer mesleki firmanın hizmetin sorumluluğunu almasını sağlamak için güvence dışı hizmeti, mesleki bağlantısı olmayan başka bir mesleki firmaya yaptırmak.

[400.32 - 400.39 arası paragraflar kasten boş bırakılmıştır]

Yönetişimden Sorumlu Olanlarla İletişim

- 400.40 A1 Paragraf R300.9 ve R300.10, yönetimden sorumlu olanlarla iletişime ilişkin hükümleri ortaya koymaktadır.
- 400.40 A2 Bu Kurala göre; geçerli mesleki standartlar, kanunlar veya yönetmelikler tarafından şart koşulmasa bile, mesleki firmanın görüşüne göre bağımsızlık üzerinde makul bir etkisi olabilecek ilişkiler ve diğer konularla ilgili olarak mesleki firma ile müşterinin yönetiminden sorumlu olanlar arasında düzenli iletişim olması gerekir. Bu tür bir iletişim, yönetimden sorumlu olanların aşağıdakileri yapmasına imkan verir:

- (a) Tehditleri belirlemede ve değerlendirmede mesleki firmanın yargısını dikkate almak,
- (b) Mevcut ve uygulanabilir olduğunda önlemlerin uygunluğu da dahil olmak üzere tehditlerin nasıl ele alındığını değerlendirmek,
- (c) Gerekli önlemleri almak.

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

[400.41-400.49 arası paragraflar kasten boş bırakılmıştır]

Mesleki Firma Ağına Dahil Olan Firma

400.50.A1 Mesleki firmalar, mesleki hizmetler sağlama yeteneklerini geliştirmek için sıklıkla diğer mesleki firma ve işletmelerle birlikte daha büyük yapılar oluşturur. Daha büyük yapıların bir mesleki firma ağı oluşturup oluşturmadığı belirli gerçeklere ve koşullara bağlıdır. Bu durum, mesleki firmaların ve işletmelerin yasal olarak ayrı ve farklı olmasına bağlı değildir.

R400.51 Bu Bölüm gereği; mesleki firma ağına dahil firma, mesleki firma ağına dahil diğer firmaların denetim hizmeti müşterilerinden bağımsız olacaktır.

400.51 A1 Bu Bölümde mesleki firma ağına dahil olan firma için geçerli olan bağımsızlık hükümleri, mesleki firma ağına dahil olan firma tanımına uyan herhangi bir kuruluş için de geçerlidir. İşletmenin mesleki firma tanımına da uyması gerekli değildir. Örneğin, bir danışmanlık firması veya profesyonel bir hukuk firması, mesleki firma ağına dahil olan bir firma olabilir; ancak sadece bir mesleki firma olmayabilir.

R400.52 Diğer mesleki firma ve işletmelerin daha büyük bir yapısıyla bağdaştırıldığında, bir mesleki firma;

- (a) Bir mesleki ağın böyle büyük bir yapı tarafından oluşturulup oluşturulmadığını belirlemek için mesleki yargılarda bulunmalıdır.
- (b) Makul ve bilgili bir üçüncü tarafın, daha büyük yapıdaki diğer mesleki firma ve işletmelerin bir mesleki ağ var olacak şekilde ilişkilendirildiği sonucuna varmasının muhtemel olup olmayacağını düşünmelidir.
- (c) Böyle büyük bir yapının içinde, daha tutarlı bir yargıda bulunmalıdır.

R400.53

Bir mesleki firma ağının daha büyük bir mesleki firma ve diğer işletmeler tarafından oluşturulup oluşturulmadığını belirlerken, bir mesleki firma, yapının iş birliği için kurulması ve aşağıdaki-lerin bulunması durumunda bir mesleki ağın var olduğu sonucuna varacaktır:

- (a) Ayrıca mesleki firma; bu yapı kapsamında bulunan işletmeler arasında açıkça kar veya maliyet paylaşımı olmasını amaçlamaktadır. (Bakınız: Paragraf 400.53 A2);
- (b) Bu yapı kapsamında bulunan işletmeler; ortak mülkiyet, kontrol veya yönetimi paylaşır. (Bakınız: Paragraf 400.53 A3);
- (c) Bu yapı kapsamında bulunan işletmeler; ortak kalite kontrol politikaları ve prosedürleri paylaşır. (Bakınız: Paragraf 400.53 A4);
- (d) Bu yapı kapsamında bulunan işletmeler; ortak bir iş stratejisini paylaşır. (Bakınız: Paragraf 400.53 A5);
- (e) Bu yapı kapsamında bulunan işletmeler; ortak bir iş stratejisini paylaşır. (Bakınız: Paragraf 400.53 A6, 400.53 A7);

- (f) Bu yapı kapsamında bulunan işletmeler; mesleki kaynakların önemli bir bölümünü paylaşmaktadır. (Bakınız: Paragraf 400.53 A8, 400.53 A9).
- 400.53 A1 Paragraf R400.53'te açıklanan düzenlemelere ek olarak, bir mesleki firma ağını oluşturan daha büyük bir yapı içindeki mesleki firmalar ve işletmeler arasında başka düzenlemeler olabilir. Ancak, bir mesleki firma ağı oluşturmak için gerekli olan kriteri karşılamayan daha büyük bir yapının sadece işin sevkini kolaylaştırması amaçlanabilir.
- 400.53 A2 Önemsiz maliyetlerin paylaşımı, tek başına bir mesleki firma ağı yaratmayacaktır. Buna ek olarak, maliyetlerin paylaşımı sadece denetim metodolojilerinin, el kitaplarının veya eğitim kurslarının geliştirilmesi ile ilgiliyse, bu da kendi içinde bir mesleki firma ağı yaratmayacaktır. Ayrıca, ortak şekilde bir hizmet sağlamak veya bir ürün geliştirmeyi amaçlayan bir firma ve başka bir ilgisiz işletme arasındaki ortaklığın kendisi, bir mesleki firma ağı yaratmayacaktır. (Bakınız: Paragraf R400.53(a)).
- 400.53 A3 Ortak mülkiyet, kontrol veya yönetim; sözleşme veya diğer yollarla sağlanabilir. (Bakınız: Paragraf R400.53(b)).
- 400.53 A4 Ortak kalite kontrol politikaları ve prosedürleri baştan sona daha büyük yapıda tasarlanan, uygulanan ve izlenen kalite kontrol politika ve prosedürleri olacaktır. (Bakınız: Paragraf R400.53(c)).
- 400.53 A5 Ortak bir iş stratejisini paylaşmak, ortak stratejik hedefleri gerçekleştirmek için işletmeler tarafından yapılan bir anlaşmayı içerir. Bir işletme tek başına bir mesleki firma ağına dahil olan firma olmayabilir; çünkü sadece mesleki hizmet şartı için bir öneri isteğine ortak olarak cevap vermek amacıyla başka bir işletme ile iş birliği yapar. (Bakınız: Paragraf R400.53(d)).
- 400.53 A6 Ortak bir marka adı, ortak baş harfler veya ortak bir isim içerir. Örneğin; mesleki firmanın bir ortağı bir denetim raporunu imza-

ladığında, ortak markanın adını mesleki firmanın adıyla kullanıyorsa veya mesleki firma adını da içeriyorsa ortak bir marka adı kullanıyor demektir. (Bakınız: Paragraf R400.53(e)).

400.53 A7 Bir mesleki firma, bir mesleki firma ağına ait olmasa ve mesleki firma adının bir parçası olarak ortak bir marka adı kullanmasa bile, kırtasiye malzemeleri veya promosyon materyalleri, mesleki firmanın bir firmalar birliğinin üyesi olduğunu gösteriyorsa, bir mesleki firma ağına aitmiş gibi görünebilir. Dolayısıyla, bir mesleki firma ağına ait olduğu algısından kaçınmak amacıyla bir mesleki firmanın herhangi bir ortaklığı nasıl tanımlandığını çok dikkatli düşünmesi gerekmektedir. (Bakınız: Paragraf R400.53(e)).

400.53 A8 Mesleki kaynaklar şunları içerir:

- Müşteri verisi, fatura ve zaman kayıtları gibi mesleki firmaların bilgi değişiminde bulunmasını mümkün kılan ortak sistemler.
- Ortaklar ve diğer personel.
- Teknik veya sektöre özel konuları, güvence sözleşmeleri için işlemleri veya olayları danışmak için teknik departmanlar.
- Denetim metodolojisi veya denetim el kitapları.
- Eğitim kursları ve imkanları. (Bakınız: Paragraf R400.53(f)).

400.53 A9 Paylaşılan mesleki kaynakların önemli olup olmadığı koşullara bağlıdır. Örneğin;

- Paylaşılan kaynaklar, personel veya müşteri veya piyasa bilgisi alışverişi olmaksızın ortak denetim metodolojisi veya denetim rehberleriyle sınırlı olabilir. Bu tür durum-

larda, paylaşılan kaynaklar önemli değildir. Aynı şey ortak bir eğitim çabası için de geçerlidir.

- Paylaşılan kaynaklar, personelin ortak bir havuzdan çekildiği veya katılımcı mesleki firmalara, mesleki firmaların uyması gereken teknik tavsiyelerin sağlanması için daha büyük yapı içinde ortak bir teknik departmanın oluşturulduğu yerler gibi personel veya bilgi alışverişini içerebilir. Bu tür durumlarda, makul ve bilgili bir üçüncü tarafın paylaşılan kaynakların önemli olduğu sonucuna varma olasılığı daha yüksektir. (Bakınız: Paragraf R400.53(f)).

R400.54 Bir mesleki firma veya mesleki firma ağı, işin bir kısmını satarsa ve kısım, sınırlı bir süre için mesleki firmanın veya mesleki firma ağının tamamını veya bir kısmını kullanmaya devam ederse, ilişkili işletmeler, kendilerini üçüncü taraflara sunarken bir mesleki firma ağına dahil olan firma olmadıklarını nasıl açıklayacaklarını belirleyecektir.

400.54 A1 Mesleki firmanın bir kısmının satışına ilişkin sözleşme, sınırlı bir süre için mesleki firma veya mesleki firma ağının adını kullanmaya devam etmesini sağlayabilir. Böyle durumlarda, iki işletme de ortak bir ad altında faaliyet gösterebilmelerine rağmen, gerçek durum, bunların iş birliği amaçlayan daha büyük bir yapıya ait olmadığıdır. Bu nedenle bu iki işletme, bir mesleki firma ağına dahil olan firmalar değildir.

[400.55-400.59 arası paragraflar kasten boş bırakılmıştır.]

Denetim ve Sınırlı Denetim Hizmetleri için Bağımsızlığın Belgelendirilmesi

R400.60 Bir mesleki firma, bu Bölüme uygunluğa ilişkin sonuçları ve bu sonuçları destekleyen herhangi bir ilgili tartışmanın özünü belgeleyecektir. Özellikle, bir tehdidi ele almak için önlemler uy-

gulandığında, mesleki firma, tehdidin niteliğini ve mevcut veya uygulanan önlemleri belgeleyecektir.

- (a) Bir tehdidi ele almak için önlemler uygulandığında, firma tehdidin niteliğini ve yürürlükte olan veya uygulanan önlemleri belgeleyecektir.
- (b) Bir tehdit önemli bir analiz gerektirdiğinde ve mesleki firma, tehdidin zaten kabul edilebilir bir seviyede olduğu sonucuna vardığında, mesleki firma, tehdidin niteliğini ve sonucun gerekçesini belgeleyecektir.

400.60 A1 Belgelendirme, mesleki firmanın bu Bölüme uygunluğa ilişkin sonuçlar oluştururken vardığı yargıları kanıtlar niteliktedir. Ancak, belgelendirmenin olmaması, bir mesleki firmanın belirli bir konuyu değerlendirip değerlendirmediyi veya mesleki firmanın bağımsız olup olmadığını belirlemez.

[400.61- 400.69 arası paragraflar kasten boş bırakılmıştır]

Birleşmeler ve Devralmalar

Müşteri Birleşmesinin Tehdit Oluşturması

400.70 A1 Bir işletme; bir birleşme veya satın alma vasıtasıyla denetim müşterisiyle ilişkili bir işletme haline gelebilir. Bağımsızlığa ve dolayısıyla bir mesleki firmanın bir denetim hizmetine devam etme kabiliyetine yönelik bir tehdit, bir mesleki firma veya bir mesleki firma ağına dahil olan firma ile bu tür bir ilişkili işletme arasındaki önceki ve mevcut çıkarlar veya ilişkilerden kaynaklanabilir.

R400.71 400.70 A1 paragrafında belirtilen koşullarda,

- (a) Mesleki firma, tehdidi değerlendirmek için alınan önlemleri dikkate alarak, bağımsızlığını ve dolayısıyla birleşmenin yürürlüğe girdiği tarihten sonra denetim hizmetine

devam etme kabiliyetini etkileyebilecek ilişkili işletmeyle önceki ve mevcut çıkarlarını ve ilişkileri belirleyecek ve değerlendirecektir.

- (b) R400.72 paragrafına tabi olarak, mesleki firma, birleşme veya devralmanın yürürlüğe girdiği tarihe kadar Etik Kurallar tarafından izin verilmeyen çıkar veya ilişkileri sona erdirmek için adımlar atacaktır.

R400.72 R400.71 (b) paragrafına bir istisna olarak; çıkar veya ilişki, birleşme veya devralmanın yürürlüğe girdiği tarihe kadar makul bir şekilde sona erdirilemezse, mesleki firma:

- (a) Çıkar veya ilişkinin yarattığı tehdidi değerlendirir.
- (b) Üst yönetimden sorumlu olanlarla, çıkarların veya ilişkinin yürürlük tarihine kadar neden makul bir şekilde sona erdirilemeyeceğini ve tehdidin düzeyinin değerlendirilmesini tartışır.

400.72 A1 Bazı durumlarda, birleşme veya devralmanın yürürlüğe girdiği tarihe kadar tehdit oluşturan bir çıkar veya ilişkiyi sona erdirmek mümkün olmayabilir. Bunun nedeni, mesleki firmanın ilgili işletmeye, o tarihe kadar düzenli bir şekilde başka bir sağlayıcıya geçiş yapamayacağı bir güvence dışı hizmet sağlaması olabilir.

400.72 A2 Makul bir şekilde sona erdirilemeyen çıkar ve ilişkiler olduğunda, birleşme ve devralmaların yarattığı tehdidin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili faktörler şunlardır:

- Çıkar ya da ilişkinin niteliği ve önemi.
- İlişkili işletmenin niteliği ve önemi (örneğin, ilişkili işletmenin bir bağlı ortak veya ana ortak olup olmadığı).
- Çıkar veya ilişki makul bir şekilde sona erdirilene kadar geçen süre.

R400.73 R400.72 (b) paragrafında belirtilen tartışmanın ardından, üst yönetimden sorumlu olanlar, mesleki firmadan denetçi olarak devam etmesini talep ederse, mesleki firma bunu yalnızca aşağıdaki durumlarda yapacaktır:

- (a) Çıkar veya ilişki, mümkün olan en kısa sürede, ancak birleşme veya devralmanın yürürlüğe girdiği tarihten itibaren en geç altı ay içinde sona erecektir.
- (b) Bu tür bir çıkar veya ilişkiye sahip olan herhangi bir kişi, Bölüm 600 ve alt bölümlerinde izin verilmeyen güvence dışı bir hizmetin gerçekleştirilmesiyle ortaya çıkan da dahil olmak üzere, denetim ve hizmet kalite kontrol incelemesi için hizmet ekibinin bir üyesi veya sorumlu kişisi olmayacaktır.
- (c) Gerektiğinde geçiş önlemleri uygulanacak ve üst yönetimden sorumlu olanlarla görüşülecektir.

400.73 Bu tür geçiş önlemleri örnekleri şunlardır:

- Denetim veya güvence dışı işlerin uygun olduğuna dair muhasebe meslek mensubunun görüşünü alması.
- Mesleki firmanın finansal tablolar hakkında görüş bildiren bir üyesi olmayan, hizmet kalite kontrol incelemesine eşit bir inceleme yürütecek bir muhasebe meslek mensubu olması
- Güvence dışı hizmetin sonuçlarını değerlendirmek için başka bir mesleki firmayı görevlendirmek veya başka bir mesleki firmanın, diğer mesleki firmanın hizmetin sorumluluğunu üstlenmesini sağlamak için güvence dışı hizmeti gerektiği ölçüde yeniden yerine getirmesi.

R400.74 Mesleki firma, birleşme veya devralmanın yürürlük tarihinden önce denetimle ilgili çok sayıda işi tamamlamış olabilir ve kalan denetim prosedürlerini kısa bir süre içinde tamamlayabilir. Bu tür durumlarda, üst yönetimden sorumlu olanlar, 400.70 A1 paragrafında tanımlanan bir çıkar veya ilişkiyi sürdürürken, mesleki firmadan denetimini tamamlamasını talep ederse, mesleki firma bunu yalnızca aşağıdaki durumlarda yapacaktır:

- (a) Tehdidin düzeyini değerlendirmiş ve sonuçları üst yönetimden sorumlu olanlarla tartışmış olması.
- (b) Paragraf R400.73 (b) - (c) şartlarına uyması.
- (c) En geç denetim raporunun yayınlanmasından önce denetçi olmayı bırakması.

Tarafsızlığın Tehlikede Olması

R400.75 R400.71'den R400.74'e kadar olan paragrafların tüm hükümleri karşılanmış olsa bile, mesleki firma, paragraf 400.70 A1'de tanımlanan koşulların, nesnellikten ödün verecek şekilde ele alınamayacak bir tehdit oluşturup oluşturmadığını belirleyecektir. Eğer tehdit oluşturuyorsa, mesleki firma denetçi olmaktan çıkar.

Belgelendirme

R400.76 Mesleki firma şunları belgelemelidir:

- (a) 400.70 A1 paragrafında tanımlanan, birleşme veya devralmanın yürürlüğe girdiği tarihe kadar sona ermeyecek olan çıkar veya ilişkiler ve bunların neden sona ermeyeceği.
- (b) Uygulanan geçiş önlemleri.
- (c) Üst yönetimden sorumlu olanlarla yapılan görüşmenin sonuçları.

- (d) Mevcut çıkarların ve ilişkilerin nesneliliği tehlikeye atacak bir tehdit oluşturmamasının nedenleri.

[400.77- 400.79 arası paragraflar kasten boş bırakılmıştır]

Denetim ve Sınırlı Denetim Hizmetleri için Bağımsızlık Hükümlerinin İhlali

Bir Mesleki Firmanın İhlali Tespiti

R400.80 Bir mesleki firma, bu Bölümdeki bir hükmün ihlal edildiği sonucuna varırsa, firma:

- (a) İhlali yaratan çıkar veya ilişkiyi sona erdirmeli, askıya almalı veya ortadan kaldırmalı ve ihlalin sonuçlarını değerlendirmeli;
- (b) İhlal için herhangi bir yasal veya düzenleyici yükümlülüğün geçerli olup olmadığını değerlendirmeli ve eğer geçerliyse:
- (i) Bu hükümlere uymalı.
- (ii) İlgili ülkede yaygın bir uygulamaysa veya beklenen bir durumsa, ihlali bir mesleki veya düzenleyici kuruma veya gözetim otoritesine bildirmeyi düşünmeli.
- (c) İhlali, politikalarına ve prosedürlerine uygun olarak derhal aşağıdakilere iletmeli:
- (i) Hizmet ortağı.
- (ii) Bağımsızlığa ilişkin politika ve prosedürlerden sorumlu olanlar.
- (iii) Mesleki firmadaki diğer ilgili personel ve uygun olduğu durumlarda mesleki firma ağı.

- (iv) Uygun önlemi alması gereken Bölüm 4A'daki bağımsızlık hükümlerine tabi olanlar.
- (d) İhlalin önemini ve bunun mesleki firmanın tarafsızlığı ve bir denetim raporu düzenleme yeteneği üzerindeki etkisini değerlendirmeli.
- (e) İhlalin önemine bağlı olarak şunları belirlemeli:
- (i) Denetim hizmetinin bitirilip bitirilmeyeceği.
- (ii) İhlalin sonuçlarını tatmin edici bir şekilde ele alan bir önlemin alınmasının mümkün olup olmadığı ve bu tür bir önlemin alınıp alınmayacağı ve şartlara uygun olup olmadığı.

Mesleki firma bu kararı verirken, mesleki muhakemesini kullanacak ve makul ve bilgili bir üçüncü tarafın mesleki firmanın tarafsızlığından ödün verileceği sonucuna varmasının muhtemel olup olmayacağını ve bu nedenle mesleki firmanın bir denetim raporu yayınlamayacağını dikkate alacaktır.

400.80 A1 Mesleki firmanın, kendisine bağımsızlığın sürdürüldüğüne dair makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanmış politika ve prosedürlere sahip olmasına rağmen, bu Bölümün bir hükmünün ihlali gerçekleşebilir. İhlal nedeniyle denetim hizmetinin sonlandırılması gerekebilir.

400.80 A2 Bir ihlalin mesleki firmanın tarafsızlığı ve denetim raporu düzenleme yeteneği üzerindeki önemi ve etkisi, aşağıdaki gibi çeşitli faktörlere bağlı olacaktır:

- İhlalin niteliği ve süresi.
- Mevcut denetim hizmetiyle ilgili olarak önceki ihlallerin sayısı ve niteliği.

- Bir denetim ekibi üyesinin, ihlali yaratan çıkar veya ilişki hakkında bilgi sahibi olup olmadığı.
- İhlali oluşturan kişinin bir denetim ekibi üyesi mi yoksa bağımsızlık hükümlerine tabi başka bir kişi mi olduğu.
- İhlal bir denetim ekibi üyesiyle ilgiliyse, o kişinin rolü.
- İhlalin mesleki bir hizmet sunulmasıyla ortaya çıkması durumunda, bu hizmetin, varsa muhasebe kayıtları veya mesleki firmanın görüş bildireceği finansal tablolarda kaydedilen tutarlar üzerindeki etkisi
- İhlalin yarattığı kişisel çıkar, taraf tutma, yıldırma veya diğer tehditlerin kapsamı.

400.80 A3 İhlalin önemine bağlı olarak, mesleki firmanın ihlali tatmin edici bir şekilde ele almayı düşünebileceği eylem örnekleri şunları içerir:

- İlgili kişinin denetim ekibinden çıkarılması.
- Etkilenen denetim çalışmasının ek bir incelemesini yapmak veya bu çalışmayı gerekli olduğu ölçüde yeniden faaliyete geçirmek için farklı kişileri kullanmak.
- Denetim hizmeti müşterisine, etkilenen denetim çalışmasını gerekli olduğu ölçüde gözden geçirmek veya yeniden faaliyete geçirmek için başka bir mesleki firmayı görevlendirmesini tavsiye etmek.
- İhlalin, muhasebe kayıtlarını veya finansal tablolarda kaydedilen bir tutarı etkileyen güvence dışı bir hizmetle ilgili olması durumunda, güvence dışı hizmetin sonuçlarını değerlendirmek için başka bir mesleki firmayı görevlendirmek veya başka bir mesleki firmanın, diğer mesleki firmanın hizmetin sorumluluğunu üstlenmesini sağlamak

için güvence dışı hizmeti gerektiği ölçüde yeniden yerine getirmesi.

R400.81 Mesleki firma, ihlalin sonuçlarını tatmin edici bir şekilde ele almak için önlem alınamayacağını belirlerse, mesleki firma, üst yönetimden sorumlu olanları mümkün olan en kısa sürede bilgilendirecek ve yürürlükteki yasal veya düzenleyici hükümlere uygun olarak denetim hizmetini sona erdirmek için gerekli adımları atacaktır. Kanun veya yönetmeliklerin hizmetin sona ermesine izin vermediği durumlarda, mesleki firma her türlü raporlama veya açıklama hükümlerine uyacaktır.

R400.82 Mesleki firma, ihlalin sonuçlarını tatmin edici bir şekilde ele almak için önlem alınabileceğini tespit ederse, mesleki firma üst yönetimden sorumlu olanlarla aşağıdakileri tartışacaktır:

- (a) Niteliği ve süresi dahil, ihlalin önemi.
- (b) İhlalin ne şekilde gerçekleştiği ve nasıl tespit edildiği.
- (c) Önerilen veya atılan adımlar ile bu adımların ihlalin sonuçlarını neden tatmin edici bir şekilde ele alabileceği ve mesleki firmanın denetim raporu yayımlamasına imkân sağlayacağı.
- (d) Mesleki firmanın mesleki muhakemesine göre, tarafsızlıktan taviz verilmediği sonucu ve bu sonucun gerekçesi.
- (e) Başka ihlallerin gerçekleşme riskini azaltmak veya önlemek üzere önerilen veya atılan her tür adımlar.

Üst yönetimden sorumlu olanlar tarafından, daha az önemli olan ihlallerin bildirilmesine yönelik bir zamanlama belirlenmediği sürece, en kısa sürede bu tür bir görüşme gerçekleştirilir.

Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim

400.83 A1 R300.9 ve R300.10 paragrafları, üst yönetimden sorumlu olanlarla iletişime ilişkin hükümleri belirler.

R400.84 İhlaller ile ilgili olarak, mesleki firma, üst yönetimden sorumlu olanlara aşağıdaki bilgileri yazılı olarak bildirecektir:

- (a) A400.82 paragrafı uyarınca görüşülen tüm konular, ayrıca ihlalin sonuçlarını tatmin edici bir şekilde ele almak için atılan veya atılabilecek adımlar konusunda üst yönetimden sorumlu olanların mutabakatını alır.
- (b) Aşağıdakilere ilişkin açıklama:
 - (i) Mesleki firmanın, bağımsızlığın sürdürüldüğüne dair makul güvence sağlamak üzere tasarladığı ihlalle ilgili politika ve prosedürleri.
 - (ii) Başka ihlallerin gerçekleşme riskini azaltmak veya önlemek üzere mesleki firma tarafından atılan veya atılması önerilen adımlar.

R400.85 Üst yönetimden sorumlu olanlar, R400.80 (e) (ii) paragrafı uyarınca mesleki firma tarafından önerilen eylemin ihlalin sonuçlarını tatmin edici bir şekilde ele aldığı konusunda hemfikir değilse, mesleki firma R400.81 paragrafı uyarınca, denetim hizmetini sonlandırmak için gerekli adımları atacaktır.

Önceki Denetim Raporu Yayınlanmadan Önce Gerçekleşen İhlaller

R400.86 İhlalin önceki denetim raporunun yayınlanmasından önce meydana gelmesi durumunda mesleki firma, ihlalin önemini ve mesleki firmanın tarafsızlığı üzerindeki etkisini ve cari dönemde bir denetim raporu düzenleme kabiliyetini değerlendirirken, Bölüm 4A hükümlerine uyacaktır.

R400.87 Mesleki firma ayrıca:

- (a) Varsa ihlalin, daha önce yayınlanmış herhangi bir denetim raporuna ilişkin olarak mesleki firmanın tarafsızlığı üzerindeki etkisini ve bu tür denetim raporlarını geri çekme olasılığını göz önünde bulundurur.
- (b) Bu konuyu üst yönetimden sorumlu olanlarla görüşür.

Belgelendirme

R400.88 A400.80–A400.87 arasındaki paragraflara uygunluk sağlarken denetim şirketi aşağıdakileri belgelendirir:

- (a) İhlal.
- (b) Atılan adımlar.
- (c) Alınan önemli kararlar.
- (d) Üst yönetimden sorumlu olanlarla görüşülen tüm konular.
- (e) Mesleki firma veya düzenleyici bir kurum veya gözetim otoritesi ile yapılan herhangi bir görüşme.

R400.89 Mesleki firma, denetim hizmetine devam ederse, aşağıdakileri belgelemelidir:

- (a) Mesleki firmanın mesleki muhakemesine göre, tarafsızlıktan taviz verilmediği sonucu.
- (b) Mesleki firmanın bir denetim raporu düzenleyebilmesi için, alınan önlemin ihlalin sonuçlarını neden tatmin edici bir şekilde ele aldığına ilişkin gerekçe.

BÖLÜM 410**ÜCRETLER****Giriş**

- 410.1 Mesleki firmaların temel ilkelere uymaları, bağımsız olmaları ve bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 120’de belirtilen kavramsal çerçeveyi uygulamaları gerekmektedir.
- 410.2 Ücretlerin veya diğer ödeme türlerinin niteliği ve düzeyi, kişisel çıkar veya yıldırma tehdidi oluşturabilir. Bu bölüm, bu tür durumlarda kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla ilgili özel hükümleri ve uygulama hükümlerini ortaya koymaktadır.

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri**Ücretler – Göreceli Büyüklük***Tüm Denetim Hizmeti Müşterileri*

- 410.3 A1 Denetim görüşü bildiren mesleki firmanın bir denetim hizmeti müşterisinden aldığı toplam ücretlerin, söz konusu mesleki firmanın aldığı toplam ücretlerin önemli bir bölümünü oluşturması durumunda, bu müşteriye olan bağımlılık ve müşteriye kaybetme endişesi, kişisel çıkar veya yıldırma tehdidi oluşturur.
- 410.3 A2 Bu tür tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili faktörler şunları içerir:
- Mesleki firmanın faaliyet yapısı.
 - Mesleki firmanın köklü bir firma mı yoksa yeni bir firma mı olduğu.
 - Müşterinin nitel ve/veya nicel olarak firma için önemi.

- 410.3 A3 Denetim hizmeti müşterisine bağımlılığı azaltmak için mesleki firmadaki müşteri tabanını genişletmek, böyle bir kişisel çıkar veya yıldırma tehdidini önlemek için yerinde bir önlem olacaktır.
- 410.3 A4 Mesleki firma tarafından bir denetim hizmeti müşterisinden alınan ücretlerin, mesleki firmanın tek bir ortağına, kilit yöneticisine ya da tek bir ofisine ait gelirin büyük bir kısmını oluşturması durumunda da kişisel çıkar veya yıldırma tehdidi oluşur.
- 410.3 A5 Bu tür tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili faktörler şunları içerir:
- Müşterinin, ilgili ortak ya da mesleki firma açısından nitel ve/veya nicel önemi.
 - Ortağın veya ofisteki ortakların tazminatının miktarı, müşteriden elde edilen ücretlere bağlıdır.
- 410.3 A6 Bu tür kişisel çıkar veya yıldırma tehditlerini değerlendirecek eylem örnekleri şunları içerir:
- Denetim hizmeti müşterisine bağımlılığı azaltmak için ortağın veya mesleki firmanın müşteri tabanını artırmak.
 - Denetim hizmetinde yer almayan uygun bir kişinin çalışmayı gözden geçirmesi.

Kamu Yarını İlgilendiren Kuruluş olan Denetim Hizmeti Müşterileri

R410.4 Denetim müşterisinin KAYİK olması ve birbirini takip eden iki yıl için, bu müşteriden ve ilişkili işletmelerinden alınan ücretlerin, müşterinin finansal tabloları üzerinde görüş beyan eden mesleki firma tarafından alınan toplam ücretlerin %15'inden fazlasını oluşturması durumunda mesleki firma:

- (a) Denetim hizmeti müşterisinin üst yönetiminden sorumlu olanlara, bu tür ücretlerin toplamının mesleki firma tara-

fından alınan toplam ücretlerin % 15'inden fazlasını temsil ettiğini açıklar.

- (b) Mesleki firmanın müşteriden aldığı toplam ücretlerin yarattığı tehdidi ele almak için aşağıdaki eylemlerden herhangi birinin bir önlem olup olmayacağını tartışır ve eğer öyleyse şunları uygular:
- (i) İkinci yılın finansal tablolarına ilişkin denetim görüşü yayınlanmadan önce, finansal tablolar hakkında görüş bildiren mesleki firmanın üyesi olmayan bir muhasebe meslek mensubu, bu hizmetin kalite kontrol sürecini yürütür ya da bir mesleki kuruluş, kalite kontrol incelemesine (“yayınlanma öncesi inceleme”) eşdeğer olan bu hizmet incelemesini gerçekleştirir.
- (ii) İkinci yıla ait finansal tablolara ilişkin denetim görüşü yayımlandıktan sonra ve üçüncü yıla ait finansal tablolara ilişkin denetim görüşü yayımlanmadan önce, finansal tablolar üzerinde görüş beyan eden mesleki firmanın üyesi olmayan bir muhasebe meslek mensubu- denetimin kalitesini gözden geçirmek için eş değer bir mesleki kuruluş-ikinci yılın denetimini gözden geçirir (“yayımlanma sonrası inceleme”).

R410.5 A410.4 paragrafında belirtilen toplam ücretler %15'lik oranı önemli ölçüde aşarsa mesleki firma; tehdidin, yayımlanma sonrası incelemeyle kabul edilebilir bir düzeye indirilemeyecek bir düzeyde olup olmadığına karar verir. Bu tür bir düzeyde olması durumunda ise mesleki firma, yayımlanma öncesi inceleme yaptırır.

R410.6 R410.4 paragrafında açıklanan ücretler %15'i aşmaya devam ederse, mesleki firma her yıl;

- (a) R410.4 paragrafında belirtilen hususları üst yönetimden sorumlu olanlara açıklar ve onlarla görüşür,
- (b) R410.4 (b) ve R410.5 paragraflarına uyum sağlar.

Ücretler – Ödemesi Gecikmiş Ücretler

410.7 A1 Bir sonraki yıla ait denetim raporu yayınlanmadan önce ücretlerin önemli bir kısmının ödenmemesi halinde kişisel çıkar tehdidi oluşabilir. Genel olarak mesleki firmanın, söz konusu ücretin ödenmesini, söz konusu denetim raporunun yayınlanmasından önce istemesi beklenir. Krediler ve teminatlarla ilgili olarak Bölüm 511'de belirtilen ana hükümler ve uygulama hükümleri, bu tür ödenmemiş ücretlerin bulunduğu durumlar için de geçerli olabilir.

410.7 A2 Bu tür bir kişisel çıkar tehdidini ele almak için önlem olabilecek eylem örnekleri aşağıdakileri içerir:

- Geciken ücretlerin bir kısmının ödemesinin alınması.
- Denetim hizmetinde yer almayan uygun bir kişinin, yapılan çalışmayı gözden geçirmesi.

Denetim hizmeti müşterisinden alınacak ücretlerin önemli bir kısmının uzun süre ödenmemesi durumunda, mesleki firma aşağıdakilere karar verir:

- (a) Ödemesi gecikmiş ücretlerin müşteriye verilen bir krediye eşit olup olamayacağı.
- (b) Mesleki firmanın yeniden görevlendirilmesinin veya denetim işine devam etmesinin uygun olup olmadığı.

Şarta Bağlı Ücretler

410.9 A1 Şarta bağlı ücretler, yapılmış bir işlemin ya da hizmetlerin sonucu ile ilgili olarak, esasları önceden belirlenerek hesaplanmış ücretlerdir. Bir aracı aracılığıyla alınan şarta bağlı ücret, dolaylı şarta bağlı ücrete bir örnektir. Bu bölümde, bir mahkeme veya başka bir kamu otoritesi tarafından belirlenmişse, ücret şarta bağlı olarak kabul edilmez.

R410.10 Bir mesleki firma, bir denetim hizmeti için doğrudan veya dolaylı olarak şarta bağlı bir ücret talep etmeyecektir.

R410.11 Bir mesleki firma veya bir mesleki firma ağına dahil olan firma, aşağıdaki durumlarda, bir denetim hizmeti müşterisine sağlanan güvence dışı bir hizmet için doğrudan veya dolaylı olarak şarta bağlı bir ücret talep etmeyecektir:

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

410.12 A1 R410.10 ve R410.11 paragrafları, bir mesleki firmanın veya bir mesleki firma ağına dahil olan firmanın denetim hizmeti müşterisi ile belirli şarta bağlı ücret anlaşmalarına girmesini engeller. Bir denetim hizmeti müşterisine güvence dışı bir hizmet sağlanırken şarta bağlı ücret düzenlemesi engellenmemiş olsa bile, yine de bir kişisel çıkar tehdidi yaratılabilir.

410.12 A2 Bu tür bir tehdidin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili faktörler şunları içerir:

- Olası ücret tutarlarının çeşitliliği.
- Koşullu ücretin dayandığı sonucu uygun bir otoritenin belirleyip belirlemediği.
- Mesleki firma tarafından gerçekleştirilen işin amaçlanan kullanıcılarına ve ücretlendirme esasına ilişkin açıklama.
- Hizmetin niteliği.
- Olay ya da işlemin, finansal tablolar üzerindeki etkisi.

410.12 A3 Bu tür bir kişisel çıkar tehdidini ele almak için önlem olabilecek eylem örnekler şunlardır:

- Güvence denetimi dışındaki hizmetin yürütülmesine dahil olmamış uygun bir kişinin, mesleki firma tarafından yürütülen çalışmalarını gözden geçirmesi.
- Müşteri ile ücret bazında önceden yazılı bir anlaşma yapılması.

BÖLÜM 411**ÖDÜLLENDİRME VE DEĞERLENDİRME POLİTİKALARI****Giriş**

- 411.1 Mesleki firmaların temel ilkelere uymaları, bağımsız olmaları ve bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 120’de belirtilen kavramsal çerçeveyi uygulamaları gerekmektedir.
- 411.2 Bir mesleki firmanın değerlendirme veya ödüllendirme politikaları kişisel çıkar tehdidi oluşturabilir. Bu bölüm, bu tür durumlarda kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla ilgili özel hükümleri ve uygulama hükümlerini ortaya koymaktadır.

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri**Genel**

- 411.3 A1 Belirli bir denetim hizmeti müşterisine yönelik hizmet veren bir denetim ekibi üyesi, söz konusu denetim hizmeti müşterisine güvence dışı hizmetler sattığı için değerlendirildiğinde veya bunun karşılığını aldığı anda, kişisel çıkar tehdidinin seviyesi aşağıdakilere bağlı olacaktır:
- (a) Bu tür hizmetlerin satışının ödüllendirmenin veya değerlendirmenin ne kadarını oluşturduğu.
 - (b) Kişinin denetim ekibindeki rolü.
 - (c) Bu tür güvence dışı hizmetlerin satışının terfi kararlarını etkileyip etkilemediği.
- 411.3 A2 Bu tür bir kişisel çıkar tehdidini ortadan kaldırmaya yönelik eylem örnekleri şunlardır:

- İlgili kişi için ödüllendirme planını veya değerlendirme sürecini gözden geçirmek.
- Kişiyi denetim ekibinden çıkarmak.

411.3 A3 Böyle bir kişisel çıkar tehdidini ele almak için önlem olabilecek eyleme örnek, denetim ekibi üyesinin çalışmasını uygun bir gözden geçiren kişiye incelemektir.

R411.4 Bir mesleki firma, ortağın denetim müşterisine güvence dışı hizmetler pazarlama konusundaki başarısına dayalı olarak kilit denetim ortağını değerlendiremez veya ödüllendiremez. Bu durum, mesleki firmanın ortakları arasındaki normal kar paylaşımı düzenlemelerini etkilemez.

BÖLÜM 420**HEDİYE VE AĞIRLANMA****Giriş**

- 420.1 Mesleki firmaların temel ilkelere uymaları, bağımsız olmaları ve bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 120’de belirtilen kavramsal çerçeveyi uygulamaları gerekmektedir.
- 420.2 Bir denetim hizmeti müşterisinden hediye ve ağırlama kabul etmek kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehdidi oluşturabilir. Bu bölüm, bu tür durumlarda kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla ilgili özel hükümleri ve uygulama hükümlerini ortaya koymaktadır.

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

- R420.3** Bir mesleki firma, bir mesleki firma ağına dahil olan firmanın veya bir denetim ekibi üyesi, değeri önemsiz olmadığı sürece, denetim hizmeti müşterisinden hediye ve ağırlama kabul etmeyecektir.
- 420.3 A1 Bir mesleki firmanın, bir mesleki firma ağına dahil olan firmanın veya denetim ekibi üyesinin bir denetim hizmeti müşterisine bir teşvik teklif ettiği veya kabul ettiği durumlarda, Bölüm 340’ta belirtilen hükümler ve uygulama hükümleri geçerlidir ve bu şartlara uyulmaması, bağımsızlığa yönelik tehditler oluşturabilir.
- 420.3 A2 Teşviklerin sunulması veya kabul edilmesiyle ilgili Bölüm 340’ta belirtilen hükümlere göre amaç davranışı uygunsuz bir şekilde etkilemek ise, bir mesleki firma, bir mesleki firma ağına dahil olan firmanın veya denetim ekibi üyesinin, küçük ve önemsiz olsa bile hediye ve ağırlama kabul etmesine izin vermez.

BÖLÜM 430

FiİLİ HUKUKİ İHTİLAFLAR VE HUKUKİ İHTİLAFA TEHDİTLERİ

Giriş

- 430.1 Mesleki firmaların temel ilkelere uymaları, bağımsız olmaları ve bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 120’de belirtilen kavramsal çerçeveyi uygulamaları gerekmektedir.
- 430.2 Bir denetim hizmeti müşterisiyle bir hukuki ihtilafı var olduğunda veya olması muhtemel görüldüğünde, kişisel çıkar ve yıldırma tehditleri oluşur. Bu bölüm, bu tür durumlarda kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla ilgili özel uygulama hükümlerini ortaya koymaktadır.

Uygulama Hükümleri

Genel

- 430.3 A1 Müşteri yönetimi ve denetim ekibi üyeleri arasındaki ilişki, bir müşterinin faaliyetlerinin tüm yönlerine ilişkin tam dürüstlük ve açıklık çerçevesi içerisinde şekillenmiş olmalıdır. Karşıt duruşlar, bir denetim hizmeti müşterisi ile mesleki firma, bir mesleki firma ağına dahil olan firma veya bir denetim ekibi üyesi arasındaki fiili hukuki ihtilaflar ve hukuki ihtilaf tehditlerinden kaynaklanabilir. Bu tür çelişkili duruşlar, yönetimin tam açıklama yapma ve kişisel çıkar ve yıldırma tehditleri oluşturma istekliliğini etkileyebilir.
- 430.3 Bu tür tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili faktörler şunları içerir:
- Hukuki ihtilafın önemi.

- Hukuki ihtilafın, bir önceki denetim sözleşmesiyle ilgili olup olmadığı.

430.3 A3 Hukuki ihtilaf bir denetim ekibi üyesini içeriyorsa, bu tür kişisel çıkar ve yıldırma tehditlerini ortadan kaldıracak bir eyleme örnek, bu kişiyi denetim ekibinden çıkarmaktır.

430.3 A4 Bu tür kişisel çıkar ve yıldırma tehditlerini ele almak için güvenlik önlemi olabilecek eyleme örnek, yapılan işi uygun bir gözden geçirici kişiye incelemektir.

BÖLÜM 510

FİNANSAL ÇIKARLAR

Giriş

- 510.1 Mesleki firmaların temel ilkelere uymaları, bağımsız olmaları ve bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 120’de belirtilen kavramsal çerçeveyi uygulamaları gerekmektedir.
- 510.2 Bir denetim hizmeti müşterisi ile ilgili finansal çıkarıya sahip olunması, kişisel çıkar tehdidi oluşturabilir. Bu bölüm, bu tür durumlarda kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla ilgili özel hükümleri ve uygulama hükümlerini ortaya koymaktadır.

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Genel

- 510.3 A1 Bir finansal çıkar; kolektif yatırım aracı, gayrimenkul veya tröst gibi bir aracı vasıtasıyla doğrudan veya dolaylı olarak elde tutulabilir. Menfaat sahibi kişinin aracı üzerinde kontrole veya yatırım kararlarını etkileme imkanına sahipse, Etik Kurallar, bu finansal çıkarı doğrudan finansal çıkar olarak niteler. Tersine, çıkarı olan kişi aracı üzerinde herhangi bir kontrole veya yatırım kararlarını etkileme kabiliyetine sahip olmadığında, Etik Kurallar, bu finansal çıkarı dolaylı finansal çıkar olarak niteler.
- 510.3 A2 Bu bölüm, bir finansal çıkarın “önemine” ilişkin referanslar içerir. Bir kişi için bu tür bir çıkarın önemli olup olmadığını belirlemek, kişinin ve kişinin birinci derece aile üyelerinin toplam net serveti dikkate alınabilir.
- 510.3 A3 Bir denetim hizmeti müşterisinden finansal çıkarıya sahip olunması, yarattığı kişisel çıkar tehdidinin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili faktörler aşağıdakileri içerir:

- Finansal çıkarı elinde bulunduran kişinin rolü.
- Finansal çıkarın doğrudan mı yoksa dolaylı mı olduğu.
- Finansal çıkarın maddi önemi.

Mesleki Firma, Bir Mesleki Firma Ağına Dahil Olan Firma, Denetim Ekibi Üyeleri ve Diğerleri Tarafından Sahip Olunan Finansal Çıkarlar

R510.4 Paragraf R510.5'e tabi olarak, denetim hizmeti müşterisinden doğrudan bir finansal çıkar veya önemli bir düzeyde dolaylı finansal çıkar, aşağıdakiler tarafından elde tutulmayacaktır:

- (a) Mesleki firma ve bir mesleki firma ağına dahil olan firma.
- (b) Bir denetim ekibi üyesi veya bu kişinin çekirdek ailesi.
- (c) Bir hizmet ortağının denetim hizmeti ile bağlantılı olarak çalıştığı mesleki firmadaki diğer herhangi bir ortak veya bu diğer ortağın çekirdek ailesinden herhangi biri.
- (d) Katılımı asgari düzeyde olanlar veya bu kişinin yakın akrabalarından herhangi biri dışında, denetim hizmeti müşterisine denetim dışı hizmetler sağlayan diğer herhangi bir ortak veya yönetim çalışanı.

510.4 A1 Bir denetim hizmeti ile bağlantılı olarak hizmet ortağının çalıştığı firma, mutlaka o ortağın atandığı firma değildir. Hizmet ortağı, diğer denetim ekibi üyelerinden farklı bir firmada bulunduğu, ortağın hizmetle bağlantılı olarak çalıştığı firmayı belirlemek için mesleki muhakemeye ihtiyaç vardır.

R510.5 R510.4 paragrafına bir istisna olarak, R510.4 (c) veya (d) alt paragraflarında tanımlanan bir çekirdek aile üyesi, aşağıdaki şartların sağlanması koşuluyla, denetim hizmeti müşterisinden doğrudan veya önemli bir düzeyde dolaylı finansal çıkara sahip olabilir:

- (a) Aile üyesi, örneğin, emeklilik ya da hisse opsiyonu planları gibi istihdam hakları nedeniyle finansal çıkarıya sahiptir ve gerektiğinde mesleki firma, finansal çıkarının yarattığı tehdidi ele alır.
- (b) Aile üyesinin finansal çıkarı elden çıkarma hakkı varsa veya bu hakkı elde edebiliyorsa, mümkün olduğu anda finansal çıkarı elden çıkarır veya bu haktan feragat eder. Hisse alım opsiyonu durumunda ise opsiyonu kullanma hakkını elde ettiğinde bunu yapar.

Denetim Müşterisini Kontrol Eden Bir İşletmedeki Finansal Çıkarlar

R510.6 Bir işletmenin, bir denetim hizmeti müşterisinde kontrol payı varsa ve müşteri işletme için önemli ise ne mesleki firma ne bir mesleki firma ağına dahil olan firma ne denetim ekibi üyesi ne de bu kişinin çekirdek ailesinden herhangi biri doğrudan veya önemli bir düzeyde dolaylı bir finansal çıkarıya sahip olamaz.

Mütevelli, Kayyum vb. Bir Konumda Olunmasından Dolayı Sahip Olunan Finansal Çıkarlar

R510.7 R510.4 Paragrafı, aşağıdaki durumlar haricinde mesleki firma, bir mesleki firma ağına dahil olan firma veya kişinin mütevelli olarak hareket ettiği bir tröstte tutulan bir denetim hizmeti müşterisindeki bir finansal çıkar için de geçerli olacaktır:

- (a) Sayılan kişilerden hiçbirinin kuruluşun faydalanıcısı olmaması: Mütevelli, kayyum vb. bir görevde bulunan kişi, denetim ekibi üyesi veya bu kişinin çekirdek ailesi, mesleki firma veya bir mesleki firma ağına dahil olan firma.
- (b) Denetim hizmeti müşterisinde kayyum tarafından denetim hizmeti müşterisinde tutulan çıkarın, kayyum için maddi bir önemi olmadığına.

- (c) Kayyumun, denetim müşterisi üzerindeki ciddi bir etkisi olmadığında.
- (d) Şunlardan hiçbiri, denetim hizmeti müşterisinde bir finansal çıkarı içeren herhangi bir yatırım kararını önemli ölçüde etkileyemez: müteveli, kayyum vb. denetim ekibi üyesi veya bu kişinin birinci derece akrabası, mesleki firma veya bir mesleki firma ağına dahil olan firma.

Denetim Hizmeti Müşterisiyle Ortak Finansal Çıkarlar

- R510.8**
- (a) Aşağıdaki durumlar haricinde, bir denetim hizmeti müşterisinin o işletmede finansal bir çıkarı olmadıkça, bir mesleki firma veya bir mesleki firma ağına dahil olan firma veya bir denetim ekibi üyesi veya bu kişinin çekirdek ailesi bir işletmede finansal çıkara sahip olmayacaktır:
 - (i) Uygun durumlarda finansal çıkarlar; mesleki firma, bir mesleki firma ağına dahil olan firma, denetim ekibi üyesi ve söz konusu kişinin birinci derece aile üyesi denetim hizmeti müşterisi için önemsizdir.
 - (ii) Denetim hizmeti müşterisi, işletme üzerinde önemli bir etkiye sahip değildir.
 - (b) Paragraf R510.8 (a) 'da açıklanan finansal çıkarı olan bir kişinin denetim ekibi üyesi olabilmesinden önce, kişi veya bu kişinin çekirdek aile üyesi aşağıdakilerden birini yapar:
 - (i) Finansal çıkarı elden çıkarır.
 - (ii) Kalan payın önemli olarak nitelendirilemeyeceği şekilde finansal çıkarın bir bölümünü elden çıkarır.

Kasıt Olmadan Elde Edilen Finansal Çıkarlar

R510.9 Bir mesleki firmanın, bir mesleki firma ağına dahil olan firmanın veya bunlardan birinin bir ortak ya da çalışanının ya da bu kişilerin çekirdek aile üyelerinden birinin miras, hediye, bir mesleki firma birleşmesi veya benzer durumlar sonucunda denetim müşterisinden doğrudan bir finansal çıkar veya önemli düzeyde dolaylı bir finansal çıkar elde etmesi ve bu bölüm kapsamında söz konusu çıkarın herhangi bir şekilde elde tutulmasına izin verilmemesi durumunda:

- (a) Finansal çıkarın; mesleki firma, bir mesleki firma ağına dahil olan firma veya denetim ekibi üyesi veya bu kişinin çekirdek aile üyelerinden birisi tarafından elde edilmiş olması durumunda, bu finansal çıkar hemen elden çıkarılır ya da dolaylı finansal çıkarın - kalan payın önemli olarak nitelendirilemeyeceği şekilde- yeterli bir bölümü elden çıkarılır.
- (b) (i) Finansal çıkarın denetim ekibinin üyesi olmayan bir kişi veya bu kişinin çekirdek aile üyelerinden biri tarafından elde edilmiş olması durumunda, finansal çıkar, mümkün olan en kısa sürede elden çıkarılır veya dolaylı finansal çıkarın -kalan payın önemli olarak nitelendirilemeyeceği şekilde- yeterli bir bölümü elden çıkarılır.
- (ii) Gerekğinde mesleki firma finansal çıkar elden çıkarılincaya kadar geçecek sürede, oluşan tehdidi değerlendirir.

Finansal Çıkarlar – Diğer Durumlar

Çekirdek Aile

510.10 A1 Denetim hizmeti müşterisi yöneticisinin, yetkilisinin veya kontrol gücüne sahip hissedarının bir işletmede finansal çıkara sahip olduğu biliniyor ve denetim ekibi üyesinin veya bu kişinin çekirdek aile üyelerinden birisinin veya mesleki firmanın ya da bir mesleki firma ağına dahil olan firmanın da söz konusu işletme üzerinde finansal çıkarı bulunuyorsa, kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehdidi oluşabilir.

510.10 A2 Bu tür tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili faktörler şunları içerir:

- Kişinin denetim ekibindeki rolü.
- İşletme sahipliğinin az veya çok kişide olması.
- Çıkarın; yatırımcının işletmeyi kontrol etmesine veya önemli ölçüde etkilemesine izin verip vermemesi.
- Finansal çıkarın maddi önemi.

510.10 A3 Bu tür bir kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehdidini ortadan kaldıracabilecek bir eyleme örnek, finansal çıkarı olan denetim ekibi üyesini denetim ekibinden çıkarmaktır.

510.10 A3 Böyle bir kişisel çıkar tehdidini ele almak için bir önlem olabilecek eyleme bir örnek, denetim ekibi üyesinin çalışmasını uygun bir gözden geçirici kişiye incelemektir.

Aile Yakınları

510.10 A5 Bir denetim ekibi üyesi, bir aile yakınının denetim hizmeti müşterisi üzerinde doğrudan bir finansal çıkarı veya önemli düzeyde dolaylı bir finansal çıkarının olduğunu bilirse, bir kişisel çıkar tehdidi oluşabilir.

510.10 A6 Bu tür bir tehdidin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili faktörler şunlardır:

- Denetim ekibi üyesi ile aile yakını arasındaki ilişkinin niteliği.
- Finansal çıkarın doğrudan mı yoksa dolaylı mı olduğu.
- Finansal çıkarın aile yakını için maddi önemi.

510.10 A7 Bu tür bir kişisel çıkar tehdidini ortadan kaldırmak için alınacak önlemlere aşağıdakiler örnek gösterilebilir:

- Aile yakınının, mümkün olduğu anda, finansal çıkarın tamamını elden çıkarması veya dolaylı finansal çıkarın (kalan payın önemli olarak nitelendirilemeyeceği şekilde) bir bölümünü elden çıkarması.
- Kişinin denetim ekibinden çıkarılması.

510.10 A8 Böyle bir kişisel çıkar tehdidini ele almak için bir önlem olabilecek eyleme bir örnek, denetim ekibi üyesinin çalışmasını uygun bir gözden geçirici kişiye inceletmektir.

Diğer Kişiler

510.10 A9 Bir denetim ekibi üyesi, aşağıdaki gibi kişilerin denetim müşterisinde bir finansal çıkarının olduğunu bilirse, kişisel çıkar tehdidi oluşabilir:

- R510.4 paragrafına göre bu tür finansal çıkarları elinde buldurmalarına özellikle izin verilmeyenler dışında, mesleki firma veya bir mesleki firma ağına dahil olan firmanın ortakları ve meslek çalışanları veya bunların çekirdek aile üyeleri.
- Bir denetim ekibi üyesiyle yakın kişisel ilişkisi olan kişiler.

510.10 A10 Bu tür bir tehdidin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili faktörler şunları içerir:

- Mesleki firmanın organizasyon, faaliyet ve raporlama yapısı,
- Denetim ekibi üyesi ile bu kişi arasındaki ilişkinin niteliği.

510.10 A11 Bu tür bir kişisel çıkar tehdidini ortadan kaldırabilecek bir eylem örnek olarak finansal çıkarı olan denetim ekibi üyesini denetim ekibinden çıkarmak verilebilir.

510.10 A12 Bu tür bir kişisel çıkar tehdidini ele almak için önlem olabilecek eylemlere örnekler aşağıdaki gibidir:

- Denetim ekibi üyesini, denetim hizmetiyle ilgili olarak tüm ciddi karar mekanizmalarından uzak tutmak.
- Bir denetim ekibi üyesi tarafından gerçekleştirilen işi inceleyen uygun bir kişiye sahip olmak.

Bir Mesleki Firma veya Bir Mesleki Firma Ağına Dahil Olan Firmanın Emeklilik Fayda Planı

510.10 A13 Bir mesleki firmanın veya bir mesleki firmanın ağına dahil olan firmanın emeklilik fayda planı, bir denetim hizmeti müşterisinde doğrudan veya önemli bir dolaylı finansal çıkara sahipse, kişisel çıkar tehdidi oluşabilir.

BÖLÜM 511

KREDİLER VE TEMİNATLAR

Giriş

- 511.1 Mesleki firmaların temel ilkelere uymaları, bağımsız olmaları ve bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 120’de belirtilen kavramsal çerçeveyi uygulamaları gerekmektedir.
- 511.2 Denetim hizmeti müşterisinden alınan bir kredi veya kredi garantisi, kişisel çıkar tehdidi oluşturabilir. Bu bölüm, bu tür durumlarda kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla ilgili özel hükümleri ve uygulama hükümlerini ortaya koymaktadır.

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Genel

- 511.3 A1 Bu bölüm, bir kredi veya teminatın “önemine” ilişkin referanslar içerir. Bir kişi için bu tür bir kredi veya teminatın önemli olup olmadığını belirlemek için, kişinin ve kişinin çekirdek aile üyelerinin toplam net serveti dikkate alınabilir.

Denetim Hizmeti Müşterisiyle Kredi ve Teminat İlişkileri

- R511.4** Bir mesleki firma, bir mesleki firma ağına dahil olan firma, bir denetim ekibi üyesi veya bu kişinin çekirdek ailesinden herhangi biri (kredi veya teminat aşağıdaki kişiler için önemsiz olmadığı sürece) denetim hizmeti müşterisine kredi veya teminat veremeyecektir:
- (a) Uygun hallerde; mesleki firma, bir mesleki firma ağına dahil olan firmaya kredi veya teminat veren kişi.
 - (b) Müşteri.

Banka veya Benzeri Bir Kurum Olan Denetim Müşterisi ile Krediler ve Teminat İlişkisi

- R511.5** Mesleki firma, mesleki firma ağına dahil olan firma, denetim ekibi üyesi veya bu kişinin çekirdek aile üyelerinden birisi; normal borç verme prosedürleri, hükümleri ve şartları dahilinde verilmemiş müddetçe, banka veya benzeri bir kuruluş olan denetim müşterisinden kredi veya teminatı kabul edemez.
- 511.5 A1 Kredilere ipotekler, banka kredili mevduatlar, otomobil kredileri ve kredi kartı bakiyeleri örnek verilebilir.
- 511.5 A2 Mesleki firma ve bir mesleki firma ağına dahil olan firma, normal borç verme prosedürleri, hükümleri ve şartları dahilinde banka veya benzeri bir kuruluş olan denetim hizmeti müşterisinden kredi kabul etse dahi, kredinin denetim hizmeti müşterisi veya krediyi alan mesleki firma için önemli düzeyde olması durumunda, söz konusu kredi, kişisel çıkar tehdidi oluşturabilir.
- 511.5 A3 Böyle bir kişisel çıkar tehdidini ele almak için önlem olabilecek bir eylem örnek olarak kredinin faydalanıcısı olmayan ve bir mesleki firma ağına dahil olan firmanın denetim ekibi üyesi olmayan uygun bir gözden geçirici kişi tarafından incelenmesi verilebilir.

Mevduat veya Aracılık Hesapları

- R511.6** Mesleki firmanın mesleki firma ağına dahil olan firma, denetim ekibi üyesinin veya bu kişinin çekirdek aile üyelerinden birisinin; normal ticari şartlar altında tutulmadığı müddetçe, banka, aracı kuruluş veya benzeri bir kuruluş olan bir denetim hizmeti müşterisinde mevduat veya aracı kurum hesabı bulunamaz.

Banka veya Benzeri Bir Kurum Olmayan Bir Denetim Müşterisiyle Kredi ve Garanti İlişkileri

R511.7 Mesleki firma, mesleki firma ağına dahil olan firma, denetim ekibi üyesi veya bu kişinin çekirdek aile üyelerinden birisi; kredi veya garanti aşağıdakiler için önemsiz olmadığı müddetçe, banka veya benzeri bir kuruluş olmayan bir denetim müşterisinden kredi alamaz veya bu tür bir müşterisinin kefaletiyle borç almaz:

- (a) Uygun hallerde; kredi veya garantiyi alan mesleki firma, bir mesleki firma ağına dahil olan firma veya kişi,
- (b) Müşteri.

BÖLÜM 520**İŞ İLİŞKİLERİ****Giriş**

- 520.1 Mesleki firmaların temel ilkelere uymaları, bağımsız olmaları ve bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 120’de belirtilen kavramsal çerçeveyi uygulamaları gerekmektedir.
- 520.2 Bir denetim hizmeti müşterisi veya onun yönetimi ile kurulan yakın bir iş ilişkisi, kişisel çıkar veya yıldırma tehdidi oluşturabilir. Bu bölüm, bu tür durumlarda kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla ilgili özel hükümleri ve uygulama hükümlerini ortaya koymaktadır.

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri**Genel**

- 520.3 A1 Bu bölüm, bir finansal çıkarın “önemine” ve bir iş ilişkisinin “ciddiyetine” referanslar içerir. Bir kişi için bu tür bir çıkarın önemli olup olmadığını belirlemek için kişinin ve kişinin çekirdek aile üyelerinin toplam net serveti dikkate alınabilir.
- 520.3 A2 Ticari bir ilişkiden veya ortak finansal çıkarlardan kaynaklanan yakın iş ilişkisi örnekleri şunları kapsar:
- Müşteri ya da müşteriyi kontrol eden mesleki firma sahibi, direktörü, yetkilisi ya da müşteri için üst düzey yönetim fonksiyonlarını yerine getiren diğer bir kişiyle ortak bir girişimde bir finansal çıkara sahip olmak.
 - Mesleki firmanın veya mesleki firma ağına dahil olan firmanın; bir ya da daha fazla hizmet ya da ürünü ile müşterinin bir ya da daha fazla hizmet ya da ürünü bir araya

getiren düzenlemeler ve iki tarafın referansıya bunların düzenlenmesi.

- Mesleki firmanın veya mesleki firma ağına dahil olan firma; müşterinin ürün veya hizmetlerinin dağıttığı ya da pazarladığı veya müşterinin; mesleki firmanın veya bir mesleki firma ağına dahil olan firmanın ürün veya hizmetlerini dağıttığı ya da pazarladığı düzenlemeler.

Mesleki Firma, Bir Mesleki Firma Ağına Dahil Olan Firma, Denetim Ekibi Üyesi veya Çekirdek Aile Şirketi İlişkileri

R520.4 Finansal çıkar ve iş ilişkisi; mesleki firma, bir mesleki firma ağına dahil olan firma, denetim ekibi üyesi ve müşteri veya müşterinin yönetimi açısından önemsiz olmadığı sürece, mesleki firma, bir mesleki firma ağına dahil olan firma veya bir denetim ekibi üyesi; denetim müşterisi veya yönetimiyle yakın bir iş ilişkisi kuramaz.

520.4 A1 Denetim hizmeti müşterisi veya yönetimi ile denetim ekibi üyesinin çekirdek ailesi arasında yakın bir iş ilişkisi varsa, kişisel çıkar veya yıldırma tehdidi oluşabilir.

Az Ortaklı İşletmelerde Ortak Çıkarlar

R520.5 Denetim hizmeti müşterisinin, müşterinin bir yöneticisinin veya yetkilisinin ya da bunlardan oluşan herhangi bir grubun çıkarının bulunduğu az ortaklı bir işletmede; aşağıdaki durumlar haricinde, mesleki firmanın, mesleki firma ağına dahil olan firmanın, denetim ekibi üyesinin veya bu kişinin çekirdek aile üyelerinden birisinin çıkar sahibi olduğu bir iş ilişkisi olamaz:

- (a) İş ilişkisi; mesleki firma, bir mesleki firma ağına dahil olan firma veya uygun olduğu durumlarda kişi için ve müşteri için önemsizse.

- (b) Finansal çıkar, yatırımcı ya da yatırımcılar grubu için maddi öneme sahip değilse.
- (c) Finansal çıkar, yatırımcı ya da yatırımcılar grubuna, az hissedarı olan işletmeyi kontrol etme imkânı vermiyorsa.

Mal veya Hizmet Satın Alma

520.6 A1 Mesleki firma, mesleki firma ağına dahil olan firma veya bu kişinin çekirdek aile üyelerinden birisi tarafından mal ve hizmetlerin bir denetim hizmeti müşterisinden satın alınması, söz konusu işlemin olağan iş akışında ve piyasa şartlarında yapılması durumunda, genelde bağımsızlığa yönelik bir tehdit oluşturmaz. Ancak bu tür işlemler, kişisel çıkar tehdidi oluşturabilecek nitelikte veya boyutta olabilir.

520.6 A2 Bu tür bir kişisel çıkar tehdidini ortadan kaldırmak için alınacak önlemlere aşağıdakiler örnek gösterilebilir:

- İşlemi ortadan kaldırmak ya da hacmini azaltmak.
- Kişiyi denetim ekibinden çıkarmak.

BÖLÜM 521

AİLEVİ VE KİŞİSEL İLİŞKİLER

Giriş

- 521.1 Mesleki firmaların temel ilkelere uymaları, bağımsız olmaları ve bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 120’de belirtilen kavramsal çerçeveyi uygulamaları gerekmektedir.
- 521.2 Müşterinin personeliyle kurulan ailevi veya kişisel ilişkiler; kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehdidi oluşturabilir. Bu bölüm, bu tür durumlarda kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla ilgili özel hükümleri ve uygulama hükümlerini ortaya koymaktadır.

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Genel

- 521.3 A1 Bir denetim ekibi üyesi ile bir yönetici, yetkili veya denetim hizmeti müşterisinin görevine bağlı olarak belirli çalışanlar arasındaki ailevi ve kişisel ilişkiler; kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehdidi yaratabilir.
- 521.3 A2 Bu tür tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili faktörler aşağıdakileri kapsar:
- Kişinin denetim ekibindeki sorumlulukları.
 - Aile üyesinin veya başka bir bireyin müşterinin firması içindeki görevi ve ilişkinin yakınlığı.

Bir Denetim Ekibi Üyesinin Çekirdek Ailesi

- 521.4 A1 Denetim ekibi üyesinin çekirdek aile üyelerinden birinin; müşterinin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları üze-

rinde önemli etkisi bulunan bir pozisyonda olması durumunda bir kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehdidi oluşur.

521.4 A2 Bu tür tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili faktörler şunları içerir:

- Çekirdek aile üyesinin mesleki firmadaki görevi.
- Kişinin denetim ekibindeki görevi.

521.4A3 Bu tür bir kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehdidini ortadan kaldıracak bir eyleme, kişiyi denetim ekibinden çıkarmak örnek olarak verilebilir.

521.4 A4 Denetim ekibinin sorumluluklarının; ilgili ekip üyesinin, çekirdek aile üyesinin sorumluluğunda olan konulara dahil olmamasını sağlayacak şekilde düzenlenmesi, bu tür bir kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehdidini ele almak için önlem olarak atılabilecek adımlara örnek olarak verilebilir.

R521.5 Bir kişi; çekirdek ailesinden herhangi biri aşağıdaki görevlerle atandığında, denetim ekibi üyesi olarak kalmayacaktır:

- (a) Denetim hizmeti müşterisinin direktör ya da yetkilisi.
- (b) Müşterinin muhasebe kayıtlarının veya mesleki firmasının görüş bildireceği finansal tabloların hazırlanmasında önemli etkide bulunabilecek bir pozisyonda çalışan.
- (c) Hizmetin veya finansal tabloların kapsamına giren herhangi bir dönemde yer alan bir çalışan.

Bir Denetim Ekibi Üyesinin Aile Yakınları

521.6 A1 Bir denetim ekibi üyesinin aile yakınlarından birisinin aşağıdakilerden biri olması durumunda, kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehdidi oluşur:

- (a) Denetim müşterisinin bir direktörü veya yetkilisi.
- (b) Mesleki firmanın görüş bildireceği, müşterinin muhasebe kayıtları ya da finansal tablolarının hazırlanması üzerinde ciddi etkisi olan bir pozisyonda çalışan.

521.6 A2 Bu tür tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili faktörler şunlardır:

- Denetim ekibi üyesi ile aile yakını arasındaki ilişkinin niteliği.
- Aile yakınının mesleki firmadaki görevi.
- Kişinin denetim ekibindeki rolü.

521.6 A3 Bu tür bir kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehdidini ortadan kaldıracabilecek eyleme örnek olarak kişiyi denetim ekibinden çıkarmak verilebilir.

521.6 A4 Denetim ekibinin sorumluluklarının; ilgili ekip üyesinin, aile yakınının sorumluluğunda olan konularla ilgilenmemesini sağlayacak şekilde düzenlenmesi, bu tür bir kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehdidini ele almak için önlem olarak atılabilecek adımlara örnek olarak verilebilir.

Bir Denetim Ekibi Üyesinin Diğer Yakın İlişkileri

R521.7 Bir denetim ekibi üyesi, denetim ekibi üyesinin çekirdek ailesinden veya aile yakınlarından olmayan aşağıdaki kişilerle yakın bir ilişkisi varsa, mesleki firma politikaları ve prosedürlerine uygun olarak aşağıdaki kişilere bu konuyu danışmalıdır:

- (a) Denetim hizmeti müşterisinin bir direktörü veya yetkilisi,
- (b) Mesleki firmanın görüş bildireceği, müşterinin muhasebe kayıtları ya da finansal tablolarının hazırlanması üzerinde ciddi etkisi olan bir pozisyonda çalışan.

- 521.7 A1 Böyle bir ilişkinin yarattığı kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehdidinin düzeyini değerlendirmeye ilgili faktörler aşağıdakileri kapsar:
- Denetim ekibi üyesiyle bu kişi arasındaki ilişkinin niteliği.
 - Kişinin müşteri nezdindeki pozisyonu.
 - Kişinin denetim ekibindeki rolü.
- 521.7 A2 Bu tür bir kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehdidini ortadan kaldıracak eyleme, kişiyi denetim ekibinden çıkarmak örnek gösterilebilir.
- 521.7 A3 Denetim ekibinin sorumluluklarının; ilgili ekip üyesinin, yakın ilişkiye sahip olduğu kişinin sorumluluğunda olan konulara dahil olmamasını sağlayacak şekilde düzenlenmesi, bu tür bir kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehdidini ele almak için önlem olarak atılabilecek adımlara örnek olarak verilebilir.

Mesleki Firma Ortakları ve Çalışanlarının İlişkileri

- R521.8** Mesleki firmanın ortakları ve çalışanları, aşağıdakiler arasındaki kişisel veya ailevi bir ilişkiden haberdarlarsa, firma politikaları ve prosedürleri uyarınca aşağıdaki kişiler ile bu hususu istişare edecektir:
- (a) Denetim ekibi üyesi olmayan mesleki firma veya bir mesleki firma ağına dahil olan firmanın bir ortağı veya çalışanı.
 - (b) Denetim hizmeti müşterisinin bir yöneticisi veya yetkilisi veya denetim müşterisinin muhasebe kayıtlarının veya firmanın görüş bildireceği finansal tabloların hazırlanmasında önemli etkiye sahip pozisyonundaki bir çalışanı.

521.8 A1 Böyle bir ilişkinin yarattığı kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehdidinin düzeyini değerlendirmeyeyle ilgili faktörler şunları içerir:

- Mesleki firma ortağı ya da çalışanı ile müşterinin direktörü, yetkilisi ya da çalışanı arasındaki ilişkinin niteliği,
- Mesleki firmanın ortağı veya çalışanın denetim ekibiyle etkileşim derecesi.
- Ortağın veya çalışanın firma içindeki görevi.
- Kişinin müşteri nezdindeki pozisyonu.

521.8 A2 Bu tür kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehditlerini ele almak için güvenlik önlemi olabilecek eylem örnekleri şunları içerir:

- Ortak ya da çalışanın sorumluluklarını, denetim hizmeti üzerindeki potansiyel etkisini azaltmak üzere yapılandırması.
- Yapılan işin uygun bir gözden geçiren kişi tarafından incelenmesi.

BÖLÜM 522**DENETİM MÜŞTERİSİNE YAKIN ZAMANDA VERİLEN HİZMETLER****Giriş**

- 522.1 Mesleki firmaların temel ilkelere uymaları, bağımsız olmaları ve bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 120’de belirtilen kavramsal çerçeveyi uygulamaları gerekmektedir.
- 522.2 Bir denetim ekibi üyesi yakın zamanda denetim hizmeti müşterisinin yöneticisi, yetkilisi veya çalışanı olarak görev yapmışsa, kişisel çıkar, kendi kendini denetleme veya yakınlık tehdidi oluşabilir. Bu Bölüm, bu tür durumlarda kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla ilgili özel hükümleri ve uygulama hükümlerini ortaya koymaktadır.

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri**Denetim Raporunun Kapsadığı Dönem İçindeki Hizmet**

- R522.3** Denetim raporunun kapsadığı süre boyunca aşağıdaki görevlerde hizmet vermiş kişiler, denetim ekibinde yer alamaz:
- (a) Denetim hizmeti müşterisinin direktörü veya yetkilisi.
 - (b) Müşterinin muhasebe kayıtlarının veya mesleki firmanın görüş bildireceği finansal tabloların hazırlanmasında önemli etkisi bulunan bir pozisyondaki çalışan.

Denetim Raporunun Kapsadığı Dönem Öncesi Verilen Hizmet

- 522.4 A1 Denetim raporunun kapsadığı dönem öncesinde, denetim ekibi üyesinin aşağıdaki pozisyonlarda hizmet vermiş olması durumunda, kişisel çıkar, kendi kendini denetleme veya yakınlık tehdidi oluşabilir:

- (a) Denetim hizmeti müşterisinin direktörü veya yetkilisi.
- (b) Müşterinin muhasebe kayıtlarının veya mesleki firmasının görüş bildireceği finansal tabloların hazırlanmasında önemli etkisi bulunan bir pozisyondaki çalışan.

Örneğin, denetim hizmeti müşterisi tarafından istihdam edildiği süre içinde, bir önceki dönemde bu kişi tarafından bir karar alınmış veya çalışma yapılmış ise ortaya çıkmış tehdit, mevcut denetim hizmetinin bir parçası olarak mevcut dönemde değerlendirilecektir.

522.4 A2 Bu tür tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili faktörler şunlardır:

- Kişinin müşteri nezdindeki pozisyonu.
- Bu kişinin, müşteriden ayrıldığı zamandan sonra geçen süre.
- Kişinin denetim ekibindeki rolü.

522.4 A3 Böyle bir kişisel çıkar, kendi kendini denetleme veya yakınlık tehdidini ele almak için bir önlem olabilecek bir eyleme, uygun bir gözden geçirici kişinin, denetim ekibi üyesi tarafından gerçekleştirilen işi incelemesini sağlamak örnek olarak verilebilir.

BÖLÜM 523**DENETİM MÜŞTERİSİNİN YÖNETİCİSİ VEYA YETKİLİSİ OLARAK HİZMET VERMEK****Giriş**

- 523.1 Mesleki firmaların temel ilkelere uymaları, bağımsız olmaları ve bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 120’de belirtilen kavramsal çerçeveyi uygulamaları gerekmektedir.
- 523.2 Bir denetim hizmeti müşterisinin yöneticisi veya yetkilisi olarak hizmet vermek, kendi kendini denetleme ve kişisel çıkar tehdidi oluşturur. Bu bölüm, bu tür durumlarda kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla ilgili özel hükümleri ve uygulama hükümlerini ortaya koymaktadır.

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri**Yönetici veya Yetkili Olarak Hizmet Vermek**

- R523.3** Mesleki firmanın veya bir mesleki firma ağına dahil olan firmanın ortağı veya çalışanı, mesleki firmanın denetim hizmeti müşterisinin yöneticisi veya yetkilisi olarak hizmet vermeyecektir.

Şirket Genel Sekreteri Olarak Hizmet Verilmesi

- R523.4** Mesleki firmanın veya bir mesleki firma ağına dahil olan firmanın ortağı veya çalışanı, aşağıdaki durumlar haricinde, mesleki firmanın denetim hizmeti müşterisi için Genel Sekreter olarak hizmet vermeyecektir:
- (a) Buna özellikle yerel yasalar, mesleki kurallar veya mevzuat kapsamında izin verilmesi,
 - (b) İlgili tüm kararların yönetim tarafından alınması,

- (c) Görevler ve faaliyetlerin tutanakların hazırlanması ve yasal iadelerin sürdürülmesi gibi rutin ve idari nitelikte olanlarla sınırlı olması.

523.4 A1 Genel Sekreterlik pozisyonunun farklı ülkelerde farklı anlamları vardır. Görevler; personel yönetimi, şirket kayıt ve dosyalarının tutulmasından şirketin mevzuata uymasını temin etme ya da kurumsal yönetim konularında önerilerde bulunmaya kadar değişiklik gösteren görevleri içerebilir. Genel olarak, bu görev işletmeyle yakın bir ilişki ifade ediyor diye görülür. Bu nedenle, mesleki firmanın bir ortağı veya çalışanı veya bir mesleki firma ağına dahil olan firmanın bir denetim müşterisi için Genel Sekreter olarak hizmet vermesi durumunda bir tehdit oluşur. (Bir denetim hizmeti müşterisine güvence dışı hizmetler sunma konusunda daha fazla bilgi, Bölüm 600’de, Denetim Hizmeti Müşterisine Güvence Dışı Hizmetlerin Sağlanması belirtilmiştir.)

BÖLÜM 524**DENETİM MÜŞTERİSİ TARAFINDAN İSTİHDAM****Giriş**

- 524.1 Mesleki firmaların temel ilkelere uymaları, bağımsız olmaları ve bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 120’de belirtilen kavramsal çerçeveyi uygulamaları gerekmektedir.
- 524.2 Bir denetim müşterisiyle istihdam ilişkisi; kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehdidi oluşturabilir. Bu bölüm, bu tür durumlarda kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla ilgili özel hükümler ve uygulama hükümlerini ortaya koymaktadır.

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri**Tüm Denetim Hizmeti Müşterileri**

- 524.3 A1 Aşağıdaki kişilerden herhangi birinin denetim ekibi üyesi veya mesleki firmanın veya bir mesleki firma ağına dahil olan firma ortağı olması durumunda, bir yakınlık veya yıldırma tehdidi oluşabilir:
- Denetim hizmeti müşterisinin bir yöneticisi veya yetkilisi.
 - Mesleki firmanın görüş bildireceği, müşterinin muhasebe kayıtları ya da finansal tablolarının hazırlanması üzerinde ciddi etkisi olan bir pozisyonda çalışan,

Önceki Ortak veya Denetim Ekibi Üyesi Kısıtlamaları

- R524.4** Mesleki firma; mesleki firma veya bir mesleki firma ağına dahil olan firma arasında önemli bir bağlantının kalmamasını sağlayacaktır ve:

- (a) Denetim hizmeti müşterisi tarafından istihdam edilmiş eski bir ortak,
- (b) Denetim hizmeti müşterisi tarafından istihdam edilmiş eski bir denetim ekibi üyesi olarak çalışan herhangi birinin,
denetim hizmeti müşterisi tarafından:
 - (i) Bir direktör veya yetkili,
 - (ii) Mesleki firmanın görüş bildireceği, müşterinin muhasebe kayıtları ya da finansal tablolarının hazırlanması üzerinde ciddi etkisi olan bir pozisyonda çalışan.

Aşağıdaki durumlar olmadığı sürece mesleki firma veya bir mesleki firma ağına dahil olan firma ile kişi arasında ilişki devam edebilir:

- (a) Kişinin mesleki firma veya bir mesleki firma ağına dahil olan firma sabit anlaşmalarla önceden belirlenmemiş, herhangi bir fayda elde etme ya da ödeme alma hakkı bulunmamaktadır,
- (b) Kişiye olan herhangi bir borç, mesleki firma veya bir mesleki firma ağına dahil olan firma için önemli düzeyde değildir.
- (c) Kişi, mesleki firmanın veya bir mesleki firma ağına dahil olan firma iş ya da mesleki faaliyetlerine katılmaya devam etmiyor ya da katılmıyordur.

- 524.4 A1 R524.4 paragrafındaki gereklilikler karşılanmış olsa bile, yine de bir yakınlık veya yıldırma tehdidi yaratılabilir.
- 524.4 A2 Mesleki firmanın veya bir mesleki firma ağına dahil olan firma eski bir ortağı, 524.3 A1 paragrafında açıklanan görevler ile işlet-

meye katılmışsa ve işletme daha sonra mesleki firmanın denetim hizmeti müşterisi olursa, yakınlık veya yıldırma tehdidi de oluşabilir.

524.4 A3 Bu tür tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili faktörler şunları içerir:

- Kişinin müşteri nezdindeki görevi.
- Bu kişinin, denetim ekibiyle birlikte dahil olacağı herhangi bir iş.
- Kişinin denetim ekibi üyesi veya mesleki firmanın bir mesleki firma ağına dahil olan firmanın ortağı olduğu zamandan sonra geçen süre.
- Kişinin denetim ekibi, mesleki firma bir mesleki firma ağına dahil olan firmadaki önceki görevi. Kişinin müşterinin yönetimi ile veya yönetimden sorumlu olanlarla düzenli iletişim kurmaktan sorumlu olup olmadığı bir örnek olabilir.

524.4 A4 Bu tür yakınlık veya yıldırma tehditlerini ele almak için güvenlik önlemine ilişkin eylemlere aşağıdakiler örnek verilebilir:

- Denetim planını değiştirmek.
- Müşteri tarafından istihdam edilen kişi ile ilgili olarak yeterince tecrübeye sahip kişileri denetim ekibinde görevlendirmek.
- Denetim ekibinin önceki bir üyesi tarafından gerçekleştirilen işi inceleyen uygun bir kişiye sahip olmak.

Bir Müşteriyle İş Görüşmesi Yapan Denetim Ekibi Üyeleri

R524.5 Bir mesleki firmanın veya bir mesleki firma ağına dahil olan firmanın, bir denetim hizmeti müşterisi ile iş görüşmesinde bulun-

ması durumunda, denetim ekibi üyelerinin mesleki firmayı veya bir mesleki firma ağına dahil olan firmayı bilgilendirmesini gerektiren politikaları ve prosedürleri olacaktır.

- 524.5 A1 Denetim ekibinin bir üyesinin, ileriki bir zamanda müşteri tarafından istihdam edileceğini veya edilebileceğini bilmesine rağmen denetim işine iştirak etmesi durumunda kişisel çıkar tehdidi oluşur.
- 524.5 A2 Bu tür bir kişisel çıkar tehdidini ortadan kaldıracı eylem, kişiyi denetim ekibinden çıkarmak örnek olarak verilebilir.
- 524.5 A3 Uygun bir gözden geçiren kişinin, bahsi geçen kişinin ekipteyken vardığı önemli yargıları gözden geçirmesi, bu tür bir kişisel çıkar tehdidini ele almak için önlem olarak atılabilecek adımlara örnek verilebilir.

Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluş (KAYİK) olan Denetim Hizmeti Müşterileri

Kilit Denetim Ortağı

R524.6 Kamu yararını ilgilendiren kuruluş olan bir denetim hizmeti müşterisiyle ilgili olarak kilit denetim ortağı olan bir kişi müşteriye aşağıdaki şekilde katılırsa, R524.8 paragrafına tabi olarak:

- (a) Bir direktör veya yetkili,
- (b) Mesleki firmanın görüş bildireceği, müşterinin muhasebe kayıtları ya da finansal tablolarının hazırlanması üzerinde ciddi etkisi olan bir görevde çalışan,

kişinin kilit denetim ortaklığından ayrılmasının ardından aşağıdaki durumlar haricinde bağımsızlık tehlikeye atılır:

- (i) Denetim hizmeti müşterisinin en az on iki aylık dönemi kapsayan denetlenmiş finansal tablolarını yayımlamış olması.

- (ii) Bu finansal tabloların denetimiyle ilgili olarak kişinin denetim ekibinin bir üyesi olmaması.

Mesleki Firmanın Kıdemli Ortağı veya Yönetici Ortağı (Genel Müdürü veya Eşdeğeri)

R524.7 Mesleki Firmanın Kıdemli Ortağı veya Yönetici Ortağı (Genel Müdürü veya Eşdeğeri) olan bir kişi, aşağıdaki şekilde KAYİK olan bir denetim müşterisine katılırsa, Paragraf R524.8'e tabi olarak:

- (a) Bir direktör veya yetkili,
- (b) Mesleki firmanın görüş bildireceği, müşterinin muhasebe kayıtları ya da finansal tablolarının hazırlanması üzerinde ciddi etkisi olan bir çalışan olması durumunda kişinin, mesleki firmanın Kıdemli ya da Yönetici Ortağı (Genel Müdür veya eşdeğeri) olmasının üzerinden en az on iki ay geçmedikçe bağımsızlık tehlikeye girecektir.

İşletme Birleşmeleri

R524.8 R524.6 ve R524.7 paragraflarına bir istisna olarak, bu paragraflarda belirtilen koşulların bir işletme birleşmesinin bir sonucu olarak ortaya çıkması ve aşağıdakilerin gerçekleşmesi durumunda, bağımsızlıktan taviz verilmemiş olur:

- (a) Pozisyonun işletme birleşmesi ihtimali göz önüne alınarak elde edilmemiş olması.
- (b) Önceden belirlenmiş sabit anlaşmalar uyarınca yapılmadıkça ve eski ortağa olan herhangi bir borcun mesleki firma ve bir mesleki firma ağına dahil olan firma için önemli düzeyde olmaması dışında, mesleki firmanın ve mesleki firma ağına dahil olan firmanın bu kişiye olan her türlü menfaatinin sağlanmış veya ödemelerinin tamamen gerçekleştirilmiş olması.

- (c) Eski ortak, mesleki firmanın veya mesleki firma ağına dahil olan firma iş ya da mesleki faaliyetlerine katılmaya devam etmemesi ya da devam ediyor görünmemesi.
- (d) Mesleki firmanın, eski ortağın denetim müşterisinde sahip olduğu pozisyon hakkında üst yönetimden sorumlu olanlarla görüşmesi.

BÖLÜM 525**PERSONELİN GEÇİCİ OLARAK İSTİHDAM EDİLMESİ****Giriş**

- 525.1 Mesleki firmaların temel ilkelere uymaları, bağımsız olmaları ve bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 120’de belirtilen kavramsal çerçeveyi uygulamaları gerekmektedir.
- 525.2 Personelin denetim müşterisinde geçici olarak istihdam edilmesi, kendi kendini denetleme, taraf tutma veya yakınlık tehdidi oluşturabilir. Bu bölüm, bu tür durumlarda kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla ilgili özel hükümleri ve uygulama hükümlerini ortaya koymaktadır.

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri**Genel**

- 525.3 A1 Bir mesleki firma veya bir mesleki firma ağına dahil olan firma tarafından personele geçici görev verilmesiyle oluşturulan tehditleri ele almak için koruma önlemleri olabilecek eylemlere ilişkin örnekler aşağıdaki gibidir:
- Geçici olarak istihdam edilen personel tarafından gerçekleştirilen çalışmanın ek bir incelemesinin yapılması, kendi kendini denetim tehdidi oluşturabilir.
 - Geçici olarak istihdam edilen personelin denetim ekibine dahil edilmemesi, bir yakınlık veya taraf tutma tehdidi oluşturabilir.
 - Geçici olarak istihdam edilen personelin bu esnada yürüttüğü herhangi bir fonksiyon veya faaliyet için söz konusu çalışana denetim sorumluluğu verilmemesi, kendi kendini denetleme tehdidini ele alabilir.

525.3 A2 Personelin bir mesleki firma veya bir mesleki firma ağına dahil olan firma tarafından bir denetim işine geçici olarak görevlendirilmesi ve mesleki firma veya bir mesleki firma ağına dahil olan firmanın, yönetimin görüşleri ve çıkarlarıyla çok yakından uyumlu hale gelmesiyle; yakınlık ve taraf tutma tehditleri oluşturulduğunda, koruma önlemleri genellikle mevcut değildir.

R525.4 Bir mesleki firma veya bir mesleki firma ağına dahil olan firma, çalışanlarının aşağıdaki durumlar haricinde denetim hizmeti müşterisinin firmasında geçici olarak çalışmasına izin verilmez:

- (a) Bu tür yardım yalnızca kısa bir süre için sağlanır.
- (b) Personel, Bölüm 600'de ve alt bölümleri kapsamında izin verilmeyen güvence dışı hizmetleri sunmamaktadır.
- (c) Personel, yönetim sorumluluklarını üstlenmemektedir ve denetim hizmeti müşterisi, geçici olarak görevlendirilen personelin faaliyetlerinin yönlendirilmesinden ve gözetiminden sorumludur.

BÖLÜM 540**ÇALIŞANLARIN DENETİM MÜŞTERİSİ İLE UZUN SÜRELİ İLİŞKİSİ (ORTAK ROTASYONU DAHİL)****Giriş**

- 540.1 Mesleki firmaların temel ilkelere uymaları, bağımsız olmaları ve bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 120’de belirtilen kavramsal çerçeveyi uygulamaları gerekmektedir.
- 540.2 Bir kişi, uzun bir süre boyunca bir denetim hizmetine dahil olduğunda, yakınlık ve kişisel çıkar tehditleri ortaya çıkabilir. Bu bölüm, bu tür durumlarda kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla ilgili hükümleri ve uygulama hükümlerini ortaya koymaktadır.

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri**Tüm Denetim Hizmeti Müşterileri**

- 540.3 A1 Bir denetim hizmeti müşterisi ve çevresinin anlaşılması, denetim kalitesi için temel teşkil etse de bir kişinin bir denetim ekibi üyesi olarak aşağıdakilerle uzun süreli ilişkisinin bir sonucu olarak bir yakınlık tehdidi oluşabilir:
- (a) Denetim hizmeti müşterisi ve faaliyetleri.
 - (b) Denetim hizmeti müşterisinin üst yönetimi.
 - (c) Mesleki firmanın görüş bildireceği finansal tablolar veya finansal tabloların temelini oluşturan finansal bilgiler.
- 540.3 A2 Bir kişinin uzun süredir var olan bir müşteriyi kaybetme endişesi veya üst yönetimin bir üyesiyle veya yönetimden sorumlu olanlarla yakın kişisel ilişkiyi sürdürme konusundaki çıkarının bir sonucu olarak kişisel çıkar tehdidi oluşabilir. Böyle bir tehdit, kişinin yargısını uygunsuz bir şekilde etkileyebilir.

540.3 A3 Bu tür yakınlık veya kişisel çıkar tehditlerinin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili faktörler şunları içerir:

(a) Kişiyile ilgili olarak:

- Kişinin müşteriyle olan ilişkisinin süresinin toplam uzunluğu (kişinin daha önce başka bir mesleki firmadayken de bu müşteriyle bu tür bir ilişkisi mevcutsa, söz konusu ilişki de bu süreye dahildir).
- Kişinin ne kadar süredir denetim ekibi üyesi olduğu ve sürdürülen görevlerin niteliği.
- Kişinin çalışmasının daha kıdemli personel tarafından yönlendirilme, gözden geçirilme ve denetlenme derecesi.
- Kişinin kıdemine bağlı olarak, örneğin kilit kararlar alarak veya diğer denetim ekibi üyelerinin çalışmalarını yönlendirerek denetimin sonucunu etkileyebilme kabiliyetinin düzeyi.
- Kişinin üst yönetim veya üst yönetimden sorumlu olanlarla kişisel ilişkisinin yakınlığı.
- Kişinin ve üst yönetim veya üst yönetimden sorumlu olanlar arasındaki etkileşimin niteliği, sıklığı ve kapsamı.

(b) Denetim hizmeti müşterisiyle ilgili olarak:

- Müşterinin muhasebe ve finansal raporlama sorunlarının niteliği veya karmaşıklığı ve bunların değişip değişmediği.

- Üst yönetimde veya üst yönetimden sorumlu olanlarda yakın zamanda herhangi bir değişiklik olup olmadığı.
- Müşterinin şirketinde, kişinin üst yönetimle veya üst yönetimden sorumlu olanlarla olabilecek etkileşimlerinin niteliğini, sıklığını ve kapsamını etkileyen herhangi bir yapısal değişiklik olup olmadığı.

540.3 A4 İki veya daha fazla faktörün birleşimi, tehditlerin seviyesini artırabilir veya azaltabilir. Örneğin, bir kişi ile müşterinin üst yönetiminin bir üyesi arasındaki gittikçe yakınlaşan ilişkinin zaman içinde yarattığı yakınlık tehditleri, müşterinin üst yönetimindeki bu üyenin ayrılmasıyla azalacaktır.

540.3 A5 Bir kişinin uzun bir süre boyunca denetim hizmetine dahil olmasının yarattığı yakınlık ve kişisel çıkar tehditlerini ortadan kaldıracak bir eylem örneği, kişiyi denetim ekibinden çıkarmak olabilir.

540.3 A6 Bu tür yakınlık veya kişisel çıkar tehditlerini ele almak için güvenlik önlemi olabilecek eylem örnekleri şunları içerir:

- Kişinin denetim ekibindeki rolünü veya yerine getirdiği görevlerin niteliğini ve kapsamını değiştirmek.
- Kişinin çalışmasını gözden geçiren denetim ekibi üyesi olmayan uygun bir gözden geçiren kişiye sahip olmak.
- Hizmetin, düzenli bağımsız iç ya da dış kalite incelemelerini yapmak.

R540.4 Bir mesleki firma, oluşan tehdit düzeyinin ancak kişinin denetim ekibinden çıkarılarak ölçülebileceğine karar verirse, mesleki firma bir süre kişinin aşağıdakileri yapmasına izin vermez:

- (a) Denetim hizmeti için hizmet ekibinin bir üyesi olmak.

- (b) Denetim hizmetine ilişkin kalite kontrol sağlamak.
- (c) Denetim hizmetinin sonucu üzerinde doğrudan etkiye sahip olmak.

Bu dönem; yakınlık ve kişisel çıkar tehditlerinin ele alınmasına izin verecek yeterli süreye sahip olacaktır. Bir kamu yararını ilgilendiren kuruluş söz konusu olduğunda, R540.5 ila R540.20 arasındaki paragraflar da geçerlidir.

Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluş olan Denetim Müşterileri

R540.5 R540.7–R540.9 paragraflarında belirtilen hükümlere tabi olmak kaydıyla, KAYİK denetimi konusunda, bir kişi kümülatif olarak yedi yıldan (azami denetlenebilir dönem) daha fazla bir süre aşağıdaki görevlerden herhangi birini veya bu tür görevlerin bileşimini üstlenemez:

- (a) Sorumlu ortak.
- (b) Hizmete ilişkin kalite kontrol incelemesinden sorumlu olarak atanan kişi.
- (c) Diğer herhangi bir kilit denetim ortağı rolü.

Azami denetlenebilir dönem sonrasında söz konusu kişi, R540.11– R540.19 paragraflarındaki hükümlere uygun olarak bir “ara verme süresi” geçirir.

R540.6 Azami denetlenebilir dönemin hesaplanmasında, kişi R540.5(a)–(c) paragrafındaki herhangi bir rolü asgari bir süre için üstlenmeyi bırakmadıkça yılların sayımı yeniden başlatılamaz. Söz konusu asgari süre, kişinin bu tür bir katılımı sonlandırmasından hemen önceki yılda hizmet verdiği rolüne uygun olarak, en az R540.11–R540.13 paragrafları uyarınca belirlenen ara verme süresine eşit olan ve birbirini takip eden bir süredir.

- 540.6 A1 Örneğin, dört yıl boyunca hizmet ortağı olarak görev yapmış ve sonraki üç yıl ara vermiş bir kişi, ancak bundan sonra aynı denetim hizmetinde kilit denetçi olarak üç yıl daha görev yapabilir (toplamda kümülatif olarak yedi yıl yapmaktadır). Sonrasında, söz konusu kişi R540.14 paragrafı uyarınca ara verme dönemine tabi olmak zorundadır.
- R540.7** R540.5 paragrafının bir istisnası olarak, denetimin kalitesi açısından görevine devam etmesi özellikle önem arz eden kilit denetim ortaklarının, mesleki firmanın kontrolü dışında oluşan öngörülemeyen şartlardan kaynaklanan ender durumlarda ve üst yönetimden sorumlu olanların mutabakatıyla, bağımsızlığa yönelik tehdit ortadan kaldırılabilirdiği veya kabul edilebilir bir düzeye indirilebilirdiği sürece ilave bir yıl daha kilit denetim ortağı olarak görev yapmalarına izin verilmektedir.
- 540.7 A1 Örneğin, kilit denetim ortağı; öngörülemeyen sebepler nedeniyle gerekli rotasyonun mümkün olmadığı durumlarda (gelecek hizmet ortağının yaşadığı ciddi bir sağlık sorunu gibi), denetim ekibinde üstlendiği bu rolde ilave bir yıl daha kalabilir. Bu tür durumlar mesleki firmayı, üst yönetimden sorumlu olanlarla planlanan rotasyonu neden gerçekleştiremediğine ilişkin sebepleri ve oluşan herhangi bir tehdidi azaltacak herhangi bir önleme ihtiyacı olup olmadığını müzakere etme durumuna getirecektir.
- R540.8** Bir denetim hizmeti müşterisinin KAYİK haline gelmesi durumunda, rotasyonun zamanlamasını belirlerken mesleki firma, KAYİK olmadan önce kişinin bu müşteriye kilit denetim ortağı olarak hizmet verdiği sürenin uzunluğunu dikkate alır. Eğer müşteri KAYİK ise, kişi kilit denetim ortağı olarak, denetim hizmeti müşterisinde kümülatif olarak beş yıllık bir süre ya da daha az yıl hizmet etmişse, kişinin hizmetten rotasyona tabi olmadan önce bu kapasite ile hizmet etmeye devam edebileceği yıl sayısı, yedi yıldan, hizmet verilmiş yıl sayısının çıkarılmasıdır. R540.5 pa-

ragrafının bir istisnası olarak, müşteri KAYİK haline geldiğinde, kişinin denetim hizmeti müşterisine kilit denetim ortağı olarak hizmet vermiş olduğu süre, kümülatif olarak altı yıl veya daha fazla ise, bu kişi rotasyona tabi tutularak söz konusu hizmetten ayrılmadan önce üst yönetimden sorumlu olanların mutabakatıyla azami iki yıl daha aynı sıfatla hizmet vermeye devam edebilir.

R540.9 Bir mesleki firma, bir KAYİK denetiminde kilit denetim ortağı olarak hizmet verecek gerekli bilgi ve deneyime sahip yalnızca birkaç kişiye sahipse, kilit denetim ortaklarının rotasyonu mümkün olmayabilir. R540.5 paragrafına bir istisna olarak, ilgili yargı alanındaki bağımsız bir düzenleyici kurum, bu tür durumlarda ortak rotasyonundan muafiyet sağladıysa, bu muafiyet uyarınca bir kişi yedi yıldan fazla bir süre kilit denetim ortağı olarak kalabilir. Bu durum, kilit denetim ortağının rotasyondan muaf tutulabileceği sürenin uzunluğu veya düzenli bir bağımsız dış gözden geçirme gibi bağımsız düzenleyici kurumun uygulanacak diğer şartları belirlemiş olması koşuluyla sağlanır.

Bekleme Süresine İlişkin Diğer Hususlar

R540.10 Bir kişinin bir denetim hizmeti ile uzun süreli ilişkisinin yarattığı tehditleri değerlendirirken, mesleki firma, kişinin kilit denetim ortağı olmadan önce üstlendiği rollere ve denetim hizmetiyle olan ilişkisinin uzunluğuna özel bir önem verecektir.

540.10 A1 Kavramsal çerçeveyi uygularken denetim şirketinin, kilit denetçi olan bir kişinin kilit denetçi olarak yedi yıldan daha kısa bir süre hizmet vermiş olmasına rağmen söz konusu pozisyonda devam etmesinin uygun olmadığına karar verdiği durumlar olabilir.

Hizmete Ara Verme Süresi

R540.11 Kişi, kümülatif yedi yıl boyunca hizmet ortağı olarak hareket etmişse, hizmete ara verme süresi birbirini izleyen beş yıl olacaktır.

R540.12 Kişi, hizmetin kalitesine yönelik gözden geçirmeden sorumlu olarak atandığında ve bu sıfatla kümülatif olarak yedi yıl görev yaptığında, hizmete ara verme süresi, birbirini takip eden üç yıl olmalıdır.

R540.13 Kişinin R540.11 ve R540.12 paragraflarında düzenlenen sıfatlardan farklı bir kilit denetim ortağı rolünde kümülatif olarak yedi yıl görev yapması durumunda, hizmete ara verme süresi, birbirini takip eden iki yıl olmalıdır.

Birden fazla kilit denetim ortağı rolünde hizmet verilmesi

R540.14 Kişinin, birden fazla kilit denetim ortağı rolünde görev alması ve hizmet ortağı sıfatıyla kümülatif olarak dört veya daha fazla yıl hizmet vermesi durumunda, hizmete ara verme süresi birbirini takip eden beş yıl olmalıdır.

R540.15 R540.16 (a) paragrafında belirtilen hükümlere tabi olmak kaydıyla kişinin birden fazla kilit denetim ortağı rolünde görev alması ve hizmetin kalitesine yönelik gözden geçirmeden sorumlu hizmet ortağı sıfatıyla kümülatif olarak dört veya daha fazla yıl hizmet vermesi durumunda, hizmete ara verme süresi birbirini takip eden üç yıl olmalıdır.

R540.16 Kişinin, çalışma süresi boyunca kümülatif olarak dört veya daha fazla yıl hizmet ortağı ve hizmetin kalitesine yönelik gözden geçirme rollerinin bileşimi şeklinde görev alması durumunda, hizmete ara verme süresi;

- (a) Paragraf R540.15'e bir istisna olarak, kişinin üç veya daha fazla yıldır hizmet ortağı olduğu durumda, birbirini takip eden beş yıl olmalıdır veya
- (b) Diğer herhangi bir bileşimde birbirini takip eden üç yıl olmalıdır.

R540.17 Kişinin, R540.14–R540.16 paragraflarında belirtilenlerden farklı birden fazla kilit denetim ortağı rolünde görev alması durumunda, hizmete ara verme süresi birbirini takip eden iki yıl olmalıdır.

Önceki Bir Mesleki Firmada Hizmet

R540.18 Kişinin, A540.5 paragrafında düzenlenen kilit denetim ortağı olduğu yıl sayısının belirlenmesinde, ilişkinin süresi -ilgili hallerde- söz konusu kişinin bu işte kilit denetim ortağı olarak daha önceki mesleki firmada geçirdiği süreyi de içerir.

Mevzuatla Belirlenen Hizmete Daha Kısa Ara Verme Süresi

R540.19 Düzenleyici otoritenin (veya düzenleyici otorite tarafından yetkilendirilmiş ya da kabul edilmiş bir meslek örgütü) mesleki hizmeti sunacak ortak için birbirini takip eden beş yıldan daha kısa bir ara verme süresi belirlemesi durumunda, uygulanabilir.

Azami dönemin yedi yılı aşmaması koşuluyla, belirlenen süre veya üç yıldan daha uzun olan süre, R540.11, R540.14 ve R540.16(a) paragraflarında belirlenen birbirini takip eden beş yıllık ara verme süresi yerine kullanılabilir.

Hizmete Ara Verme Süresi Boyunca Faaliyetlerdeki Kısıtlamalar

R540.20 İlgili hizmete ara verme süresi boyunca kişi:

- (a) Hizmet ekibi üyesi olamaz veya denetim hizmeti için kalite kontrol sağlayamaz.
- (b) Denetim hizmetini etkileyen teknik veya sektöre özgü konular, işlemler veya olaylar hakkında hizmet ekibine veya müşteriye danışamaz (üstlenilen işlemlerle sınırlı hizmet ekibi ile yapılan görüşmeler veya kişinin çalışma süresinin son yılında varılan sonuçların denetimle ilgili kaldığı durumlar dışında).

- (c) Denetim hizmeti müşterisine mesleki firma veya bir mesleki firma ağına dahil olan firma tarafından sağlanan mesleki hizmetlerin yönetilmesinden veya koordine edilmesinden veya denetim hizmeti müşterisi ile mesleki firma veya bir mesleki firma ağına dahil olan firma ilişkisinin denetlenmesinden sorumlu olamaz.
- (d) Güvence dışı hizmetlerin sağlanması da dahil olmak üzere, denetim hizmeti müşterisiyle ilgili olarak yukarıda belirtilmeyen ve kişinin aşağıdakilerle sonuçlanmasına neden olacak diğer herhangi bir rol veya faaliyeti üstlenemez.
 - (i) Üst yönetim veya üst yönetimden sorumlu olanlarla önemli derecede etkileşim halinde olmak.
 - (ii) Denetim hizmetinin sonucuna doğrudan etkide bulunmak.

540.20 A1 R540.20 paragrafındaki hükümler, kişinin mesleki firma veya bir mesleki firma ağına dahil olan firma- mesleki firmanın kıdemli ortağı veya yönetici ortağı (genel müdürü veya eş değeri) gibi liderlik rolü üstlenmesini engellemeyi amaçlamamaktadır.

BÖLÜM 600

DENETİM MÜŞTERİSİNE GÜVENCE DIŞI HİZMETLERİN SAĞLANMASI

Giriş

- 600.1 Mesleki firmaların temel ilkelere uymaları, bağımsız olmaları ve bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 120’de belirtilen kavramsal çerçeveyi uygulamaları gerekmektedir.
- 600.2 Mesleki firmalar veya bir mesleki firma ağına dahil olan firma; denetim hizmeti müşterilerine, becerileri ve uzmanlıkları ile tutarlı bir dizi güvence dışı hizmet sağlayabilir. Denetim müşterilerine güvence dışı hizmetler sağlamak, temel ilkelere uyuma ve bağımsızlığa yönelik tehditler oluşturabilir.
- 600.3 Bu bölüm, denetim hizmeti müşterilerine güvence dışı hizmetler sağlarken bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla ilgili hükümleri ve uygulama hükümlerini ortaya koymaktadır. Aşağıdaki alt bölümler, bir mesleki firma veya bir mesleki firma ağına dahil olan firma, denetim hizmeti müşterilerine belirli güvence dışı hizmetler sağladığında ve bunun sonucunda ortaya çıkabilecek tehdit türlerini gösterdiğinde ilgili özel hükümleri ve uygulama hükümlerini ortaya koymaktadır. Alt bölümlerden bazıları, bir mesleki firmanın veya bir mesleki firma ağına dahil olan firmanın, belirli durumlarda bir denetim hizmeti müşterisine belirli hizmetleri sağlamasını açıkça yasaklayan hükümleri içerir. Çünkü oluşturulan tehditler koruma önlemleri uygulanarak ele alınamaz.

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Genel

R600.4 Mesleki firma veya bir mesleki firma ağına dahil olan firma, denetim müşterisine güvence dışı hizmet vermek üzere hizmeti kabul etmeden önce, bu tür bir hizmet vermenin bağımsızlığa yönelik tehdit oluşturup oluşturmayacağı dikkate alınacaktır.

600.4 A1 Bu bölümdeki hükümler ve uygulama hükümleri, mesleki firmasının belirli güvence dışı hizmet türlerini ve bir mesleki firma veya bir mesleki firma ağına dahil olan firma, bir denetim müşterisine güvence dışı hizmetler sağlaması durumunda ortaya çıkabilecek ilgili tehditleri analiz etmesine yardımcı olur.

600.4 A2 Yeni iş uygulamaları, finansal piyasaların evrimi ve bilgi teknolojisindeki değişiklikler, bir denetim hizmeti müşterisine sağlanabilecek güvence dışı hizmetlerin her şeyi kapsayan bir listesinin hazırlanmasını imkânsız kılan gelişmeler arasındadır. Sonuç olarak, Etik Kurallar, bir denetim hizmeti müşterisine sağlanabilecek tüm güvence dışı hizmetlerin kapsamlı bir listesini içermez.

Tehditleri Değerlendirmek

600.5 A1 Bir denetim hizmeti müşterisine güvence dışı bir hizmet sunulmasıyla oluşturulan tehdit düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili faktörler şunları içerir:

- Hizmetin niteliği, kapsamı ve amacı.
- Denetimin hizmetinin sonucuna duyulacak güven derecesi.
- Hizmetin verildiği yasal ve düzenleyici ortam.

- Hizmetin sonucunun, mesleki firmanın görüş bildireceği finansal tablolara yansıtılan konuları etkileyip etkilemeyeceği ve etkiliyorsa:
 - o Hizmetin sonucunun finansal tablolar üzerinde sahip olacağı maddi etkinin kapsamı,
 - o Finansal tablolarda yansıtılan bu konular için uygun tutarların veya işlemlerin belirlenmesinde yer alan subjektifliğin derecesi.
- Sağlanan hizmet türüne göre müşterinin yönetiminin ve çalışanlarının uzmanlık düzeyi.
- Önemli muhakeme konularının belirlenmesine müşterinin katılımının kapsamı.
- Hizmetin, varsa, müşterinin önemli bir bölümünü oluşturan bilgileri üreten sistemler üzerindeki etkisinin niteliği ve kapsamı:
 - o Mesleki firmanın görüş bildireceği muhasebe kayıtları veya finansal tablolar.
 - o Finansal raporlama üzerinde yapılan iç kontroller.
- Müşterinin kamu yararını ilgilendiren bir kuruluş olup olmadığı. Örneğin, bir kamu yararını ilgilendiren kuruluş olan denetim hizmeti müşterisine güvence dışı hizmet sunulması, daha yüksek bir tehdit seviyesi olarak algılanabilir.

600.5 A2 601'den 610'a kadar olan alt bölümler, bu alt bölümlerde belirtilen güvence dışı hizmetlerin sağlanmasıyla oluşturulan tehdit seviyesinin değerlendirilmesiyle ilgili ek faktörlerin örneklerini içerir.

Finansal Tablolara Göre Önemlilik

600.5 A3 601 ila 610 arasındaki alt bölümler, denetim hizmeti müşterisinin finansal tablolarıyla ilgili öneme atıfta bulunur. Bir denetimle ilgili önem kavramı, ISA 320’te, Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önem ve ISRE 2400’te (Revize), Tarihi Finansal Tabloların Sınırlı Bağımsız Denetimi bir incelemeyle ilgili olarak ele alınmaktadır. Önemin belirlenmesi, mesleki muhakemenin kullanılmasını içerir ve hem nicel hem de nitel faktörlerden etkilenir. Ayrıca, kullanıcıların finansal bilgi ihtiyaçlarının algılanmasından da etkilenir.

Aynı Denetim Hizmeti Müşterisine Sağlanan Birden Fazla Güvence Dışı Hizmet

600.5 A4 Bir mesleki firma veya bir mesleki firma ağına dahil olan firma, bir denetim hizmeti müşterisine birden fazla güvence dışı hizmet sağlayabilir. Bu koşullarda, bu hizmetlerin sağlanmasıyla yaratılan tehditlerin birleşmiş etkisinin değerlendirilmesi, mesleki firmanın tehdit değerlendirmesi ile ilgilidir.

Tehditleri Ele Alma

600.6 A1 601 ila 610 alt bölümleri, tehditler kabul edilebilir düzeyde olmadığında bu güvence dışı hizmetlerin sağlanmasıyla oluşturulan bağımsızlığa yönelik tehditleri ele alabilecek önlemler de dahil eylem örneklerini içerir. Bu örnekler kapsamlı örnekler değildir.

600.6 A2 Bazı alt bölümler, bir mesleki firma veya bir mesleki firma ağına dahil olan firmanın belirli durumlarda bir denetim hizmeti müşterisine belirli hizmetleri sağlamasını açıkça yasaklayan gereklilikleri içerir; çünkü oluşturulan tehditler koruma önlemleri uygulanarak ele alınamaz.

600.6 A3 120.10 A2 Paragrafı, önlemlerin bir açıklamasını içerir. Denetim hizmeti müşterilerine güvence dışı hizmetlerin sağlanmasıyla ilgili olarak, güvenceler, bağımsızlık tehditlerini etkin bir şekilde kabul edilebilir bir düzeye indirmek için mesleki firmanın aldığı, tek başına veya bir arada yapılan eylemlerdir. Bazı durumlarda, bir denetim hizmeti müşterisine güvence dışı hizmet sağlanarak bir tehdit oluşturulduğunda, önlem alınmayabilir. Bu tür durumlarda, Bölüm 120’de belirtilen kavramsal çerçevenin uygulanması, mesleki firmanın güvence dışı hizmeti veya denetim hizmetini reddetmesini veya sona erdirmesini gerektirir.

Yönetim Sorumluluklarının Üstlenilmesinin Yasaklanması

R600.7 Bir mesleki firma veya bir mesleki firma ağına dahil olan firma, denetim hizmeti müşterisi için bir yönetim sorumluluğunu üstlenmeyecektir.

600.7 A1 Yönetim sorumlulukları; beşerî, finansal, teknolojik, fiziksel ve maddi olmayan varlıkların alım, konumlandırma ve kontrolü ile ilgili kararlar alma da dahil bir işletmeyi denetlemeyi, önderlik etmeyi ve yönlendirmeyi kapsar.

600.7 A2 Bir denetim hizmeti müşterisine güvence dışı bir hizmet sağlamak, eğer mesleki firma veya bir mesleki firma ağına dahil olan firma, hizmeti yerine getirirken bir yönetim sorumluluğunu üstlenirse, kendi kendini denetleme ve kişisel çıkar tehdidi oluşturur. Bir yönetim sorumluluğunu üstlenmek de bir yakınlık ve taraf tutma tehdidi oluşturabilir; çünkü mesleki firma veya bir mesleki firma ağına dahil olan firma, yönetimin görüşleri ve çıkarlarıyla çok yakından uyumlu hale gelir.

600.7 A3 Bir faaliyetin yönetim sorumluluğu olup olmadığının belirlenmesi, koşullara bağlıdır ve mesleki muhakemenin kullanılmasını gerektirir. Yönetim sorumluluğu olarak kabul edilebilecek faaliyetlere örnekler aşağıdakileri içerir:

- Politikaları ve stratejik yönü belirlemek.
- Personel işe almak ve işten çıkarmak.
- Çalışanların işletme için yaptıkları işle ilgili olarak onların eylemlerini yönetmek ve sorumluluk almak.
- İşlemleri onaylamak.
- Banka hesaplarını veya yatırımlarını kontrol etmek veya yönetmek.
- Mesleki firmanın veya bir mesleki firma ağına dahil olan firmanın veya diğer üçüncü tarafların hangi tavsiyelerini uygulayacağına karar vermek.
- Yönetim adına üst yönetimden sorumlu olanlara raporlama yapmak.
- Aşağıdakiler için sorumluluk almak:
 - o Finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesine göre hazırlanması ve gerçeğe uygun sunumu.
 - o İç kontrolün tasarlanması, uygulanması, izlenmesi veya sürdürülmesi.

600.7 A4 Bir denetim müşterisinin yönetimine sorumluluklarını yerine getirmede yardımcı olacak tavsiye ve öneriler sunmak, yönetim sorumluluğunu üstlenmek anlamına gelmez. (Bakınız: Par: R600.7 ve 600.7 A3 arası).

R600.8 Denetim hizmeti müşterisine herhangi bir güvence dışı hizmet sağlarken bir yönetim sorumluluğu üstlenmekten kaçınmak için, mesleki firma, müşteri yönetiminin, yönetimin uygun sorumluluğu olan tüm yargıları ve kararları aldığından emin olacaktır. Bu durum; müşteri yönetiminin aşağıdakileri yaptığını gösterir:

- (a) Müşterinin kararlarından her zaman sorumlu olacak ve hizmetleri denetleyecek uygun beceri, bilgi ve deneyime sahip bir kişiyi belirler. Üst yönetimden böyle bir kişinin aşağıdaki hususları anlıyor olması tercih edilir.
 - (i) Hizmetlerin amacı, niteliği ve sonuçları,
 - (ii) İlgili müşteri ve mesleki firma veya bir mesleki firma ağına dahil olan firmanın sorumlulukları.

Ancak, kişinin hizmet vermesi için uzmanlığa sahip olması gerekli değildir.

- (b) Hizmetlerin gözetimini sağlamak ve müşterinin amacı doğrultusunda verilen hizmetin sonuçlarının yeterliliğini değerlendirmek.
- (c) Verilen hizmetlerin sonuçlarından kaynaklanan eylemlerin sorumluluğunu kabul etmek.

Sonradan Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluş Olan Denetim Müşterisine Güvence Dışı Hizmetler Sağlama

R600.9 Aşağıdaki durumlar haricinde, bir mesleki firma veya bir mesleki firma ağına dahil olan firma tarafından bir denetim hizmeti müşterisine şu anda veya daha önce sağlanan güvence dışı hizmet, müşteri kamu yararını ilgilendiren bir kuruluş haline geldiğinde mesleki firmanın bağımsızlığını tehlikeye atar:

- (a) Kamu yararını ilgilendiren bir kuruluş olmayan denetim hizmeti müşterisine, daha önceden verilmiş güvence dışı hizmet bu bölümdeki şartlarla uyumluysa,
- (b) Bu bölüm altında kamu yararını ilgilendiren bir kuruluş olan denetim hizmeti müşterisine sunulmasına izin verilmeyen mevcut güvence dışı hizmetler, müşterinin kamu

yararını ilgilendiren bir kuruluş olmasından önce ya da mümkün olduğunca çabuk sonlandırılırsa,

- (c) Mesleki firma, yaratılan ve kabul edilebilir düzeyde olmayan tehditleri ele alıyorsa.

Belirli İlişkili İşletmelerle İlgili Değişiklikler

R600.10 Bu Bölüm, mesleki firmaların ve bir mesleki firma ağına dahil olan firmanın, yönetim sorumluluklarını üstlenmesini veya denetim hizmeti müşterilerine belirli güvence dışı hizmetler sağlama-sını yasaklayan hükümleri içerir. Bu hükümlere bir istisna olarak, bir mesleki firma veya bir mesleki firma ağına dahil olan firma, yönetim sorumluluklarını üstlenebilir veya aksi takdirde mesleki firmanın finansal tabloları hakkında mesleki firmanın görüş bildireceği müşterinin aşağıdaki ilgili işletmelerine yasaklanacak belirli güvence dışı hizmetler sağlayabilir:

- (a) Müşteri üzerinde doğrudan veya dolaylı kontrole sahip olan işletme.
- (b) Eğer ki bu işletme müşteri üzerinde önemli bir etkiye sahipse ve müşterideki çıkar söz konusu bir işletme için önemli ise müşteride doğrudan bir finansal çıkarı bulunan işletme.
- (c) Müşteriyle ortak kontrol altında olan bir işletme.

Aşağıdaki tüm koşulların karşılanması şartıyla yukarıdaki tüm durumlar geçerlidir:

- (i) Mesleki firma veya bir mesleki firma ağına dahil olan firma, ilgili işletmenin finansal tabloları hakkında bir görüş bildirmez.
- (ii) Mesleki firma veya bir mesleki firma ağına dahil olan firma, mesleki firmanın finansal tabloları hak-

kında görüş bildireceği kuruluş için doğrudan veya dolaylı olarak bir yönetim sorumluluğu üstlenmez.

- (iii) Hizmetler, hizmetlerin sonuçları denetim prosedürlerine tabi olmayacağından kendi kendini denetleme tehdidi oluşturmaz,
- (iv) Mesleki firma, kabul edilebilir düzeyde olmayan bu tür hizmetleri sunarak oluşturulan diğer tehditleri de ele alır.

ALT BÖLÜM 601 - MUHASEBE VE DEFTER TUTMA HİZMETLERİ

Giriş

- 601.1 Bir denetim hizmeti müşterisine muhasebe ve defter tutma hizmetleri sağlamak, kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilir.
- 601.2 Bu alt bölümdeki özel gerekliliklere ve uygulama materyaline ek olarak, 600.1 ila R600.10 paragraflarındaki gereklilikler ve uygulama materyalleri, bir denetim hizmeti müşterisine muhasebe ve defter tutma hizmetleri sağlarken kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla ilgilidir. Bu alt bölüm, bazı durumlarda mesleki firmaların ve bir mesleki firma ağına dahil olan firmaların denetim hizmeti müşterilerine belirli muhasebe ve defter tutma hizmetlerini sağlamasını yasaklayan hükümleri içerir; çünkü oluşan tehditler koruma önlemleri uygulanarak değerlendirilmez.

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Tüm Denetim Hizmeti Müşterileri

- 601.3 A1 Muhasebe ve defter tutma hizmetleri, aşağıdakileri içeren geniş bir hizmet yelpazesinden oluşur:
- Muhasebe kayıtları ve finansal tabloların hazırlanması.

- İşlemleri kaydetme.
- Bordro hizmetleri.

601.3 A2 Yönetim, finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesine göre hazırlanması ve gerçeğe uygun sunumundan sorumludur. Bu sorumluluklar şunlardır:

- Muhasebe politikalarının ve bu politikalar bünyesinde muhasebe uygulamalarının belirlenmesi.
- Bir işlemin gerçekleştiğini kanıtlayan, elektronik veya başka bir formatta olan kaynakların belgelerini hazırlamak, değiştirmek veya veriler oluşturmak. Buna örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:
 - o Satın alma siparişleri.
 - o Bordro zaman kayıtları.
 - o Müşteri siparişleri.
- Yevmiye kayıtlarının oluşturulması veya değiştirilmesi.
- Yapılan işlemlerin hesap sınıflandırmalarının belirlenmesi veya onaylanması.

601.3 A3 Denetim süreci, mesleki firma ile denetim hizmeti müşterisinin yönetimi arasında aşağıdakileri içerebilecek bir diyalog gerektirir:

- Muhasebe standartlarını veya politikalarını ve finansal tablo açıklama yükümlülüklerini uygulamak.
- Finans ve muhasebe kontrolünün uygunluğunun ve belirtilen varlık ve yükümlülük tutarlarının belirlenmesinde kullanılan yöntemleri değerlendirmek.
- Yevmiye kayıtlarını düzeltmeyi önermek.

Bu faaliyetler, denetim sürecinin normal bir parçası olarak kabul edilir ve müşteri muhasebe kayıtlarının ve finansal tabloların hazırlanmasında kararlar almaktan sorumlu olduğu sürece bu faaliyetler genellikle tehdit oluşturmaz.

601.3 A4 Benzer şekilde müşteri; hesap mutabakatı sorunlarının çözülmesi veya düzenleyici raporlama için bilgileri analiz etme ve toplama gibi konularda teknik yardım talep edebilir. Ayrıca müşteri, mevcut finansal tabloların bir finansal raporlama çerçevesinden diğerine dönüştürülmesi gibi muhasebe konularında teknik tavsiye isteyebilir. Örnekler şunlardır:

- Grubun muhasebe politikalarına uymak.
- Uluslararası Finansal Raporlama Standartları gibi farklı bir finansal raporlama çerçevesine geçmek.

Mesleki firma ve bir mesleki firma ağına dahil olan firmanın müşteri için bir yönetim sorumluluğu üstlenmemesi koşuluyla, bu tür hizmetler genellikle tehdit oluşturmaz.

Rutin veya Mekanik –Dijital Yapılan Muhasebe ve Defter Tutma Hizmetleri

601.4 A1 Doğası gereği rutin mekanik nitelikte olan muhasebe ve defter tutma hizmetleri ya çok az mesleki muhakeme gerektirir ya da hiç gerektirmez. Bu hizmetlere örnekler aşağıdaki gibidir:

- Müşteri tarafından alınan verilere dayalı olarak maaş bordrosu hesaplamaları veya raporların, müşteri tarafından onaylanıp ödenmesi için hazırlanması.
- Müşterinin uygun hesap sınıflandırmasını belirlediği veya onayladığı, elektrik faturası gibi kaynak dokümanlardan ve verilerden tutarların kolayca belirlenebildiği yinelenen işlemlerin kaydedilmesi.

- Müşteri muhasebe politikasını ve kullanma süresini ve artık değer tahminlerini belirlediğinde, sabit kıymetlerdeki amortismanın hesaplanması.
- Müşteri tarafından kodlanan işlemlerin genel muhasebe kayıtlarının yapılması.
- Müşteri onaylı kayıtların mizana işlenmesi.
- Müşteri onaylı mizanındaki bilgilere dayanarak finansal tablolar hazırlanması ve müşteri onaylı kayıtlara dayanarak ilgili notların hazırlanması.

Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluş (KAYİK) Olmayan Denetim Hizmeti Müşterileri

R601.5 Mesleki firma veya bir mesleki firma ağına dahil olan firma, aşağıdaki durumlar haricinde, KAYİK olmayan denetim hizmeti müşterisine, mesleki firmanın görüş bildireceği finansal tabloların veya bu tür finansal tabloların temelini oluşturan finansal bilgilerin hazırlanması dahil, muhasebe ve defter tutma hizmeti sunamaz:

- (a) Hizmetler, rutin veya mekanik niteliktedir ve
- (b) Mesleki firma, kabul edilebilir düzeyde olmayan bu tür hizmetleri sağlayarak yaratılan her türlü tehdidi ele alır.

601.5 A1 Bir denetim hizmeti müşterisine rutin ve makine ile yapılan dijital muhasebe ve defter tutma hizmetleri sağlanırken oluşturulan bir kendi kendini denetleme tehdidine karşı önlem olabilecek eylemlere aşağıdakiler örnek verilebilir:

- Hizmeti sunmak için denetim ekibi üyesi olmayan muhasebe meslek mensuplarından faydalanmak.

- Hizmet sunumuna dahil olmamış uygun bir gözden geçiren kişinin, denetim işini veya sunulan hizmeti gözden geçirmesi.

Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluş Olan Denetim Hizmeti Müşterileri

R601.6 R601.7 paragrafına tabi olarak, mesleki firma veya bir mesleki firma ağına dahil olan firma, aşağıdaki durumlar haricinde, KAYİK olan denetim hizmeti müşterisine, mesleki firmanın görüş bildireceği finansal tabloların veya bu tür finansal tabloların temelini oluşturan finansal bilgilerin hazırlanması dahil, muhasebe ve defter tutma hizmeti sunamaz.

R601.7 R601.6 paragrafının bir istisnası olarak, mesleki firma veya bir mesleki firma ağına dahil olan firma, hizmeti sunan personelin denetim ekibinden olmaması ve aşağıdaki şartların sağlanması koşuluyla, KAYİK olan bir denetim hizmeti müşterisinin birimleri veya ilişkili şirketleri için rutin ve makine ile yapılan dijital muhasebe ve defter tutma hizmetlerini sunabilir:

- (a) Hizmetlerin sunulduğu birimler ya da ilişkili işletmelerin mesleki firmanın görüş bildireceği finansal tablolar için maddi olarak önemsiz olması.
- (b) Konuyla ilgili hizmetin bir bütün olarak birim ya da ilgili işletmenin finansal tabloları için maddi olarak önemsiz olması.

ALT BÖLÜM 602 - İDARİ HİZMETLER

Giriş

- 602.1 Bir denetim hizmeti müşterisine idari hizmetler sağlamak genellikle bir tehdit oluşturmaz.
- 602.2 Bu alt bölümdeki özel uygulama hükümlerine ek olarak, 600.1 ile R600.10 paragraflarındaki hükümler ve uygulama hükümleri, idari hizmetler sağlanırken kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla ilgilidir.

Uygulama Hükümleri

Tüm Denetim Hizmeti Müşterileri

- 602.3 A1 İdari hizmetler, faaliyetlerin normal iş akışı içerisinde rutin veya mekanik görevler ile müşterilere yardım etmeyi içerir. Bu tür hizmetler az da olsa mesleki yargı gerektirmez ve yapısında büro işleri vardır.
- 602.3 A2 İdari hizmetlere aşağıdakiler örnek verilebilir:
- Yazı işleriyle ilgili hizmetler.
 - Müşteri onayı için idari veya yasal formların hazırlanması.
 - Söz konusu beyannamelerin müşterinin talimatlarına uygun bir şekilde sunulması.
 - Yasal dosyalama tarihlerini izlemek ve bu tarihler hakkında denetim hizmeti müşterisine tavsiyede bulunmak.

ALT BÖLÜM 603 - DEĞERLEME HİZMETLERİ

Giriş

- 603.1 Bir denetim hizmeti müşterisine değerlendirme hizmeti sağlamak, kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilir.
- 603.2 Bu alt bölümdeki özel şartlara ve uygulama materyaline ek olarak, 600.1 ile R600.10 paragraflarında yer alan hükümler ve uygulama hükümleri, bir denetim hizmeti müşterisine değerlendirme hizmetleri sunarken kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla ilgilidir. Bu alt bölüm, bazı durumlarda mesleki firmaların ve bir mesleki firma ağına dahil olan firmaların, denetim hizmeti müşterilerine belirli değerlendirme hizmetlerini sunmasını yasaklayan hükümler içerir. Çünkü oluşturulan tehditler koruma önlemleri uygulanarak ele alınamaz.

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Tüm Denetim Hizmeti Müşterileri

- 603.3 A1 Değerleme; bir varlık, borç veya bütün olarak bir işletme için belli bir değer veya değer aralığını hesaplamak amacıyla geleceğe ilişkin gelişmelerle ilgili varsayımların yapılmasını, uygun metodoloji ve tekniklerin uygulanmasını ve bunların kombinasyonunu kapsar.
- 603.3 A2 Eğer bir mesleki firmadan ve bir mesleki firma ağına dahil olan firmadan, 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 604.9'daki hükümler uygulanır.
- 603.3 A3 Bir denetim hizmeti müşterisine güvence dışı bir hizmet sunulmasıyla oluşturulan tehdit düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili faktörler şunlardır:

- Değerleme raporunun kullanımı ve amacı.
- Değerleme raporunun kamuya açıklanıp açıklanmayacağı.
- Değerleme metodolojisi ile diğer önemli yargı konularının belirlenmesi ve onaylanmasına müşterinin dahil olma kapsamı.
- Standart veya yerleşik metodolojileri içeren değerlemeler için işlem kaleminin yapısındaki sübjektiflik düzeyi.
- Değerlemenin, finansal tablolar üzerinde önemli bir etkiye sahip olup olmayacağı.
- Finansal tablolardaki değerlendirme ile ilgili açıklamaların kapsamı ve açıklığı.
- Kapsanan tutarlarda, yapısal olarak, önemli dalgalanmalara yol açabilecek nitelikte gelecekteki olaylara bağlılık derecesi

603.3 A4 Tehditleri ele almak için güvenlik önlemi olabilecek eylem örnekleri şunlardır:

- Hizmeti sunmak için denetim ekibi üyesi olmayan muhasebe meslek mensuplarının kullanılması, kendi kendini denetleme veya taraf tutma tehditlerini ele alabilir.
- Hizmet sunumuna dahil olmamış uygun bir gözden geçirici kişinin, denetim işini veya sunulan hizmeti gözden geçirmesi, kendi kendini denetleme tehdidini ele alabilir.

Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluş Olmayan Denetim Hizmeti Müşterileri

R603.4 Bir meslek firma veya bir mesleki firma ağına dahil olan firma, aşağıdaki durumlarda, kamu yararını ilgilendiren bir kuruluş olmayan bir denetim hizmeti müşterisine bir değerlendirme hizmeti sağlamayacaktır:

- (a) Değerleme, önemli derecede öznellik içerir ve
- (b) Değerlemenin, mesleki firmanın görüş bildireceği finansal tablolar üzerinde önemli bir etkisi olacaktır.

603.4 A1 Bazı değerlemeler, önemli derecede öznellik içermez. Temel varsayımların yasa veya yönetmeliklerle oluşturulduğu veya yaygın olarak kabul edildiği ve kullanılacak teknikler ve metodolojilerin genel kabul görmüş standartlara dayandığı yasa veya yönetmeliklerle öngörüldüğü durumlarda bu durum muhtemeldir. Bu tür durumlarda, iki veya daha fazla tarafça yürütülen bir değerlemenin sonuçlarının maddi olarak farklı olma olasılığı yoktur.

Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluş Olan Denetim Hizmeti Müşterileri

R603.5 Değerlemelerin, mesleki firmanın görüş bildireceği finansal tablolar üzerinde tek başına veya toplu olarak önemli bir etkiye sahip olması durumunda mesleki firma veya bir mesleki firma ağına dahil olan firma, KAYİK olan bir denetim hizmeti müşterisine değerlendirme hizmeti sunamaz.

ALT BÖLÜM 604 - VERGİ HİZMETLERİ

Giriş

- 604.1 Bir denetim hizmeti müşterisine vergi hizmeti sağlamak, kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilir.
- 604.2 Bu alt bölümdeki özel hükümlere ve uygulama hükümlerine ek olarak, 600.1 ile R600.10 paragraflarındaki hükümler ve uygulama hükümleri, bir denetim müşterisine vergi hizmeti sunarken kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla ilgilidir. Bu alt bölüm, bazı durumlarda mesleki firmaların ve bir mesleki firma ağına dahil olan firmaların, denetim hizmeti müşterilerine belirli vergi hizmetlerini sağlamasını yasaklayan hükümleri içerir. Çünkü

ortaya çıkan tehditler koruma önlemleri uygulanarak ele alınmaz.

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Tüm Denetim Hizmeti Müşterileri

604.3 A1 Vergi hizmetleri, aşağıdakiler gibi faaliyetler de dahil olmak üzere geniş bir hizmet yelpazesini kapsar:

- Vergi beyanı hazırlanması,
- Muhasebe kayıtlarının hazırlanması amaçlı vergi hesaplamaları,
- Vergi planlaması ve diğer vergi danışmanlık hizmetleri.
- Değerlemeleri içeren vergi hizmetleri.
- Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde yardım.

Bu alt bölüm, yukarıda ayrı başlıklar altında listelenen her bir vergi hizmeti türünü ele alırken, uygulamada, vergi hizmetlerinin sağlanmasıyla ilgili faaliyetler genellikle birbiriyle ilişkilidir.

604.3 A2 Bir denetim hizmeti müşterisine bir vergi hizmeti sunulmasıyla oluşturulan tehdit düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili faktörler şunlardır:

- Hizmetin belirli özellikleri.
- Müşterinin çalışanlarının vergi uzmanlıklarının düzeyi.
- Vergi otoritelerinin, tartışmalı vergileri değerlendirdiği ve yönettiği sistem ve mesleki firma ve bir mesleki firma ağına dahil olan firmanın bu süreçteki rolü.
- İlgili vergi rejiminin karmaşıklığı ve uygulanmasında gerekli muhakeme derecesi.

Vergi Beyannamesi Hazırlama

Tüm Denetim Hizmeti Müşterileri

604.4 A1 Vergi beyannamesi hazırlama hizmetlerinin sağlanması genellikle bir tehdit oluşturmaz.

604.4 A2 Vergi beyannamesi hazırlama hizmetleri şunları kapsar:

- İlgili vergi makamlarına sunulması gereken (genellikle standart formlarda) ödenmesi gereken vergi tutarı da dahil olmak üzere bilgileri içeren bir taslak hazırlayarak ve derleyerek müşterilere vergi bildirim yükümlülüklerinde yardımcı olmak.
- Önceki dönem işlemlerine ilişkin vergi beyannamelerinin düzeltilmesi hakkında tavsiyelerde bulunmak ve vergi makamlarının ek bilgi ve analiz taleplerine denetim hizmeti müşterisi adına yanıt vermek (örneğin, uygulanan yaklaşıma ilişkin açıklamalar ve teknik destek sağlamak).

604.4 A3 Vergi beyanı hazırlama hizmetleri genellikle tarihi bilgiye dayanır ve prensip olarak emsaller ve yerleşik uygulamaları da içerecek, 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.

Muhasebe kayıtlarının hazırlanması amaçlı vergi hesaplamaları

Tüm Denetim Hizmeti Müşterileri

604.5 A1 Bir denetim hizmeti müşterisi için, daha sonra mesleki firma tarafından denetlenecek olan muhasebe kayıtlarının hazırlanması amacıyla cari ve ertelenmiş vergi borçlarının (veya varlıklarının) hesaplamalarının hazırlanması, kendi kendini denetleme tehdidi oluşturur.

604.5 A2 604.3 A2 paragrafındaki faktörlere ek olarak, bir denetim hizmeti müşterisi için bu tür hesaplamalar yapılırken oluşan tehdidin düzeyinin değerlendirilmesi, hesaplamanın mesleki firmanın görüş bildireceği finansal tablolar üzerinde önemli bir etkisinin olup olmayacağıdır.

Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluş (KAYİK) Olmayan Denetim Hizmeti Müşterileri

604.5 A3 Denetim hizmeti müşterisinin kamu yararını ilgilendiren bir kuruluş olmadığı durumlarda, bu tür bir kendi kendini denetleme tehdidine karşı önlem olabilecek eylemlere örnekler arasında aşağıdakiler yer alır:

- Hizmeti sunmak için denetim ekibi üyesi olmayan muhasebe meslek mensuplarından faydalanmak.
- Hizmet sunumuna dahil olmamış uygun bir gözden geçirci kişinin, denetim işini veya sunulan hizmeti gözden geçirmesi.

Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluş Olan Denetim Hizmeti Müşterileri

R604.6 Mesleki firma veya bir mesleki firma ağına dahil olan firma, KAYİK olan denetim hizmeti müşterisi adına, mesleki firmanın görüş bildireceği finansal tablolar için önemli olan muhasebe kayıtlarının hazırlanması amacıyla cari ve ertelenmiş vergi yükümlülüklerini (veya varlıklarını) hesaplayamaz.

604.6 A1 604.5 A3 paragrafındaki kendi kendini denetleme tehdidinin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler, KAYİK olan denetim hizmeti müşterisi adına, mesleki firmanın görüş bildireceği finansal tablolar için önemsiz olan muhasebe kayıtlarının hazırlanması amacıyla cari ve ertelenmiş vergi yükümlülüklerini (veya varlıklarını) hesaplarken de geçerlidir.

Vergi Planlaması ve Diğer Vergi Danışmanlık Hizmetleri

Tüm Denetim Hizmeti Müşterileri

604.7 A1 Vergi planlaması ve diğer vergi danışmanlığı hizmetlerinin sağlanması, kendi kendini denetleme veya taraf tutma tehdidi oluşturabilir.

604.7 A2 Vergi planlama ya da diğer vergi danışmanlığı hizmetleri, müşteriye işlerin verginin etkin olduğu bir şekilde nasıl yapılacağını göstermek ya da yeni bir vergi yasası ya da düzenlemesinin uygulanması hakkında tavsiyede bulunmak gibi çok geniş bir aralıktaki hizmetlerden oluşur.

604.7 A3 604.3 A2 paragrafına ek olarak, denetim hizmeti müşterilerine vergi planlaması ve diğer vergi danışmanlığı hizmetlerinin sağlanmasıyla oluşturulan kendi kendini denetleme veya taraf tutma tehditlerinin düzeyini değerlendirmeye ilgili faktörler aşağıdaki-leri içerir:

- Finansal tablolara ilişkin vergi danışmanlığı tavsiyesi için uygun uygulamanın belirlenmesine yönelik sübjektifliğin derecesi.
- Vergi uygulamasının, özel bir hükümle desteklenip desteklenmediği ya da aksi takdirde finansal tabloların hazırlanmasından önce vergi otoritesi tarafından ortadan kaldırılıp kaldırılmadığı.

Örneğin, vergi planlaması ve diğer vergi danışmanlık hizmetlerinin bir sonucu olarak sunulan bir tavsiyenin;

- o Vergi idaresi veya diğer bir örnek olay tarafından açıkça desteklenmesi.
- o Yerleşik bir uygulama olması.

- o Vergi kanununda muhtemel bir dayanağa sahip olması.
 - Vergi tavsiyesinin sonucunun finansal tablolar üzerinde sahip olacağı maddi etkinin kapsamı.
 - Vergi danışmanlığının etkinliğinin, finansal tablolardaki muhasebe uygulamasına veya sunumuna bağlı olup olmaması ve ilgili finansal raporlama çerçevesi kapsamında muhasebe uygulamasının veya sunumunun uygunluğu ile ilgili şüphe olup olmaması.
- 604.7 A4 Bu tür tehditlere karşı önlem olabilecek eylem örnekleri şunlardır:
- Hizmeti sunmak için denetim ekibi üyesi olmayan muhasebe meslek mensuplarından faydalanılması kendi kendini denetleme veya taraf tutma tehditlerini ele alabilir.
 - Hizmet sunumuna dahil olmamış uygun bir gözden geçirici kişinin, denetim işini veya sunulan hizmeti gözden geçirmesi, kendi kendini denetleme tehdidini ele alabilir.
 - Vergi makamlarından önceden izin alınması, kendi kendini denetleme veya taraf tutma tehditlerini ele alabilir.

Vergi Danışmanlığının Etkinliğinin Belirli Bir Muhasebe Uygulamasına veya Sunumuna Bağlı Olması

- R604.8** Bir mesleki firma veya bir mesleki firma ağına dahil olan firma; vergi danışmanlığının etkinliği belirli bir muhasebe uygulamasına veya finansal tablolardaki sunuma bağlı olduğunda ve aşağıdaki durumlarda denetim hizmeti müşterisine vergi planlaması ve diğer vergi danışmanlığı hizmetlerini sağlamayacaktır:

- (a) Denetim ekibinin, ilgili muhasebe uygulamalarının ya da sunumun ilgili finansal raporlama çerçevesine göre uygunluğu konusunda makul bir şüphesi olduğunda.
- (b) Vergi tavsiyesinin çıktısı ya da sonuçlarının, firmanın görüş bildireceği finansal tablolar üzerinde önemli bir etkisi olduğunda.

Değerlemeler Dahil Vergi Hizmetleri

Tüm Denetim Hizmeti Müşterileri

- 604.9 A1 Bir denetim hizmeti müşterisine vergi değerlendirme hizmeti sağlamak, kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilir.
- 604.9 A2 Bir mesleki firma veya bir mesleki firma ağına dahil olan firma, değerlendirme sonucunun finansal tablolar üzerinde doğrudan bir etkisinin olmayacağı durumlarda (yani, finansal tablolar yalnızca vergiyle ilgili muhasebe girişlerinden etkilenirse) yalnızca vergiye ilişkin değerlendirme yapabilir. Finansal tablolar üzerindeki etkisinin önemsiz olması veya değerlemenin bir vergi dairesi veya benzeri bir düzenleyici makam tarafından dış incelemeye tabi olması durumunda, bu genellikle tehdit oluşturmaz.
- 604.9 A3 Vergi amaçlı yapılan değerlemenin bu tür bir dış incelemeye tabi tutulmaması ve söz konusu etkinin finansal tablolar için önemli olması durumunda, 604.3 A2 paragrafının yanı sıra, denetim müşterisine söz konusu hizmetlerin sunulması sonucu oluşan kendi kendini denetleme veya taraf tutma tehditlerinin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri kapsar:
- Değerleme metodolojisinin vergi mevzuatı, diğer örnek olaylar veya yerleşik uygulamalar ile desteklenme düzeyi.
 - Değerleme sürecine özgü subjektiflik düzeyi.
 - Altta yatan verinin güvenilirliği ve kapsamı,

- 604.9 A4 Tehditleri ele almak için güvenlik önlemi olabilecek eylemlere örnekler, aşağıdaki gibidir:
- Hizmeti sunmak için denetim ekibi üyesi olmayan muhasebe meslek mensuplarından faydalanılması, kendi kendini denetleme veya taraf tutma tehditlerini ele alabilir.
 - Hizmet sunumuna dahil olmamış uygun bir gözden geçirici kişinin, denetim işini veya sunulan hizmeti gözden geçirmesi, kendi kendini denetleme tehdidini ele alabilir.
 - Vergi makamlarından önceden izin alınması, kendi kendini denetleme veya taraf tutma tehditlerini ele alabilir.
- 604.9 A5 Bir mesleki firma ve bir mesleki firma ağına dahil olan firma, vergi raporlama yükümlülükleri konusunda denetim müşterisine yardımcı olmak için veya değerlemenin sonucunun finansal tablolar üzerinde doğrudan bir etkisi olacağı durumlarda vergi planlaması amaçlarıyla vergi değerlemesi yapabilir. Bu gibi durumlarda, değerlendirme hizmetlerine ilişkin Alt Bölüm 603'te belirtilen hükümler ve uygulama hükümleri geçerlidir.

Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Yardım

Tüm Denetim Hizmeti Müşterileri

- 604.10 A1 Bir denetim hizmeti müşterisine vergi uyuşmazlıklarının çözümünde yardım sağlanması, kendi kendini denetleme veya taraf tutma tehdidi oluşturabilir.
- 604.10 A2 Vergi idaresinin belli bir konuya ilişkin olarak müşterinin itirazlarını reddettiğini müşteriye bildirmesi ve idarenin veya müşterinin konunun karara bağlanması için resmi yollara başvurusu durumunda (örneğin, uzlaşmaya veya mahkemeye gidilmesi), bir vergi uyuşmazlığı doğabilir.

604.10 A3 604.3 A2 paragrafına ek olarak, bir denetim hizmeti müşterisine vergi uyumsuzluklarının çözümünde yardımcı olarak oluşturulan kendi kendini denetleme veya taraf tutma tehditlerinin düzeyini değerlendirmeye ilgili faktörler aşağıdakileri kapsar:

- Uyuşmazlığın çözümünde yönetimin oynadığı rol.
- Uyuşmazlığın sonucunun mesleki firmanın görüş bildireceği finansal tablolar üzerinde hangi boyutta önemli bir etkisinin olacağı.
- Verilen tavsiyenin vergi anlaşmazlığının konusu olup olmadığı.
- Konunun; vergi yasası ya da düzenlemesi, diğer emsaller veya yerleşik uygulamalarla ne derece desteklendiği.
- İşlemlerin kamuya açık olarak yürütülüp yürütülmediği.

604.10 A4 Tehditleri ele almak için güvenlik önlemi olabilecek eylem örnekleri şunları içerir:

- Hizmeti sunmak için denetim ekibi üyesi olmayan muhasebe meslek mensuplarından yararlanmak, kendi kendini denetleme veya taraf tutma tehditlerini ele alabilir.
- Hizmet sunumuna dahil olmamış uygun bir gözden geçiren kişinin, denetim işini veya sunulan hizmeti gözden geçirmesi, kendi kendini denetleme tehdidini ele alabilir.

Savunma Yaparak Vergiyle İlgili Konuların Çözülmesi,

R604.11 Bir mesleki firma veya bir mesleki firma ağına dahil olan firma, aşağıdaki durumlarda bir denetim hizmeti müşterisine vergi uyumsuzluklarının çözümüne yardımcı olmayı içeren vergi hizmetleri sağlamayacaktır:

- (a) Bir vergi sorununun çözümünde bir kamu davası şeklinde ya da mahkeme önünde denetim hizmeti müşterisi için savunma yapmayı gerektiren bir hizmet sunulması durumunda.
- (b) İlgili tutarlar, mesleki firmanın görüş bildireceği finansal tablolar için önemli olduğunda.
- 604.11 A1 Paragraf R604.11, bir mesleki firma ve bir mesleki firma ağına dahil olan firma bir kamu davası şeklinde ya da mahkeme huzurunda görülen meseleyle ilgili olarak devam eden bir danışmanlık görevine sahip olmasını engellemez. Buna örnek olarak aşağıdakiler gösterilebilir:
- Belirli bilgi taleplerine yanıt verilmesi.
 - Gerçekleştirilen çalışma hakkında muhasebe kayıtlarının sağlanması veya tanıklık edilmesi.
 - Konuyla ilgili vergi meselelerini analiz etmede müşteriye yardımcı olunması. 605.11 A2 Neyin “kamu duruşması ya da mahkemeyi” oluşturduğu, o ülkede vergi mahkemelerinin nasıl görüldüğüne bağlıdır.

ALT BÖLÜM 605 - İÇ DENETİM HİZMETLERİ

Giriş

- 605.1 Bir denetim hizmeti müşterisine iç denetim hizmeti sağlamak, kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilir.
- 605.2 Bu alt bölümdeki özel hükümlere ve uygulama hükümlerine ek olarak, 600.1 ile R600.10 paragraflarındaki hükümler ve uygulama hükümlerine, bir denetim müşterisine iç denetim hizmeti sunarken kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla ilgilidir. Bu alt bölüm, bazı durumlarda mesleki firmaların ve bir mesleki firma

ağına dahil olan firmaların denetim hizmeti müşterilerine belirli iç denetim hizmetlerini sağlamasını yasaklayan hükümleri içerir. Çünkü oluşturulan tehditler, koruma önlemleri uygulanarak ele alınamaz.

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Tüm Denetim Hizmeti Müşterileri

605.3 A1 İç denetim hizmetleri, denetim müşterisinin iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesinde denetim müşterisine yardımcı olmayı içerir. İç denetim faaliyetleri aşağıdakilerden oluşabilir:

- İç kontrolün izlenmesi – kontrollerin gözden geçirilmesi, işleyişin izlenmesi ve iyileştirmelerin önerilmesi.
- Finansal bilgilerin ve faaliyete ilişkin bilgilerin incelenmesi:
 - o Finansal bilgilerin ve faaliyete ilişkin bilgileri belirlemek, ölçmek, sınıflandırmak ve raporlamak için kullanılan araçların gözden geçirilmesi.
 - o İşlem, bakiye ve prosedürlerin detaylı bir şekilde test edilmesi dahil, her bir kaleme ilişkin özel incelemeler yapılması.
- İşletmenin finansal olmayan faaliyetleri dahil işletme faaliyetlerinin ekonomiklik, verimlilik ve etkinliğinin incelenmesi.
- Aşağıdakilere olan uyumun gözden geçirilmesi:
 - o Kanunlar, yönetmelikler ve diğer dış yükümlülükler.
 - o Yönetim politikaları, direktifler ve diğer iç yükümlülükler.

605.3 A2 İç denetim faaliyetlerinin kapsamı ve hedefleri çok çeşitlilik gösterir ve işletmenin büyüklüğü ve yapısı ile yönetim ve yönetim-den sorumlu kişilerin yükümlülüklerine bağlıdır.

R605.4 Bir denetim hizmeti müşterisine bir iç denetim hizmeti sunarken, mesleki firma aşağıdakilerden emin olmalıdır:

- (a) Müşteri, tercihen üst yönetim bünyesinde aşağıdakiler için uygun ve yetkin bir kaynak belirler:
 - (i) Her zaman iç denetim faaliyetlerinden sorumlu olmak.
 - (ii) İç kontrolü tasarlama, uygulama, izleme ve sürdürme sorumluluğunu kabul etmek.
- (b) Müşterinin yönetiminin ya da yönetimden 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 hizmetlerinden kaynaklanan hangi tavsiyelerin uygulanacağını değerlendirmesi, belirlemesi ve uygulaması sürecini yönetir.
- (e) Müşterinin yönetiminin, iç denetim faaliyetlerinden kaynaklanan önemli bulgular ve tavsiyeleri yönetimden sorumlu olan kişilere rapor eder.

605.4 A1 Paragraf R600.7, bir mesleki firmanın veya bir mesleki firma ağına dahil olan firmanın, bir yönetim sorumluluğu üstlenmesini engeller. Müşterinin iç denetim faaliyetlerinin ciddi bir bölümünü yapmak, iç denetim hizmetlerini sunan bir mesleki firma veya

bir mesleki firma ağına dahil olan firma personelinin bir yönetim sorumluluğu üstlenmesi ihtimalini artırır.

605.4 A2 Yönetim sorumluluklarını üstlenmeyi içeren iç denetim hizmetlerinin örnekleri şunlardır:

- İç denetim politikaları ya da iç denetim faaliyetlerinin stratejik yönünü belirlemek.
- İşletmenin iç denetim çalışanlarının faaliyetleri için sorumluluk almak ve yönlendirmek.
- İç denetim faaliyetlerinden kaynaklanan hangi tavsiyelerin uygulanacağına karar vermek.
- Yönetim adına, iç denetim faaliyetlerinin sonuçlarını yönetişimden sorumlu olan kişilere rapor etmek.
- Çalışanların veri erişim haklarındaki değişiklikleri inceleme ve kabul etme gibi iç kontrolün bir kısmını oluşturan prosedürleri yerine getirmek.
- İç kontrolü tasarlama, uygulama, izleme ve sürdürme sorumluluğunu almak.
- Mesleki firmanın veya bir mesleki firma ağına dahil olan firmanın, iç denetim işinin kapsamını belirlemeden sorumlu olduğu ve yukarıda belirtilen bir veya daha fazla konuda sorumluluğa sahip olduğu durumlarda, iç denetim fonksiyonunun tamamı ya da önemli bir kısmını oluşturan, dışarıdan temin edilmiş iç denetim hizmetlerini yürütmek.

605.4 A3 Mesleki firmanın, denetim hizmeti için bir iç denetim fonksiyonunu kullandığı durumlarda, Uluslararası Denetim Standartları, prosedürlerin performansının, bu işin uygunluğunu değerlendirmesini gerektirir. Benzer şekilde, bir mesleki firma veya bir mesleki firma ağına dahil olan firma, bir denetim hizmeti müşterisine

iç denetim hizmetleri sağlamak üzere bir görevi kabul ettiğinde, bu hizmetlerin sonuçları, dış denetimin yürütülmesinde kullanılabilir. Bu durum, bir kendi kendini denetleme tehdidi oluşturur; çünkü denetim ekibinin aşağıdakiler olmaksızın denetim hizmetinin amaçları doğrultusunda iç denetim hizmetinin çıktılarını kullanması mümkündür:

- (a) Bu sonuçları uygun şekilde değerlendirmek.
- (b) İç denetim işi, mesleki firmanın üyesi olmayan kişiler tarafından yapıldığı zaman uygulanacak olan mesleki şüphecilik düzeyinin aynısını sergilemek.

605.4 A4 Bu tür bir kendi kendini denetleme tehdidinin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili faktörler şunları kapsar:

- İlgili finansal tablo sayısının önemi.
- Söz konusu finansal tablo sayısı ile ilgili ifadelerin yanlış ifade riski.
- Denetim ekibinin, bir dış denetim süreci de dahil olmak üzere, iç denetim hizmetine sağlayacağı güven derecesi.

605.4 A5 Bu tür bir kendi kendini denetleme tehdidini ele almak için bir önlem olabilecek bir eyleme örnek, hizmeti gerçekleştirmek için denetim ekibi üyesi olmayan meslek mensuplarının kullanılmasıdır.

Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluş Olan Denetim Müşterileri

R605.5 Bir mesleki firma veya bir mesleki firma ağına dahil olan firma, hizmetler aşağıdakilerle ilgiliyse, kamu yararına çalışan bir denetim hizmeti müşterisine iç denetim hizmetleri sağlamayacaktır:

- (a) Finansal raporlama üzerindeki iç kontrollerin önemli bir bölümü,
- (b) Tek başına veya toplu olarak, müşterinin muhasebe kayıtları veya mesleki firmanın görüş bildireceği finansal tabloları için önemli olan bilgileri üreten finansal muhasebe sistemleri,
- (c) Mesleki firmanın görüş bildireceği finansal tablolar için önemli olan, bireysel ya da toplu olan sayılar ya da açıklamalar.

ALT BÖLÜM 606 - BİLGİ TEKNOLOJİSİ SİSTEMLERİ HİZMETLERİ

Giriş

- 606.1 Bir denetim hizmeti müşterisine bilgi teknolojisi sistemleri hizmetleri sağlamak, kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilir.
- 606.2 Bu alt bölümdeki özel hükümlere ve uygulama hükümlerine ek olarak, 600.1 ile R600.10 paragraflarındaki hükümler ve uygulama hükümleri, bir denetim müşterisine BT (bilgi teknolojisi) sistemleri hizmeti sunarken kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla ilgilidir. Bu alt bölüm, bazı durumlarda mesleki firmaların ve bir mesleki firma ağına dahil olan firma denetim hizmeti müşterilerine belirli BT sistemleri hizmetlerini sağlamasını yasaklayan gereksinimleri içerir; çünkü oluşturulan tehditler koruma önlemleri uygulanarak ele alınamaz.

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Tüm Denetim Hizmeti Müşterileri

606.3 A1 BT sistemleri ile ilgili hizmetler, donanım ya da yazılım sistemlerinin tasarımı ya da uygulamasını içerir. BT sistemleri;

- (a) Kaynak verileri toplar.
- (b) Finansal raporlama üzerindeki iç kontrolün bir parçasını oluşturur.
- (c) İlgili açıklamalar da dahil olmak üzere muhasebe kayıtlarını veya finansal tabloları etkileyen bilgiler oluşturur.

Ancak BT sistemleri, denetim hizmeti müşterisinin muhasebe kayıtları veya finansal raporlama veya finansal tablolar üzerindeki iç kontrol ile ilgisi olmayan konuları da içerebilir.

606.3 A2 Paragraf R600.7, bir mesleki firmanın veya bir mesleki firma ağına dahil olan firmanın bir yönetim sorumluluğu üstlenmesini engeller. Denetim hizmeti müşterisine aşağıdaki BT sistemleri hizmetlerinin sağlanması, mesleki firmanın ya da bir mesleki firma ağına dahil olan firmanın personeli, bir yönetim sorumluluğu üstlenmediği sürece genellikle bir tehdit oluşturmaz:

- (a) Finansal raporlama üzerindeki iç kontrolle alakalı olmayan BT sistemlerinin tasarımı ya da uygulamaya konması.
- (b) Muhasebe kayıtları ya da finansal tabloların önemli bir kısmını oluşturan bilgi üretmeyen BT sistemlerinin tasarımı ya da uygulamaya konması.
- (c) Müşteri ihtiyaçlarını karşılamak için gerekli olan kişiselleştirmenin önemli olmaması durumunda, mesleki firma ya da bir mesleki firma ağına dahil olan firma tarafından geliştirilmemiş, “kullanıma hazır” muhasebe ya da finan-

sal bilgi raporlama yazılımlarının uygulamaya konması.

- (d) Başka bir hizmet tedarikçisi ya da müşteri tarafından tasarlanan, uygulamaya konulan ya da yürütülen BT sistemi ile ilgili olarak değerlendirme ve tavsiyede bulunulması.

R606.4 Bir denetim müşterisine BT sistemleri hizmetleri sağlarken, mesleki firma veya bir mesleki firma ağına dahil olan firma, aşağıdakilerden emin olmalıdır:

- (a) Müşterinin, bir iç kontrol sistemini kurma ve izleme sorumluluğunu üstlenmesi.
- (b) 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.
- (c) Sürecin tasarımı ve uygulamaya konmasıyla ilgili olarak tüm yönetim kararlarını müşterinin vermesi.
- (d) Sistemin tasarımı ve uygulamaya konmasının yeterliliğini ve sonuçlarını, müşterinin değerlendirmesi.
- (e) Sistemin (donanım ve yazılım) yürütülmesinden ve sistemin kullandığı veya ürettiği veriden müşterinin sorumlu olması.

606.4 A1 Bir denetim müşterisine BT sistemleri hizmetleri sağlayarak oluşturulan bir kendi kendini teftiş tehdidinin düzeyini değerlendirmeye ilgili faktörler şunları kapsar:

- Hizmetin niteliği.
- BT sistemlerinin doğası ve müşterinin muhasebe kayıtları veya finansal tablolarını ne ölçüde etkilediği veya bunlarla ne ölçüde etkileşime girdiği.

- Denetimin bir parçası olarak belirli BT sistemlerine duyulan güven derecesi.

606.4 A2 Bu tür bir kendi kendini denetleme tehdidini ele almak için önlem olabilecek eyleme örnek, hizmeti gerçekleştirmek için denetim ekibi üyesi olmayan meslek mensuplarının kullanılmasıdır.

Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluş Olan Denetim Müşterileri

R606.5 Bir mesleki firma veya bir mesleki firma ağına dahil olan firma; hizmetlerinin aşağıdaki özelliklere sahip BT sistemlerinin tasarlanması veya uygulanmasını içermesi durumunda, kamu yararına çalışan bir kuruluş olan bir denetim hizmeti müşterisine BT sistemleri hizmetleri sağlamayacaktır:

- (a) Finansal raporlama üzerindeki iç kontrolün önemli bir parçasını oluşturur.
- (b) Mesleki firmanın görüş bildireceği, müşterinin muhasebe kayıtları veya finansal tabloları için önemli olan bilgileri üretir.

ALT BÖLÜM 607 - HUKUKİ İHTİLAFLAR DESTEK HİZMETLERİ

Giriş

607.1 Bir denetim hizmeti müşterisine hukuki ihtilaf destek hizmeti sağlamak, kendi kendini denetim tehdidi oluşturabilir.

607.2 Bu alt bölümdeki uygulama hükümlerine ek olarak, 600.1 ile R600.10 paragraflarındaki hükümler ve uygulama hükümleri, bir denetim müşterisine hukuki ihtilaf destek hizmeti sunarken kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla ilgilidir.

Uygulama Hükümleri

Tüm Denetim Hizmeti Müşterileri

- 607.3 A1 Hukuki ihtilaf destek hizmetleri aşağıdaki gibi çeşitli faaliyetleri içerebilir:
- Belge yönetimi ve alımına yardımcı olmak.
 - Bilirkişi de dahil olmak üzere tanık olarak hareket etmek.
 - Dava veya diğer hukuki ihtilaflar sonucunda alacak veya ödenebilir hale gelebilecek tahmini zararların veya diğer tutarların hesaplanması.
- 607.3 A2 Bir denetim hizmeti müşterisine hukuki ihtilaf destek hizmetleri sağlayarak oluşturulan kendi kendini denetleme veya taraf tutma tehditlerinin düzeyini değerlendirmeye ilgili faktörler şunları içerir:
- Hizmetin sunulduğu yasal ve düzenleyici ortam, örneğin bilirkişinin mahkeme tarafından seçilip seçilmediği
 - Hizmetin niteliği ve özellikleri.
 - Hukuki ihtilaf destek hizmetinin sonucunun, mesleki firmanın görüş bildireceği finansal tablolar üzerinde ne ölçüde önemli bir etkisinin olacağı.
- 607.3 A3 Bu tür bir kendi kendini denetleme veya taraf tutma tehdidini ele almak için bir önlem olabilecek bir eyleme örnek, hizmeti yerine getirmek için denetim ekibi üyesi olmayan bir meslek mensubundan yararlanılmasıdır.
- 607.3 A4 Bir mesleki firma veya bir mesleki firma ağına dahil olan firma, bir denetim hizmeti müşterisine bir hukuki ihtilaf destek hizmeti sağlıyorsa ve hizmet, mesleki firmanın görüş bildireceği finansal tabloları etkileyen zararların veya diğer tutarların tahmin edilme-

sini içeriyorsa, değerlendirme hizmetlerine ilişkin Alt Bölüm 603'te belirtilen hükümler ve uygulama hükümleri geçerlidir.

ALT BÖLÜM 608 - HUKUKİ HİZMETLER

Giriş

- 608.1 Bir denetim hizmeti müşterisine hukuki hizmetler sağlamak, kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilir.
- 608.2 Bu alt bölümdeki özel hükümlere ve uygulama hükümlerine ek olarak, 600.1 ile R600.10 paragraflarındaki hükümler ve uygulama hükümlerine, bir denetim müşterisine hukuki hizmetler sunarken kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla ilgilidir. Bu alt bölüm, bazı durumlarda mesleki firmaların ve bir mesleki firma ağına dahil olan firmaların denetim hizmeti müşterilerine belirli hukuki hizmetler sağlamasını yasaklayan hükümler içerir. Çünkü tehditler koruma önlemleri uygulanarak ele alınamaz.

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Tüm Denetim Hizmeti Müşterileri

- 608.3 A1 Hukuki hizmetler, bunları sunan kişinin aşağıdakilerden birini yapması gereken hizmetler olarak tanımlanır:
- (a) Kanunu uygulamak için gerekli hukuki eğitime sahip olmak.
 - (b) Bu tür hizmetlerin sağlanacağı mahkemelerde avukatlık yapma yetkisine sahip olmak.

Danışman Olarak Görev Almak

- 608.4 A1 Yetki alanına bağlı olarak, hukuki danışmanlık hizmetleri, denetim müşterilerine yönelik hem kurumsal hem de ticari hizmetler

dahil olmak üzere geniş ve çeşitli hizmet alanlarını içerebilir. Buna örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:

- Hizmet desteği.
- Bir işlemin yürütülmesinde bir denetim hizmeti müşterisine destek olmak.
- Birleşmeler ve Devralmalar.
- Bir denetim hizmeti müşterisinin iç hukuk departmanını desteklemek ve yardımcı olmak.
- Hukuki durum tespiti ve yeniden yapılandırma.

608.4 A2 Bir denetim hizmeti müşterisine hukuki danışmanlık hizmetleri sağlayarak oluşturulan kendi kendini denetleme veya taraf tutma tehditlerinin düzeyini değerlendirmeye ilgili faktörler şunları kapsar:

- Müşterinin finansal tablolarıyla ilgili olarak belirli bir konunun önemi.
- Hukuki meselenin karmaşıklığı ve hizmeti sağlamak için gerekli muhakeme derecesi.

608.4 A3 Tehditleri ele almak için güvenlik önlemi olabilecek eylem örnekleri şunları içerir:

- Hizmeti sunmak için denetim ekibi üyesi olmayan muhasebe meslek mensuplarının kullanılması, kendi kendini denetleme veya taraf tutma tehdidini ele alabilir.
- Hizmet sunumuna dahil olmamış uygun bir gözden geçiren kişinin, denetim işini veya sunulan hizmeti gözden geçirmesi, kendi kendini denetleme tehdidini ele alabilir.

Hukuk Müşaviri Olarak Hareket Etmek

R608.5 Mesleki firmanın veya bir mesleki firma ağına dahil olan firmanın ortağı veya çalışanı, mesleki firmanın denetim hizmeti müşterisinin yasal işleri için hukuk müşaviri olarak görev yapmayacaktır.

608.5 A1 Hukuk müşavirliği pozisyonu genellikle bir şirketin yasal işlerinde geniş sorumluluğa sahip bir üst yönetim pozisyonudur.

Taraf Tutma Rolünde Hareket Etmek

R608.6 Bir mesleki firma veya bir mesleki firma ağına dahil olan firma, ilgili tutarların mesleki firmanın görüş bildireceği finansal tablolar için önemli olması durumunda, bir anlaşmazlığın veya hukuki ihtilafın çözümünde denetim hizmeti müşterisi için bir savunucu rolünde hareket etmeyecektir.

608.6 A1 İlgili tutarların mesleki firmanın görüş bildireceği finansal tablolar için önemli olmadığı durumlarda, bir denetim hizmeti müşterisi için bir savunucu rolünde hareket edilirken oluşturulan bir kendi kendini denetleme tehdidine karşı önlem olabilecek eylemlere aşağıdakiler örnek gösterilebilir:

- Hizmeti sunmak için denetim ekibi üyesi olmayan muhasebe meslek mensuplarını kullanmak.
- Hizmet sunumuna dahil olmamış uygun bir gözden geçiren kişinin, denetim işini veya sunulan hizmeti gözden geçirmesi.

ALT BÖLÜM 609 - İSTİHDAM HİZMETLERİ

Giriş

- 609.1 Bir denetim hizmeti müşterisine istihdam hizmetleri sunmak, kişisel çıkar, yakınlık ya da yıldırma tehdidi oluşturabilir.
- 609.2 Bu alt bölümdeki özel hükümlere ve uygulama hükümlerine ek olarak, 600.1 ile R600.10 paragraflarındaki hükümler ve uygulama hükümleri, bir denetim müşterisine istihdam sunarken aynı zamanda kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla ilgilidir. Bu alt bölüm, bazı durumlarda mesleki firmaların ve bir mesleki firma ağına dahil olan firmaların denetim hizmeti müşterilerine istihdam hizmetlerini sunmasını yasaklayan hükümleri içerir. Çünkü oluşturulan tehditler koruma önlemleri uygulanarak ele alınmaz.

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Tüm Denetim Hizmeti Müşterileri

- 609.3 A1 İstihdam hizmetleri aşağıdaki faaliyetleri içerebilir:
- Bir iş tanımının geliştirilmesi.
 - Potansiyel adayları belirlemek ve seçmek için bir süreç geliştirilmesi.
 - Adayların araştırılması.
 - Pozisyon için olası adaylar aşağıdaki şekilde belirlenebilir:
 - o Adayların mesleki niteliklerinin veya yeterliliklerinin gözden geçirilmesi ve pozisyona uygunluklarını belirlenmesi.

- o Muhtemel adayların referans kontrollerinin yürütülmesi.
- o Uygun adaylarla görüşülmesi, seçilmesi ve adayların yetkinliği konusunda tavsiyelerde bulunulması.
- İstihdam şartlarının belirlenmesi ve maaş, çalışma saatleri ve diğer haklar gibi ayrıntıların görüşülmesi.

609.3 A2 Paragraf R600.7, bir mesleki firmanın veya bir mesleki firma ağına dahil olan firmanın bir yönetim sorumluluğu üstlenmesini engeller. Aşağıdaki hizmetlerin sağlanması, mesleki firmanın ya da bir mesleki firma ağına dahil olan firmanın personeli bir yönetim sorumluluğu üstlenmediği sürece genellikle bir tehdit oluşturmaz:

- Başvuruda bulunanların mesleki niteliklerini gözden geçirmek ve pozisyona uygunlukları konusunda tavsiyelerde bulunmak.
- Adaylarla görüşme yapmak ve finansal muhasebe, idari ya da kontrol pozisyonları için adayın yeterlilikleri konusunda öneride bulunmak.

R609.4 Bir mesleki firma veya bir mesleki firma ağına dahil olan firma, bir denetim hizmeti müşterisine istihdam hizmetleri sunduğunda, mesleki firma aşağıdakilerden emin olmalıdır:

- (a) Müşteri, pozisyon için adayın işe alınmasına ilişkin tüm yönetim kararlarını alma sorumluluğunu tercihen üst yönetim bünyesinde yetkin bir çalışana devreder.
- (b) Aşağıdakiler dahil, istihdam süreciyle ilgili tüm yönetim kararlarını müşteri verir:
 - Muhtemel adayların uygunluğunun belirlenmesi ve pozisyona uygun adayların seçilmesi.

- İstihdam koşullarının belirlenmesi ve maaş, çalışma saatleri ve diğer haklar gibi ayrıntıların görüşülmesi.

609.5 A1 Bir denetim hizmeti müşterisine işe alım hizmetleri sağlayarak ortaya çıkan kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehditlerinin düzeyini değerlendirmeye ilgili faktörler şunları içerir:

- İstenilen yardımın niteliği,
- İşe alınacak kişinin rolü.
- Adaylar ile tavsiye veya hizmeti sağlayan mesleki firma arasında var olabilecek her türlü çıkar çatışması veya ilişkiler.

609.5 A2 Bu tür bir kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehdidini ele almak için bir önlem olabilecek bir eyleme, hizmeti yerine getirmek için denetim ekibi üyesi olmayan meslek mensuplarından yararlanılması örnek gösterilebilir.

Yasaklanan İşe Alma Hizmetleri

R609.6 Denetim hizmeti müşterisine işe alım hizmetleri sağlarken, mesleki firma veya bir mesleki firma ağına dahil olan firma müşteri adına müzakereci olarak hareket etmeyecektir.

R609.7 Bir mesleki firma veya bir mesleki firma ağına dahil olan firma, hizmet aşağıdakilerle ilgiliyse, denetim müşterisine işe alım hizmeti sağlamayacaktır:

- (a) Adayları araştırmak,
- (b) Aşağıdaki pozisyonlarla ilgili olarak muhtemel adayların referans kontrollerini yapmak:
 - (i) İşletmenin bir yöneticisi veya yetkilisi,

- (ii) Müşterinin muhasebe kayıtlarının veya mesleki firmanın görüş bildireceği finansal tabloların hazırlanması üzerinde önemli etkiye sahip olacak bir pozisyonda bulunan üst düzey yönetim üyesi.

ALT BÖLÜM 610 - KURUMSAL FİNANSMAN HİZMETLERİ

Giriş

- 610.1 Bir denetim hizmeti müşterisine kurumsal finansman hizmeti sağlamak, kendi kendini denetleme veya taraf tutma tehdidi oluşturabilir.
- 610.2 Bu alt bölümdeki özel hükümlere ve uygulama hükümlerine ek olarak, 600.1 ile R600.10 paragraflarında yer alan hükümler ve uygulama hükümleri, bir denetim hizmeti müşterisine kurumsal finansman hizmeti sunarken kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla ilgilidir. Bu alt bölüm, oluşturulan tehditler; önlemler uygulanarak ele alınmayacağından, mesleki firmaların ve bir mesleki firma ağına dahil olan firmaları bazı durumlarda denetim müşterilerine belirli kurumsal finansman hizmetleri sağlamasını yasaklayan hükümleri içerir.

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Tüm Denetim Hizmeti Müşterileri

- 610.3 A1 Kendi kendini denetleme veya taraf tutma tehdidi oluşturabilecek kurumsal finansman hizmetlerine aşağıdakiler örnek verilebilir:
- Kurumsal stratejiler geliştirmede denetim hizmeti müşterisine yardım etmek.

- Denetim hizmeti müşterisinin muhtemel hedeflerini belirlemek.
- Devir işlemleri hakkında danışmanlık vermek.
- Finansman sağlama konusunda yardım etmek.
- Yapılanma tavsiyesinde bulunmak.
- Bir kurumsal finansman işleminin yapılandırılması veya mesleki firmanın görüş bildireceği finansal tablolarda raporlanacak tutarları doğrudan etkileyecek finans düzenlemeleri hakkında tavsiyelerde bulunmak.

610.3 A2 Bir denetim hizmeti müşterisine kurumsal finansman hizmetleri sağlamanın yarattığı bu tür tehditlerin düzeyini değerlendirmeyeyle ilgili faktörler şunlardır:

- Finansal tablolardaki kurumsal finansman tavsiyesinin çıktı ya da sonuçları için doğru uygulamanın belirlenmesi dahil sübjektifliğin derecesi,
- Etkileme ölçüsü:
 - o Kurumsal finansman tavsiyesinin sonucu, finansal tablolarda kaydedilen tutarları doğrudan etkileyecektir.
 - o Tutarlar finansal tablolar için önemlidir.
- Kurumsal finansman tavsiyesinin etkinliğinin finansal tablolardaki belirli bir muhasebe uygulamaları ya da sunumuna dayanıp dayanmadığı ve ilgili muhasebe uygulamaları ya da sunumun uygunluğunun ilgili finansal raporlama çerçevesine göre olmadığına dair şüphenin olup olmadığı,

610.3 A3 Tehditleri ele almak için güvenlik önlemi olabilecek eylem örnekleri şunlardır:

- Hizmeti sunmak için denetim ekibi üyesi olmayan muhasebe meslek mensuplarının kullanılması, kendi kendini denetleme veya taraf tutma tehditlerini ele alabilir.
- Hizmet sunumuna dahil olmamış uygun bir gözden geçirici kişinin, denetim işini veya sunulan hizmeti gözden geçirmesi, kendi kendini denetleme tehdidini ele alabilir.

Yasaklanan Kurumsal Finansman Hizmetleri

R610.4 Bir mesleki firma veya bir mesleki firma ağına dahil olan firma, denetim hizmeti müşterisine, denetim hizmeti müşterisinin hisselerinin tanıtımını, ticaretini veya üstlenilmesini içeren kurumsal finansman hizmetleri sağlamayacaktır.

R610.5 Bir mesleki firma veya bir mesleki firma ağına dahil olan firma; bu tür bir tavsiyenin etkin olabilmesi için mesleki firmanın görüş bildireceği finansal tablolardaki belirli bir muhasebe uygulamasına veya sunumuna bağlılık olduğu aşağıdaki durumlarda, denetim hizmeti müşterisine kurumsal finans tavsiyesi sağlamayacaktır:

- (a) Denetim ekibinin, ilgili muhasebe uygulamaları ya da sunumun ilgili finansal raporlama çerçevesine göre uygunluğu konusunda makul bir şüphesi olduğunda.
- (b) Kurumsal finans tavsiyesinin çıktısı ya da sonuçlarının, firmanın görüş bildireceği finansal tablolar üzerinde önemli bir etkiye sahip olacağı durumlarda.

BÖLÜM 800

KULLANIM VE DAĞITIMI KONUSUNDA KISITLAMALAR OLAN ÖZEL AMAÇLI FİNANSAL TABLOLARA İLİŞKİN RAPORLAR (DENETİM VE SINIRLI DENETİM HİZMETLERİ)

Giriş

- 800.1 Mesleki firmaların temel ilkelere uymaları, bağımsız olmaları ve bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 120’de belirtilen kavramsal çerçeveyi uygulamaları gerekmektedir.
- 800.2 Bu bölüm, özel amaçlı finansal tablolara ilişkin kullanım ve dağıtım konusunda kısıtlamaları içeren raporlara ilişkin Bölüm 4A’da izin verilen bazı değişiklikleri ortaya koymaktadır. Bu bölümde, paragraf R800.3’te belirtilen durumlarda sınırlı kullanım ve dağıtım raporu düzenlemeye yönelik bir görev, “geçerli denetim hizmeti” olarak anılır.

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Genel

- R800.3** Mesleki firma, özel amaçlı finansal tablolara ilişkin kullanım ve dağıtım konusunda kısıtlamalar içeren bir rapor yayımlamayı düşündüğünde, Bölüm 4A’da yer alan bağımsızlık hükümleri, yalnızca aşağıdakilerin gerçekleşmesi halinde, bu bölümün izin verdiği değişiklikler için uygundur:
- (a) Mesleki firma, hizmetin sağlanmasında uygulanacak değiştirilmiş bağımsızlık hükümleri hakkında raporun hedef kullanıcıları ile iletişim kurar.
 - (b) Raporun hedef kullanıcıları, raporun amacını ve sınırlamalarını anlar ve değişikliklerin uygulanmasını açıkça kabul eder.

- 800.3 A1 Raporun hedef kullanıcıları, doğrudan veya dolaylı olarak hedef kullanıcılar adına hareket etme yetkisine sahip bir temsilci aracılığıyla, görevin niteliğini ve kapsamını belirlemeye katılarak raporun amacını ve sınırlamalarını anlayabilir. Her iki durumda da bu katılım, mesleki firmanın, kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla ilgili koşullar da dahil olmak üzere, bağımsızlık konuları hakkında hedef kullanıcılarla iletişim kurmasına yardımcı olur. Ayrıca, mesleki firmanın, değiştirilmiş bağımsızlık hükümleri konusunda hedef kullanıcıların onayını almasına da olanak tanır.
- R800.4** Hedef kullanıcıların, hizmet koşulları oluşturulduğu sırada, özellikle tanımlanamayan bir kullanıcı sınıfı olması durumunda, mesleki firma daha sonra bu kullanıcıları temsilcileri tarafından kabul edilen değiştirilmiş bağımsızlık gereklilikleri konusunda bilgilendirecektir.
- 800.4 A1 Örneğin, hedef kullanıcıların bir sendikasyon kredisi düzenlemesindeki borç verenler gibi bir kullanıcı sınıfı olması durumunda, mesleki firma, borç verenlerin temsilcisine bir taahhüt mektubunda değiştirilmiş bağımsızlık hükümlerini açıklayabilir. Temsilci daha sonra mesleki firmanın taahhüt mektubunu, mesleki firmanın bu tür kullanıcıları temsilci tarafından kabul edilen değiştirilmiş bağımsızlık hükümlerinden haberdar etme yükümlülüğünü karşılama için borç verenler grubunun üyelerine sunabilir.
- R800.5** Mesleki firma, geçerli bir denetim hizmeti yürüttüğünde, Bölüm 4A'da yapılacak herhangi bir değişiklik, R800.7 ile R800.14 arasındaki paragraflarda belirtilenlerle sınırlı olacaktır. Mesleki firma, yasa veya yönetmelik tarafından finansal tabloların denetiminin gerekli olduğu durumlarda bu değişiklikleri uygulamayacaktır.

R800.6 Mesleki firma, aynı müşteri için kullanım ve dağıtım kısıtlaması içermeyen bir denetim raporu da yayınlarsa, mesleki firma bu denetim hizmetinde Bölüm 4A'yı uygulayacaktır.

Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar

R800.7 Mesleki firma geçerli bir denetim hizmeti yürüttüğünde, mesleki firmanın Bölüm 4A'da belirtilen ve yalnızca kamu yararını ilgilendiren kuruluşların denetim hizmetleri için geçerli olan bağımsızlık gerekliliklerini uygulamasına gerek yoktur.

İlgili İşletmeler

R800.8 Mesleki firma geçerli bir denetim hizmeti yürüttüğünde, Bölüm 4A'daki "denetim hizmeti müşterisi"ne yapılan atıfların ilgili kuruluşları içermesi gerekmez. Ancak, müşteri ile ilişkili işletmesini de kapsayan bir durumun, mesleki firmanın müşterisinden bağımsızlığının değerlendirilmesiyle ilgili olduğunu bilen veya inanan bir denetim ekibi, bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlerken, değerlendirirken ve ele alırken söz konusu ilişkili kuruluşu da dahil eder.

Mesleki Ağ ve Mesleki Firma Ağına Dahil Olan Firmalar

R800.9 Mesleki firma, uygun bir denetim hizmeti yürüttüğünde, Bölüm 4A'da belirtilen mesleki firma ağına dahil olan firmalarla ilgili özel gereksinimlerin uygulanmasına gerek yoktur. Ancak, mesleki firma bağımsızlığa yönelik tehditlerin mesleki firma ağına dahil olan firma çıkarları ve ilişkileri tarafından yaratıldığını biliyorsa veya buna inanmak için nedeni varsa, firma bu tür bir tehdidi değerlendirecek ve ele alacaktır.

Finansal Çıkarlar, Krediler ve Garantiler, Yakın İş İlişkileri ve Aile ve Kişisel İlişkiler

R800.10 Mesleki firma, geçerli bir denetim hizmeti verdiğinde:

- (a) Bölüm 510, 511, 520, 521, 522, 524 ve 525'te belirtilen ilgili hükümler, yalnızca denetim ekibi üyelerine, onların çekirdek aile üyelerine ve uygun olduğu durumlarda, aile yakınlarına uygulanmalıdır.
- (b) Mesleki firma, Bölüm 510, 511, 520, 521, 522, 524 ve 525'te belirtildiği gibi, denetim hizmeti müşterisi ile aşağıdaki denetim ekibi üyeleri arasındaki çıkarlar ve ilişkilerden kaynaklanan bağımsızlığa yönelik tehditleri belirleyecek, değerlendirecek ve ele alacaktır:
 - (i) Teknik veya sektöre özgü sorunlar, işlemler veya olaylar hakkında danışmanlık sağlayanlar.
 - (ii) Hizmete ilişkin kalite kontrol incelemesini gerçekleştirenler de dahil olmak üzere, hizmet için kalite kontrol sağlayanlar.
- (c) Mesleki firma; denetim hizmeti müşterisi ile denetim hizmetinin sonucunu doğrudan etkileyebilecek diğer kişiler arasındaki çıkarlar ve ilişkiler tarafından yaratıldığına inandığı, denetim ekibinin neden olduğu herhangi bir tehdidi değerlendirecek ve ele alacaktır.

800.10 A1 Mesleki firmada denetim işinin sonucunu doğrudan etkileyebilen diğer kişiler, denetim işinin yürütülmesiyle bağlantılı olarak, hizmet ortağının kazancına ilişkin öneride bulunanları veya sırasıyla mesleki firmadaki ilgili hizmet ortağının üzerindeki tüm üst kademedekiler dahil, hizmet ortağının doğrudan yönetim ve/veya gözetiminde çalıştığı üst kademelerdeki kişileri içerir.

R800.11 Mesleki firma, uygun bir denetim hizmeti yürüttüğünde, denetim ekibinin, paragraf R510.4(c) ve (d), R510.5, R510.7 ve 510.10 A5 ve A9'da belirtildiği gibi bu paragraflardan bahsedilen kişilerin, denetim hizmeti müşterisinde sahip olduğu finansal çıkarlardan dolayı oluştuğuna inanması için bir sebep varsa, söz konusu tehdidi değerlendirir ve ele alır.

R800.12 Mesleki firma, geçerli bir denetim hizmeti gerçekleştirdiğinde, A510.4(a), A510.6 ve A510.7 paragraflarında belirtilen hükümleri firmanın çıkarlarına uygularken, denetim hizmeti müşterisinde önemli bir doğrudan veya dolaylı bir finansal çıkara sahip olmayacaktır.

Denetim Hizmeti Müşterisinde İstihdam

R800.13 Mesleki firma, geçerli bir hizmet sözleşmesi yürüttüğünde, 524.3 A1 ila 524.5 A3 paragraflarında belirtilen herhangi bir istihdam ilişkisinin yarattığı tehditleri değerlendirecek ve ele alacaktır.

Güvence Dışı Hizmetlerin Sağlanması

R800.14 Mesleki firmanın geçerli bir denetim hizmeti yürütmesi ve denetim hizmeti müşterisine güvence dışı bir hizmet sağlaması durumunda, mesleki firma, R800.7 ila R800.9 paragraflarına tabi olarak, alt bölümleri de dahil olmak üzere, Bölüm 410 ila 430 ve Bölüm 600'e uyacaktır.

KISIM 4B - DENETİM VE SINIRLI DENETİM DIŞINDA KALAN GÜVENCE DENETİMLERİNDE BAĞIMSIZLIK

	Sayfa
Bölüm 900	Denetim ve Sınırlı Denetim Dışındaki Güvence Hizmetleri için Bağımsızlığa Yönelik Kavramsal Çerçevenin Uygulanması 288
Bölüm 905	Ücretler..... 300
Bölüm 906	Hediye ve Ağırlandırma..... 304
Bölüm 907	Fiili Hukuki İhtilaflar veya Hukuki İhtilaf Tehditleri..... 305
Bölüm 910	Finansal Çıkarlar 307
Bölüm 911	Krediler ve Teminatlar 312
Bölüm 920	İş İlişkileri 315
Bölüm 921	Ailevi ve Kişisel İlişkiler 317
Bölüm 922	Güvence Hizmeti Müşterisine Yakın Zamanda Verilen Hizmetler 322
Bölüm 923	Güvence Hizmeti Müşterisinin Yöneticisi ya da Yetkilisi Olarak Hizmet Verme 324
Bölüm 924	Güvence Hizmeti Müşterisi Tarafından İstihdam 326
Bölüm 940	Personelin Güvence Hizmeti Müşterisi ile Uzun Süreli İlişkisi 329
Bölüm 950	Denetim ve Sınırlı Denetim Müşterileri Dışında Kalan Güvence Hizmeti Müşterilerine Güvence Dışı Hizmetlerin Sunulması 332
Bölüm 990	Kullanımı ve Dağıtımı Konusunda Kısıtlamalar Olan Raporlar (Denetim ve Sınırlı Denetim Dışındaki Güvence Hizmetleri)..... 338

KISIM 4B - DENETİM VE SINIRLI DENETİM DIŞINDA KALAN GÜVENCE DENETİMLERİNDE BAĞIMSIZLIK

BÖLÜM 900

DENETİM VE SINIRLI DENETİM DIŞINDAKİ GÜVENCE HİZMETLERİ İÇİN BAĞIMSIZLIĞA YÖNELİK KAVRAMSAL ÇERÇEVENİN UYGULANMASI

Giriş

Genel

- 900.1 Bu kısım, denetim ve sınırlı denetim hizmetleri dışındaki güvence hizmetleri (bu kısımda “güvence hizmetleri” olarak anılacaktır) için geçerlidir. Bu tip hizmet örnekleri aşağıdakiler gibidir:
- Bir finansal tablonun belirli unsurlarının, hesaplarının veya kalemlerinin denetimi.
 - Bir şirketin temel performans göstergelerine ilişkin performans hizmetleri.
- 900.2 Bu kısımda, “muhasebe meslek mensubu” terimi, serbest çalışan muhasebe meslek mensupları ve onların mesleki firmaları anlamına gelir.
- 900.3 ISQC 1, bir mesleki firmaya, mesleki firmanın kendisinin, personelinin ve uygun olduğu hallerde, bağımsızlık şartlarına tabi olan diğerlerinin, ilgili etik standartların gerektirdiği durumlarda bağımsızlığı sürdürdükleri, makul güvence hizmetlerinin sağlanmasına yönelik tasarlanmış politika ve prosedürler oluşturmayı gerektirmektedir. ISAE’ler, sunulan hizmet düzeyinde mesleki faaliyet ortakları ve hizmet ekipleri için sorumluluklar belirler. Bir mesleki firma içindeki sorumlulukların dağılımı, firmanın büyüklüğüne, yapısına ve faaliyetlerine bağlı olacaktır. Kısım 4B’de geçen hükümlerin çoğu, mesleki firma içindeki bireylerin,

bağımsızlığa yönelik eylemleri için, özel sorumluluklarını tanımlamaz. Bunun yerine, referans kolaylığı için “mesleki firma”ya atıfta bulunur. Mesleki firmalar, ISQC 1 uyarınca bir bireye veya bir grup kişiye (bir güvence ekibine) belirli bir eylem için sorumluluk vermektedir. Ayrıca, bireysel olarak bir muhasebe meslek mensubu, kendi faaliyetleri, çıkarları veya ilişkileri için geçerli olan hükümlere uymaktan sorumlu olmaya devam etmektedir.

900.4 Bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüstlük ilkeleriyle bağlantılıdır. Bağımsızlık ifadesi aşağıdakileri içermektedir:

- (a) Esasta bağımsızlık – Muhasebe meslek mensubunun dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilik içerisinde hareket edebilmesine ilişkin, mesleki yargısını olumsuz etkileyebilecek tesirlerden arınmış olarak görüş/sonuç açıklamasıdır.
- (b) Şekilde bağımsızlık – Mesleki firmanın, muhasebe meslek mensubunun veya güvence ekibi üyesinin, gerekli bilgiye sahip, makul üçüncü taraflarda, dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilikten ödün verdiği izlenimini oluşturabilecek durum ve davranışlardan kaçınmasıdır.

Bu kısımda, bir kişi veya mesleki firmanın “bağımsız” olduğuna dair yapılan atıflar, bireyin veya mesleki firmanın bu kısmın hükümlerine uyduğu anlamına gelir.

900.5 Etik kurallar, güvence hizmetlerini gerçekleştirirken mesleki firmaların temel ilkelere uymalarını ve bağımsız olmalarını gerektirir. Bu kısım, bu tür görevleri yerine getirirken bağımsızlığı sürdürmek için kavramsal çerçevenin nasıl uygulanacağına ilişkin özel gereklilikleri ve uygulama hükümlerini ortaya koymaktadır. Bölüm 120’de belirtilen kavramsal çerçeve, Bölüm 110’da belirtilen temel ilkelere olduğu gibi bağımsızlık için de geçerlidir.

900.6 Bu kısım aşağıdakileri tanımlar:

- (a) Bağımsızlığa yönelik tehditler oluşturan veya oluşturabilecek mesleki faaliyetler, çıkarlar ve ilişkiler dahil olmak üzere, tüm durum ve koşullar.
- (b) Bağımsızlığa yönelik tehditleri ele almak için uygun olabilecek güvenlik önlemleri dahil olası faaliyetler.
- (c) Tehditlerin ortadan kaldırılamadığı veya tehditleri kabul edilebilir bir düzeye indirecek hiçbir önlemin alınmayacağı bazı durumlar.

Diğer Güvence Hizmetlerinin Tanımı

- 900.7 Güvence hizmetleri, kriterlere göre konunun değerlendirilmesi veya ölçümünün sonucu hakkında hedef kullanıcıların güven derecelerini artırmak üzere tasarlanmıştır. Güvence hizmetlerinde, mesleki firma; bir konunun kriterlere göre değerlendirilmesi veya ölçülmesinin sonucu hakkında hedef kullanıcıların (sorumlu taraf dışında) güven derecesini artırmak için tasarlanmış bir sonucu ifade eder. Güvence Çerçevesi, bir güvence hizmetinin unsurlarını ve hedeflerini açıklar ve ISAE'lerin uygulandığı hizmetleri tanımlar. Güvence hizmetinin unsurları ve hedeflerinin açıklamaları için, Güvence Çerçevesine bakınız.
- 900.8 Bir konunun değerlendirme ya da ölçümünün sonucu, kriterin konuya uygulanmasından kaynaklanan bilgilerdir. “Hizmetin konusunu oluşturan bilgi” terimi, bir konunun değerlendirilmesinin veya ölçümünün sonucunu ifade etmek için kullanılır. Örneğin, Güvence Çerçevesi, iç kontrolün etkililiğine ilişkin bir beyanın kaynağının iç kontrolün etkinliğini değerlendirmek için bir çerçevenin uygulanması olduğunu belirtir; örneğin, COSO veya CoCo (kriterler) gibi ya da bir süreç (hizmet konusu) gibi.
- 900.9 Güvence hizmetleri, beyan esaslı ya da doğrudan raporlama olabilir. Her iki durumda da üç ayrı tarafı içerir: Mesleki firma, sorumlu taraf ve hedef kullanıcılar.

- 900.10 Beyana dayalı güvence hizmetlerinde, konunun değerlendirilmesi veya ölçülmesi, sorumlu tarafça yapılır. İlgili konu bilgisi, sorumlu taraf tarafından hedef kullanıcılara sunulan bir beyan biçimindedir.
- 900.11 Doğrudan raporlama yapılan bir güvence hizmetinde, mesleki firma:
- (a) İlgili konunun değerlendirmesini veya ölçülmesini doğrudan gerçekleştirir.
 - (b) Hedef kullanıcılar tarafından sağlanamayan değerlendirmeyi veya ölçümü gerçekleştiren, sorumlu taraftan bir beyan alır. İlgili konu bilgisi, hedef kullanıcılara, güvence raporunda sağlanır.

Kullanım ve Dağıtım Hakkında Kısıtlamalar İçeren Raporlar

- 900.12 Güvence raporu, kullanım ve dağıtım konusunda bir kısıtlama içerebilir. Kısıtlama varsa ve Bölüm 990'da belirtilen koşullar karşılanıyorsa, bu kısımdaki bağımsızlık yükümlülükleri Bölüm 990'da açıklandığı gibi değiştirilebilir.

Denetim ve Sınırlı Denetim Hizmetleri

- 900.13 Denetim ve sınırlı denetim hizmetleri için bağımsızlık standartları Kısım 4A– “Denetimde ve Sınırlı Denetimde Bağımsızlık”-da belirtilmiştir. Bir mesleki firma, aynı müşteri için hem bir güvence hizmeti hem de bir denetim veya sınırlı denetim hizmeti gerçekleştiriyorsa; mesleki firma, bir bağlantının parçası olan mesleki firma ve denetim veya sınırlı denetim ekibi üyeleri için Kısım 4A'daki şartlar, geçerli olmaya devam eder.

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Genel

- R900.14** Güvence hizmeti veren bir mesleki firma, bağımsızdır.
- R900.15** Mesleki firma, bir güvence hizmetiyle ilgili olarak bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 120’de belirtilen kavramsal çerçeveyi uygulayacaktır.

Bir Mesleki Firma Ağına Dahil Olan Firma

- R900.16** Bir mesleki firma ağına dahil olan firma çıkarlarının ve ilişkilerinin, kendi bağımsızlığına yönelik bir tehdit oluşturduğuna inanmak için sebeplere sahip olan mesleki firma; bu tür tehditleri değerlendirecek ve ele alacaktır.

900.16 A1 Bir mesleki firma ağına dahil olan firmalar, 400.50 A1 ila 400.54 A1 arasındaki paragraflarda ele alınmaktadır.

İlişkili İşletmeler

- R900.17** Güvence ekibi, güvence hizmeti müşterisinin ilişkili işletmesini ilgilendiren bir durumun, mesleki firmanın müşteriden bağımsızlığının değerlendirilmesiyle ilgili olduğunu bildiğinde veya buna inanmak için nedeni olduğunda; bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlerken, değerlendirirken ve ele alırken söz konusu ilişkili işletmeyi dahil eder.

Güvence Hizmet Türleri

Beyan Esaslı Güvence Hizmetleri

- R900.18** Beyan esaslı güvence hizmeti sunarken:
- (a) Güvence ekibi üyeleri ve mesleki firma, bu Bölümde belirtildiği gibi güvence müşterisinden (hizmetin konusunu oluşturan bilgilerden sorumlu olan ve hizmet konusundan

sorumlu olabilecek taraf) bağımsız olacaktır. Bu kısımda belirtilen bağımsızlık yükümlülükleri, güvence ekibi üyeleri ile (i) direktörler veya yetkililer ve (ii) müşteride, hizmetin konusunu oluşturan bilgiler üzerinde önemli etkide bulunabilecek pozisyondaki kişiler arasındaki belirli ilişkileri yasaklar.

- (b) Mesleki Firma, Bölüm 120’de belirtilen kavramsal çerçeveyi, hizmetin konusunu oluşturan bilgi üzerinde önemli etkide bulunabilecek müşteri pozisyonundaki bireylerle olan ilişkilerine uygulayacaktır.
- (c) Mesleki firma, bir bağlantının parçası olan mesleki firmanın çıkarları ve ilişkilerinden kaynaklandığına inanmak için sebeplerinin bulunduğu tüm tehditleri değerlendirecek ve ele alacaktır.

R900.19 Beyan esaslı bir güvence hizmeti gerçekleştirirken, sorumlu tarafın hizmetin konusunu oluşturan bilgilerden sorumlu olduğu, ancak, hizmet konusundan sorumlu olmadığı durumlarda:

- (a) Güvence ekibi üyeleri ve mesleki firma, hizmetin konusunu oluşturan bilgilerden sorumlu taraftan (güvence müşterisi) bağımsız olacaktır.
- (b) Mesleki firma, herhangi bir tehdidin, güvence ekibinin bir üyesinin, mesleki firmanın, bir bağlantının parçası olan mesleki firmanın ve hizmet konusundan sorumlu tarafın çıkarları ve birbirleriyle olan ilişkilerden kaynaklandığına inanmak için sebebe sahipse, tüm tehditleri değerlendirecek ve ele alacaktır.

900.19 A1 Beyan esaslı güvence hizmetlerinin çoğunda, sorumlu taraf hizmetin konusunu oluşturan bilgi ve hizmet konusundan sorumludur. Ancak, bazı hizmetlerde sorumlu taraf, hizmetin konusundan sorumlu olmayabilir. Mesleki firmanın çevre danışmanının,

hedef kullanıcılara dağıtmak üzere bir şirketin sürdürülebilirlik uygulamaları hakkında hazırladığı rapora ilişkin güvence hizmeti vermek üzere görevlendirilmesi, buna bir örnek olabilir. Böyle bir durumda, çevre danışmanı, hizmetin konusunu oluşturan bilgiden sorumlu olan taraftır; ancak hizmet konusundan şirket sorumludur (sürdürülebilirlik uygulamaları).

Doğrudan Raporlama Yapılan Güvence Hizmetleri

R900.20 Doğrudan raporlama yapılan güvence hizmeti sunarken;

- (a) Güvence ekibi üyeleri ve mesleki firma, güvence hizmeti müşterisinden (hizmet konusundan sorumlu taraf) bağımsız olacaktır.
- (b) Mesleki firma, bir bağlantının parçası olan mesleki firmasının çıkarları ve ilişkilerinden kaynaklandığına inanmak için sebeplerinin bulunduğu bağımsızlığa yönelik tüm tehditleri değerlendirecek ve ele alacaktır.

Birden Çok Sorumlu Taraf

900.21 A1 İster beyan esaslı ister doğrudan raporlama yapılan olsun, bazı güvence hizmetlerinde birden fazla sorumlu taraf olabilir. Bu tür hizmetlerde her bir sorumlu tarafa bu kısımdaki hükümlerin uygulanmasının gerekli olup olmadığını belirlerken, mesleki firma, belirli konuları dikkate alabilir. Bu konular, mesleki firma veya bir güvence ekibi üyesi ile, belirli bir sorumlu taraf arasındaki çıkar veya ilişkinin, hizmetin konusunu oluşturan bilgi bağlamında, yersiz ve önemsiz olmayan bir bağımsızlık tehdidi oluşturup oluşturmayacağını içerir. Bu tespit yapılırken, aşağıdaki faktörler dikkate alınacaktır:

- (a) Sorumlu tarafın sorumlu olduğu hizmetin konusunu oluşturan bilginin (veya hizmet konusunun) önemi.

(b) Hizmet ile ilişkili kamu çıkarının derecesi.

Eğer mesleki firma, belirli bir sorumlu tarafla olan bu tür herhangi bir çıkar ve ilişkiden kaynaklanan tehdidin, önemsiz ve yersiz olduğunu belirlerse; bu bölümdeki hükümlerin hepsinin bu sorumlu tarafa uygulanması gerekli olamayabilir.

[900.22- 900.29 arasındaki paragraflar kasten boş bırakılmıştır]

Bağımsızlığın Zorunlu Olduğu Dönem

R900.30 Bu kısmın gerektirdiği bağımsızlık, aşağıda sıralanan her iki dönemde de korunacaktır:

- (a) Sunulan hizmetin dönemi,
- (b) İlgili konu bilgisinin kapsadığı dönem.

900.30 A1 Sunulan hizmetin dönemi, güvence ekibinin, belirli bir hizmetle ilgili olarak güvence hizmeti yürütmeye başlamasıyla başlar. Sunulan hizmetin dönemi, güvence raporunun yayınlanması ile sona erer. Güvence hizmetinin, tekrar eden iş niteliğinde olması durumunda; güvence hizmeti, taraflardan birinin mesleki ilişkisinin sonlandırıldığını beyan etmesinin veya nihai güvence raporunun yayınlanmasının ardından sona erer.

R900.31 Mesleki firma tarafından görüş bildirilecek hizmetin konusunu oluşturan bilginin kapsadığı dönemde veya daha sonraki dönemde, bir şirket güvence hizmeti müşterisi olursa; mesleki firma, aşağıdakiler tarafından bağımsızlığa yönelik herhangi bir tehdidin oluşup oluşmadığını belirleyecektir:

- (a) İlgili konu bilgisinin kapsadığı dönem veya daha sonraki ancak güvence hizmetinin kabul edilmesinden önceki bir dönemde, güvence hizmeti müşterisi ile olan finansal ilişki veya iş ilişkileri.

(b) Güvence hizmeti müşterisine verilen önceki hizmetler.

R900.32 Güvence ekibi, güvence hizmetlerini ifa etmeye başlamadan önce, bir güvence hizmeti müşterisine, hizmetin konusunu oluşturan bilgilerin kapsadığı süre içinde veya sonrasında, güvence dışı bir hizmet sağlamışsa, bağımsızlığa yönelik tehditler oluşur. Böyle bir durumda, güvence dışı hizmete, denetim ve sınırlı denetim hizmetinin dönemi boyunca izin verilmeyecektir. Bu tür durumlarda mesleki firma, hizmetin yarattığı her türlü bağımsızlık tehdidini değerlendirecek ve ele alacaktır. Tehditler kabul edilebilir düzeyde değilse; mesleki firma, güvence hizmetini, yalnızca tehditlerin kabul edilebilir bir düzeye indirilmesi durumunda kabul edecektir.

900.32 A1 Bu tür tehditleri ele almak için güvenlik önlemi olabilecek eylem örnekleri şunları kapsar:

- Bu hizmeti sunmak üzere, güvence ekibi üyesi olmayan uzmanları kullanmak.
- Güvence ve güvence dışı çalışmayı uygun gözden geçiren bir kişi bulundurmak.

R900.33 Sunulan hizmetin süresi boyunca, izin verilmeyecek bir güvence dışı hizmet tamamlanmadıysa ve güvence hizmeti ile bağlantılı olarak mesleki hizmetlerin başlamasından önce hizmetin tamamlanması veya sona erdirilmesi uygun değilse; mesleki firma, güvence hizmetini yalnızca aşağıdaki durumlarda kabul edecektir:

- (a) Mesleki firma aşağıdakiler konusunda emin olmalıdır:
- (i) Güvence dışı hizmetin kısa bir süre içinde tamamlanacağı.

- (ii) Müşterinin, hizmeti kısa bir süre içinde başka bir hizmet sağlayıcısına yönlendirmek için düzenlemelere sahip olması.
- (b) Hizmet süresi boyunca, mesleki firma, gerektiğinde önlemler alır.
- (c) Mesleki firma, yönetimden sorumlu olan kişilerle durumu görüşür.

[900.34- 900.39 arasındaki paragraflar kasıtlı olarak boş bırakılmıştır]

Denetim ve Sınırlı Denetim Dışında Kalan Güvence Hizmetleri için Bağımsızlık Belgelendirilmesi

R900.40 Mesleki firma, bu kısımda söz edilen şartlara uyuma ilişkin sonuçları ve bu sonuçları destekleyen ilgili görüşmelerin esaslarını belgeleyecektir. Özellikle:

- (a) Bir tehdide yönelik önlemler uygulandığında, mesleki firma tehdidin niteliğini, mevcut veya uygulanan önlemleri belgeleyecektir.
- (b) Bir tehdit, önemli bir analiz gerektirdiğinde ve tehdidin zaten kabul edilebilir bir seviyede olduğu sonucuna varıldığında; mesleki firma, tehdidin niteliğini ve sonucun gerekçesini belgeleyecektir.

900.40 A1 Belgelendirme, mesleki firmanın bu kısma uygunluğa ilişkin sonuçlar oluştururken verdiği yargıların kanıtını sağlar. Ancak, belgelendirme eksikliği, bir mesleki firmanın belirli bir konuyu değerlendirip değerlendirmediğini veya mesleki firmanın bağımsız olup olmadığını belirlemez.

[900.41- 900.49 arasındaki paragraflar kasıtlı olarak boş bırakılmıştır]

Denetim ve Sınırlı Denetim Dışında Kalan Güvence Hizmetleri için Bağımsızlık Hükümünün İhlali

Mesleki Firma Bir İhlal Tespit Ettiğinde

R900.50 Eğer bu kısımdaki bir yükümlülüğün ihlal edildiği sonucuna varılırsa, mesleki firma:

- (a) İhlali oluşturan çıkar veya ilişkiyi sona erdirir; askıya alır veya ortadan kaldırır.
- (b) İhlalin önemini, mesleki firmanın tarafsızlığını ve bu ihlalin güvence raporu düzenleme yeteneği üzerindeki etkisini değerlendirir.
- (c) İhlalin sonuçlarını, yeterli bir şekilde ele alacak önlemlerin alınıp alınamayacağını belirler.

Bunu belirlerken, mesleki firma, mesleki muhakeme kullanacak ve gerekli bilgiye sahip makul üçüncü tarafın, mesleki firmanın tarafsızlığının tehlikeye atılacağı sonucuna varmasının muhtemel olup olmayacağını dikkate alacaktır. Bu nedenle, mesleki firma bir güvence raporu düzenleyemeyecektir.

R900.51 Eğer mesleki firma, ihlalin sonuçlarını yeterli bir şekilde ele almaya yönelik önlem alınamayacağını belirlerse; mesleki firma, mümkün olan en kısa sürede, uygun bir yolla, firmayla ilişkili tarafı veya yönetişimden sorumlu olan kişileri bilgilendirecektir. Mesleki firma, ayrıca, güvence hizmetini sona erdirmekle ilgili geçerli yasal veya düzenleyici gerekliliklere uygun bir şekilde, güvence hizmetini sonlandırmak için gerekli adımları atacaktır.

R900.52 Eğer mesleki firma, bu ihlalin sonuçlarını yeterli bir biçimde ele almak için önlem alabileceğini belirlerse; mesleki firma ihlali ve alacağı önlemleri yönetişimden sorumlu olan kişilerle tartışacak

veya mesleki firmayla ilişkili tarafa ya da yönetişimden sorumlu olan kişiler arasından uygun olana, bu önlemi almasını önerecektir. Mesleki firma, ihlali ve önerilen önlemleri, hizmetin ve ihlalin içinde bulunduğu bağlamı da hesaba katarak, zamanında değerlendirecektir.

- R900.53** Mesleki firmayla ilişkili tarafın veya yönetişimden sorumlu olan kişilerin, R900.50 (c) paragrafı uyarınca, mesleki firmanın önerdiği eylemin, ihlalin sonuçlarını yeterli bir şekilde ele aldığına karar vermemesi durumunda; mesleki firma, güvence hizmetini sona erdirmekle ilgili geçerli yasal veya düzenleyici gerekliliklere uygun olarak güvence hizmetini sona erdirmek için gerekli adımları atacaktır.

Belgelendirme

- R900.54** R900.50 ila R900.53 paragraflarındaki hükümlere uygun olarak, mesleki firma, şunları belgelendirecektir:
- (a) İhlal.
 - (b) Önlemeye yönelik eylemler.
 - (c) Verilen kilit kararlar.
 - (d) Mesleki firmanın veya yönetişimden sorumlu olan kişilerin ilgili oldukları tarafla görüşülen tüm konular.
- R900.55** Mesleki firmanın güvence hizmetine devam etmesi durumunda, aşağıdakileri belgelemesi gerekecektir:
- (a) Mesleki firmanın mesleki yargısı çerçevesinde, tarafsızlığın tehlikeye atılmadığı sonucu.
 - (b) Mesleki firmanın bir güvence raporu verebilmesi için, alınan önlemlerin, ihlalin sonuçlarını nasıl etki ettiğinin mantığı.

BÖLÜM 905

ÜCRETLER

Giriş

- 905.1 Mesleki firmaların, temel ilkelere uymaları, bağımsız olmaları ve bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 120’de belirtilen kavramsal çerçeveyi uygulamaları gerekmektedir.
- 905.2 Ücretlerin veya diğer ödeme türlerinin niteliği ve düzeyi, kişisel çıkar veya yıldırma tehdidi oluşturabilir. Bu bölüm, bu tür durumlarda kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla ilgili özel hükümleri ve uygulama hükümlerini ortaya koymaktadır.

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Ücretler- Nispi Büyüklük

- 905.3 A1 Bir güvence hizmetinde sonucu ifade eden, mesleki firma tarafından güvence hizmeti müşterisinden alınan ücret, mesleki firmanın toplam ücretlerinin büyük bir bölümünü temsil ediyorsa; o müşteriye bağımlılık ve müşteriye kaybetme endişesi, bir kişisel çıkar veya yıldırma tehdidi yaratır.
- 905.3 A2 Bu tür tehditlerin düzeyini değerlendirmeye yönelik faktörler şunlardır:
- Mesleki firmanın faaliyet yapısı.
 - Mesleki firmanın köklü ve eski ya da yeni bir mesleki firma olması.
 - Müşterinin nitel veya nicel olarak mesleki firma için önemi.

- 905.3 A3 Bu tür bir kişisel çıkar veya yıldırma tehdidine karşı önlem oluşturabilecek bir eyleme örnek olarak; güvence hizmeti müşterisine olan bağımlılığı azaltmak için firmadaki müşteri tabanını genişletmek verilebilir.
- 905.3 A4 Bireysel bir ortağın müşterilerinden elde edilen gelirin büyük bir bölümünü, güvence hizmeti müşterisinden, mesleki firma tarafından alınan ücretler oluşturduğunda da kişisel çıkar veya yıldırma tehdidi oluşur.
- 905.3 A5 Kişisel çıkar ve yıldırma tehditlerine yönelik önlem olabilecek eylem örnekleri şunlardır:
- Güvence hizmeti müşterisine bağımlılığı azaltmak için ortağın müşteri tabanını genişletmek.
 - Güvence ekibi üyesi olmayan, uygun gözden geçiren bir kişinin, çalışmayı gözden geçirmesi.

Ücretler-Ödemesi Gecikmiş Ücretler

- 905.4 A1 Ücretlerin önemli bir kısmının güvence raporundan önce ödenmemesi, kişisel çıkar tehdidi oluşturabilir. Böyle bir durum varsa güvence raporu, sonraki dönem için verilir. Genel olarak, mesleki firmaların, rapor yayınlanmadan önce bu tür ücretlerin ödenmesini talep etmesi beklenir. Krediler ve garantilerle ilgili olarak Bölüm 911’de belirtilen hükümler ve uygulama hükümleri, bu tür ödenmemiş ücretlerin mevcut olduğu durumlar için de geçerli olabilir.
- 905.4 A5 Kişisel çıkar ve yıldırma tehditlerine yönelik önlem olabilecek eylem örnekleri şunlardır:
- Gecikmiş ücretlerin kısmi olarak ödemesinin alınması.
 - Güvence hizmetinde yer almayan gözden geçirici bir kişinin gerçekleştirilen çalışmayı incelemesi.

R905.5 Bir güvence hizmeti müşterisinden, ödenmesi gereken ücretlerin önemli bir kısmı, uzun bir süre boyunca temin edilemediğinde, mesleki firma aşağıdakileri belirleyecektir:

- (a) Gecikmiş ücretlerin, müşteriye verilen krediye eşdeğer olup olmadığı.
- (b) Mesleki firmanın yeniden atanmasının ya da güvence hizmetine devam etmesinin uygun olup olmadığı.

Şarta Bağlı Ücretler

905.6 A1 Şarta bağlı ücretler, bir işlemin ya da gerçekleştirilen hizmetlerin sonucuyla ilgili olarak, önceden belirlenmiş esaslara göre hesaplanan ücretlerdir. Bir aracı aracılığıyla alınan şarta bağlı ücret, dolaylı şarta bağlı ücrete bir örnektir. Bu bölümde, mahkeme veya diğer bir kamu makamınca belirlenen ücretler, şarta bağlı ücret olarak sayılmazlar.

R905.7 Mesleki firma, bir güvence hizmeti için, doğrudan veya dolaylı olarak şarta bağlı bir ücret talep etmeyecektir.

R905.8 Güvence dışı hizmetin sonucunun ve dolayısıyla ücret tutarının, sunulan güvence hizmetinin konusunu oluşturan bilgiler için önemli olabilecek olan bir konuyla ilgili, gelecek veya mevcut bir yargıya bağlı olması durumunda; mesleki firma, güvence hizmeti müşterisine sağlanan güvence dışı hizmet için doğrudan veya dolaylı olarak şarta bağlı bir ücret talep etmeyecektir.

905.9 A1 R905.7 ve R905.8 paragrafları, bir mesleki firmanın, bir güvence hizmeti müşterisi ile belirli şarta bağlı ücret düzenlemelerine girmesini engeller. Güvence hizmeti müşterisine, güvence dışı bir hizmet sunulurken, şarta bağlı bir ücret düzenlemesi engellenmiyorsa, kişisel çıkar tehdidi oluşabilir.

905.9 A2 Bu tür tehditlerin düzeyini değerlendirmeye yönelik faktörler şunlardır:

- Olası ücret tutarlarının çeşitliliği.
- Şarta bağlı ücretin bağlı olduğu sonucun, uygun bir makam tarafından belirlenip belirlenmemesi.
- Mesleki firma tarafından yapılan işin ve ücretlendirme esaslarının hedef kullanıcılara açıklanması.
- Hizmetin niteliği.
- Olay ya da işlemlerin, hizmetin konusunu oluşturan bilgi üzerindeki etkisi.

905.9 A3 Kişisel çıkar tehditlerine yönelik önlem olabilecek eylem örnekleri şunlardır:

- Güvence dışı hizmetin yürütülmesine dahil olmayan uygun gözden geçiren kişinin, ilgili güvence çalışmasını incelemesi.
- Müşteri ile ücretler hakkında önceden yazılı bir sözleşme yapılması.

BÖLÜM 906

HEDİYELER VE AĞIRLANMA

Giriş

- 906.1 Mesleki firmaların, temel ilkelere uymaları, bağımsız olmaları ve bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 120’de belirtilen kavramsal çerçeveyi uygulamaları gerekmektedir.
- 906.2 Bir denetim hizmeti müşterisinden hediye veya ikram kabul etmek, kişisel çıkar, yıldırma veya yakınlık tehdidi oluşturabilir. Bu bölüm, bu tür durumlarda kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla ilgili özel hükümleri ve uygulama hükümlerini ortaya koymaktadır.

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

- R906.3** Mesleki firma veya güvence ekibi üyesi, değeri önemsiz ve oldukça küçük olmadığı sürece; bir güvence hizmeti müşterisinden hediye ve ağırlama dahil ikramlar kabul etmeyecektir.
- 906.3 A1 Mesleki firmanın veya güvence ekibi üyesinin, bir güvence hizmeti müşterisine teşvik teklif etmesi veya güvence hizmeti müşterisinden bir teşvik kabul etmesi durumunda; Bölüm 340’ta belirtilen ana hükümler ve uygulama hükümleri geçerlidir ve bunlara uyulmaması bağımsızlığa yönelik tehditler oluşturabilir.
- 906.3 A2 Teşvik teklif etme veya kabul etmeyle ilgili olarak Bölüm 340’ta belirtilen gereklilikler, değeri önemsiz ve küçük olsa bile, niyetin davranışı uygunsuz şekilde etkilemek olduğu durumlarda; mesleki firmanın veya güvence ekibi üyesinin hediye ve ağırlama dahil ikramlar kabul etmesine izin vermez.

BÖLÜM 907**FİİLİ HUKUKİ İHTİLAFLAR VEYA HUKUKİ İHTİLAFLAR TEHDİTLERİ****Giriş**

- 907.1 Mesleki firmaların, temel ilkelere uymaları, bağımsız olmaları ve bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 120’de belirtilen kavramsal çerçeveyi uygulamaları gerekmektedir.
- 907.2 Bir güvence hizmeti müşterisiyle davalık olduğunda veya bu durumun olasılıklar dahilinde olması durumunda, kişisel çıkar ve yıldırma tehditleri oluşur. Bu bölüm, bu tür durumlarda kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla ilgili özel hükümleri ve uygulama hükümlerini ortaya koymaktadır.

Uygulama Hükümleri**Genel**

- 907.3 A1 Müşteri, yönetim ve güvence ekibi üyeleri arasındaki ilişki, müşterinin faaliyetlerinin tüm yönleriyle ilgili olarak, dürüstçe ve açıkça tanımlanmalıdır. Çekişmeli durumlar, bir güvence hizmeti müşterisi ile mesleki firma veya bir güvence ekibi üyesi arasındaki hukuki ihtilaf tehditlerinden kaynaklanabilir. Bu tür çekişmeli durumlar, yönetimin tam açıklama yapmaya yönelik isteğini etkileyebilir ve kişisel çıkar ve yıldırma tehditleri oluşturur.
- 907.3 A2 Bu tür tehditlerin düzeyini değerlendirmeye yönelik faktörler şunlardır:
- Hukuki ihtilafın önemi.

- Hukuki ihtilafın, bir önceki güvence hizmetiyle ilgili olup olmadığı.

907.3 A3 Hukuki ihtilafın, güvence ekibi üyelerinden birini kapsaması durumunda yaşanabilecek kişisel çıkar ve yıldırma tehditlerini ortadan kaldırmaya yönelik eylemlere örnek olarak; söz konusu kişinin güvence ekibinden uzaklaştırılması verilebilir.

907.3 A4 Bu tür kişisel çıkar ve yıldırma tehditlerine yönelik önlem oluşturacak bir eylem örneği; uygun gözden geçiren bir kişinin, gerçekleştirilen çalışmayı incelemesidir.

BÖLÜM 910**FİNANSAL ÇIKARLAR****Giriş**

- 910.1 Mesleki firmaların, temel ilkelere uymaları, bağımsız olmaları ve bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 120’de belirtilen kavramsal çerçeveyi uygulamaları gerekmektedir.
- 910.2 Bir güvence hizmeti müşterisine yönelik finansal çıkar bulundurmamak, kişisel çıkar tehdidi oluşturabilir. Bu bölüm, bu tür durumlarda kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla ilgili özel hükümleri ve uygulama hükümlerini ortaya koymaktadır.

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri**Genel**

- 910.3 A1 Finansal çıkarlar, doğrudan bulunabileceği gibi; toplu yatırım aracı, emlak veya ortaklık aracılığıyla dolaylı olarak da bulunabilir. İntifa hakkı sahibi, aracı üzerinde bir kontrole sahipse veya yatırım kararlarını etkileme gücüne sahipse, Etik Kurallar, bu tarz bir finansal çıkarın doğrudan olduğunu tanımlar. Aksi durumlarda, yani, intifa hakkı sahibinin, aracı üzerinde bir kontrole sahip olmadığı ya da yatırım kararlarını etkileme gücüne sahip olmadığı durumlarda, Etik Kurallar, bu tarz bir finansal çıkarı, “dolaylı finansal çıkar” olarak tanımlamaktadır.
- 910.3 A2 Bu bölüm, finansal çıkarların “önemine” ilişkindir. Bir kişi için bu tür bir çıkarın önemli olup olmadığını belirlerken, kişinin ve kişinin çekirdek aile üyelerinin ortak net serveti dikkate alınabilir.

910.3 A3 Güvence hizmeti müşterisinde, finansal bir çıkara sahip olmanın yarattığı kişisel çıkar tehdidinin düzeyini değerlendirmeye yönelik faktörler şunları içerir:

- Finansal çıkara sahip olan bireyin rolü.
- Finansal çıkarın doğrudan ya da dolaylı olması.
- Finansal çıkarın önemi.

Mesleki Firma, Güvence Ekibi Üyeleri ve Çekirdek Aile Üyelerinin Sahip Olduğu Finansal Çıkarlar

R910.4 Aşağıdakiler, güvence hizmeti müşterisinde doğrudan bir finansal çıkar veya önemli bir dolaylı finansal çıkara sahip olamazlar:

- (a) Mesleki firma,
- (b) Bir güvence ekibi üyesi veya bu kişinin çekirdek ailesinden herhangi biri.

Bir Güvence Hizmeti Müşterisi Üzerinde Kontrol Gücüne Sahip İşletmelerde Finansal Çıkarlar

R910.5 Bir işletmenin güvence hizmeti müşterisi üzerinde kontrol gücüne sahip olması ve müşterinin işletme için önemli olması durumunda ne mesleki firma ne güvence ekibi üyesi ne de bu kişinin çekirdek ailesinden herhangi biri, o işletmede doğrudan veya önemli bir dolaylı finansal çıkara sahip olmayacaktır.

Emaneten Tutulan Finansal Çıkarlar

R910.6 R910.4 paragrafı, aşağıdaki durumlar dışında, emanetçi olarak hareket eden bir mesleki firma veya birey için, bir grubun bir güvence hizmeti müşterisinde bulundurduğu finansal çıkarlar için geçerli olacaktır:

- (a) Emanetçinin, güvence ekibi üyesinin veya çekirdek ailesinden herhangi birinin ya da mesleki firmanın, gruptan faydalanan taraflar olmaması durumlarında.
- (b) Grubun güvence hizmeti müşterisinde bulundurduğu çıkarın, grup için maddi bir önemi yoksa.
- (c) Grup, güvence hizmeti müşterisi üzerinde önemli bir etkiye sahip olamadığında.
- (d) Emanetçinin, güvence ekibi üyesinin veya çekirdek ailesinden herhangi birinin ya da mesleki firmanın, güvence hizmeti müşterisinde finansal çıkar içeren herhangi bir yatırım kararını önemli ölçüde etkileyemediği durumlarda.

Farkında Olmadan Elde Edilen Finansal Çıkarlar

R910.7 Eğer mesleki firma, güvence ekibi üyesi veya çekirdek ailesinden herhangi biri, bir güvence hizmeti müşterisinden miras, hediye, birleşme veya benzeri bir yolla doğrudan bir finansal çıkar ya da önemli bir dolaylı finansal çıkar elde ediyorsa ve bu bölüm uyarınca böyle bir çıkarın elde tutulmasına izin verilmiyorsa, bu durumda;

- (a) Eğer finansal çıkar, mesleki firma tarafından elde ediliyorsa, finansal çıkar ivedi bir biçimde elden çıkarılacaktır ya da geri kalan çıkarın artık önemli olmaması için dolaylı finansal çıkarın yeterli bir tutarı elden çıkarılacaktır.
- (b) Eğer finansal çıkar, güvence ekibi üyesi ya da çekirdek aile üyesinden biri tarafından elde ediliyorsa, finansal çıkarı alan kişi ivedi bir biçimde finansal çıkarı elden çıkaracaktır ya da geri kalan çıkarın artık önemli olmaması için dolaylı finansal çıkarın yeterli bir tutarı elden çıkarılacaktır.

Finansal Çıkarlar – Diğer Koşullar

Aile Yakını

910.8 A1 Bir güvence ekibi üyesi, aile yakınlarından birinin, kendi güvence hizmeti müşterisinde, doğrudan bir finansal çıkar veya önemli bir dolaylı finansal çıkar bulundurduğunu biliyorsa; bu durum kişisel çıkar tehdidi oluşturabilir.

910.8 A2 Bu tür tehditlerin düzeyini değerlendirmeye yönelik faktörler şunlardır:

- Güvence ekibinin üyesi ile aile yakını arasındaki ilişkinin niteliği.
- Finansal çıkarın doğrudan ya da dolaylı olması.
- Finansal çıkarın, aile yakını için önemi.

910.8 A3 Kişisel çıkar tehditlerine yönelik önlem olabilecek eylem örnekleri şunlardır:

- Aile yakını finansal çıkarın tamamını ya da dolaylı finansal çıkarın gereken kısmını en kısa zamanda elden çıkarmalı ki, geri kalan çıkar artık büyük bir maddi öneme sahip olmasın.
- Söz konusu bireyi, güvence ekibinden çıkarmak.

910.8 A4 Böyle bir kişisel çıkar tehdidinde yönelik önlem olabilecek bir eylem örneği olarak, uzman bir kişinin, güvence ekibi üyesinin çalışmasını gözden geçirmesi verilebilir.

Diğer Bireyler

910.8 A5 Bir güvence ekibi üyesi, aşağıdaki kişilerin, güvence hizmeti müşterisinde, finansal çıkar bulundurduğunu biliyorsa, kişisel çıkar tehdidi oluşturulabilir:

- Paragraf R910.4 uyarınca bu tür finansal çıkarlara sahip olmalarına özel olarak izin verilmeyen kişiler veya bu kişilerin çekirdek aile üyeleri dışında kalan mesleki firma ortakları ve çalışanları.
- Bir güvence ekibi üyesiyle yakın kişisel ilişkisi olan bireyler.

910.8 A6 Bu tür kişisel çıkar tehditlerini ortadan kaldıracabilecek bir eyleme örnek olarak; kişisel ilişkisi olan güvence ekibi üyesinin güvence ekibinden çıkarılması verilebilir.

910.8 A7 Kişisel çıkar tehditlerine yönelik önlem olabilecek eylemler örnekleri şunlardır:

- Güvence ekibi üyesinin, güvence hizmeti ile ilgili herhangi önemli bir karar alma sürecinin dışında bırakılması.
- Uygun gözden geçiren birinin, güvence ekibi üyesinin çalışmasını gözden geçirmesi.

BÖLÜM 911

KREDİLER VE TEMİNATLAR

Giriş

- 911.1 Mesleki firmaların, temel ilkelere uymaları, bağımsız olmaları ve bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 120’de belirtilen kavramsal çerçeveyi uygulamaları gerekmektedir.
- 911.2 Bir güvence hizmeti müşterisine verilen bir kredi veya teminat, kişisel çıkar tehdidi oluşturabilir. Bu bölüm, bu tür durumlarda kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla ilgili özel hükümleri ve uygulama hükümlerini ortaya koymaktadır.

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Genel

- 911.3 A2 Bu bölüm, kredilerin ve teminatların “önemine” ilişkin referanslar içermektedir. Kredi veya teminatın, birey için önemli olup olmadığının belirlenmesinde, bireyin ve bireyin çekirdek aile üyelerinin ortak net servetleri dikkate alınabilir.

Bir Güvence Hizmeti Müşterisi ile Krediler ve Teminatlar

- R911.4 Aşağıdakilerin her ikisi için de önemli olmadığı sürece; mesleki firma, bir güvence ekibi üyesi veya onun çekirdek ailesinden herhangi biri, bir güvence hizmeti müşterisine kredi veya teminat vermez:
- (a) Krediyi veya teminatı uygun şekilde veren mesleki firma veya şahıs.
 - (b) Müşteri.

Banka veya Benzeri Bir Kurum Olan Güvence Hizmeti Müşterisine Verilecek Krediler ve Teminatlar

- R911.5** Kredi veya teminat, normal borç verme prosedürleri, hüküm ve şartları altında verilmediği sürece; mesleki firma, güvence ekibi üyesi veya çekirdek ailesinden herhangi biri, banka veya benzeri bir kurum olan bir güvence hizmeti müşterisinden, kredi veya teminat kabul etmeyecektir.
- 911.5 A1 Teminatlara örnek olarak; ev kredileri, banka kredileri, araç kredileri ve kredi kartı bakiyeleri verilebilir.
- 911.5 A2 Mesleki firmanın, (normal kredi verme prosedürleri, hüküm ve şartları kapsamında) bir banka veya benzeri bir kurum olan bir güvence hizmeti müşterisinden, kredi aldığı durumlarda; alınan kredi, güvence hizmeti müşterisi için veya krediyi alan mesleki firma için büyük anlam ifade ediyorsa, kişisel çıkar tehdidi oluşturabilir.
- 911.5 A3 Bu tür bir kişisel çıkar tehdidine karşı önlem olabilecek bir eyleme örnek olarak; krediden fayda sağlamayan bir bağlantının parçası olan mesleki firmanın güvence ekibi üyesi olmayan, uygun gözden geçiren biri tarafından, yapılan çalışmanın incelenmesi verilebilir.

Mevduat veya Aracılık Hesapları

- R911.6** Mevduat veya aracılık hesapları normal ticari şartlar altında tutulmadığı sürece; mesleki firmanın, güvence ekibi üyesinin veya çekirdek ailesinden herhangi birinin, banka veya benzeri bir kurum olan güvence hizmeti müşterisi nezdinde mevduat veya aracılık hesabı bulunmayacaktır,

Banka veya Benzeri Bir Kurum Olmayan Güvence Hizmeti Müşterisine Verilecek Krediler ve Teminatlar

- R911.7** Kredi veya teminat, aşağıdakilerden her ikisi için de büyük bir önem ifade ediyorsa; mesleki firma, güvence ekibi üyesi veya çekirdek ailesinden herhangi biri, banka veya benzeri bir kurum olmayan güvence hizmeti müşterisinden kredi kabul etmeyecek veya bu müşteri tarafından temin edilen bir borç almayacaktır:
- (a) Krediyi veya teminatı uygun şekilde alan mesleki firma veya şahıs.
 - (b) Müşteri.

BÖLÜM 920**İŞ İLİŞKİLERİ****Giriş**

- 920.1 Mesleki firmaların, temel ilkelere uymaları, bağımsız olmaları ve bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 120’de belirtilen kavramsal çerçeveyi uygulamaları gerekmektedir.
- 920.2 Bir güvence hizmeti müşterisi veya güvence hizmeti yönetimi ile yakın iş ilişkileri, kişisel çıkar veya yıldırma tehdidi oluşturabilir. Bu bölüm, bu tür durumlarda kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla ilgili özel hükümleri ve uygulama hükümlerini ortaya koymaktadır.

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri**Genel**

- 920.3 A1 Bu bölüm, bir finansal çıkarın “önemine” ve bir iş ilişkisinin “anlamına” atıflar içerir. Bir kişi için bu tür bir finansal çıkarın önemli olup olmadığını belirlerken, kişinin ve kişinin çekirdek aile üyelerinin ortak net serveti dikkate alınabilir.
- 920.3 A2 Ticari bir ilişkiden veya ortak bir finansal çıkardan kaynaklanan yakın iş ilişkisi örnekleri şöyledir:
- Müşteriyle ya da çoğunluk hissesi sahibi direktör veya yetkili ya da bu müşteri için kıdemli yönetim faaliyetlerini yerine getiren diğer bir kişiyle yapılan, ortak bir girişimde, finansal çıkarlara sahip olmak.
 - Mesleki firmanın bir veya daha fazla hizmetini veya ürünü, müşterinin bir veya daha fazla hizmet veya ürünüyle birleştirmeye ve bu birleşim paketini her iki tarafa da atıfta bulunarak pazarlamaya yönelik düzenlemeler.

- Mesleki firmanın, müşterinin ürününü veya hizmetlerini dağıttığı veya pazarladığı ya da müşterinin, mesleki firmanın ürününü veya hizmetlerini dağıttığı veya pazarladığı, dağıtım veya pazarlama düzenlemeleri.

Mesleki Firma, Güvence Ekibi Üyesi veya Çekirdek Aile İş İlişkileri

R920.4 Finansal çıkarın ve iş ilişkisinin, müşteri, mesleki firma ve yönetimi veya güvence ekibi üyesi için uygun bir öneme sahip olduğu sürece; mesleki firmanın veya bir güvence ekibi üyesinin, bir güvence hizmeti müşterisi veya onun yönetimi ile yakın bir iş ilişkisi olmayacaktır.

920.4 A1 Güvence hizmeti müşterisi veya yönetimi ile bir güvence ekibi üyesinin çekirdek ailesi arasında yakın bir iş ilişkisi varsa, kişisel çıkar veya yıldırma tehdidi oluşabilir.

Mal ve Hizmet Satın Almak

920.5 A1 Mesleki firmanın, bir güvence ekibi üyesinin veya onun çekirdek ailesinden herhangi birinin, bir güvence hizmeti müşterisinden mal ve hizmet satın alması, işlemin normal iş akışı ve mesafe içerisinde yapılması durumunda, genellikle bağımsızlığa yönelik bir tehdit oluşturmaz. Ancak, bu alışveriş işlemleri kişisel çıkar tehdidi oluşturan nitelik veya önemde olabilir.

920.5 A2 Kişisel çıkar tehditlerine yönelik önlem olabilecek eylem örnekleri şunlardır:

- Alışverişin önemini ortadan kaldırmak ya da azaltmak.
- Söz konusu bireyi, güvence ekibinden çıkarmak.

BÖLÜM 921**AİLEVİ VE KİŞİSEL İLİŞKİLER****Giriş**

- 921.1 Mesleki firmaların, temel ilkelere uymaları, bağımsız olmaları ve bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 120’de belirtilen kavramsal çerçeveyi uygulamaları gerekmektedir.
- 921.2 Müşteri, personel ile ailevi veya kişisel ilişkiler, kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehdidi oluşturabilir. Bu bölüm, bu tür durumlarda kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla ilgili özel hükümleri ve uygulama hükümlerini ortaya koymaktadır.

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri**Genel**

- 921.3 A1 Bir güvence ekibi üyesi ile bir direktör veya yetkilinin, çalışanın veya rollerine bağlı olarak, güvence hizmeti müşterisinin belirli çalışanlarının arasındaki ailevi ve kişisel ilişkiler; kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehdidi oluşturabilir.
- 921.3 A2 Bu tür tehditlerin düzeyini değerlendirmeye yönelik faktörler şunlardır:
- Kişinin güvence ekibi üzerindeki sorumlulukları.
 - Çekirdek aile üyesinin veya diğer kişinin müşteri üzerindeki rolü ve ilişkinin yakınlık derecesi.

Güvence Ekibi Üyesinin Çekirdek Ailesi

- 921.4 A1 Bir güvence ekibi üyesinin çekirdek aile üyesi, hizmetin konusunu oluşturan bilgiyi önemli derecede etkileyebilecek konumda

bir çalışan olması, kişisel çıkar, yakınlık ve yıldırma tehdidi oluşturabilir.

921.4 A2 Bu tür tehditlerin düzeyini değerlendirmeye yönelik faktörler şunlardır:

- Çekirdek aile üyesinin sahip olduğu konum.
- Güvence ekibi üyesinin rolü.

921.4 A3 Bu tür bir kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehdidini ortadan kaldıracak bir eyleme örnek olarak, kişinin güvence ekibinden çıkarılması verilebilir.

921.4 A4 Bu tür bir kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehditlerine yönelik önlem olabilecek bir eyleme örnek olarak; çekirdek aile üyesinin sorumluluğunda olan konularla ilgilenmemesi için, güvence ekibi üyesinin sorumluluklarını yeniden yapılandırmak verilebilir.

R921.5 Kişinin çekirdek aile üyelerinden herhangi biri aşağıda sıralanan durumlarda ise, o kişi güvence ekibi üyeliğine katılamaz:

- (a) Güvence hizmeti müşterisinin direktörü veya yetkilisi ise,
- (b) Güvence hizmetinin konusunu oluşturan bilgi üzerinde önemli etkiye sahip konumda bir çalışan ise,
- (c) Hizmetin kapsadığı herhangi bir dönemde veya hizmetin konusunu oluşturan bilgi üzerinde daha önceden böyle bir konumda bulunmuş ise.

Güvence Ekibi Üyesinin Aile Yakınları

921.6 A1 Güvence ekibi üyesinin aile yakınları, aşağıdaki durumlarda kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehdidi oluşturur:

- (a) Güvence hizmeti müşterisinin direktörü veya yetkilisi ise.

- (b) Güvence hizmetinin konusunu oluşturan bilgi üzerinde ciddi etkisi olan bir pozisyonda çalışıyor ise.

921.6 A2 Bu tür tehditlerin düzeyini değerlendirmeye yönelik faktörler şunlardır:

- Güvence ekibinin üyesi ile aile yakını arasındaki ilişkinin niteliği.
- Aile yakınının sahip olduğu konum.
- Güvence ekibi üyesinin rolü.

921.6 A3 Bu tür bir kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehdidini ortadan kaldıracabilecek bir eyleme örnek olarak, kişinin güvence ekibinden çıkarılması verilebilir.

921.6 A4 Bu tür bir kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehditlerine yönelik önlem olabilecek bir eyleme örnek olarak; aile yakınının sorumluluğunda olan konularla ilgilenmemesi için, güvence ekibi üyesinin sorumluluklarını yeniden yapılandırmak verilebilir.

Güvence Ekibi Üyesinin Diğer Yakın İlişkileri

R921.7 Bir güvence ekibi üyesinin, çekirdek ailesinden biri veya aile yakını olmayan, ancak aşağıdaki özelliklere sahip olan bir kişiyle yakın bir ilişkiye sahip olması durumunda; bunun mesleki firmanın politika ve prosedürlerine uygun olup olmadığını danışacaktır:

- (a) Güvence hizmeti müşterisinin direktörü veya yetkilisi.
- (b) Güvence hizmetinin konusunu oluşturan bilgi üzerinde ciddi etkisi olan pozisyonda bir çalışan.

921.7 A1 Bu tür ilişkilerin sebep olabileceği kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehdidinin düzeyini değerlendirmeye yönelik faktörler şunlardır:

- Kişi ile güvence ekibi üyesi arasındaki ilişkinin niteliği.
- Kişinin müşteri üzerindeki konumu.
- Güvence ekibi üyesinin rolü.

921.7 A2 Bu tür kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehdidini ortadan kaldıracak bir eyleme örnek olarak, kişinin güvence ekibinden çıkarılması verilebilir.

921.7 A3 Bu tür kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehditlerine yönelik önlem olabilecek bir eyleme örnek olarak; güvence ekibi üyesinin yakın ilişki içinde olduğu kişinin sorumluluğunda olan konularla ilgilenmemesi için güvence ekibinin sorumluluklarını yeniden yapılandırmak verilebilir.

Mesleki Firma Ortakları ve Çalışanlarının İlişkileri

921.8 A1 Aşağıdakiler ile kişisel veya ailevi bir ilişki; kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehdidi oluşturabilir:

- (a) Mesleki firmanın güvence ekibi üyesi olmayan bir ortağı veya çalışanı.
- (b) Güvence hizmeti müşterisinin bir direktörü veya yetkilisi ya da hizmetin konusunu oluşturan bilgi üzerinde ciddi etkisi olabilecek bir pozisyondaki çalışanı.

921.8 A2 Bu tür tehditlerin düzeyini değerlendirmeye yönelik faktörler şunlardır:

- Mesleki firma ortağı ya da çalışanı ile müşterinin yöneticisi, direktörü veya yetkilisi arasındaki ilişkinin niteliği;
- Mesleki firmanın ortağının ya da çalışanın güvence ekibiyle olan etkileşiminin düzeyi.
- Ortağın ya da çalışanın mesleki firmadaki konumu.

- Kişinin müşteri üzerindeki rolü.

921.8 A3 Kişisel çıkar ve yıldırma tehditlerine yönelik önlem olabilecek eylem örnekleri şunlardır:

- Güvence hizmeti üzerindeki potansiyel etkiyi azaltmak üzere, ortağın ya da çalışanın sorumluluklarını yapılandırmak.
- Yürütülen güvence işini inceleyen, uygun gözden geçiren bir kişi bulundurmamak.

BÖLÜM 922

GÜVENCE HİZMETİ MÜŞTERİSİNE YAKIN ZAMANDA VERİLEN HİZMETLER

Giriş

- 922.1 Mesleki firmaların, temel ilkelere uymaları, bağımsız olmaları ve bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 120’de belirtilen kavramsal çerçeveyi uygulamaları gerekmektedir.
- 922.2 Bir güvence ekibi üyesi, yakın zamanda güvence hizmeti müşterisinin direktörü veya yetkilisi ya da çalışanı olarak hizmet vermişse; kişisel çıkar, kendi kendini denetleme veya yakınlık tehdidi ortaya çıkabilir. Bu bölüm, bu tür durumlarda kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla ilgili özel hükümleri ve uygulama hükümlerini ortaya koymaktadır.

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Güvence Raporunun Kapsadığı Dönem İçinde Verilen Hizmet

- R922.3** Güvence raporunun kapsadığı dönem boyunca, aşağıda sıralanan kişilerin, güvence ekibinde yer almaması gerekir:
- (a) Daha önce, güvence hizmeti müşterisinin direktörü veya yetkilisi olarak görev yapmış bir kişi.
 - (b) Daha önce, güvence hizmetinin konusunu oluşturan bilgi üzerinde ciddi etkisi olan pozisyonda çalışmış olan bir kişi.

Güvence Raporunun Kapsadığı Dönem Öncesi Verilen Hizmet

- 922.4 A1 Güvence raporunun kapsadığı dönemden önce, aşağıdaki durumlarda kişisel çıkar, kendi kendini denetleme veya yakınlık tehdidi oluşturabilir:

- (a) Daha önce, güvence hizmeti müşterisinin direktörü veya yetkilisi olarak görev yapmış bir güvence ekibi üyesi.
- (b) Daha önce, güvence hizmetinin konusunu oluşturan bilgi üzerinde ciddi etkisi olan pozisyonda çalışmış olan bir güvence ekibi üyesi.

Örneğin, bir kişinin müşteri tarafından istihdam edildiği süre içinde, o kişi tarafından, daha önceki dönemde verilen bir kararın veya gerçekleştirilen bir çalışmanın değerlendirilmesi halinde, mevcut güvence hizmetinin bir parçası olması sebebiyle tehdit oluşabilir.

922.4 A2 Bu tür tehditlerin düzeyini değerlendirmeye yönelik faktörler şunlardır:

- Bu kişinin müşteri açısından konumu.
- Bireyin müşteriden ayrılmasının ardından geçen süre.
- Güvence ekibi üyesinin rolü.

922.4 A4 Böyle bir kişisel çıkar, kendi kendini denetleme ya da yakınlık tehdidine yönelik önlem olabilecek bir eylem örneği olarak, gözden geçirmeye uygun olan bir kişinin, güvence ekibi üyesinin çalışmasını gözden geçirmesi verilebilir.

BÖLÜM 923

GÜVENCE HİZMETİ MÜŞTERİSİNİN YÖNETİCİSİ YA DA YETKİLİSİ OLARAK HİZMET VERME

Giriş

- 923.1 Mesleki firmaların, temel ilkelere uymaları, bağımsız olmaları ve bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 120’de belirtilen kavramsal çerçeveyi uygulamaları gerekmektedir.
- 923.2 Bir güvence hizmeti müşterisinin direktörü veya yetkilisi olarak hizmet etmek, kendi kendini denetleme ve kişisel çıkar tehditleri yaratır. Bu bölüm, bu tür durumlarda kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla ilgili özel hükümleri ve uygulama hükümlerini ortaya koymaktadır.

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Direktör veya Yetkili Olarak Hizmet Vermek

- R923.3** Mesleki firmanın bir ortağı ya da çalışanı, aynı firmanın bir güvence hizmeti müşterisinin direktörü veya yetkilisi olarak görev yapamaz.

Şirket Genel Sekreteri Olarak Hizmet Vermek

- R923.4** Aşağıdaki durumlar dışında, mesleki firmanın bir ortağı veya çalışanı, firmanın güvence hizmeti müşterisi için Şirket Genel Sekreteri olarak görev yapamaz:
- (a) Bu duruma özellikle yerel yasalar, mesleki kurallar veya uygulamalar kapsamında izin verilmektedir.
 - (b) Tüm kararları yönetimin verdiği durumlarda.
 - (c) Yapılan görev ve faaliyetlerin rutin ve idari niteliktekilerle

sınırlı olduğu durumlarda, örneğin tutanak hazırlamak ve yasal beyanları tutmak gibi.

- 923.4 A1 Şirket Genel Sekreteri pozisyonunun farklı ülkelerde farklı anlamları vardır. Görevler; personel yönetimi ve şirket kayıt ve dosyalarının tutulması gibi idari görevlerden, şirketin düzenlemelere uymasını sağlamaya ya da kurumsal yönetim konusunda danışmanlık sunmaya kadar değişiklik gösteren görevlere kadar farklılaşmaktadır. Bu görevin, genel olarak, işletmeyle yakın bir ilişki ifade ettiği düşünülür. Bu nedenle, mesleki firmanın bir ortağı veya çalışanı bir güvence hizmeti müşterisi için Şirket Genel Sekreteri olarak görev yapıyorsa bir tehdit oluşabilir. (Bir güvence hizmeti müşterisine güvence dışı hizmetlerin sağlanmasına ilişkin daha fazla bilgi Bölüm 950’de verilmiştir. Bölüm 950- Denetim ve Sınırlı Denetim Müşterileri Dışında Kalan Güvence Hizmeti Müşterilerine Güvence Dışı Hizmetlerin Sunulması.)

BÖLÜM 924

GÜVENCE HİZMETİ MÜŞTERİSİ TARAFINDAN İSTİHDAM

Giriş

- 924.1 Mesleki firmaların, temel ilkelere uymaları, bağımsız olmaları ve bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 120’de belirtilen kavramsal çerçeveyi uygulamaları gerekmektedir.
- 924.2 Bir güvence hizmeti müşterisiyle istihdam ilişkileri kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehdidi oluşturabilir. Bu bölüm, bu tür durumlarda kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla ilgili özel hükümleri ve uygulama hükümlerini ortaya koymaktadır.

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Genel

- 924.3 A1 Mesleki firmanın bir güvence ekibi üyesinin veya ortağının aşağıdaki kişilerden herhangi biri olması durumunda; bir yakınlık veya yıldırma tehdidi oluşturulabilir:
- Güvence hizmeti müşterisinin direktörü veya yetkilisi.
 - Güvence hizmetinin konusunu oluşturan bilgi üzerinde ciddi etkisi olan bir pozisyonda çalışan kişi.

Eski Ortak veya Güvence Ekibi Üyesi Kısıtlamaları

- R924.4** Eski bir iş ortağı, mesleki firmanın bir güvence hizmeti müşterisine katıldıysa veya eski bir güvence ekibi üyesi, güvence hizmeti müşterisine aşağıdaki şekillerde katıldıysa;
- (a) Direktör veya yetkili olarak.
 - (b) Güvence hizmetinin konusunu oluşturan bilgi üzerinde ciddi etkisi olan pozisyonda bir çalışan olarak.

Tüm durumlarda, bu kişi mesleki firmanın ticari ya da mesleki faaliyetlerine katılmaya devam etmeyecektir.

924.4 A1 Mesleki firmanın ticari veya mesleki faaliyetlerine katılmaya devam etmediği halde, paragraf R924.4'te açıklanan kişilerden biri, güvence hizmeti müşterisine böyle bir pozisyonda katılmış ise, bir yakınlık veya yıldırma tehdidi oluşabilir.

924.4 A2 Mesleki firmanın eski bir ortağının 924.3 A1 paragrafında açıklanan pozisyonlardan birine sahip olarak bir işletmeye katılması ve ardından o işletmenin, mesleki firmanın güvence hizmeti müşterisi olması durumunda da bir yakınlık veya yıldırma tehdidi oluşabilir.

924.4 A3 Bu tür tehditlerin düzeyini değerlendirmeye yönelik faktörler şunlardır:

- Bu kişinin, müşteriye göre konumu.
- Bu kişinin, güvence ekibiyle yapacağı herhangi bir iş.
- Bu kişinin, güvence ekibinin üyesi olduğu ya da mesleki firmanın ortağı olduğu zamandan beri geçen süre.
- Kişinin güvence ekibi veya mesleki firma içinde sahip olduğu önceki konumu. Buna örnek olarak, kişinin, güvence hizmeti müşterisinin yönetimiyle veya üst yönetimden sorumlu olanlarla düzenli olarak iletişim kurmaktan sorumlu olup olmadığı verilebilir.

924.4 A5 Bu tür yakınlık veya yıldırma tehditlerine yönelik önlem olabilecek eylem örnekleri şunlardır:

- Önceden belirlenmiş sabit düzenlemelere göre yapılmadığı müddetçe; kişinin mesleki firmadan herhangi bir fayda ya da ödeme alma hakkına sahip olmamasına yönelik düzenlemeler yapmak.

- Kişinin alacağı herhangi bir tutarın mesleki firma için önemli olmamasına yönelik düzenlemeler yapmak;
- Güvence hizmeti doğrultusunda planı değiştirmek.
- Müşteriye katılan kişilerden yeterli deneyime sahip olanları güvence ekibinde görevlendirmek.
- Güvence ekibi üyesinin çalışmasını incelemesi üzere uygun gözden geçiren bir kişiyi bulundurmak.

Bir Müşteriyle İş Görüşmesinde Bulunan Güvence Ekibi Üyeleri

R924.5 Güvence hizmeti müşterisi ile iş görüşmelerinde bulunulması halinde; mesleki firma, güvence ekibi üyelerinin firmaya bildirimde bulunmasını gerektiren politika ve prosedürlere sahip olmalıdır.

924.5 A1 Güvence ekibi üyesinin, gelecekte herhangi bir şekilde, müşteri ile çalışabileceğini bildiği halde, mevcut güvence hizmetine katılması, kişisel çıkar tehdidi oluşturur.

924.5 A2 Bu tür bir kişisel çıkar tehdidini ortadan kaldırmaya yönelik eylemlere, söz konusu kişinin güvence hizmeti ekibinden çıkarılması, örnek olarak verilebilir.

924.5 A3 Bu tür bir kişisel çıkar tehdidine yönelik bir önleme örnek olarak; kişi ekipteyken, güvence ekibi üyesi tarafından yapılan önemli yargıları uygun gözden geçiren birinin incelemesi verilebilir.

BÖLÜM 940**PERSONELİN GÜVENCE HİZMETİ MÜŞTERİSİ İLE UZUN SÜRELİ İLİŞKİSİ****Giriş**

- 940.1 Mesleki firmaların, temel ilkelere uymaları, bağımsız olmaları ve bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 120’de belirtilen kavramsal çerçeveyi uygulamaları gerekmektedir.
- 940.2 Kişinin, uzun bir süre boyunca tekrar eden nitelikte bir güvence hizmetine dahil olması; yakınlık ve kişisel çıkar tehditleri oluşturulabilir. Bu bölüm, bu tür durumlarda kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla ilgili hükümleri ve uygulama hükümlerini ortaya koymaktadır.

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri**Genel**

- 940.3 A1 Kişinin, aşağıdaki kişiler ile uzun süredir devam eden ilişkisinin bir sonucu olarak yakınlık tehdidi oluşabilir:
- (a) Güvence hizmeti müşterisi.
 - (b) Güvence hizmeti müşterisinin üst yönetimi.
 - (c) Güvence hizmetin konusunu oluşturan bilgi ve hizmet konusu.
- 940.3 A2 Kişinin, uzun süredir devam eden bir güvence hizmeti müşterisini kaybetme konusundaki endişesi neticesinde veya üst yönetimin bir üyesiyle ya da üst yönetimden sorumlu olanlarla yakın kişisel bir ilişki sürdürme konusundaki çıkarının bir sonucu olarak, bir kişisel çıkar tehdidi oluşabilir. Böyle bir tehdit, kişinin yargısını uygun olmayan bir şekilde etkileyebilir.

940.3 A3 Bu tür yakınlık veya kişisel çıkar tehditlerinin düzeyini değerlendirmeye yönelik faktörler şunlardır:

- Güvence hizmetinin niteliği.
- Kişinin ne kadar süredir güvence ekibi üyesi olduğu, ekipteki kıdemi ve daha önce çalışmış olduğu mesleki firmada bu tür bir ilişkiye sahip olup olmadığı da dahil olmak üzere, kişinin üstlendiği rollerin niteliği.
- Kişinin çalışmalarının daha kıdemli olan bir personel tarafından ne ölçüde yönlendirildiği, gözden geçirildiği ve denetlendiği.
- Kişinin kıdemi doğrultusunda; örneğin, kilit kararlar alarak veya diğer hizmet ekibi üyelerinin çalışmalarını yöneterek güvence hizmetinin sonucunu etkileme kabiliyetine sahip olma derecesi.
- Kişinin güvence hizmeti müşterisinin veya ilgisinin, üst yönetim ile olan kişisel ilişkilerinin yakınlığı.
- Kişi ile güvence hizmeti müşterisi arasındaki etkileşimin niteliği, sıklığı ve kapsamı.
- Hizmet konusunun veya hizmetin konusunu oluşturan bilginin niteliğinin veya karmaşıklığının değişip değişmediği.
- Sorumlu taraf olan kişilerde veya varsa üst yönetimde, yakın zamanda herhangi bir değişiklik olup olmadığı.

940.3 A4 İki veya daha fazla faktörün kombinasyonu, tehditlerin seviyesini artırabilir veya azaltabilir. Örneğin, kişi ile güvence hizmeti müşterisi arasında giderek artan yakın ilişkinin zaman içinde yarattığı yakınlık tehditleri; sorumlu taraf olan kişinin görevinden ayrılmasıyla azalacaktır.

940.3 A5 Kişinin rotasyonla güvence ekibinden çıkarılması, belirli bir hizmete ilişkin yakınlık ve kişisel çıkar tehditlerini ortadan kaldıracak bir eylem örnek olarak verilebilir.

940.3 A6 Bu tür yakınlık veya kişisel çıkar tehditlerine yönelik önlem olabilecek eylem örnekleri şunlardır:

- Kişinin güvence hizmeti ekibi üzerindeki rolünün veya gerçekleştirdiği görevlerin niteliğinin ve kapsamının değiştirilmesi.
- Kişinin yaptığı çalışmayı gözden geçiren, güvence ekibi üyesi olmayan, uygun gözden geçiren bir kişinin bulunulması.
- Hizmetin bağımsız iç veya dış kalite incelemelerinin düzenli olarak yapılması.

R940.4 Eğer mesleki firma, oluşan tehditlerin düzeyinin yalnızca kişiyi güvence ekibinden uzaklaştırmak suretiyle ele alınabileceğine karar verirse; firma, kişinin aşağıdaki hizmetleri sunmaması gereken uygun dönemleri belirleyecektir:

- (a) Güvence hizmeti için hizmet ekibinin bir üyesi olmak.
- (b) Güvence hizmeti için kalite kontrolü sağlamak.
- (c) Güvence hizmetinin sonucu üzerinde doğrudan etkide bulunmak.

Belirlenecek olan dönemin uzunluğu, yakınlık ve kişisel çıkar tehditlerinin ele alınmasına izin verecek yeterlilikte olmalıdır.

BÖLÜM 950

DENETİM VE SINIRLI DENETİM MÜŞTERİLERİ DIŞINDA KALAN GÜVENCE HİZMETİ MÜŞTERİLERİNE GÜVENCE DIŞI HİZMETLERİN SUNULMASI

Giriş

- 950.1 Mesleki firmaların, temel ilkelere uymaları, bağımsız olmaları ve bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 120’de belirtilen kavramsal çerçeveyi uygulamaları gerekmektedir.
- 950.2 Mesleki firmalar, beceri ve uzmanlıklarına uygun olarak, güvence hizmeti müşterilerine çeşitli güvence dışı hizmetler sağlayabilir. Güvence hizmeti müşterilerine belirli güvence dışı hizmetlerin sağlanması, temel ilkelere uyuma yönelik tehditler ve bağımsızlığa yönelik tehditler oluşturabilir. Bu bölüm, bu tür durumlarda kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla ilgili özel hükümleri ve uygulama hükümlerini ortaya koymaktadır.

Ana Hükümleri ve Uygulama Hükümleri

Genel

- R950.3** Mesleki firma, bir güvence hizmeti müşterisine, güvence dışı bir hizmet sağlamaya yönelik bir sözleşmeyi kabul etmeden önce, böyle bir hizmetin sağlanmasının, bağımsızlığa yönelik bir tehdit oluşturup oluşturmayacağına karar verecektir.
- 950.3 A1 Bu bölümdeki ana hükümler ve uygulama hükümleri; belirli güvence dışı hizmet türlerini ve mesleki firmanın, bir güvence hizmeti müşterisine, güvence dışı hizmetleri sağlamasıyla ortaya çıkabilecek olan ilgili tehditleri analiz etmede, mesleki firmalara yardımcı olmaktadır.

950.3 A2 Yeni iş uygulamaları, finansal piyasaların gelişimi ve bilgi teknolojisindeki değişiklikler, bir güvence hizmeti müşterisine sağlanabilecek her şey dahil güvence dışı hizmetler listesi hazırlamayı zorlaştırmakta; hatta imkânsız hale getirmektedir. Sonuç olarak, Etik Kurallar, bir güvence hizmeti müşterisine sağlanabilecek tüm güvence dışı hizmetlerin kapsamlı bir listesini içermemektedir.

Tehditleri Değerlendirmek

950.4 A1 Bir güvence hizmeti müşterisine, güvence dışı hizmet sağlamanın yarattığı tehditlerin düzeyini değerlendirmeye yönelik faktörler şunlardır:

- Hizmetin niteliği, kapsamı ve amacı.
- Güvence hizmetinin bir parçası olarak, hizmetin sonucuna göre sağlanacak güven derecesi.
- Hizmetin sağlandığı yasal ve düzenleyici çevre.
- Hizmetin sonucunun, güvence hizmetinin konusunu veya hizmetin konusuna ilişkin bilgiyi yansıtılan hususları etkileyip etkilemediği. Eğer etkiliyse ise:
 - o Hizmetin sonucunun güvence hizmetinin konusu üzerinde ne ölçüde önemli bir etkiye sahip olacağı.
 - o Önemli yargı konularının belirlenmesinde güvence hizmeti müşterisinin katılımının kapsamı.
- Sağlanan hizmet türüne göre, müşterinin yönetiminin ve çalışanlarının uzmanlık düzeyleri. Bir Güvence Müşterisinin Bilgilerine İlişkin Önem

950.4 A2 Bir güvence hizmeti müşterisinin bilgileriyle ilgili önem kavramı, Uluslararası Güvence Hizmetleri Standardı (ISAE) 3000 (Re-

vize), Tarihi Finansal Bilgilerin Denetimi veya Sınırlı Denetimi Dışındaki Güvence Hizmetlerinde ele alınmıştır. Önemin belirlenmesi, mesleki yargı kullanımını gerektirir. Hem nicel hem de nitel faktörlerden etkilenir. Ayrıca, kullanıcıların finansal veya diğer bilgi ihtiyaçlarının algılanmasından da etkilenir.

Aynı Güvence Hizmeti Müşterisine Sağlanan Çoklu Güvence Dışı Hizmetler

950.4 A3 Mesleki firma, bir güvence hizmeti müşterisine birden fazla güvence dışı hizmet sağlayabilir. Bu koşullarda, bu hizmetlerin sağlanmasıyla ortaya çıkan tehditlerin bütün olarak etkisi, mesleki firmanın bu tehditleri değerlendirmesiyle ilgilidir.

Tehditleri Ele Almak

950.5 A1 120.10 A2 paragrafı, önlemler için bir tanım içerir. Güvence hizmeti müşterilerine, güvence dışı hizmetlerin sağlanmasına yönelik önlemler; bağımsızlığa yönelik tehditleri etkin bir şekilde kabul edilebilir bir düzeye indiren ve mesleki firmanın tek başına veya kombinasyon halinde gerçekleştirdiği eylemlerdir. Güvence hizmeti müşterisine bir hizmet sunulurken bir tehdit oluşması gibi bazı durumlarda önlemler alınamayabilir. Bu gibi durumlarda, Bölüm 120'de belirtilen kavramsal çerçeve; mesleki firmanın güvence dışı hizmeti veya güvence hizmetini reddetmesini veya sona erdirmesini gerektirir.

Yönetim Sorumluluklarını Üstlenme Yasağı

R950.6 Mesleki firma, kendisi tarafından sağlanan bir güvence hizmetinin konusu veya hizmetin konusunu oluşturan bilgi ile ilgili bir yönetim sorumluluğu üstlenemez. Eğer mesleki firma, güvence hizmeti müşterisine sunduğu diğer herhangi bir hizmetin bir parçası olarak yönetim sorumluluğu üstlenirse; böyle bir durumda, bu sorumluluğun konusunun, mesleki firma tarafından sağlanan güvence hizmetinin konusunu oluşturan bilgi ile ilgili olmadığını garanti etmelidir.

- 950.6 A1 Yönetimin sorumlulukları; beşerî, finansal, fiziksel, teknolojik ve maddi olmayan varlıkların alımı, konumlandırması ve kontrolü ile ilgili kararlar almak da dahil bir işletmeyi denetlemeyi, ona liderlik etmeyi ve onu yönlendirmeyi kapsar.
- 950.6 A2 Güvence hizmeti müşterisine, güvence dışı bir hizmet sağlarken, mesleki firmanın hizmeti yerine getirirken yönetim sorumluluğu üstlenmesi durumunda; kendi kendini denetleme ve kişisel çıkar tehditleri oluşturur. Mesleki firma tarafından sağlanan bir güvence hizmetinin konusunu oluşturan bilgi veya hizmetin konusuna ilişkin bir hizmetin sağlanmasıyla ilgili olarak, yönetim sorumluluğunun üstlenilmesi de bir yakınlık tehdidi oluşturur. Ayrıca bir taraf tutma tehdidi de oluşturabilir. Çünkü, mesleki firma, yönetimin görüş ve çıkarlarıyla çok yakından bağlantılı bir duruma gelir.
- 950.6 A3 Bir faaliyetin bir yönetim sorumluluğu olup olmadığının belirlenmesi, koşullara bağlıdır ve mesleki yargının kullanılmasını gerektirir. Yönetimin sorumluluğu olarak kabul edilebilecek faaliyetlere örnekler şöyledir:
- Politikalar ve stratejik yön belirlemek.
 - Çalışanları işe almak veya işten çıkarmak.
 - İşletme için yaptıkları çalışmalarla ilgili olarak, çalışanların eylemlerini yönlendirmek ve sorumluluk almak.
 - İşlemleri yetkilendirmek.
 - Banka hesaplarını ya da yatırımlarını kontrol etmek veya yönetmek.
 - Mesleki firmanın ya da diğer üçüncü tarafların hangi tavsiyeleri uygulamaya koyacağına dair karar vermek.

- Üst yönetimden sorumlu kişilere yönetim adına raporlama yapmak.
- İç kontrolü tasarlamak, uygulamak, izlemek ve sürdürmek için sorumluluk almak.

950.6 A4 Bir güvence hizmeti müşterisinin yönetimine sorumluluklarını yerine getirmesinde yardımcı olacak tavsiyelerde bulunmak, yönetimin sorumluluğu üstlendiği anlamına gelmez (Ref: Paragraf R950.6-950.6 A3).

R950.7 Bir güvence hizmeti müşterisine güvence hizmeti konusu veya hizmetin konusunu oluşturan bilgilerle ilgili güvence dışı hizmetler sunarken, yönetim sorumluluğu üstlenmekten kaçınmak için, mesleki firma, müşterinin yönetiminin sorumluluğunda olan ilgili tüm yargıları ve kararları uygun bir şekilde aldığı konusunda emin olmalıdır. Bu da müşterinin yönetiminin, aşağıdakileri yerine getirdiği anlamına gelir:

- (a) Müşterinin kararlarından her zaman sorumlu olacak ve hizmetleri denetleyecek uygun beceri, bilgi ve deneyime sahip bir kişiyi belirlemek. Bu kişi tercihen üst yönetimde yer alacak ve aşağıdaki bilgilere sahip olacaktır:
 - (i) Hizmetin amacı, niteliği ve sonuçları.
 - (ii) Müşteri ve mesleki firmanın ilgili sorumlulukları.

Ancak, bu kişinin hizmetleri yerine getirmek veya yeniden gerçekleştirmek için uzmanlığa sahip olması gerekmez.

- (b) Hizmetlerin gözetimini sağlamak ve müşterinin amacı doğrultusunda gerçekleştirilen hizmetin sonuçlarının yeterliliğini değerlendirmek.
- (c) Hizmetlerin sonuçlarına ilişkin yapılacak işlemler için sorumluluk kabul etmek.

Belirli Güvence Dışı Hizmetlerin Sağlanmasına İlişkin Diğer Konular

- 950.8 A1 Eğer mesleki firma, daha sonra bir güvence hizmetinin konusunu oluşturan bilgilerden oluşacak bir hizmet konusunun hazırlanmasına dahil olursa; kendi kendini denetleme tehdidi ortaya çıkabilir. Bir güvence hizmetinin konu bilgilerine ilişkin hizmetler sağlanırken, bu tür kendi kendini denetleme tehditleri oluşturabilecek güvence dışı hizmetlere örnekler şöyledir:
- (a) İleriye dönük bilgilerin geliştirilmesi ve hazırlanması, ardından bu bilgiler üzerinden güvence sağlanması.
 - (b) Bir güvence hizmetinin konusunu oluşturan bilginin bir parçasını oluşturan değerlemeler yapılması.

BÖLÜM 990

KULLANIMI VE DAĞITIMI KONUSUNDA KISITLAMALAR OLAN RAPORLAR (DENETİM VE SINIRLI DENETİM DIŞINDAKİ GÜVENCE HİZMETLERİ)

Giriş

- 990.1 Mesleki firmaların, temel ilkelere uymaları, bağımsız olmaları ve bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 120’de belirtilen kavramsal çerçeveyi uygulamaları gerekmektedir.
- 990.2 Bu bölüm, raporun kullanımına ve dağıtımına konusunda kısıtlama içeren güvence hizmetlerine ilişkin belirli durumlarda, Kısım 4B’de izin verilen belirli değişiklikleri ortaya koymaktadır. Bu bölümde, (Paragraf R990.3’te belirtilen koşullarda) sınırlı kullanım ve dağıtım güvence raporu düzenlemeye yönelik bir hizmet için “geçerli sınırlı denetim hizmeti” kullanılmaktadır.

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Genel

R990.3 Mesleki firma, kullanım ve dağıtım konusunda kısıtlama içeren bir güvence hizmeti hakkında rapor yayınlamayı amaçladığında, Kısım 4B’de belirtilen bağımsızlık hükümleri, bu bölüm uyarınca izin verilen değişiklikler için uygun olacaktır. Ancak bu yalnızca aşağıdakiler sağlanırsa geçerlidir:

- (a) Mesleki firma, hizmetin sağlanmasında uygulanacak olan değiştirilmiş bağımsızlık gereklilikleri hakkındaki raporun hedef kullanıcıları ile iletişim kurarsa.
- (b) Raporun hedef kullanıcıları, raporun amacını, hizmetin konusunu oluşturan bilgiyi ve sınırlamalarını anlar ve değişikliklerin uygulanmasını açıkça kabul ederse.

990.3 A1 Raporun hedef kullanıcıları, doğrudan veya hedef kullanıcılar adına hareket etme yetkisine sahip bir temsilci aracılığıyla dolaylı olarak, hizmetin niteliğinin ve kapsamının belirlenme sürecine katılarak; raporun amacını, konu bilgilerini ve sınırlamalarını anlayabilirler. Bu sürece katılım, her iki durumda da kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla ilgili koşullar da dahil olmak üzere, bağımsızlık konuları hakkında hedef kullanıcılarla iletişim kurması için mesleki firmaya yardımcı olur. Ayrıca, mesleki firmanın, değiştirilmiş bağımsızlık hükümleri konusunda hedef kullanıcıların onayını almasına da olanak tanır.

R990.4 Hedef kullanıcıların, hizmetin koşullarının oluşturulduğu sırada, adları ile özellikle tanımlanamayan bir kullanıcı sınıfı olmaları durumunda; mesleki firma, daha sonra bu kullanıcıları, temsilcileri tarafından kabul edilen değiştirilmiş bağımsızlık gereklilikleri konusunda bilgilendirecektir.

990.4 A1 Örneğin, hedef kullanıcıların, sendikasyon kredisi düzenlemedeki borç verenler gibi bir kullanıcı sınıfı olmaları durumunda; mesleki firma, borç verenlerin temsilcisine bir ön protokol veya taahhüt mektubu ile değiştirilmiş bağımsızlık hükümlerini açıklayabilir. Temsilci de daha sonra, mesleki firmanın bu tür kullanıcılarının temsilcisi tarafından kabul edilen, değiştirilmiş bağımsızlık hükümlerinden haberdar etme gereksiniminin karşılanması için, borç verenler grubunun üyelerine, mesleki firmanın taahhüt mektubunu sunabilir.

R990.5 Mesleki firma geçerli sınırlı denetim hizmeti yürüttüğünde, Kısım 4B’de yapılacak herhangi bir değişiklik, R990.7 ve R990.8 paragraflarında belirtilen değişikliklerle sınırlı olacaktır.

R990.6 Mesleki firmanın, aynı müşteri için, kullanım ve dağıtım konusunda kısıtlama içermeyen bir güvence raporu da yayınlaması durumunda; mesleki firma, bu güvence hizmeti için Kısım 4B’yi uygulayacaktır.

Finansal Çıkarlar, Krediler ve Teminatlar, Yakın Ticari İlişkiler, Ailevi ve Özel İlişkiler

R990.7 Mesleki firma, geçerli sınırlı denetim hizmeti sunarken:

- (a) 910, 911, 920, 921, 922 ve 924. bölümlerde belirtilen ilgili hükümlerin, yalnızca hizmet ekibi üyeleri ile bu kişilerin çekirdek aile üyeleri ve aile yakınları için geçerli olması gerekir.
- (b) Mesleki firma, bölüm 910, 911, 920, 921, 922 ve 924'te belirtildiği gibi, güvence hizmeti müşterisi ile aşağıdaki güvence ekibi üyeleri arasındaki çıkarlar ve ilişkilerden kaynaklanan bağımsızlığa yönelik tehditleri belirleyecek, değerlendirecek ve ele alacaktır:
 - (i) Teknik veya sektöre özgü sorunlar, işlemler veya olaylar hakkında danışmanlık sağlayan güvence ekibi üyeleri.
 - (ii) Hizmet kalite kontrol incelemesini gerçekleştirenler de dahil olmak üzere, hizmet için kalite kontrol sağlayan güvence ekibi üyeleri.
- (c) Bölüm 910, 911, 920, 921, 922 ve 924'te belirtildiği gibi; hizmet ekibinin, güvence hizmetinin sonucunu doğrudan etkileyebilecek olan mesleki firma içindeki diğer kişiler ile güvence hizmeti müşterisi arasındaki çıkarlar ve ilişkiler tarafından tehditler yaratıldığına inanmak için nedenlere sahipse; tüm bu tehditleri, mesleki firma değerlendirecek ve ele alacaktır.

990.7 A1 Güvence hizmetinin sonucunu doğrudan etkileyebilecek olan mesleki firma içindeki diğer kişiler arasında; güvence hizmetinin performansı ile bağlantılı olarak güvence hizmeti ortağının

ücretini tavsiye eden ve doğrudan denetim, yönetim veya diğer gözetimi sağlayan kişiler bulunur.

R990.8 Geçerli sınırlı denetim hizmeti yürütürken firma, güvence hizmeti müşterisinde doğrudan veya önemli bir dolaylı finansal çıkarıya sahip olmayacaktır.

TERİMLER SÖZLÜĞÜ (KISALTMALAR DAHİL)

Muhasebe Meslek Mensupları için Uluslararası Etik Kurallarda (Uluslararası Bağımsızlık Standartları dahil) geçen aşağıdaki terimler yanlarında yazılı anlamları ifade etmektedir.

Bu Terimler Sözlüğünde, tanımlanan terimlerin açıklamaları normal yazı tipi ile gösterilmiştir. İtalik yazı tipi, Etik Kuralların bazı bölümlerinde özel bir anlama sahip terimlerin açıklamaları için ve tanımlanmış terimlerin ilave açıklamaları için kullanılır. Etik Kurallarda tanımlanan terimlere atıflar da yapılmıştır.

Kabul edilebilir düzey (Acceptable level)	Gerekli bilgiye sahip makul üçüncü taraf testini kullanan bir muhasebe meslek mensubunun, temel ilkelere uyduğu sonucuna varmasının daha muhtemel olduğu düzeydir.
Reklam (Advertising)	Mesleki iş almak amacıyla, serbest çalışan muhasebe meslek mensupları tarafından sunulan hizmetlere veya muhasebe meslek mensuplarının becerilerine ilişkin bilgilerin kamuoyuna iletilmesidir.
Uygun gözden geçiren kişi (Appropriate reviewer)	<i>Uygun bir gözden geçiren kişi, yürütülen ilgili çalışmayı veya sunulan hizmeti tarafsız bir şekilde gözden geçirmek için gerekli bilgi, beceri, deneyim ve yetkiye sahip bir meslek mensubudur. Söz konusu kişi bir muhasebe meslek mensubu olabilir.</i> <i>Bu terim, paragraf 300.8 A4'te tanımlanmaktadır.</i>
Güvence hizmeti müşterisi (Assurance client)	Aşağıdaki kişi (veya kişiler) olan sorumlu taraf: a) Doğrudan raporlama şeklinde yapılan bir güvence hizmetinde, söz konusu hizmetten sorumlu olan kişi veya b) Beyana dayalı bir güvence hizmetinde söz konusu hizmetin konusunu oluşturan bilgidен sorumlu olan ve söz konusu hizmetten sorumlu olan kişi (veya kişiler).

<p>Güvence hizmeti (Assurance engagement)</p>	<p>Serbest çalışan bir muhasebe meslek mensubunun sorumlu taraf dışındaki hedef kullanıcıların, güvence denetiminin konusunun kıstaslara göre değerlendirilmesi veya ölçümü sonucu elde edilen çıktılara olan güven düzeyini artırmak için tasarlanmış bir sonuç açıkladığı iştir.</p> <p>(Güvence hizmetlerine ilişkin rehber için, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu tarafından yayınlanan Uluslararası Güvence Hizmetleri Çerçevesine bakınız. Uluslararası Güvence Hizmetleri Çerçevesi, bir güvence hizmetinin unsurlarını ve hedeflerini tanımlar ve söz konusu sunulan hizmetlerde hangi Uluslararası Denetim Standartlarının (UDS), Uluslararası İnceleme Hizmetleri Standartlarının (UİHS) ve Uluslararası Güvence Hizmetleri Standardının (UGHS) uygulanacağını belirler.)</p>
<p>Güvence ekibi (Assurance team)</p>	<p>a) Güvence hizmeti için bu hizmeti sağlayan ekibin tüm üyeleri</p> <p>b) Aşağıdakiler dahil olmak üzere, mesleki firma bünyesinde güvence hizmetinin sonucunu doğrudan etkileyecek diğer tüm kişiler:</p> <ol style="list-style-type: none"> i. Güvence hizmetinin yürütülmesiyle bağlantılı olarak, güvence hizmetinden sorumlu denetçinin kazancına ilişkin öneride bulunanlar veya güvence hizmetinden sorumlu denetçinin doğrudan yönetim ve/veya gözetiminde çalıştığı üst kademelerdeki kişiler, ii. Güvence hizmeti için, teknik veya sektöre özgü konularla, işlemlerle veya olaylarla ilgili danışmanlık hizmeti sunanlar ve iii. Güvence hizmeti için, denetimin kalitesine yönelik gözden geçirmeyi yapanlar dahil, sunulan hizmetin kalite kontrolünü sağlayan kişilerdir.
<p>Denetim (Audit)</p>	<p><i>Bölüm 4A'da, "denetim" terimi "inceleme" ile eşdeğer kullanılmıştır.</i></p>

<p>Denetim hizmeti müşterisi (Audit client)</p>	<p>Mesleki firmanın denetim işini yürüttüğü işletmedir. Müşterinin, borsada işlem gören bir işletme olması durumunda, denetim hizmeti müşterisi tanımı daima söz konusu müşterinin ilişkili işletmelerini de içerir. Müşterinin borsada işlem gören bir işletme olmaması durumunda, denetim hizmeti tanımı söz konusu müşterinin, doğrudan veya dolaylı kontrolünün olduğu ilişkili işletmelerini içerir. (Paragraf R400.20'e bakınız)</p> <p><i>Bölüm 4A'da, "denetim hizmeti müşterisi" terimi "sınırlı denetim hizmeti müşterisi" için de aynı şekilde uygulanır.</i></p>
<p>Denetim hizmeti (Audit engagement)</p>	<p>Denetçinin; finansal tabloların, Uluslararası Denetim Standartlarına göre yürütülen bir denetim gibi tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına (veya doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayıp sağlamadığına ya da tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunulup sunulmadığına) dair görüş bildirdiği makul bir güvence denetimidir. I. Denetim işi, mevzuat tarafından zorunlu kılınan denetimi, yasal denetimi içerir.</p> <p><i>Kısım 4A'da "denetim hizmeti" terimi "sınırlı denetim hizmeti" için de aynı şekilde uygulanır.</i></p>
<p>Denetim raporu (Audit report)</p>	<p><i>Bölüm 4A'da, "denetim raporu" terimi "inceleme raporu" terimi ile eşdeğer kullanılmıştır.</i></p>

<p>Denetim ekibi (Audit team)</p>	<p>a) Denetim işi için oluşturulan iş ekibinin tüm üyeleri, b) Aşağıdakiler dahil olmak üzere, denetim şirketi bünyesinde denetim işinin sonucunu doğrudan etkileyebilecek diğer tüm kişiler:</p> <ul style="list-style-type: none"> i. Mesleki firmanın kıdemli veya yönetici ortağı olan (genel müdür veya eşdeğeri) kişi ile denetim işini yürüten muhasebe meslek mensubunun üzerinde yer alan kıdemli kişiler dahil sınırlı denetim işinin yürütülmesi ile bağlantılı olarak meslek mensubunun kazancını belirleyen veya doğrudan gözetimi ve yönetiminde çalıştığı kişiler. ii. Denetim hizmeti için, teknik veya sektöre özgü konularla, işlemlerle veya olaylarla ilgili danışmanlık hizmeti sunanlar ve iii. Denetim hizmeti için, denetimin kalitesine yönelik gözden geçirmeyi yapanlar da dâhil denetim hizmetinin kalite kontrolünü sağlayan kişiler, <p>Denetim ağına dahil bir şirket bünyesinde yer alan ve denetim hizmetinin sonucunu doğrudan etkileyebilen diğer tüm kişilerdir.</p> <p><i>Bölüm 4A'da, "denetim ekibi" terimi "inceleme ekibi" terimi ile eşdeğer kullanılmıştır.</i></p>
<p>Aile yakını (Close family)</p>	<p>Kişinin çekirdek ailesine dâhil olmayan anne, baba, çocuk ve kardeşleridir.</p>
<p>Kavramsal Çerçeve (Conceptual framework)</p>	<p><i>Bu terim, Bölüm 120'de tanımlanmıştır.</i></p>
<p>Şarta bağlı ücret (Contingent fee)</p>	<p>Bir işlem çıktısıyla veya mesleki firma tarafından sunulan hizmet sonucuyla ilgili olarak önceden belirlenmiş bir temele dayanılarak hesaplanan ücretlerdir. Mahkeme veya bir başka kamu idaresi tarafından belirlenmiş bir ücret şarta bağlı ücret değildir.</p>

Hizmete ara verme süresi (Cooling-off period)	<i>Bu terim, R540.11–R540.19 paragraflarının amaçları açısından R540.5 paragrafında tanımlanmaktadır.</i>
Doğrudan finansal çıkar (Direct financial interest)	<p>a) Kişinin veya işletmenin kontrolü altında bulunan (takdir yetkisi verilerek başkaları tarafından yönetilenler de dahil) ve doğrudan sahip olduğu finansal faydadır.</p> <p>b) Kolektif yatırım aracı, gayrimenkul yatırım ortaklığı veya yatırım fonu veya bir başka aracı yoluyla sahip olunan ve üzerinde ilgili kişi ya da işletmenin kontrole veya yatırım kararlarını etkileyebilme imkânına sahip olduğu finansal faydadır.</p>
Yönetici ya da yetkili (Director or officer)	Ülkeden ülkeye değişebilen, unvanlara bakılmaksızın, işletmenin üst yönetiminden sorumlu olan ya da eşdeğer bir yetkiyle hareket eden kişiler.
Geçerli denetim hizmeti (Eligible audit engagement)	<i>Bu terim, Kısım 800'ün amaçları için paragraf 800.2'de tanımlanmıştır.</i>
Geçerli sınırlı denetim hizmeti (Eligible assurance engagement)	<i>Bu terim, Kısım 990'ün amaçları için paragraf 990.2'de tanımlanmıştır.</i>
Mesleki faaliyet ortağı (Engagement partner)	Mesleki hizmetten ve mesleki hizmetin yürütülmesinden ve mesleki firma adına yayınlanan rapordan sorumlu olan ve mesleki, yasal veya düzenleyici otoriteden uygun yetki almış mesleki firma yöneticisi veya şirketteki başka bir meslek mensubudur.
Sunulan hizmetin dönemi (Engagement period) (Denetim ve Sınırlı Denetim Hizmetleri)	Hizmet dönemi, denetim ekibinin denetim hizmeti vermesi ile başlar. Hizmet dönemi, denetim raporunun yayınlandığında sona erer. Hizmetin devam eden iş niteliğinde olması durumunda, hizmet her iki tarafın da mesleki ilişkisinin sona erdiğini beyan etmesi veya nihai denetim raporunun yayınlanmasından sonra sona erer.

<p>Sunulan hizmetin dönemi (Engagement period)</p> <p>(Denetim ve Sınırlı Denetim Dışında Kalan Güvence Denetimleri)</p> <p>(Assurance Engagements Other than Audit and Review Engagements)</p>	<p>Hizmet dönemi, güvence ekibinin belirli bir hizmet ile ilgili olarak güvence hizmetlerini yürütülmeye başlamasıyla başlar. Hizmet dönemi, güvence raporunun yayınlanması ile sona erer. Hizmetin devam eden iş niteliğinde olması durumunda, hizmet her iki tarafın da mesleki ilişkisinin sona erdiğini beyan etmesi veya nihai denetim raporunun yayınlanmasından sonra sona erer.</p>
<p>Hizmete ilişkin kalite kontrol incelemesi</p> <p>(Engagement quality control review)</p>	<p>Rapor yayınlandığında veya yayınlanmadan önce, hizmeti sağlayan ekibin elde ettiği önemli yargıların ve raporu oluştururken vardıkları sonuçların objektif olarak değerlendirilmesini sağlamak üzere tasarlanmış bir süreçtir.</p>
<p>Hizmet ekibi</p> <p>(Engagement team)</p>	<p>Mesleki hizmetin sunulmasında yer alan ortakların ve personelin tamamı ve bir mesleki firma veya mesleki hizmete ilişkin güvence prosedürleri uygulayan bir iş ağı firmasında görev alan diğer kişiler. Hizmet ekibinde, bir mesleki firma veya mesleki iş ağı firması tarafından görevlendirilmiş dış uzmanları yer almaz.</p> <p>“Hizmet ekibi” terimi, 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.</p>
<p>Mevcut muhasebe meslek mensubu</p> <p>(Existing accountant)</p>	<p>Hali hazırda denetim işini yapan veya bir müşteri için muhasebe, vergi, danışmanlık veya benzeri hizmetleri yürüten serbest çalışan muhasebe meslek mensubu.</p>
<p>Dış Uzman</p> <p>(External expert)</p>	<p>Muhasebe ve denetim dışındaki bir alanda da beceri bilgisi ve deneyime sahip, yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilmesinde muhasebe meslek mensubuna yardımcı olmak üzere ilgili alandaki çalışması meslek mensubu tarafından kullanılan kişi (bir mesleki firmanın veya bir iş ağı firmasının geçici çalışanları da dahil ortağı veya çalışanı olmayan) veya şirkettir.</p>

<p>Finansal çıkar (Financial interest)</p>	<p>Bir işletmenin öz kaynak veya diğer bir finansal aracında, borçlanma senedi (tahvil, bono vs.), kredi veya diğer borçlanma araçlarında bulunan çıkardır. Bu tür bir çıkarı elde etme hak ve yükümlülükleri ile bu çıkarla doğrudan ilişkili türev araçlar da buna dâhildir.</p>
<p>Finansal tablolar (Financial statements)</p>	<p>İlgili dipnotlar dahil olmak üzere, tarihi finansal bilgilerin, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak, bir işletmenin belirli bir tarihteki ekonomik kaynaklarını veya yükümlülüklerini ya da belirli bir dönemde bunlarda meydana gelen değişiklikleri göstermek amacıyla biçimlendirilmiş sunumudur. İlgili dipnotlar genellikle önemli muhasebe politikaları ile diğer açıklayıcı bilgilerin özetinden oluşur. Bu terim, finansal tabloların tam bir seti ile ilişkilendirilebileceği gibi tek bir finansal tabloya örneğin, bilanço ya da gelir-gider tablosuna ve ilgili açıklayıcı notlara da gönderme yapabilir.</p>
<p>Mesleki firmanın görüş bildireceği finansal tablolar (Financial statements on which the firm will express an opinion)</p>	<p>Tek bir işletme durumunda, söz konusu işletmenin finansal tabloları. Konsolide finansal tablolar durumunda, grup finansal tabloları olarak da bahsedilen konsolide finansal tablolar.</p>
<p>Mesleki firma (Firm)</p>	<p>a) Tek başına çalışan muhasebe meslek mensubu, muhasebe meslek mensuplarının ortaklığı veya şirketleri, b) Sahiplik, yönetim veya diğer yollarla söz konusu tarafları kontrol eden bir işletme ve c) Sahiplik, yönetim veya diğer yollarla söz konusu tarafların kontrol ettiği bir işletme.</p> <p><i>400.4 ve 900.3 paragrafları, “mesleki firma” kelimesinin sırasıyla muhasebe meslek mensupları ve mesleki firmaların, 4A ve 4B Kısımlarına uygunluk sağlamaları konusundaki sorumluluklarını ele almak için ne şekilde kullanıldığını açıklamaktadır.</i></p>

Temel İlkeler (Fundamental principles)	<i>Bu terim paragraf 110.1’de tanımlanmıştır. Temel ilkelerin her biri sırayla aşağıdaki paragraflar da tanımlanmıştır.</i>	
	<i>Dürüstlük (Integrity) Tarafsızlık (Objectivity)</i>	<i>R111.1</i>
	<i>Mesleki yeterlilik ve Özen (Professional competence and due care)</i>	<i>R112.1</i>
	<i>Sır Saklama (Confidentiality)</i>	<i>R113.1</i>
	<i>Mesleğe Uygun Davranış (Professional behavior)</i>	<i>R114.1</i>
		<i>R115.1</i>
Tarihi finansal bilgi (Historical financial information)	Belirli bir işletmeyle ilgili olarak öncelikle işletmenin muhasebe sisteminden elde edilen ve geçmiş dönemlerde meydana gelen ekonomik olaylar veya geçmiş tarihlerdeki ekonomik durum veya şartlar hakkında finansal terimlerle ifade edilen bilgidir.	
Çekirdek aile (Immediate family)	Eş (veya eşdeğeri) veya bakmakla yükümlü olunan kişi.	

<p>Bağımsızlık (Independence)</p>	<p>Bağımsızlık:</p> <p>a) Zihniyette bağımsızlık- Muhasebe meslek mensubunun dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilik içinde hareket etmesini ilişkin, mesleki yargısını olumsuz etkileyebilecek tesirlerden arınmış olarak görüş/sonuç açıklamasıdır.</p> <p>b) Şekilde bağımsızlık- Mesleki firmanın, muhasebe meslek mensubunun veya güvence ekibi üyesinin, makul ve bilgi sahibi üçüncü kişilerde, dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilikten ödün verdiği izlenimini oluşturabilecek durum ve davranışlardan sakınmasıdır.</p> <p><i>400.5 ve 900.4 paragraflarında açıklandığı üzere, bir muhasebe meslek mensubu veya mesleki firmanın “bağımsız” olduğuna ilişkin yapılan atıflar, muhasebe meslek mensubu veya mesleki firmanın 4A ve 4B Kısımlarının hükümlerine uyum sağladığı anlamına gelir.</i></p> <p>Üzerinde söz konusu kişi ya da işletmenin kontrolü olmadığı veya yatırım kararlarını etkileme yetisi olmayan bir kolektif yatırım aracı, gayrimenkul yatırım ortaklığı, yatırım fonu veya bir başka aracı yoluyla yararlanma hakkıyla sahip olunan finansal çıkar.</p>
---------------------------------------	---

Teşvik (Inducement)	<p>Başka bir bireyin davranışını etkilemek için bir araç olarak kullanılan, ancak tam olarak da kişinin davranışını uygun-suz bir şekilde etkileme niyetiyle kullanılmayan bir nesne, durum veya eylemdir.</p> <p><i>Teşvikler, iş arkadaşları (işletmelerde hizmet akdi ile çalışan muhasebe meslek mensupları için) veya muhasebe meslek mensupları ile mevcut veya potansiyel müşteriler (serbest çalışan muhasebe meslek mensupları için) arasındaki küçük ağırlama eylemlerinden mevzuata aykırılıklara yol açan eylemlere kadar değişiklik gösterebilir. Teşvikler, aşağıda örnekleri verilen birçok farklı şekilde olabilir:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>Hediyeler.</i> • <i>Ağırlama.</i> • <i>Eğlence.</i> • <i>Politik bağışlar veya hayırseverlik bağışları.</i> • <i>Arkadaşlık veya sadakat ilişkilerinden istifade etme.</i> • <i>İstihdam veya diğer ticari fırsatlar.</i> • <i>İmtiyazlı davranış, haklar veya ayrıcalıklar.</i>
Kilit denetim ortağı (Key audit partner)	<p>Sorumlu denetçi, denetimin kalitesine yönelik gözden geçirmeden sorumlu olan kişi ve eğer varsa, denetim firmasının görüş bildireceği finansal tabloların denetimiyle ilgili önemli hususlarda kilit kararlar alan veya yargıda bulunan iş ekibindeki diğer kilit ortaklar. Şartlara ve kişilerin denetimdeki rollerine bağlı olarak, “diğer kilit ortaklar” ifadesi önemli bağlı ortaklıklardan veya bölümlerden sorumlu olan denetim ortaklarını içerebilir.</p>
Hisse senetleri borsada işlem gören işletme (Listed entity)	<p>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 organın düzenlemelerine göre pazarlanan işletme.</p>

<p>Mesleki firma ağı (Network)</p>	<p>Aşağıdaki niteliklerdeki büyük bir yapı:</p> <p>(a) İşbirliğini amaçlayan ve</p> <p>(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.</p>
<p>Mesleki firma ağına dahil olan firma (Network firm)</p>	<p>Bir mesleki firma ağı içinde yer alan mesleki firma veya işletmedir.</p> <p><i>Daha fazla bilgi için 400.50 AI–400.54 AI paragraflarına bakınız.</i></p>
<p>Mevzuata aykırılıklar (Non-compliance with laws and regulations) <i>(İşletmelerde Hizmet Akdi ile Çalışan Muhasebe Meslek Mensubu)</i></p>	<p><i>Mevzuata aykırılıklar (“aykırılıklar”), kasten ya da kasıt olmaksızın, aşağıdakiler tarafından gerçekleştirilen, yürürlükteki mevzuata aykırı olan ihmal veya gerçekleştirilen eylemlerden oluşur:</i></p> <p>(a) <i>Muhasebe meslek mensubunun işvereni,</i></p> <p>(b) <i>İşverenin üst yönetiminden sorumlu olan kişiler,</i></p> <p>(c) <i>İşverenin yönetimi veya</i></p> <p>(d) <i>İşveren için veya işverenin yönetimi altında çalışan diğer kişiler. Bu terim, paragraf 260.5 AI’de tanımlanmıştır.</i></p>
<p>Mevzuata aykırılıklar (Non-compliance with laws and regulations)</p>	<p><i>Mevzuata aykırılıklar (“aykırılıklar”), kasten ya da kasıt olmaksızın, aşağıdakiler tarafından gerçekleştirilen, yürürlükteki mevzuata aykırı olan ihmal veya gerçekleştirilen eylemlerden oluşur:</i></p>
<p>(Serbest Çalışan Muhasebe Meslek Mensubu)</p>	<p>(e) <i>Müşteri,</i></p> <p>(f) <i>Müşterinin üst yönetiminden sorumlu olan kişiler,</i></p> <p>(g) <i>Müşterinin yönetimi veya</i></p> <p>(h) <i>Müşteri için veya müşterinin yönetimi altında çalışan diğer kişiler.</i></p> <p><i>Bu terim, paragraf 360.5 AI’de tanımlanmıştır.</i></p>
<p>Ofis (Office)</p>	<p>Coğrafi olarak veya uygulama alanına göre örgütlenmiş ayrı bir alt gruptur.</p>

Önceki muhasebe meslek mensubu (Predecessor accountant)	Mevcut muhasebe meslek mensubunun olmadığı durumda, müşteri için denetim görevini en son yürüten veya muhasebe, vergi, danışmanlık veya benzeri mesleki bir faaliyeti sunmuş muhasebe meslek mensubudur.
Muhasebe meslek mensubu (Professional accountant)	<i>IFAC üyesi muhasebe meslek örgütünün üyesi olan kişidir. Kısım 1’de, “muhasebe meslek mensubu” ifadesi, hem işletmelerde hizmet akdi ile çalışan muhasebe meslek mensubuna hem de serbest çalışan muhasebe meslek mensubuna ve onların mesleki firmalarına atıfta bulunur. Kısım 2’de, “muhasebe meslek mensubu” ifadesi işletmelerde hizmet akdi ile çalışan muhasebe meslek mensubuna atıfta bulunur. Kısım 3’te, “muhasebe meslek mensubu” ifadesi, serbest çalışan muhasebe meslek mensubuna ve onların mesleki firmalarına atıfta bulunur.</i>
İşletmelerde Hizmet Akdi ile Çalışan Muhasebe Meslek Mensupları (Professional accountant in business)	Ticaret, sanayi, hizmet, kamu sektörü, eğitim, kar amacı gütmeyen sektörler gibi alanlarda veya düzenleyici veya meslek örgütlerinde çalışan, danışman, ortak, direktör (icra görevi olan ve olmayan), yönetici ortak veya gönüllü olabilen muhasebe meslek mensuplarıdır.
Serbest çalışan muhasebe meslek mensubu (Professional accountant in public practice)	Görevinin ne olduğuna bakılmaksızın (örneğin, denetim, vergi veya danışmanlık) bir mesleki firmada mesleki hizmetler sunan muhasebe meslek mensubudur. <i>“Serbest çalışan muhasebe meslek mensubu” terimi, serbest çalışan muhasebe meslek mensuplarının mesleki firmasına atıfta bulunmak için de kullanılır.</i>
Mesleki faaliyet (Professional activity)	Muhasebe, denetim, vergi, yönetim danışmanlığı ve finansal yönetim hizmetlerini de dahil muhasebe meslek mensupları tarafından yürütülen ve muhasebe, denetim ve benzeri becerileri gerektiren bir faaliyettir.
Mesleki hizmetler (Professional services)	Müşteriler için yürütülen mesleki faaliyetlerdir.

<p>Önerilen muhasebe meslek mensubu (Proposed accountant)</p>	<p>Gelecekteki bir müşteri (veya bazı durumlarda mevcut müşteri) için denetime atanmayı veya muhasebe, vergi, danışmanlık veya benzeri bir mesleki hizmeti sunmayı değerlendiren serbest çalışan muhasebe meslek mensubudur.</p>
<p>Kamu yararını ilgilendiren kuruluş (KAYİK) (Public interest entity)</p>	<p>(a) Borsada işlem gören bir işletme veya (b) Aşağıdaki kapsama giren bir işletmedir:</p> <ul style="list-style-type: none"> i. Mevzuat tarafından kamu yararını ilgilendiren kuruluş olarak tanımlanan bir işletme veya ii. Mevzuat tarafından, borsada işlem gören işletmelerin denetiminde uygulanan hükümlerle aynı bağımsızlık hükümlerine uygun olarak denetlenmesi gerekli kılınmış bir işletme. Söz konusu mevzuat, denetim düzenleyici dahil ilgili otorite tarafından yayımlanabilir. <p><i>400.8 paragrafında açıklandığı üzere, diğer işletmeler de kamu yararını ilgilendiren kuruluş olarak değerlendirilebilirler.</i></p>
<p>Gerekli bilgiye sahip makul üçüncü taraf (Reasonable and informed third party)</p>	<p><i>Gerekli bilgiye sahip makul üçüncü taraf testi, muhasebe meslek mensubu tarafından, aynı sonuçlara başka bir taraftan ulaşılmamasının muhtemel olup olmadığı hakkında yapılan bir değerlendirmedir.</i></p> <p><i>Bu tür bir değerlendirme, sonuçlara ulaşılan zamanda, muhasebe meslek mensubunun haberdar olduğu veya haberdar olmasının makul bir şekilde beklendiği tüm ilgili durum ve gerçekleri değerlendiren gerekli bilgiye sahip bir üçüncü tarafın bakış açısıyla yapılır. Gerekli bilgiye sahip makul üçüncü tarafın muhasebe meslek mensubu olması gerekmez ancak muhasebe meslek mensubunun sonuçlarının uygunluğunu tarafsız bir biçimde anlamak ve değerlendirmek için ilgili bilgi ve deneyime sahip olması gerekir.</i></p> <p><i>Bu terimler, 120.5 A4 paragrafında tanımlanmaktadır.</i></p>

<p>İlişkili işletme (Related entity)</p>	<p>Müşteri ile aşağıdaki ilişkilerden herhangi birine sahip işletme:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Müşteri üzerinde doğrudan ya da dolaylı kontrolü bulunan işletme eğer ki bu müşteri söz konusu işletme için önemli ise; (b) Müşteri üzerinde önemli etkiye sahip ve müşteri üzerindeki çıkarının önemli bir düzeyde olması dolayısıyla, müşteri üzerinde doğrudan finansal çıkarı bulunan, (c) Müşterinin doğrudan ya da dolaylı kontrolünün bulunduğu işletme; (d) Müşterinin veya yukarıda (c)'de açıklandığı şekilde müşteriyle alakalı bir işletmenin, söz konusu işletme üzerinde önemli bir etkisinin olmasına neden olan doğrudan bir finansal çıkara sahip olduğu ve bu çıkarın müşteri ve (c)'de belirtilen müşterinin ilişkili işletmesi için önemli olan işletme; ve (e) Müşteri ile ortak bir kontrol altında bulunan işletme (kardeş işletme); eğer kardeş işletme ve müşteri, bunları kontrol eden işletme açısından önemli ise.
<p>Sınırlı denetim hizmeti müşterisi (Review client)</p>	<p>Mesleki firmanın sınırlı denetim işini yürüttüğü işletmedir.</p>
<p>Sınırlı denetim hizmeti (Review engagement)</p>	<p>Uluslararası Sınırlı Denetim Hizmetleri Standartlarına veya eşdeğerine göre yürütülmüş, serbest çalışan bir muhasebe meslek mensubunun, bir denetimde gereken tüm kanıtları sağlamayan prosedürler temelinde, muhasebe meslek mensubunun, finansal tabloların, tüm önemli taraflarıyla uygulamadaki finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanmadığına inanmasına neden olan, muhasebe meslek mensubunun dikkatini çeken herhangi bir durum olup olmadığı konusunda bir sonuç bildirdiği güvence hizmetidir.</p>

<p>Sınırlı denetim ekibi (Review team)</p>	<p>(a) Sınırlı denetim işi için oluşturulan iş ekibinin tüm üyeleri ve</p> <p>(b) Aşağıdakiler dahil olmak üzere, denetim şirketi bünyesinde sınırlı denetim işinin sonucunu doğrudan etkileyebilecek diğer tüm kişiler:</p> <ul style="list-style-type: none"> i. Mesleki firmanın kıdemli veya yönetici ortağı olan (genel müdür veya eşdeğeri) kişi ile denetim işini yürüten muhasebe meslek mensubunun üzerinde yer alan kıdemli kişiler dahil sınırlı denetim işinin yürütülmesi ile bağlantılı olarak meslek mensubunun kazancını belirleyen veya doğrudan gözetimi ve yönetiminde çalıştığı kişiler. ii. Sınırlı denetim işi için, teknik veya sektöre özgü konularla, işlemlerle veya olaylarla ilgili danışmanlık sunanlar ve iii. Sınırlı denetim işi için, denetimin kalitesine yönelik gözden geçirmeyi yapanlar dâhil, denetimin kalite kontrolünü sağlayan kişiler, <p>Mesleki bağlantı ağına dahil şirket bünyesinde yer alan ve sınırlı denetim işinin sonucunu doğrudan etkileyebilen diğer tüm kişilerdir.</p>
<p>Önlemler (Safeguards)</p>	<p><i>Önlemler, temel ilkelere uyumu engelleyen tehditleri etkin bir şekilde kabul edilebilir bir düzeye indirmek için muhasebe meslek mensubu tarafından - tek başına veya birlikte- atılan adımlardır</i></p> <p><i>Bu terim, paragraf 120.10 A2'de tanımlanmıştır.</i></p>
<p>İşletmelerde Hizmet Akdi ile Çalışan Kıdemli Muhasebe Meslek Mensupları (Senior professional accountant in business)</p>	<p><i>İşletmelerde hizmet akdi ile çalışan kıdemli muhasebe meslek mensupları, işveren şirketin insan kaynakları, finansal, teknolojik, fiziksel ve maddi olmayan duran varlıklarının temini, dağılımı ve kontrolü üzerinde önemli bir etkiye sahip, bunlara ilişkin karar alabilen direktörler, yöneticiler veya kıdemli çalışanlardır.</i></p> <p><i>Bu terim, paragraf 260.11 A1'de tanımlanmıştır.</i></p>
<p>Önemli zarar (Substantial harm)</p>	<p><i>Bu terim, 360.5 U3 paragrafında tanımlanmaktadır.</i></p>

Özel amaçlı finansal tablolar (Special purpose financial statements)	Belirli kullanıcıların finansal bilgi ihtiyaçlarını karşılamak için tasarlanmış olan bir finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanmış olan finansal tablolardır.	
Üst yönetimden sorumlu olanlar (Those charged with governance)	<i>İşletmenin stratejik yönetimi ve hesap verebilirliğine ilişkin yükümlülüklerin gözetiminden sorumlu kişi, kişiler veya yapılardır (örneğin, şirketin yönetim kurulu üyeleri). Bu sorumluluk finansal raporlama sürecinin gözetimini de içerir. Bazı ülkelerdeki bazı işletmelerde, üst yönetimden sorumlu olanlar arasında icrai görevi olan yöneticiler, örneğin bir özel veya kamu sektörü işletmesinin yönetim kurulunda olup icrai görevi de bulunan üyeler veya işletmenin sahibi olan yöneticiler yer alabilir.</i>	
Tehditler (Threats)	<i>Bu terim 120.6 A3 paragrafında tanımlanmaktadır ve aşağıda yer alan çeşitleri içerir:</i>	
	<i>Kişisel çıkar (Self interest)</i>	<i>120.6 A3(a)</i>
	<i>Kendi kendini denetleme (Self- review)</i>	<i>120.6 A3(b)</i>
	<i>Taraf tutma (Advocacy)</i>	<i>120.6 A3(c)</i>
	<i>Yakınlık (Familiarity)</i>	<i>120.6 A3(d)</i>
	<i>Yıldıрма (Intimidation)</i>	<i>120.6 A3(e)</i>
En fazla hizmet sunma dönemi (Time-on period)	<i>Bu terim, A540.5 paragrafında tanımlanmıştır.</i>	

ETİK KURALLARDA YER VERİLEN KISALTMALAR VE STANDARTLAR LİSTESİ

Kısaltma	Açıklama
Güvence Çerçevesi	Uluslararası Güvence Hizmeti Çerçevesi
COSO	Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission)
CoCo	Kanada Ruhsatlı Muhasebeciler Birliği Kontrol Kriterleri (Chartered Professional Accountants of Canada Criteria of Control)
IAASB	Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board)
IESBA	Muhasebe Meslek Mensupları İçin Uluslararası Etik Standartları Kurulu (International Ethics Standards Board for Accountants)
IFAC	Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants)
ISAs	Uluslararası Denetim Standartları (International Standards on Auditing)
ISAEs	Uluslararası Güvence Hizmetleri Standartları (International Standards on Assurance Engagements)
ISQCs	Uluslararası Kalite Kontrol Standartları (International Standards on Quality Control)
ISREs	Uluslararası İnceleme Hizmetleri Standartları (International Standards on Review Engagements)

ETİK KURALLARDA YER VERİLEN STANDARTLAR LİSTESİ

Standart	Tam adı
ISA 320	Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik
ISA 610 (Revize 2013)	İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması
ISAE 3000 (Revize)	Tarihi Finansal Bilgilerin Denetimi veya Sınırlı Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri
ISQC 1	Finansal Tabloların Denetim ve Sınırlı Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Denetim Kuruluşları ve Denetçiler İçin Kalite Kontrol
ISRE 2400 (Revize)	Tarihî Finansal Tabloların Sınırlı Denetimi

YÜRÜRLÜK TARİHİ

Muhasebe meslek mensupları için Etik Kurallar (Bağımsızlık Standartları Dâhil) 2020 Versiyonu yürürlüktedir.



International Federation of Accountants

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017

T +1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570

www.ifac.org

ISBN: 978-1-60815-455-5



T Ü R M O B

**TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ**
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

İncek Kızılcaşar Mah.2669 Cad.No:19 06830 Gölbaşı-ANKARA

Tel: (0.312) 586 00 00 (10 Hat) Faks : (0.312) 586 00 11

www.turmob.org.tr