

## KURUL KARARI

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan:

## KURUL KARARI

**Karar No:** 75935942-050.01.04-[01/205]

**Karar Tarihi:** 17.09.2019

**Kararın Konusu:** Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar (Bağımsızlık Standartları Dahil)'in Yayımlanması

660 sayılı KHK'nın 9'uncu maddesi uyarınca; uluslararası standartlarla uyum sağlamak üzere, Muhasebeciler İçin Uluslararası Etik Standartları Kurulu (IESBA) tarafından "*International Code of Ethics for Professional Accountants- including International Independence Standards*" başlığıyla yayımlanan Standardın mevzuata kazandırılması amacıyla Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar (Bağımsızlık Standartları Dahil)'in yayımlanmasına karar verilmiştir.

**TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI**

**BAĞIMSIZ DENETÇİLER İÇİN ETİK KURALLAR**

**(BAĞIMSIZLIK STANDARTLARI DÂHİL)**

## GÜNCELLEMELER VE YÜRÜRLÜK TARİHLERİ

- *Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar* Standardının ilk sürümü, yayımı tarihinde yürürlüğe girmek üzere 21/05/2015 tarihli ve 29362 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.
- *Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar* Standardının güncellenen sürümü, yayımı tarihinde yürürlüğe girmek üzere 30/11/2017 tarihli ve 30256 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

**BAĞIMSIZ DENETÇİLER İÇİN ETİK KURALLAR  
(BAĞIMSIZLIK STANDARTLARI DÂHİL)**

**İÇİNDEKİLER**

---

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

- 100 ETİK KURALLARA UYUM
- 110 TEMEL İLKELER
  - 111 – DÜRÜSTLÜK
  - 112 – TARAFSIZLIK
  - 113 – MESLEKİ YETERLİK VE ÖZEN
  - 114 – SIR SAKLAMA
  - 115 – MESLEĞE UYGUN DAVRANIŞ
- 120 KAVRAMSAL ÇERÇEVE

**KISIM 2 – (...)**

**KISIM 3 – BAĞIMSIZ DENETÇİLER**

- 300 KAVRAMSAL ÇERÇEVENİN UYGULANMASI
- 310 ÇIKAR ÇATIŞMALARI
- 320 DENETÇİNİN GÖREVLENDİRİLMESİ
- 321 İKİNCİ GÖRÜŞLER
- 330 ÜCRETLER VE DİĞER MENFAATLER
- 340 HEDİYELER VE AĞIRLANMA DÂHİL, TEŞVİKLER
- 350 EMANET OLARAK TUTULAN MÜŞTERİ VARLIKLARI
- 360 MEVZUATA AYKIRILIKLARA KARŞILIK VERİLMESİ

**BAĞIMSIZLIK STANDARTLARI (KISIM 4A VE 4B)**

**KISIM 4A – BAĞIMSIZ DENETİM VE SINIRLI BAĞIMSIZ DENETİMDE BAĞIMSIZLIK**

- 400 BAĞIMSIZ DENETİM VE SINIRLI BAĞIMSIZ DENETİMDE BAĞIMSIZLIK İÇİN KAVRAMSAL ÇERÇEVENİN UYGULANMASI
- 410 ÜCRETLER
- 411 ÖDÜLENDİRME VE DEĞERLENDİRME POLİTİKALARI
- 420 HEDİYELER VE AĞIRLANMA
- 430 FİİLİ HUKUKİ İHTİLAFLAR VE HUKUKİ İHTİLAFLAR TEHDİTLERİ
- 510 FİNANSAL ÇIKARLAR
- 511 KREDİLER VE GARANTİLER

- 520 İŞ İLİŞKİLERİ  
521 AİLEVİ VE KİŞİSEL İLİŞKİLER  
522 DENETİM MÜŞTERİSİNE YAKIN ZAMANDA VERİLEN HİZMETLER  
523 DENETİM MÜŞTERİSİNİN YÖNETİCİSİ VEYA YETKİLİSİ OLARAK HİZMET VERİLMESİ  
524 DENETİM MÜŞTERİSİ TARAFINDAN İSTİHDAM  
525 ÇALIŞANLARIN GEÇİCİ OLARAK GÖREVLENDİRİLMESİ  
540 ÇALIŞANLARIN DENETİM MÜŞTERİSİYLE UZUN SÜRELİ İLİŞKİSİ  
600 DENETİM MÜŞTERİLERİNE GÜVENCE DIŞI HİZMETLERİN SUNULMASI  
601 – MUHASEBE VE DEFTER TUTMA HİZMETLERİ  
602 – İDARİ HİZMETLER  
603 – DEĞERLEME HİZMETLERİ  
604 – VERGİ HİZMETLERİ  
605 – İÇ DENETİM HİZMETLERİ  
606 – BİLGİ TEKNOLOJİSİ SİSTEMLERİ HİZMETLERİ  
607 – HUKUKİ İHTİLAFLAR DESTEK HİZMETLERİ  
608 – HUKUKİ HİZMETLER  
609 – İŞE ALMA HİZMETLERİ  
610 – KURUMSAL FİNANSMAN HİZMETLERİ  
800 ÖZEL AMAÇLI FİNANSAL TABLOLARA İLİŞKİN KULLANIM VE DAĞITIM KONUSUNDA SINIRLAMA İÇEREN RAPORLAR (BAĞIMSIZ DENETİM VE SINIRLI BAĞIMSIZ DENETİM)

#### **KISIM 4B – BAĞIMSIZ DENETİM VE SINIRLI BAĞIMSIZ DENETİM DIŞINDA KALAN GÜVENCE DENETİMLERİNDE BAĞIMSIZLIK**

- 900 BAĞIMSIZ DENETİM VE SINIRLI BAĞIMSIZ DENETİM DIŞINDA KALAN GÜVENCE DENETİMLERİNDE BAĞIMSIZLIK İÇİN KAVRAMSAL ÇERÇEVENİN UYGULANMASI  
905 ÜCRETLER  
906 HEDİYELER VE AĞIRLANMA  
907 FİİLİ HUKUKİ İHTİLAFLAR VE HUKUKİ İHTİLAFLAR TEHDİTLERİ  
910 FİNANSAL ÇIKARLAR  
911 KREDİLER VE GARANTİLER  
920 İŞ İLİŞKİLERİ  
921 AİLEVİ VE KİŞİSEL İLİŞKİLER  
922 GÜVENCE MÜŞTERİSİNE YAKIN ZAMANDA VERİLEN HİZMETLER  
923 GÜVENCE MÜŞTERİSİNİN YÖNETİCİSİ VEYA YETKİLİSİ OLARAK HİZMET VERİLMESİ  
924 GÜVENCE MÜŞTERİSİ TARAFINDAN İSTİHDAM  
940 ÇALIŞANLARIN GÜVENCE MÜŞTERİSİYLE UZUN SÜRELİ İLİŞKİSİ

- 950 BAĞIMSIZ DENETİM VE SINIRLI BAĞIMSIZ DENETİM MÜŞTERİLERİ  
DIŞINDA KALAN GÜVENCE MÜŞTERİLERİNE GÜVENCE DIŞI  
HİZMETLERİN SUNULMASI
- 990 KULLANIM VE DAĞITIM KONUSUNDA SINIRLAMA İÇEREN RAPORLAR  
(BAĞIMSIZ DENETİM VE SINIRLI BAĞIMSIZ DENETİM DIŞINDA KALAN  
GÜVENCE DENETİMLERİ)

## **TERİMLER SÖZLÜĞÜ VE KISALTMALAR LİSTESİ**

## **YÜRÜRLÜK TARİHİ**

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

BÖLÜM 100 ETİK KURALLARA UYUM

BÖLÜM 110 TEMEL İLKELER

ALT BÖLÜM 111 – DÜRÜSTLÜK

ALT BÖLÜM 112 – TARAFSIZLIK

ALT BÖLÜM 113 – MESLEKİ YETERLİK VE ÖZEN

ALT BÖLÜM 114 – SIR SAKLAMA

ALT BÖLÜM 115 – MESLEĞE UYGUN DAVRANIŞ

BÖLÜM 120 KAVRAMSAL ÇERÇEVE

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

## BÖLÜM 100

### ETİK KURALLARA UYUM

#### Genel

100.1 U1 Denetçilik mesleğinin ayırt edici özelliklerinden biri, kamu yararına hareket etme sorumluluğunu kabul etmesidir. Bir denetçinin sorumluluğu yalnızca müşterisinin ihtiyaçlarını karşılamak değildir. Bu nedenle Etik Kurallar (Kurallar), denetçilerin kamu yararına hareket etme sorumluluğunu yerine getirebilmelerini sağlamak amacıyla ana hükümler ile uygulama hükümleri içermektedir.

**Mevzuatın bu Kurallarda yer alan hükümlerden daha kısıtlayıcı hükümler öngörmesi hâlinde denetçi söz konusu mevzuata uymak zorundadır. Örneğin, bu Kurallarda bazı şartların sağlanmasıyla izin verilen belirli durumlara mevzuat istisna getirmeksizin izin vermeyebilir veya mevzuat bu Kurallarda öngörülme-yen bir kısıtlamayı zorunlu tutabilir. Bu durum denetçinin ilave belgelendirme yapmasını gerektirebilir. Bu Kuralların belirli hükümlerine uyulmasının mevzuatla yasaklandığı durumlarda denetçi, Kuralların diğer bütün hükümlerine uyar.**

100.2 U1 Etik Kurallarda yükümlülük getiren ana hükümler “A” harfi ile gösterilir.

100.2 U2 “U” harfi ile gösterilen uygulama hükümleri ise Kuralların doğru anlaşılabilmesi amacıyla; içerik, açıklama, atılacak adım veya dikkate alınacak husus için öneri, örnek veya başka şekilde bir rehberlik sağlar. Uygulama hükümlerinin; özellikle denetçinin kavramsal çerçeveyi belirli durumlara nasıl uygulayacağını anlaması, belirli bir ana hükmü anlaması ve buna uyması için yardımcı olması hedeflenmiştir. Uygulama hükümleri doğrudan bir hüküm getirmemekle birlikte, bunların dikkate alınması, kavramsal çerçevenin uygulanması dâhil, Etik Kurallardaki hükümlerin doğru uygulanması için gereklidir.

**A100.3** Denetçi Etik Kurallara uyar. Denetçinin Kuralların belirli kısımlarına uymasının mevzuatla kısıtlandığı bazı durumlar söz konusu olabilir. Bu tür durumlarda denetçi, başta söz konusu mevzuat olmak üzere Etik Kuralların diğer kısımlarına uyar.

100.3 U1 Mesleğe uygun davranış ilkesi, denetçinin mevzuata uymasını zorunlu kılar. Bazı ülke mevzuatlarında, Kurallardakilerden farklı veya daha kapsamlı hükümler bulunabilir. Bu ülkelerdeki denetçilerin farklılıklardan haberdar olması ve mevzuatla yasaklanmadığı sürece daha kısıtlayıcı hükümlere uyması gerekir.

100.3 U2 Denetçi, Kurallardaki belirli bir hükmün uygulanmasının orantısız veya kamu yararına olmayan bir sonuca yol açacağına inandığı alışılmamış durumlarla karşılaşabilir. Bu tür durumlarda denetçinin ilgili düzenleyici kuruma danışması



önerilir.

## **Etik Kuralların İhlali**

- A100.4** A400.80–A400.89 ve A900.50–A900.55 paragrafları, *Bağımsızlık Standartları*’nın ihlalini ele alır. Etik Kuralların bunlar dışındaki herhangi bir hükmünün ihlalini tespit eden bir denetçi, söz konusu ihlalin ciddiyetini ve denetçinin temel ilkelere uyma kabiliyetine olan etkisini değerlendirir. Denetçi ayrıca;
- (a) İhlalin sonuçlarını tatminkâr bir şekilde ele alabilecek tüm adımları, en kısa sürede atar ve
  - (b) İhlalin ilgili taraflara bildirilip bildirilmeyeceğine karar verir.
- 100.4 U1 Bu tür bir ihlalin bildirilebileceği ilgili taraflar; ihlalden etkilenmiş olabilecek tarafları ve yetkili bir merciyi veya gözetim otoritesini içerir.

# BÖLÜM 110

## TEMEL İLKELER

### Genel

110.1 U1 Denetçiler için beş temel etik ilke bulunmaktadır:

- (a) Dürüstlük: Bütün mesleki ve iş ilişkilerinde dürüst, açık, doğru ve güvenilir olmak.
- (b) Tarafsızlık: Önyargıların, temayüllerin, çıkar çatışmalarının veya başkalarının nüfuzlarını kötüye kullanarak meslek veya işle ilgili muhakemelerini ve kararlarını etkilemesine izin vermemek.
- (c) Mesleki yeterlik ve özen:
  - (i) Güncel teknik ve mesleki standartlar ile mevzuata uygun olarak, müşterilerin yeterli mesleki hizmetleri almalarını temin edecek mesleki bilgi ve beceriyi elde etmek ve korumak ve
  - (ii) Uygulamadaki teknik ve mesleki standartlara uygun bir şekilde ve özen içinde hareket etmek.
- (ç) Sır saklama (gizlilik): Mesleğin icrası sırasında elde edilen bilgilerin gizliliğine riayet etmek.
- (d) Mesleğe uygun davranış: İlgili mevzuata uymak ve denetim mesleğinin itibarını zedeleyici tutum ve davranışlardan kaçınmak.

**A110.2** Denetçi, temel ilkelerin her birine uyar.

110.2 U1 Temel etik ilkeler, denetçiden beklenen standart davranışı belirler. Kavramsal çerçeve, denetçinin temel ilkelere uymasına yardımcı olmak için uygulaması zorunlu olan yaklaşımı belirler. 111–115 inci Alt Bölümler, her bir temel ilkeye ilişkin ana hükümleri ve uygulama hükümlerini düzenlemektedir.

110.2 U2 Denetçi, bir temel ilkeye uyması hâlinde başka bir veya birden fazla temel ilkeyle çatışmasının söz konusu olabileceği bir durumla karşılaşabilir. Bu tür bir durumda denetçi, gerektiğinde herhangi bir isim vermeksizin aşağıdakilere danışmayı değerlendirebilir:

- Denetim şirketindeki diğer kişiler.
- Üst yönetimden sorumlu olanlar.
- Yetkili merci.
- Düzenleyici otorite.
- Hukuk müşaviri.

Ancak, bu tür bir danışmanlık alınması denetçinin çatışmayı çözmek için mesleki muhakemede bulunma veya gerektiğinde -mevzuatla yasaklanmadığı sürece- çatışmaya yol açan hususla ilişkisini sonlandırma sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.

110.2 U3 Denetçinin, ilgili konunun içeriğini, yapılan müzakerelerin detaylarını ve konuyla ilgili alınan kararlar ile bu kararların gerekçelerini belgelendirmesi teşvik edilir.

## **ALT BÖLÜM 111 – DÜRÜSTLÜK**

**A111.1** Denetçi; bütün mesleki ve iş ilişkilerinde dürüst, açık, doğru ve güvenilir olma zorunluluğu getiren dürüstlük ilkesine uyar.

111.1 U1 Dürüstlük, doğru iş yapma ve güvenilir olmayı içerir.

**A111.2** Denetçinin, bilgilerin:

- (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,

düşündüğü durumlarda, bu bilgileri içeren raporlar, beyannameler, yazışmalar veya diğer bilgiler ile bilerek ilişkilendirilmemesi gerekir.

111.2 U1 Bu tür bir rapor, beyanname, yazışma veya diğer bilgilerle ilgili olumlu görüş dışında bir görüş içeren bir rapor sunan denetçi, A111.2 paragrafını ihlal etmiş sayılmaz.

**A111.3** A111.2 paragrafında açıklanan bilgilerle ilişkilendirildiğini fark etmesi durumunda denetçi, söz konusu bilgilerle ilişkilendirilmesini sonlandırmak için gerekli adımları atar.

## **ALT BÖLÜM 112 – TARAFSIZLIK**

**A112.1** Denetçi; önyargıların, temayüllerin, çıkar çatışmalarının veya başkalarının nüfuzlarını kötüye kullanarak meslek veya işle ilgili muhakemesini ve kararlarını etkilemesine izin vermemesini gerektiren tarafsızlık ilkesine uyar.

**A112.2** Herhangi bir durum veya ilişkinin, yürüttüğü mesleki faaliyetle ilgili muhakemesini uygunsuz şekilde etkilemesi durumunda denetçi, söz konusu mesleki faaliyeti üstlenmez.

## **ALT BÖLÜM 113 – MESLEKİ YETERLİK VE ÖZEN**

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

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

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

113.1 U2 Mesleki yeterliğin sürdürülmesi; ilgili teknik, mesleki ve iş hayatına ilişkin gelişmelerin anlaşılmasını ve bunlara yönelik sürekli bir farkındalığı gerektirir. Sürekli mesleki gelişim, denetçinin mesleki çevrede yeterli bir şekilde faaliyet gösterebilmesi için gerekli kabiliyetleri geliştirebilmesine ve sürdürebilmesine imkân sağlar.

113.1 U3 Özen, bir görevin gereklilikleri uyarınca dikkatli, derinlemesine ve zamanında hareket etme sorumluluğunu kapsar.

**A113.2** Mesleki yeterlik ve özen ilkesine uyarken denetçi, mesleki faaliyet kapsamında, maiyetinde çalışan kişilerin uygun hizmet içi eğitim almasını ve gözetime tabi olmasını temin etmek üzere gerekli adımları atar.

**A113.3** Denetçi, uygun hâllerde, müşterilerin ve denetçinin mesleki hizmetlerinden veya faaliyetlerden faydalanan diğer tarafların, sunulan hizmetlerde bulunan yapısal kısıtlamalardan/kısıtlardan haberdar olmasını sağlar.

## **ALT BÖLÜM 114 – SIR SAKLAMA**

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

- (a) Bulunulan sosyal ortamlar dâhil olmak üzere, özellikle yakın bir iş arkadaşına veya çekirdek ailesinin bir üyesine ya da aile yakınlarından birine, kasıtsız bir şekilde bilgi verme -açıklama- ihtimaline karşı dikkatli olur.
- (b) Bilgilere ilişkin sır saklama yükümlülüğünü denetim şirketi bünyesinde de sürdürür.
- (c) Potansiyel bir müşteri tarafından açıklanan bilgilere ilişkin sır saklama yükümlülüğünü sürdürür.
- (ç) Mesleğin icrası sırasında edindiği gizli bilgileri, bu bilgilerin açıklanması için yasal veya mesleki bir görev veya hak ya da uygun ve belirli bir yetki olmaksızın denetim şirketi dışında bir tarafa açıklayamaz.
- (d) Mesleğin icrası sırasında edindiği gizli bilgileri, kendisinin veya üçüncü kişilerin çıkarlarına kullanamaz.
- (e) Mesleki veya iş ilişkileri sonucunda edindiği veya aldığı herhangi bir gizli bilgiyi söz konusu ilişki sona erdikten sonra kullanamaz veya açıklayamaz.

- (f) Denetçi, kendi kontrolü altındaki çalışanlar ile danışmanlık ve yardım aldığı kişilerin, denetçinin sır saklama yükümlülüğüne uymalarını sağlamak üzere uygun adımları atar.

114.1 U1

Sır saklama, bilginin -üçüncü taraflara açıklanmayacağı bilinciyle- müşteriden denetçiye serbestçe aktarılmasına imkân sağladığından kamu yararına hizmet eder. Bununla birlikte, denetçinin 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 ilgili kamu yetkililerine açıklanması.
- (b) Mevzuat tarafından açıklamaya izin verilmesi ve müşteri tarafından açıklama yapmak üzere yetkilendirilmesi,
- (c) Mevzuatla yasaklanmadığı sürece, bilgiyi aşağıdaki amaçlarla açıklamanın mesleki bir görev veya hak olması:
- (i) Yetkili mercilerce kalite inceleme sürecine uygunluk sağlama,
- (ii) Yetkili mercilerce yapılan bir sorgulamaya veya araştırmaya/incelemeye cevap verme,
- (iii) Hukuki takip sürecindeki bir denetçinin mesleki çıkarlarını koruma veya
- (iv) Etik hükümler dâhil, teknik ve mesleki standartlara uygunluk sağlama.

114.1 U2

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

- Müşterinin, bilgilerin denetçi 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 aşağıdakileri içerir:
  - 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.

**A114.2** Denetçi, müşterisi ile arasındaki ilişkinin sona ermesinden sonra da sır saklama ilkesine uymayı sürdürür. Yeni bir müşteri edinmesi durumunda denetçi, önceki deneyimlerini kullanma hakkına sahiptir; ancak mesleki veya iş ilişkileri sonucunda edindiği veya kendisine ulaşan herhangi bir gizli bilgiyi kullanamaz veya açıklayamaz.

## **ALT BÖLÜM 115 – MESLEĞE UYGUN DAVRANIŞ**

**A115.1** Denetçi; kendisine, ilgili mevzuata uyma ve mesleğin itibarını zedeleyeceğini bildiği veya bilmesi gereken her tür tutum ve davranıştan kaçınma yükümlülüğü getiren mesleğe uygun davranış ilkesine uyar. Bağımsız denetçi, 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 uğraşamaz.

115.1 U1 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.

**A115.2** Denetçiler, pazarlama ve tanıtım çalışmalarında kendilerini tanıtırken mesleğin itibarına gölge düşüremezler. Denetçiler, açık sözlü ve dürüst olurlar ve:

- (a) Sunabilecekleri hizmetler, taşıdıkları nitelikler ve edindikleri tecrübeler konusunda aşırıya kaçan iddialarda bulunamazlar veya
- (b) Başkalarının işleriyle ilgili kötileyici referanslar veremezler veya mesnetsiz karşılaştırmalar yapamazlar.

115.2 U1 Reklam veya pazarlama yönteminin uygun olup olmadığı konusunda şüpheye düşen bir denetçiye yetkili mercilere danışması önerilir.

## BÖLÜM 120

### KAVRAMSAL ÇERÇEVE

#### Giriş

120.1 Denetçilerin 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 denetçilere yardımcı olmak üzere, kavramsal çerçeve dâhil, ana hükümler ve uygulama hükümlerini belirler. Bu tür ana hükümler ve uygulama hükümleri, temel ilkelere uyumu engelleyen tehditleri oluşturan çeşitli mesleki faaliyetler ile menfaat ve ilişkiler dâhil, geniş bir yelpazedeki durum ve gerçekleri ele alır. Ayrıca bu hükümler, denetçilerin “bir durum Kurallarda özel olarak yasaklanmamışsa söz konusu duruma izin verilmektedir” şeklinde bir sonuca varmalarını önler.

120.2 Kavramsal çerçeve denetçinin:

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

için bir yaklaşım ortaya koyar.

#### Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

##### Genel

A120.3 Denetçi; Bölüm 110’da düzenlenen temel ilkelere uyumu engelleyen tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve bunlara ilişkin önlemler almak üzere kavramsal çerçeveyi uygular.

120.3 U1 Kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla ilgili ilave ana hükümler ve uygulama hükümleri aşağıdaki Kısımlarda yer almaktadır:

- (a) Kısım 3 – *Bağımsız Denetçiler ve*
- (b) *Bağımsızlık Standartları:*
  - (i) Kısım 4A – *Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimde Bağımsızlık ve*
  - (ii) Kısım 4B – *Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetim Dışında Kalan Güvence Denetimlerinde Bağımsızlık.*

A120.4 Etiğe ilişkin bir konuyla/sorunla ilgilenirken denetçi, bu sorunun/konunun ortaya çıktığı veya çıkabileceği bağlamı dikkate alır.

A120.5 Kavramsal çerçeveyi uygularken denetçi;

- (a) Mesleki muhakemesini kullanır,
- (b) Yeni bilgiler ile durum ve gerçeklerdeki değişikliklere dikkat eder (bunlara karşı dikkatli olur) ve
- (c) 120.5 U4 paragrafında tanımlanan “gerekli bilgiye sahip makul üçüncü taraf testi”ni kullanır.

### *Mesleki Muhakemenin Kullanılması*

- 120.5 U1 Mesleki muhakeme; mesleki faaliyetlerin niteliği ve kapsamı ile çıkar ve ilişkiler dâhil olmak üzere, durum ve gerçeklere uygun ilgili eğitim, mesleki bilgi, beceri ve deneyimin uygulanmasını içerir. Mesleki faaliyetlerin yürütülmesiyle ilgili olarak, denetçinin kavramsal çerçeveyi uygulaması sırasında atabileceği adımlarla ilgili bilinçli bir karar vermesi ve bu kararların içinde bulunulan durumda uygun olup olmayacağına karar vermesi için mesleki muhakemenin kullanılması gerekir.
- 120.5 U2 Haberdar olunan durum ve gerçekler hakkında kanaat edinilmesi, kavramsal çerçevenin doğru uygulanması için bir ön şarttır. Bu kanaatin edinilmesi için gereken eylemlere karar verilmesi ile temel ilkelere uyulup uyulmadığı hakkında bir sonuca ulaşılmaması da mesleki muhakemenin kullanılmasını gerektirir.
- 120.5 U3 Haberdar olunan durum ve gerçekler hakkında kanaat elde etmek için mesleki muhakemeyi kullanırken denetçi, diğer hususların yanı sıra aşağıdakileri de değerlendirebilir:
- Denetçinin haberdar olduğu durum ve gerçeklerle muhtemelen ilgili bir bilginin eksik olabileceği hakkında endişe duymayı gerektirecek bir sebep olup olmadığı.
  - Haberdar olunan durum ve gerçekler ile denetçinin beklentileri arasında tutarsızlık olup olmadığı.
  - Denetçinin uzmanlık ve deneyiminin bir sonuca ulaşmak için yeterli olup olmadığı.
  - Konuyla ilgili uzmanlık veya deneyime sahip diğer kişilere danışma ihtiyacının bulunup bulunmadığı.
  - Bilginin bir sonuca ulaşmak için makul bir dayanak sağlayıp sağlamadığı.
  - Denetçinin yerleşmiş fikrinin veya önyargılarının mesleki muhakemesini kullanmasını etkileyip etkilemeyeceği.
  - Mevcut bilgidен ulaşılacak başka makul sonuçların olup olmayacağı.

### *Gerekli Bilgiye Sahip Makul Üçüncü Taraf*

- 120.5 U4 Gerekli bilgiye sahip makul üçüncü taraf testi, denetçi tarafından, aynı sonuçlara başka bir tarafça ulaşılmamasının muhtemel olup olmadığı hakkında yapılan bir değerlendirmedir. Bu tür bir değerlendirme, sonuçlara ulaşılan zamanda, denetçinin haberdar olduğu veya haberdar olmasının makul bir şekilde beklendiği tüm ilgili durum ve gerçekleri değerlendiren gerekli bilgiye sahip bir üçüncü tarafın



bakış açısıyla yapılır. Gerekli bilgiye sahip makul üçüncü tarafın denetçi olması gerekmez, ancak denetçinin sonuçlarının uygunluğunu tarafsız bir biçimde anlamak ve değerlendirmek için ilgili bilgi ve deneyime sahip olması gerekir.

## **Tehditlerin Belirlenmesi**

- A120.6** Denetçi, temel ilkelere uyumu engelleyen tehditleri belirler.
- 120.6 U1 Temel ilkelere uyumu tehlikeye düşürebilecek her türlü mesleki faaliyet, çıkar ve ilişkiler dâhil, durum ve gerçekler hakkında kanaat edinilmesi, denetçinin temel ilkelere uyumdan taviz verilmesine sebep olan tehditleri belirlemesinin ön şartıdır. Meslek, denetim şirketi veya mevzuat tarafından oluşturulan ve denetçinin etik olarak hareket etmesini güçlendiren 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 U2 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 U3 Temel ilkelere uyumu engelleyen tehditler aşağıdaki çeşitlerden bir veya birkaçının kapsamına girmektedir:
- (a) Kişisel çıkar tehdidi: Finansal veya finansal olmayan bir çıkarın, denetçinin muhakemesini veya davranışını uygun olmayan şekilde etkilemesi tehdididir.
  - (b) Kendi kendini denetleme tehdidi: Denetçinin; kendisi veya çalıştığı denetim şirketindeki 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: Denetçinin, bir müşterinin pozisyonunu, kendi tarafsızlığından taviz verecek şekilde desteklemesi tehdididir.
  - (ç) Yakınlık tehdidi: Denetçinin, bir müşteri ile uzun süreli veya yakın ilişki içerisinde bulunmasından dolayı, bu kişinin çıkarları lehine fazlasıyla temayül göstermesi veya bunun çalışmalarına yönelik olarak fazlasıyla kabul eder bir yaklaşım sergilemesi tehdididir.
  - (d) Yıldırma tehdidi: Denetçi üzerinde başkalarının nüfuzlarını kötüye kullanma çabaları dâhil olmak üzere, denetçinin mevcut veya hissettiği baskılardan dolayı tarafsız olarak hareket edebilmesinin engellenmesi tehdididir.

120.6 U4 Bir durum birden fazla tehdit oluşturabilir ve bir tehdit birden fazla temel ilkeye uyumu etkileyebilir.

### **Tehditlerin Değerlendirilmesi**

**A120.7** Temel ilkelere uyumu engelleyen bir tehdit belirleyen denetçi, söz konusu tehdidin kabul edilebilir bir düzeyde olup olmadığını değerlendirir.

#### *Kabul Edilebilir Düzey*

120.7 U1 Kabul edilebilir düzey, gerekli bilgiye sahip makul üçüncü taraf testini kullanan bir denetçinin, temel ilkelere uyduğu sonucuna varmasının daha muhtemel olduğu düzeydir.

#### *Tehditlerin Düzeyinin Değerlendirilmesiyle İlgili Etkenler*

120.8 U1 Nicel etkenlerin yanı sıra nitel etkenlerin de göz önünde bulundurulması -varsa birden fazla tehdidin toplam etkisinde olduğu gibi- denetçinin tehditleri değerlendirmesiyle ilgilidir.

120.8 U2 120.6 U1 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 aşağıdakileri içerir:

- Kurumsal yönetim düzenlemeleri.
- Meslek için gereken eğitim, mesleki eğitim ve deneyim yükümlülükleri.
- Denetçinin ve kamuoyunun dikkatinin etik olmayan bir davranışa çekilmesine imkân veren etkin şikâyet 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*

**A120.9** Bir tehdidin ortadan kaldırılıp kaldırılmadığını veya kabul edilebilir bir düzeye indirilip indirilmediğini etkileyebilecek yeni bir bilgiden veya durum ve gerçeklerdeki değişikliklerden haberdar olması durumunda denetçi, tehdidi yeniden değerlendirir ve buna göre yeniden ele alır.

120.9 U1 Mesleki faaliyetler süresince dikkatli olunması;

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

yeni bir bilginin ortaya çıkıp çıkmadığını veya durum ve gerçeklerde değişiklikler olup olmadığını belirlemede denetçiye yardımcı olur.

120.9 U2 Yeni bilgi, yeni bir tehdidin belirlenmesiyle sonuçlanıyorsa denetçi, bu tehdidi değerlendirmeli ve -uygun hâllerde- ele almalıdır (Bkz.: A120.7 ve A120.10 paragrafları).

## Tehditlerin Ele Alınması

**A120.10** Temel ilkelere uyumu engelleyen belirlediği tehditlerin kabul edilebilir bir düzeyde olmadığına karar vermesi durumunda denetçi, söz konusu tehditleri ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek suretiyle bu tehditleri ele alır. Denetçi bu tehditleri;

- (a) Tehdit oluşturan -çıkar veya ilişkiler dâhil- durumları ortadan kaldırmak,
- (b) Mevcut olması ve uygulanma kabiliyetinin bulunması hâlinde, tehditleri kabul edilebilir bir düzeye indirmeye yönelik önlemler almak veya
- (c) Belirli mesleki faaliyeti reddetmek veya sonlandırmak, suretiyle ele alır.

### *Tehditleri Ortadan Kaldırmaya Yönelik Adımlar*

120.10 U1 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 U2 Önlemler, temel ilkelere uyumu engelleyen tehditleri etkin bir şekilde kabul edilebilir bir düzeye indirmek için denetçi tarafından -tek başına veya birlikte- atılan adımlardır.

### *Yapılan Önemli Muhakemelerin ve Ulaşılan Genel Sonuçların Değerlendirilmesi*

**A120.11** Attığı veya atmayı planladığı adımların tehditleri ortadan kaldırıp kaldırmayacağı veya kabul edilebilir bir düzeye indirip indirmeyeceği hakkında denetçi, genel bir sonuç oluşturur. Genel sonucu oluştururken denetçi:

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

## **Bağımsız Denetim, Sınırlı Bağımsız Denetim ve Diğer Güvence Denetimlerinde Dikkate Alınacak Hususlar**

### *Bağımsızlık*

120.12 U1 *Bağımsızlık Standartları*; denetçilerin bağımsız denetimleri, sınırlı bağımsız denetimleri veya diğer güvence denetimlerini yürütürken bağımsız olmalarını zorunlu kılar. Bağımsızlık; tarafsızlık ve dürüstlük ilkeleriyle bağlantılıdır. Bağımsızlık aşağıdaki unsurlardan oluşur:

- (a) Esasta bağımsızlık: Denetçinin dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilik içinde hareket etmesini teminen, mesleki muhakemesini olumsuz etkileyebilecek tesirlerden arı olarak görüş/sonuç açıklamasıdır.

- (b) Şekilde bağımsızlık: Denetim şirketinin, denetçinin veya denetim ekibi üyesinin; makul ve bilgi sahibi üçüncü kişilerde, dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilikten ödün verdiği intibamı oluşturabilecek durum ve davranışlardan sakınmasıdır.

120.12 U2 *Bağımsızlık Standartları*; bağımsız denetimler, sınırlı bağımsız denetimler veya diğer güvence denetimleri yürütülürken bağımsızlığın sürdürülmesi için kavramsal çerçevenin nasıl uygulanacağı hakkında ana hükümler ve uygulama hükümleri içerir. Bu tür işleri yürütürken bağımsız olmak için denetçiler ve denetim şirketleri 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 U3 paragrafında tanımlanan sınıflar, bağımsızlık hükümlerine uyumu engelleyen tehditlerin de sınıflarıdır.

### *Mesleki şüphecilik*

120.13 U1 Türkiye Denetim Standartları kapsamında yer alan bağımsız denetim, sınırlı bağımsız denetim ve diğer güvence denetimlerine ilişkin standartlar uyarınca denetçiler; bağımsız denetimi, sınırlı bağımsız denetimi ve diğer güvence denetimlerini planlarken ve yürütürken mesleki şüpheciliği kullanmak zorundadır. Mesleki şüphecilik ve Bölüm 110'da tanımlanan temel ilkeler birbirleriyle ilişkili kavramlardır.

120.13 U2 Finansal tabloların bağımsız denetiminde -tek başına veya toplu olarak- temel ilkelere uyum, aşağıdaki örneklerde gösterildiği gibi, mesleki şüpheciliğin kullanılmasını destekler:

- *Dürüstlük*; denetçinin dürüst, açık, doğru ve güvenilir olmasını gerektirir. Örneğin, denetçi;
  - (a) Müşterinin aldığı bir pozisyon hakkındaki endişelerini dile getirirken dürüst, açık, doğru ve güvenilir olmak ve
  - (b) İçinde bulunulan şartlar altında atılacak uygun adımlar hakkında bilinçli kararlar almak amacıyla; tutarsız bilgiler hakkında sorgulamalar yapmak ve önemli düzeyde yanlış veya yanıltıcı olabilecek beyanlara ilişkin şüpheleri ele almak için daha fazla denetim kanıtı elde etmeye çalışmak,

suretiyle dürüstlük ilkesine uyar. Denetçi bu şekilde, mesleki şüpheciliğin kullanılmasına katkı sağlamak üzere denetim kanıtlarını titiz bir biçimde değerlendirmiş olur.

- *Tarafsızlık*; önyargılar, temayüller, çıkar çatışmaları veya başkalarının nüfuzlarını kötüye kullanması sebebiyle denetçinin meslek veya işle ilgili muhakemelerinin ve kararlarının etkilenmemesini gerektirir. Örneğin, denetçi;

- (a) Kendisinin meslek veya işle ilgili muhakemelerini etkileyebilecek - müşteriyile yakınlık gibi- durum veya ilişkilerin farkına varmak ve
- (b) Müşterinin finansal tabloları açısından önemli bir hususla ilgili denetim kanıtlarının yeterliliğini ve uygunluğunu değerlendirirken bu tür durum ve ilişkilerin kendi muhakemesi üzerindeki etkilerini değerlendirmek,

suretiyle tarafsızlık ilkesine uyar. Denetçi bu şekilde, mesleki şüpheciliğin kullanılmasına katkı sağlayan bir biçimde hareket etmiş olur.

- *Mesleki yeterlik ve özen*; denetçinin mesleki bilgi ve beceriyi müşterilerin yeterli mesleki hizmetleri almalarını temin edecek bir seviyede tutmasını ve uygulamadaki teknik ve mesleki standartlara uygun bir şekilde ve özen içinde hareket etmesini gerektirir. Örneğin, denetçi:

- (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 ve
- (c) İçinde bulunulan şartlar altında, denetim kanıtlarının yeterli ve uygun olup olmadığını titiz bir şekilde değerlendirirken ilgili bilgiyi kullanmak,

suretiyle mesleki yeterlik ve özen ilkesine uyar. Denetçi bu şekilde, mesleki şüpheciliğin kullanılmasına katkı sağlayan bir biçimde hareket etmiş olur.

### **KISIM 3 – BAĞIMSIZ DENETÇİLER**

- BÖLÜM 300 KAVRAMSAL ÇERÇEVENİN UYGULANMASI
- BÖLÜM 310 ÇIKAR ÇATIŞMALARI
- BÖLÜM 320 DENETÇİNİN GÖREVLENDİRİLMESİ
- BÖLÜM 321 İKİNCİ GÖRÜŞLER
- BÖLÜM 330 ÜCRETLER VE DİĞER MENFAATLER
- BÖLÜM 340 HEDİYELER VE AĞIRLANMA DÂHİL, TEŞVİKLER
- BÖLÜM 350 EMANET OLARAK TUTULAN MÜŞTERİ VARLIKLARI
- BÖLÜM 360 MEVZUATA AYKIRILIKLARA KARŞILIK VERİLMESİ

# KISIM 3 – BAĞIMSIZ DENETÇİLER

## BÖLÜM 300

### KAVRAMSAL ÇERÇEVENİN UYGULANMASI

#### Giriş

- 300.1 Etik Kuralların bu kısmı, denetçilerin Bölüm 120’de belirlenen kavramsal çerçeveyi uygulamasına yönelik ana hükümleri ve uygulama hükümlerini düzenler. Bu kısımda, denetçilerin karşılaşılabileceği temel ilkelere uyumu engelleyen tehditler oluşturan veya oluşturabilecek -mesleki faaliyet, çıkar ve ilişkiler dâhil- durum ve gerçeklerin tamamı tanımlanmamaktadır. Bu sebeple, kavramsal çerçeve denetçinin bu tür durum ve gerçeklere karşı dikkatli olmasını gerektirir.
- 300.2 Denetçilerin tabi olduğu ana hükümler ve uygulama hükümleri aşağıdaki kısımlarda belirlenmektedir:
- Kısım 3 – *Bağımsız Denetçiler*, güvence denetimi hizmeti sunup sunmadığına bakılmaksızın, tüm bağımsız denetçilerin tabi olduğu hükümleri içeren 300–399 uncu Bölümler.
  - *Bağımsızlık Standartları*:
    - o Kısım 4A – *Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimde Bağımsızlık*, bağımsız denetim ve sınırlı bağımsız denetim yürütürken denetçilerin tabi olduğu hükümleri içeren 400–899 uncu Bölümler.
    - o Kısım 4B – *Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetim Dışında Kalan Güvence Denetimlerinde Bağımsızlık*, bağımsız denetim ve sınırlı bağımsız denetim dışında kalan diğer güvence denetimlerini yürütürken denetçilerin tabi olduğu hükümleri içeren 900–999 uncu Bölümler.
- 300.3 Bu Kısımda “denetçi” ifadesi, denetim üstlenen bağımsız denetçiler ile denetim şirketlerini kapsar.

### Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

#### Genel

- A300.4** Denetçi, 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.
- A300.5** Etiğe ilişkin bir sorunla/konuyla ilgilenirken denetçi, bu sorunun/konunun ortaya çıktığı veya çıkabileceği bağlamı dikkate alır.
- 300.5 U1 “...”

## Tehditlerin Belirlenmesi

300.6 U1

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

### (a) Kişisel Çıkar Tehditleri

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

### (b) Kendi Kendini Denetleme Tehditleri

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

### (c) Taraf Tutma Tehditleri

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

### (ç) Yakınlık Tehditleri

- Denetçinin aile yakınlarından birisinin veya çekirdek ailesinin bir üyesinin, müşterinin yöneticisi veya yetkilisi olması.
- Müşterinin yöneticisinin veya yetkilisinin ya da müşteriye sunulan hizmetin konusu üzerinde önemli etkisi bulunan bir pozisyonda istihdam ettiği diğer bir çalışanın, yakın bir zamanda sorumlu denetçi olarak hizmet vermiş olması.



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

### **Tehditlerin Değerlendirilmesi**

300.7 U1 120.6 U1 ve 120.8 U2 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) Denetim şirketi ve faaliyet gösterdiği çevre.

300.7 U2 Denetçinin bir tehdidin düzeyine ilişkin yaptığı değerlendirme, mesleki hizmetin niteliği ve kapsamından da etkilenir.

#### *Müşteri ve Faaliyet Gösterdiği Çevre*

300.7 U3 Denetçinin bir tehdidin düzeyine ilişkin yaptığı değerlendirme aşağıdakilerden etkilenebilir:

- (a) Müşterinin, bağımsız denetim müşterisi olup olmadığı ve bağımsız denetim müşterisinin kamu yararını ilgilendiren kuruluş olup olmadığı,
- (b) Müşterinin bağımsız denetim müşterisi olmayan bir güvence denetimi 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, bağımsız denetim bakımından tarafsızlık ilkesine uyumu engelleyen yüksek düzeyde bir tehditle sonuçlanabilecek bir durum olarak algılanabilir.

300.7 U4 Müşterinin liderlik yapısı dâhil kurumsal yönetim yapısı temel ilkelere uyumu teşvik edebilir. Buna göre, denetçinin bir tehdidin düzeyine ilişkin değerlendirmesi

müşterinin faaliyet gösterdiği çevreden de etkilebilir. Buna örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:

- Bir hizmet alımında denetim şirketi ile sözleşme yapılabilmesi için müşteri tarafından, yönetiminde yer almayan uygun kişilerin onayının veya kabulünün şart koşulması.
- Müşterinin, yönetsel kararlar verecek deneyime ve kıdeme sahip kabiliyetli çalışanlara sahip olması.
- Müşterinin, güvence dışı hizmetlere ilişkin görevlendirme/sözleşme yaparken tarafsız seçimler yapılmasını sağlayan iç prosedürler uygulamış olması.
- Müşterinin, denetim şirketi tarafından verilen hizmetlerle ilgili uygun gözetim ve iletişimi sağlayan bir kurumsal yönetim yapısına sahip olması.

#### *Denetim Şirketi ve Faaliyet Gösterdiği Çevre*

300.7 U5 Denetçinin bir tehdidin düzeyine ilişkin değerlendirmesi, denetim şirketindeki çalışma çevresinden ve denetim şirketinin faaliyet gösterdiği çevreden etkilebilir. Buna örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:

- Denetim şirketinin, temel ilkelere uyumun önemini vurgulayan 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 ve sair haklar, 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 dâhil, temel ilkelere uyumla ilgili kararların verilmesinde yetkisi bulunan sorumlu denetçi.
- Eğitim, mesleki eğitim ve deneyim yükümlülükleri.
- İç ve dış endişe/sorun veya şikâyetlerin iletilmesine ve ele alınmasına imkân sağlayan süreçler.

#### *Yeni Bilgilerin veya Durum ve Gerçeklerdeki Değişikliklerin Değerlendirilmesi*

300.7 U6 Yeni bilgiler veya durum ve gerçeklerdeki değişiklikler;

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

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

300.7 U7

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

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

### **Tehditlerin Ele Alınması**

300.8 U1

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

### *Önlemlere İlişkin Örnekler*

300.8 U2

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

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

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

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

#### Uygun Gözden Geçiren Kişi

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

#### Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim

**A300.9** Etik Kurallar uyarınca üst yönetimden sorumlu olanlarla iletişim kurarken denetçi, işletmenin üst yönetim yapısı içerisinde iletişim kuracağı uygun kişiyi/kişileri belirler. Üst yönetimden sorumlu olanların bir alt grubuyla iletişim kurması hâlinde denetçi, üst yönetimden sorumlu olanların yeterince bilgilendirilmiş olmaları adına tamamıyla iletişim kurulmasının gerekip gerekmediğine karar verir.

300.9 U1 İletişim kurulacak kişi veya kişilere karar verirken denetçi aşağıdakileri değerlendirir:

- (a) Şartların niteliği ve önemi ve
- (b) Bildirilecek husus.

300.9 U2 Üst yönetimden sorumlu olanların bir alt grubuna ilişkin örnekler denetim komitesini veya üst yönetimden sorumlu olanların bir üyesini içerir.

**A300.10** Üst yönetim sorumluluklarının yanı sıra yönetim sorumlulukları da bulunan kişi veya kişilere bildirim yapması durumunda denetçi, bu kişi veya kişilerin -aksi takdirde denetçinin bilgilendirmek isteyeceği- üst yönetimden sorumlu diğer kişileri yeterince bilgilendirdiğinden emin olur.

300.10 U1 Bazı durumlarda, üst yönetimden sorumlu olanların tamamı işletme yönetiminde icrâ nitelikte görevler üstlenir. Yalnızca işletme sahibi tarafından yönetilen ve üst yönetimde başka bir kimsenin 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 hâlinde, denetçi üst yönetimden sorumlu olanlara bildirim yapma yükümlülüğünü yerine getirmiş olur.

## BÖLÜM 310

### ÇIKAR ÇATIŞMALARI

#### Giriş

- 310.1 Denetçiler; 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:
- Denetçinin; belirli bir konuda çıkarları çatışan iki veya daha fazla müşteri için bu konuyla ilgili mesleki hizmet sunması veya
  - Denetçinin 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. Denetçinin bağımsız denetim, sınırlı bağımsız denetim veya diğer güvence denetimlerini sunması hâlinde, *Bağımsızlık Standartları* uyarınca bağımsızlığın da sağlanması gerekir.

### Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

#### Genel

- A310.4 Denetçi, mesleki veya işe ilişkin muhakemesinden taviz -ödün- verdirecek hiçbir çıkar çatışmasına izin veremez.
- 310.4 U1 Çıkar çatışmasına yol açabilecek durumlara ilişkin örnekler aşağıda yer almaktadır:
- Denetim şirketinin; yürüttüğü denetim esnasında müşterisine ilişkin (satın alma işlemiyle ilgili) sır niteliğindeki bilgileri edinmesi ve söz konusu müşterisini satın almak isteyen bir müşteriye işlem danışmanlığı hizmeti sunması.
  - Tavsiyenin tarafların rekabetçi pozisyonlarıyla ilgili olabileceği bir durumda, aynı şirketi 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 sözleşmesi kapsamındaki 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 denetçinin 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.
- Denetim şirketinin de satın almak istediği bir işletme için müşteriye satın alma tavsiyesinde bulunması.
- Denetim şirketinin bir ürün veya hizmetin olası bir satıcısıyla telif ya da komisyon sözleşmesi bulunurken, söz konusu ürün veya hizmeti satın alma konusunda müşteriye tavsiyelerde bulunması.

## Çıkar Çatışması Belirleme

### Genel

**A310.5** Denetçi, 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) Taraflar arasındaki ilişkilerin ve ilgili çıkarların niteliği ve
- (b) Hizmet ve bu hizmetin ilgili taraflar açısından olası sonuçları/yansımaları.

310.5 U1 Etkili bir çıkar çatışması belirleme süreci, işi kabul edip etmeme kararından önce ve işin yürütülmesi sırasında denetçiye, mevcut veya muhtemel bir çıkar çatışmasına yol açabilecek çıkar ve ilişkileri belirlemek üzere makul adımlar atmasında yardımcı olur. Bu tür bir süreç, müşteriler veya muhtemel müşteriler gibi dış taraflarca belirlenen hususların değerlendirilmesini de içerir. Mevcut veya muhtemel çıkar çatışmaları ne kadar erken belirlenirse, denetçinin çıkar çatışması sebebiyle oluşan tehdidi ele alabilme ihtimali de o kadar artar.

310.5 U2 Mevcut veya muhtemel çıkar çatışmalarının belirlenmesine ilişkin etkili bir süreç aşağıdaki gibi etkenleri dikkate alır:

- Sunulan mesleki hizmetlerin niteliği.
- Denetim şirketinin büyüklüğü.
- Müşteri tabanının niteliği ve büyüklüğü/genişliği.
- Denetim şirketinin yapısı, örneğin, ofislerinin sayısı ve coğrafi konumları.

310.5 U3 Müşteri kabulüne ilişkin daha fazla bilgi Bölüm 320 *Denetçinin Görevlendirilmesi*'nde yer almaktadır.

## Şartlardaki Değişiklikler

- A310.6** Denetçi; işin yürütülmesi sırasında çıkar çatışması oluşturabilecek hizmet, çıkar ve ilişkilerin niteliğinde zaman içerisinde meydana gelen değişikliklere karşı dikkatli olur.
- 310.6 U1 Hizmet, çıkar ve ilişkilerin niteliği iş sırasında değişebilir. Bu durum özellikle, denetçiyle sözleşme imzalayan taraflar başlangıçta herhangi bir uyumsuzluk içinde bulunmasa dahi, denetçiden ihtilaf konusu olabilecek bir durumda bir işi yürütmesinin istendiği hâllerde geçerlidir.

## Denetim Ağına Dâhil Şirketler

- A310.7** Denetim şirketinin denetim ağının bir üyesi olması hâlinde denetçi, denetim ağına dâhil diğer bir şirketin çıkar ve ilişkileri sebebiyle var olabileceğini veya ortaya çıkabileceğini düşünmesi için sebebi olan -düşünmesini gerektirecek- çıkar çatışmalarını değerlendirir.
- 310.7 U1 Denetim ağına dâhil bir şirketi içeren çıkar ve ilişkileri belirlerken dikkate alınacak etkenler aşağıdakileri içerir:
- Sunulan mesleki hizmetlerin niteliği.
  - Denetim ağına dâhil şirketler tarafından hizmet sunulan müşteriler.
  - İlgili tüm tarafların coğrafi konumları.

## Çıkar Çatışmalarının Oluşturduğu Tehditler

- 310.8 U1 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 U2 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:
- Denetim şirketi 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.
  - Denetim şirketinin personeli ile sorumlu denetçiler ve yöneticiler tarafından sır saklama sözleşmelerinin imzalanması.
  - Gizli bilgilerin elektronik ve fiziksel olarak ayrıştırılması.
  - Özel ve odaklanmış mesleki eğitim ve iletişim.

310.8 U3 Çıkar çatışmasının oluşturduğu tehditlerin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- Sır saklama yükümlülüğünün sürdürülmesine -gizli bilgilerin açıklanmamasına- ilişkin açık politika ve prosedürleri bulunan ayrı iş ekiplerinin bulunması.
- Hizmet sunumuna dâhil olmamış veya çıkar çatışmasından etkilenmemiş uygun bir gözden geçiren kişinin, kilit muhakeme ve yargıların uygun olup olmadığını değerlendirmek amacıyla yürütülen çalışmaları gözden geçirmesi.

## Yapılacak Açıklama ve Alınacak Onay

### Genel

A310.9 Çıkar çatışması oluşturan tehdidi ele alırken denetçi, çıkar çatışmasının niteliğinin ve ciddiyetinin özel bir açıklama yapılmasını ve açık bir onay alınmasını gerektirip gerektirmediğine karar vermek için mesleki muhakemesini kullanır.

310.9 U1 Özel bir açıklama yapılmasının ve açık bir onay alınmasının gerekip gerekmediğine karar verirken dikkate alınacak etkenler aşağıdakileri içerir:

- Çıkar çatışmasına yol açan durumlar.
- Etkilenmiş olabilecek taraflar.
- Ortaya çıkabilecek konuların niteliği.
- Belli bir konunun beklenmedik şekilde gelişme olasılığı.

310.9 U2 Yapılacak açıklama ve alınacak onay, aşağıdaki gibi çeşitli şekillerde yapılabilir:

- Denetçinin, ticari teamüllere 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. Bu, müşterinin genel bir onay vermesine imkân sağlar. Denetçi, bu tür bir açıklamayı, örneğin, standart denetim 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 denetçinin elinde yeterli kanıt bulunuyorsa ve müşteri söz konusu çatışmanın varlığına itiraz etmemişse, müşterinin zımnen onay verdiği anlaşılabilir.

310.9 U3 Genellikle aşağıdakilerin yapılması gerekmektedir:



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

310.9 U4 Yapılan açıklamanın veya alınan onayın yazılı olmaması durumunda, denetçinin aşağıdakileri belgelendirmesi teşvik edilir:

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

#### *Müşterinin Açık Bir Onay Vermeyi Reddetmesi Durumu*

**A310.10** Denetçinin A310.9 paragrafı uyarınca açık bir onayın gerekli olduğuna karar vermesi ve müşterinin onay vermeyi reddetmesi durumunda, denetçi:

- (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*

**A310.11** Denetçi, denetim şirketi veya denetim ağı içerisinde açıklama yaparken veya bilgi paylaşıırken ve üçüncü tarafların rehberliğine başvururken -onlara danışırken- dahi, sır saklama ilkesi açısından dikkatli davranır.

310.11 U1 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*

**A310.12** Açık -zımnı olmayan- bir onay almak amacıyla özel açıklamaların yapılması, sır saklama ilkesinin ihlaline sebebiyet verebilecek ve bu nedenle söz konusu onay alınamayacaktır. Bu durumda denetçi, yalnızca aşağıda yer alan şartların gerçekleşmesi durumunda işi kabul eder veya işe devam eder:

- (a) Denetim şirketinin, aynı konuya ilişkin olarak karşı karşıya gelen iki müşteriden birini savunucu rol üstlenmemesi,
- (b) İki farklı müşteriye hizmet sunan iş ekipleri arasında gizli bilgilerin açıklanmasını engelleyecek özel önlemlerin mevcut olması ve
- (c) Denetim şirketinin hizmeti sunma kabiliyetini etkileyecek sınırlama; müşteriler veya ilgili üçüncü taraflar için orantısız bir şekilde olumsuz sonuç üreteceğinden, gerekli bilgiye sahip makul üçüncü bir tarafın denetim

şirketinin işi kabul etmesinin veya işe devam etmesinin uygun olduğu sonucuna varmasının daha muhtemel olduğu hususunda denetim şirketinin ikna olması.

310.12 U1 Sır saklama ilkesinin ihlali örneğın aşağıdakiler için onay talep ederken ortaya çıkabilir:

- Denetim şirketinin; bir müşterisinin yönetiminin ele geçirilmesi sürecinde diğer bir müşterisi için işlem bazlı bir hizmet sunması.
- Hileye karışmış olabilecek bir müşterisi için, çalışmalarını sonucu gizli bilgi edinmiş olduğu bir durumda, denetim şirketinin; diğer bir müşterisi için şüphe duyulan söz konusu hileye ilişkin olarak adli bir süreçte kullanılabilecek bir inceleme yürütmesi.

### **Belgelendirme**

**A310.13** A310.12 paragrafında belirtilen durumlarda, denetçi aşağıdakileri belgelendirir:

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

## BÖLÜM 320

### DENETÇİNİN GÖREVLENDİRİLMESİ

#### Giriş

- 320.1 Denetçiler; 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 U1 Dürüstlük veya mesleğe uygun davranış ilkelerine uyumu engelleyen tehditler, müşteriyle bağlantılı şüphe uyandıran (örneğin; ortaklarına, yönetimine veya faaliyetlerine ilişkin) konulardan ortaya çıkabilir. Haberdar olunması hâlinde 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 U2 Bu tür bir tehdidin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:
- 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.U3 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 U4 Bu tür bir tehdidin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:
- Aşağıdaki konulara ilişkin edinilen kanaat:
    - Müşterinin işlerinin/faaliyetlerinin niteliği,
    - Faaliyetlerin karmaşıklığı,
    - Yapılacak işin özel yükümlülükleri ve
    - Gerçekleştirilecek çalışmanın amacı, niteliği ve kapsamı.

- İlgili sektörler veya işin konusu hakkındaki 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 U5 Kişisel çıkar tehdidinin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

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

## Denetçi Değişikliği

### Genel

A320.4 Denetçi;

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

durumunda söz konusu işi kabul etmemesi için herhangi bir sebebin olup olmadığı belirlenir.

320.4 U1 Bir işin kabul edilmemesi için çeşitli sebepler bulunabilir. Bu sebeplerden biri de durum ve gerçeklerin oluşturduğu bir tehdidin önlemlerin uygulanması suretiyle ele alınmaması olabilir. Örneğin, denetçinin tüm ilgili gerçekleri öğrenmeden işi kabul etmesi durumunda mesleki yeterlik ve özen ilkesine uyumu engelleyen bir kişisel çıkar tehdidi olabilir.

320.4 U2 Denetçiden, mevcut veya önceki denetçinin 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 U3 Bu tür bir tehdidin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenlerden biri, teklifte, sözleşmeyi kabul etmeden önce mevcut veya önceki denetçiyle irtibat kurma talebinde bulunulacağı belirtilip belirtilmemesidir. Bu irtibat, işin teklif edildiği denetçiye işi kabul etmemesi için herhangi bir sebebin olup olmadığı hakkında sorgulama yapma imkânı verir.

320.4 U4 Bu tür bir kişisel çıkar tehdidinin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- Mevcut denetçiden veya önceki denetçiden, kendi fikrine göre, işin teklif edildiği sonraki denetçinin işi kabul etmeye karar vermeden önce bilmesi gerektiğini düşündüğü her türlü bilgiyi sağlamasının istenmesi. Örneğin, sorgulamalar işle alakalı daha önce açıklanmamış gerçekleri ortaya çıkarabilir ve mevcut denetçi veya önceki denetçiyle 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 Denetçiyle veya Önceki Denetçiyle İletişim Kurulması*

- 320.5 U1 İşin teklif edildiği denetçinin, mevcut veya önceki denetçiyle görüşmelere başlaması için, tercihen yazılı olacak şekilde, genelde müşteriden izin alması gerekir.
- A320.6** Mevcut veya önceki denetçiyle iletişime geçmemesi durumunda işin teklif edildiği denetçi, muhtemel tüm tehditlere ilişkin bilgiyi edinmek için gerekli diğer adımları atar.

#### *İşin Teklif Edildiği Denetçiyle İletişim Kurulması*

- A320.7** İşin teklif edildiği denetçiye yanıt vermesinin talep edilmesi durumunda mevcut denetçi veya önceki denetçi;
- (a) Talebi düzenleyen mevzuata uyar ve
- (b) Her türlü bilgiyi dürüstçe ve açık bir şekilde sunar.
- 320.7 U1 Mevcut veya önceki denetçinin sır saklama ilkesine uyması zorunludur. Mevcut veya önceki denetçinin müşteriye ilişkin hususlar hakkında işin teklif edildiği denetçiyle müzakere etmesine izin verilip verilmediği veya bunun gerekli kılınıp kılınmadığı işin niteliğine ve aşağıdaki unsurlara bağlı olacaktır:
- (a) Mevcut veya önceki denetçinin söz konusu müzakereyi yapmak için müşteriden izin alıp almadığı veya
- (b) Bu tür iletişimlere ve açıklamalara ilişkin (ülkelere göre farklılık gösterebilen) yasal veya etik hükümler.
- 320.7 U2 Denetçinin gizli bilgileri açıklamasını gerektiren veya gerektirebilen ya da bu açıklamanın uygun olabileceği durumlar, Etik Kuralların 114.1 U1 paragrafında açıklanmıştır.

#### *Bağımsız Denetim veya Sınırlı Bağımsız Denetim Görevlendirmelerindeki Değişiklikler*

- A320.8** Bir finansal tablo denetiminde veya sınırlı denetiminde denetçi, mevcut veya önceki denetçiden, kendi fikrine göre, işin teklif edildiği sonraki denetçinin işi kabul etmeye karar vermeden önce bilmesi gerektiğini düşündüğü durumları ve

diğer bilgileri sağlamasını ister. A360.21 ve A360.22 paragraflarında düzenlenmiş olan mevzuata ilişkin aykırılıklar veya şüphelenilen aykırılıklar haricinde:

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

### **Müşteri İlişkisinin ve Sözleşmenin Devam Ettirilmesi**

**A320.9** Denetçi, müteakip (yinelenen) işlere devam edip etmeyeceğini periyodik olarak gözden geçirir.

320.9 U1 Denetçinin müşteri ilişkisini kabul etmesinin ardından, temel ilkelere uyumu engelleyen -önceden öğrenmiş olması hâlinde işi reddetmesine yol açacak bir bilgiden 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**

**A320.10** Bir uzmanın çalışmasını kullanmayı düşünen bir denetçi, söz konusu çalışmanın güvenilir olup olmadığını belirler.

320.10 U1 Uzmanın çalışmasını kullanmayı düşünmesi durumunda denetçinin 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 Denetçiler; temel ilkelere uymalı ve tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 120'de yer alan kavramsal çerçeveyi uygulamalıdır.
- 321.2 Hâlihazırda 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 U1 Denetçiden; hâlihazırda 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 denetçiye veya önceki denetçiye sağlanmış olan aynı gerçeklere dayanmaması veya yetersiz kanıt dayanması durumunda bir tehdit -örneğin, mesleki yeterlik ve özen ilkesine uyumu engelleyen bir kişisel çıkar tehdidi- oluşabilir.
- 321.3 U2 Talebin yapıldığı anda geçerli olan şartlar ve mesleki muhakemenin ifade edilmesiyle ilgili mevcut diğer tüm gerçekler ve varsayımlar, bu tür bir kişisel çıkar tehdidinin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili bir etkidir.
- 321.3 U3 Bu tür bir kişisel çıkar tehdidinin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:
- Müşterinin izniyle, mevcut veya önceki denetçiden bilgi edinilmesi.
  - Müşteriyle kurulan iletişimlerde/raporlamalarda herhangi bir görüşü çevreleyen sınırlamaların/kısıtların açıklanması.
  - Mevcut veya önceki denetçiye görüşün bir kopyasının verilmesi.

##### *İletişim Kurma İzninin Verilmemesi*

- A321.4 Denetçiden ikinci bir görüş isteyen işletmenin, mevcut veya önceki denetçiyle iletişim kurma konusunda kendisine izin vermeyecek olması durumunda denetçi, istenen görüşü verebilir veremeyeceğini belirler.

## BÖLÜM 330

### ÜCRETLER VE DİĞER MENFAATLER

#### Giriş

- 330.1 Denetçiler; 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.

#### Ana Hükümler

##### Ücret Düzeyi

- 330.3 U1 Teklif verilen ücret düzeyi, denetçinin mesleki hizmetleri mesleki standartlara uygun olarak yürütme kabiliyetini etkileyebilir.
- 330.3 U2 Denetçi, uygun olarak nitelendirilebilecek ücret neyse onu teklif edebilir. Başka bir denetçiden 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 U3 Bu tür bir tehdidin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:
- Müşterinin; denetimin/işin 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 U4 Bu tür bir kişisel çıkar tehdidinin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:
- Ücret düzeyinin veya işin kapsamının değiştirilmesi.
  - Uygun bir gözden geçiren kişinin yürütülen çalışmayı gözden geçirmesi.

##### Şarta Bağlı Ücretler

- 330.4 U1 Bazı güvence dışı hizmet türleri için şarta bağlı ücret uygulaması kullanılır. Ancak şarta bağlı ücretler, belirli durumlarda, tarafsızlık ilkesine uyumu engelleyen bir kişisel çıkar tehdidi başta olmak üzere, temel ilkelere uyumu engelleyen tehditler oluşturabilir.



- 330.4 U2 Bu tür tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:
- Hizmetin niteliği.
  - Olası ücret tutarlarının aralığı.
  - Ücret belirleme esası.
  - Alınan ücret ve diğer menfaatlerin hesaplanma esaslarının denetçi 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 U3 Bu tür bir kişisel çıkar tehdidinin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:
- Güvence denetimi dışındaki hizmetin yürütülmesine dâhil olmamış uygun bir gözden geçiren kişinin, denetçi tarafından yürütülen çalışmalarını gözden geçirmesi.
  - Alınan ücret ve diğer menfaatlerin hesaplanma esaslarına ilişkin olarak müşteriyle önceden yazılı bir anlaşma yapılması.
- 330.4 U4 Bağımsız denetim veya sınırlı bağımsız denetim ve diğer güvence denetimi müşterilerine sunulan hizmetler için şarta bağlı ücretlere ilişkin ana hükümler ve uygulama hükümleri *Bağımsızlık Standartları*nda belirlenmektedir.

### **Yönlendirme Ücretleri veya Komisyonlar**

- 330.5 U1 Denetçinin 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 denetçisinin müşterisi olmaya devam etmesi, ancak söz konusu denetçi tarafından sunulmayan bir uzmanlık hizmetine ihtiyaç duyması hâlinde, bu müşteriden yeni işi almak amacıyla başka bir denetçiye ödenen ücretler.
  - Denetçinin devamlı bir müşterisi için gereken özel bir hizmeti vermemesi durumunda, söz konusu müşteriyi bir başka denetçi veya uzmana yönlendirmek için aldığı ücret.
  - Denetçinin mal veya hizmetlerin bir müşteriye satılmasıyla ilgili olarak üçüncü taraflardan (örneğin, bir yazılım satıcısından) aldığı komisyon.

330.5 U2

Bu tür bir kişisel çıkar tehdidinin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- Başka bir tarafça müşteriye mal veya hizmet satılmasıyla bağlantılı olan komisyon anlaşmaları için müşterinin ön mutabakatının alınması, kişisel çıkar tehdidini ele alabilir.
- Hizmet veya ürün tavsiyesiyle bağlantılı olarak başka bir denetçiye veya üçüncü tarafa ödenen veya bunlardan alınan her tür yönlendirme ücreti veya komisyon anlaşmasının müşterilere açıklanması kişisel çıkar tehdidini ele alabilir.

### **Denetim Şirketinin Satın Alınması veya Satılması**

330.6 U1

Denetçi, ödemelerin denetim şirketinin önceki sahiplerine ya da varislerine veya hak sahiplerine yapılması şartıyla bir başka denetim şirketinin tamamını ya da bir kısmını satın alabilir. Bu tür ödemeler bu bölümün amaçları açısından yönlendirme ücreti veya komisyon değildir.

## BÖLÜM 340

### HEDİYELER VE AĞIRLANMA DÂHİL, TEŞVİKLER

#### Giriş

- 340.1 Denetçiler; 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 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 denetçinin mevzuata uymasını zorunlu kılar.

#### Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

##### Genel

- 340.4 U1 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, denetçiler 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.
- Ağırlanma.
- 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

- A340.5 Birçok ülkede, belirli durumlarda teşvik teklifinde bulunulmasını veya teşviklerin kabul edilmesini yasaklayan, rüşvet ve yolsuzlukla ilgili olanlar gibi mevzuat hükümleri bulunmaktadır. Denetçi, bu tür mevzuat hükümlerine ilişkin kanaat edinir ve böyle bir durumla karşılaşması durumunda mevzuata uyar.

## Mevzuatla Yasaklanmayan Teşvikler

340.6 U1 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*

**A340.7** Denetçi, teşvik alacak kişinin veya diğer bir kişinin davranışını uygunsuz şekilde etkileme niyetiyle yapılan -veya denetçinin, 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.

**A340.8** Denetçi, teşvik alacak kişinin veya diğer bir kişinin davranışını uygunsuz şekilde etkileme niyetiyle yapıldığını düşündüğü -veya denetçinin, 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.

340.9 U1 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, denetçi veya -gerekmesi hâlinde kıyasen-diğer kişiler tarafından neyin etik olmayan bir davranış oluşturduğunun değerlendirilmesinde uygun bir referans çerçevesidir.

340.9 U2 Denetçinin, teşvik alacak kişinin veya diğer bir kişinin davranışını uygunsuz şekilde etkileme niyetiyle yapılan bir teşvik teklifinde bulunması veya böyle bir teşviki kabul etmesi veya başkalarını teklifte bulunmak veya böyle bir teşviki kabul etmek için desteklemesi durumunda dürüstlük ilkesine yönelik bir ihlal meydana gelir.

340.9 U3 Davranışı uygunsuz şekilde etkilemeye yönelik mevcut veya hissedilen bir niyetin olup olmadığının belirlenmesi, mesleki muhakemede bulunulmasını gerektirir. Mesleki muhakemede bulunulurken dikkate alınacak ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:

- Teşvikin niteliği, sıklığı, değeri ve toplam etkisi.
- Teşvikin etkileyebileceği herhangi bir eylem veya kararın zamanına nispeten teşvik teklifinde bulunulma zamanı.
- Teşvikin içinde bulunulan şartlar altında geleneksel veya kültürel bir uygulama olup olmadığı. Örneğin, dini bir bayram veya düğün münasebetiyle hediye teklifinde bulunulması.
- Teşvikin, mesleki hizmetin bağlı bir parçası olup olmadığı. Örneğin, iş yemeği mahiyetinde bir öğle yemeği 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, denetim şirketi içinden veya dışından olabilir.
- Teşvik teklifinde bulunan veya bulunulan kişilerin denetim şirketindeki veya müşterideki rolleri ve pozisyonları.
- Teşviki kabul etmenin müşterinin politika ve prosedürlerini ihlal edeceğinin denetçi tarafından biliniyor olup olmadığı veya denetçinin 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 U1 Denetçinin, davranışı uygunsuz şekilde etkilemeye yönelik mevcut veya hissedilen bir niyetten haberdar olması durumunda, A340.7 ve A340.8 paragraflarındaki şartlar sağlanmış olsa dahi, temel ilkelere uyumu engelleyen tehditler oluşabilir.
- 340.10 U2 Bu tehditlerin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:
- Denetim şirketinin üst yöneticilerinin veya müşterinin üst yönetimden sorumlu olanlarının teklifle ilgili bilgilendirilmesi.
  - Müşteriyle olan iş ilişkisinin değiştirilmesi veya sonlandırılması.

#### *Kişinin Davranışını Uygunsuz Şekilde Etkileme Niyeti Bulunmayan Teşvikler*

- 340.11 U1 Kavramsal çerçevede düzenlenen ana hükümler ve uygulama hükümleri; denetçinin, teşvik alacak kişinin veya diğer bir kişinin davranışını uygunsuz şekilde etkileme niyetinin bulunmadığına karar vermesi durumunda uygulanır.
- 340.11 U2 Bu tür bir teşvikin küçük ve önemsiz olması durumunda oluşan tehditler kabul edilebilir bir düzeyde olacaktır.
- 340.11 U3 Denetçinin, davranışı uygunsuz şekilde etkileme niyetinin bulunmadığına karar vermesi durumunda dahi tehdit oluşturabilecek bu tür bir teşvik teklifinde bulunulması veya teşvikin kabul edilmesi durumlarına ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:
- Kişisel çıkar tehditleri
    - o Bir müşteriye kurumsal finansman hizmeti sunarken söz konusu müşteriyi satın alması muhtemel biri tarafından denetçiye ağırlanma teklifinde bulunulması.
  - Yakınlık tehditleri

- o Denetçinin, mevcut veya potansiyel bir müşteriyi düzenli olarak spor faaliyetlerine götürmesi.
  - Yıldırma tehditleri
    - o Denetçinin, bir müşterisinden, kamuoyuna açıklandığında uygunsuz olarak algılanacak niteliğe sahip bir ağırlanmayı kabul etmesi.
- 340.11 U4 Bu tür bir teşvik teklifinde bulunulmasından veya teşvikin kabul edilmesinden doğan tehditlerin derecesinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler, niyetin belirlenmesine yönelik olarak 340.9 U3 paragrafında düzenlenen etkenlerin aynılarını içermektedir.
- 340.11 U5 Bu tür bir teşvik teklifinde bulunulmasından veya teşvikin kabul edilmesinden doğan tehditleri ortadan kaldıracabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:
- Teşviki geri çevirmek veya teşvik teklifinde bulunmamak.
  - Müşteriye herhangi bir mesleki hizmetin verilmesine ilişkin sorumluluğun, denetçinin hizmet sunarken uygunsuz şekilde etkileneneğini veya etkilenmiş şeklinde algılanacağını düşünmesi için hiçbir sebebinin bulunmadığı başka bir kişiye devredilmesi.
- 340.11 U6 Bu tür bir teşvik teklifinde bulunulmasından veya teşvikin kabul edilmesinden doğan tehditlerin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:
- Bir teşvik teklifinde bulunulması veya teşvikin kabul edilmesiyle ilgili olarak denetim şirketinin veya müşterinin üst yöneticilerine karşı şeffaf olunması.
  - Teşvikin, denetim şirketinin üst yöneticileri veya etİğe uyumdan sorumlu başka bir kişi tarafından izlenen ya da denetim şirketi tarafından sürdürülen bir sistemle kayıt altına alınması.
  - Mesleki hizmetin sunulmasına herhangi bir şekilde dâhil olmayan uygun bir gözden geçiren kişinin, denetçinin 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, denetim şirketinin üst yöneticilerinden birine veya teşvik teklifinde bulunan müşteriye- uygun şekilde açıklanması.
  - Kabul edilen -ağırlanma gibi- bir teşvikin ücretinin verilmesi.
  - Hediye gibi bir teşvikin kabul edilİşinden sonra en kısa sürede geri verilmesi.

#### **Çekirdek Aile Üyeleri veya Aile Yakınları**

**A340.12** Denetçi;

- (a) Denetçinin çekirdek aile üyelerinden veya aile yakınlarından biri tarafından denetçinin mevcut veya potansiyel bir müşterisine,
- (b) Denetçinin mevcut veya potansiyel bir müşterisi tarafından denetçinin çekirdek aile üyelerinden veya aile yakınlarından birine,

teşvik teklifinde bulunulmasından doğan, temel ilkelere uyumu engelleyebilecek potansiyel tehditlere karşı dikkatli olur.

#### A340.13

Denetçinin;

- Çekirdek aile üyelerinden veya aile yakınlarından birine yapılan veya bunlar tarafından teklifte bulunulan bir teşviktan haberdar olması ve
- Kendisinin veya mevcut ya da potansiyel bir müşterisinin davranışını uygunsuz şekilde etkileme niyetinin bulunduğu karar vermesi veya
- Gerekli bilgiye sahip makul üçüncü bir tarafın böyle bir niyetin bulunduğu sonucuna varmasının daha muhtemel olduğunu düşünmesi,

durumunda denetçi, çekirdek aile üyelerinden veya aile yakınlarından birine, teşvik teklifinde bulunmaması veya teşviki kabul etmemesi konusunda tavsiyede bulunur.

#### 340.13 U1

340.9 U3 paragrafında düzenlenen etkenler, denetçinin 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) Denetçi ile çekirdek aile üyelerinden veya aile yakınlarından biri,
- (b) Çekirdek aile üyelerinden veya aile yakınlarından biri ile mevcut veya potansiyel müşteri ve
- (c) Denetçi ile mevcut veya potansiyel müşteri.

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

#### 340.13 U2

340.10 U2 paragrafındaki uygulama hükmü aynı zamanda, A340.13 paragrafı uyarınca verilen tavsiyeye çekirdek aile üyeleri veya aile yakınlarından biri tarafından uyulsa bile, denetçinin 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 U1

Denetçi A340.12 paragrafında yer alan durumlarda teklifte bulunulan bir teşviktan haberdar olduğunda, aşağıdaki durumlarda temel ilkelere uyumu engelleyen tehditler oluşabilir:

- (a) Çekirdek aile üyelerinden veya aile yakınlarından birinin, A340.13 paragrafı uyarınca denetçi tarafından verilen tavsiyenin aksine, teşvik teklifinde bulunması veya teşviki kabul etmesi veya
- (b) Denetçinin; denetçinin veya mevcut ya da potansiyel müşterinin davranışını uygunsuz şekilde etkilemeye yönelik mevcut veya hissedilen bir niyetin olduğunu düşünmesi için hiçbir sebebinin bulunmaması.

340.14 U2 340.11 U1–340.11 U6 paragraflarında yer alan uygulama hükümleri, bu tür tehditlerin belirlenme, değerlendirilme ve ele alınmasıyla ilgilidir. Böyle durumlarda tehdit düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili olan etkenler, 340.13 U1 paragrafında düzenlenen ilişkilerin niteliği veya yakınlığını da içerir.

### **Diğer Hususlar**

- 340.15 U1 Denetçinin, bir müşteri 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'da yer alan ana hükümler ve uygulama hükümleri uygulanır.
- 340.15 U2 Denetim müşterisi tarafından; denetim şirketine, denetim ağına dâhil şirkete veya denetim ekibinin bir üyesine hediye veya ağırlanma teklifinde bulunulması durumunda, Bölüm 420'de yer alan ana hükümler ve uygulama hükümleri uygulanır.
- 340.15 U3 Güvence müşterisi tarafından; denetim şirketine veya güvence ekibinin bir üyesine hediye veya ağırlanma teklifinde bulunulması durumunda, Bölüm 906'da yer alan ana hükümler ve uygulama hükümleri uygulanır.



## BÖLÜM 350

### EMANET OLARAK TUTULAN MÜŞTERİ VARLIKLARI

#### Giriş

- 350.1 Denetçiler; temel ilkelere uymalı ve tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 120’de yer alan kavramsal çerçeveyi uygulamalıdır.
- 350.2 Müşteri 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

##### Emanete Almadan Önce

- R350.3** Denetçi, 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 denetçi;
- (a) Varlıkların kaynağıyla ilgili uygun sorgulamaları yapar ve
- (b) Yasal yükümlülükleri göz önünde bulundurur.
- 350.4 A1 Varlıkların kaynağıyla ilgili sorgulamalar, örneğin varlıkların kara para 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) tevdi edildiği bir denetçi;
- (a) Varlıkların elde tutulması ve muhasebeleştirilmesiyle ilgili tüm mevzuata uyar,
- (b) Varlıkları, kişisel varlıklarından veya denetim şirketine ait varlıklardan ayrı tutar,
- (c) Varlıkları yalnızca belirlenen amaca uygun olarak kullanır ve
- (e) Varlıklar ve bunlardan elde edilen gelir, temettü veya kazançlarla ilgili olarak, hesap sormak üzere yetkilendirilmiş kişilere hesap vermeye her zaman hazır hâlde bulunur.

## BÖLÜM 360

### MEVZUATA AYKIRILIKLARA KARŞILIK VERİLMESİ

#### Giriş

- 360.1 Denetçiler; temel ilkelere uymalı ve tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 120’de yer alan kavramsal çerçeveyi uygulamalıdır.
- 360.2 Denetçinin 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 denetim hizmeti sunarken denetçi, aykırılıkla veya şüphelenilen bir aykırılıkla karşılaşabilir veya böyle bir durumdan haberdar olabilir. Bu bölüm denetçiye; söz konusu durumun etkilerini ve aşağıdakilere ilişkin bir aykırılığa veya şüphelenilen aykırılığa karşılık verirken atacağı muhtemel adımları değerlendirirken rehberlik sağlar:
- (a) Müşterinin finansal tablolarında yer alan önemli tutar ve açıklamaların belirlenmesinde doğrudan bir etkiye sahip olduğu kabul edilen mevzuat hükümleri ve
  - (b) Doğrudan bir etkiye sahip olmamakla birlikte uygunluk sağlanması; işletmenin faaliyetleri, faaliyetlerini devam ettirebilme kabiliyeti veya önemli cezalardan kaçınması açısından önemli olabilecek diğer mevzuat hükümleri.

#### Mevzuata Aykırılıklarla İlgili Olarak Denetçinin Amaçları

- 360.4 Denetçilik mesleğinin ayırt edici özelliklerinden biri, kamu yararına hareket etme sorumluluğunun kabul edilmesidir. Aykırılıklara veya şüphelenilen aykırılıklara karşılık verirken denetçinin amaçları:
- (a) Dürüstlük ve mesleğe uygun davranış ilkelerine uymak,
  - (b) Yönetim veya -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanları uyarmak suretiyle;
    - (i) Tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıkların sonuçlarını düzeltmek, iyileştirmek veya hafifletmek konusunda bu kişilere yardımcı olmak veya
    - (ii) Mevzuata aykırılık doğuracak ancak henüz gerçekleşmemiş eylemlerden caydırmak ve
  - (c) Kamu yararına uygun olarak benzeri ilave adımları atmaktır.

# Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

## Genel

360.5 U1 Mevzuata aykırılıklar (“aykırılıklar”); kasten ya da kasıt olmaksızın, aşağıdakiler tarafından gerçekleştirilen, yürürlükteki mevzuata aykırı olan ihmalî veya icrâî eylemlerden oluşur:

- (a) Müşterinin kendisi,
- (b) Müşterinin üst yönetiminden sorumlu olanlar,
- (c) Müşterinin yönetimi ya da
- (ç) Müşteri için veya müşterinin yönetiminde çalışan diğer kişiler.

360.5 U2 Bu bölümde ele alınan aykırılıklar, örneğin, aşağıdaki mevzuata ilişkin olabilir:

- Dolandırıcılık, yolsuzluk ve rüşvet.
- Kara para aklama, terörün finansmanı ve suç gelirleri.
- Menkul kıymetler piyasası ve menkul kıymetlerin alım-satımı.
- Bankacılık ve diğer finansal ürün ve hizmetler.
- Verinin korunması.
- Vergi ve sosyal güvenlik yükümlülükleri ve ödemeleri.
- Çevre koruma.
- Kamu sağlığı ve güvenliği.

360.5 U3 Aykırılıklar; müşteri açısından, finansal tablolarını muhtemelen önemli şekilde etkileyebilecek para cezaları, davalar veya başka sonuçlar doğurabilir. Daha da önemlisi, yatırımcılara, kredi verenlere, çalışanlara veya kamuya verebileceği muhtemel zararlar bakımından, bu tür aykırılıkların kamu yararına yönelik etkisi daha fazla olabilir. Bu bölümün amaçları bakımından önemli zarara yol açan bir fiil; söz konusu taraflardan herhangi biri için finansal veya finansal olmayan anlamda önemli olumsuz sonuçlar doğuran bir fiil olarak tanımlanmaktadır. Yatırımcıların ciddi finansal kayıplara yol açan bir dolandırıcılığa uğraması, çalışanların veya kamunun sağlığını ve güvenliğini tehdit edecek şekilde çevreye ilgili mevzuatın ihlal edilmesi bu tür fiillere örnek olarak gösterilebilir.

A360.6 Denetçilerin aykırılıkları veya şüphelenilen aykırılıkları nasıl ele alması gerektiği hakkında bazı ülkelerin mevzuatlarında hükümler bulunmaktadır. Söz konusu hükümler, bu bölümün hükümlerinden farklı veya daha kapsamlı olabilir. Bu tür aykırılıklarla veya şüphelenilen aykırılıklarla karşılaşan bir denetçi, aşağıdakiler dâhil, bahsi geçen mevzuat hükümlerini anlamak ve bunlara uymak zorundadır:

- (a) Söz konusu hususun yetkili bir kuruma bildirilmesine ilişkin hükümler ve
- (b) Müşterinin haberdar edilmesini yasaklayan hükümler.

- 360.6 U1 Müşterinin haberdar edilmesini yasaklayan -örneğin, kara paranın aklanmasıyla mücadele mevzuatında- bir hüküm bulunabilir.
- 360.7 U1 Bu bölümde yer alan hükümler, KAYİK olup olmadığına bakılmaksızın tüm müşteriler için uygulanır.
- 360.7 U2 Açıkça önemsiz olarak değerlendirilen hususlarla karşılaşan veya bunlardan haberdar olan denetçi, 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 U3 Bu bölümde aşağıdaki hususlar ele alınmamaktadır:
- (a) Müşterinin, ticari faaliyetleriyle ilgisi olmayan kusurlu davranışları ve
- (b) 360.5 U1 paragrafında belirtilenler dışındaki tarafların sebep olduğu ayrılıklar. Denetçinin, üçüncü taraf bir işletmeye ilişkin durum tespiti yapmak üzere müşteri tarafından görevlendirildiği ve tespit edilen veya şüphelenilen ayrılığın söz konusu üçüncü tarafça gerçekleştirilmesi, bu duruma örnek olarak verilebilir.
- Bununla birlikte denetçi, 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 U1 Yönetim, üst yönetimden sorumlu olanların gözetiminde, müşterinin işletme faaliyetlerinin mevzuata uygun olarak yürütülmesini sağlamaktan sorumludur. Yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanlar ayrıca, aşağıdakiler tarafından gerçekleştirilen ayrılıkların belirlenmesi ve ele alınmasından da sorumludur:
- (a) Müşterinin kendisi,
- (b) Üst yönetimden sorumlu olan bir kişi,
- (c) Yönetimin bir üyesi veya
- (ç) Müşteri için ya da müşteri yönetimi altında çalışan diğer kişiler.

### **Denetçinin Sorumlulukları**

- A360.9** Bu bölüm hükümlerinin uygulanacağı bir durumu fark etmesi hâlinde, denetçinin bu bölüme uymak üzere atacağı adımlar zamanında olmalıdır. Zamanında adım atarken denetçi, 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 Kanaat Edinilmesi

- A360.10** Finansal tabloların denetimiyle görevli olan denetçi, bir aykırılıktan veya şüphelenilen bir aykırılıktan haberdar olursa, konuya ilişkin kanaat edinir. Bu kanaat, aykırılığın veya şüphelenilen aykırılığın niteliği ve hangi şartlar altında gerçekleştiği veya gerçekleşebileceğini içerir.
- 360.10 U1 Denetçi, denetim sırasında veya diğer taraflarca sağlanan bilgiler yoluyla bir aykırılıktan veya şüphelenilen bir aykırılıktan haberdar olabilir.
- 360.10 U2 Denetçiden; bilgisini ve uzmanlığını kullanması ve mesleki muhakemede bulunması beklenmektedir. Ancak denetçiden, denetimi üstlenmek için gereğinden daha yüksek düzeyde mevzuat bilgisine sahip olması beklenmemektedir. Bir fiilin aykırılık oluşturup oluşturmadığı, nihai olarak bir mahkeme veya uygun olan diğer bir karar organı tarafından belirlenecek bir konudur.
- 360.10 U3 Konunun niteliğine ve ciddiyetine göre denetçi, gizlilik esasına bağlı kalarak, denetim şirketindeki, denetim ağına dâhil şirketteki diğer kişilerle veya bir hukuk müşaviriyle görüşebilir.
- A360.11** Aykırılığı tespit etmesi veya aykırılıktan şüphelenmesi durumunda denetçi, konuyu yönetimin uygun bir kademesiyle ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlarla müzakere eder.
- 360.11 U1 Müzakerenin amacı, konuya ilişkin durum ve gerçekler ile konunun doğuracağı muhtemel sonuçlara ilişkin olarak denetçinin elde ettiği kanaate açıklık getirmektir. Ayrıca bu müzakere, yönetimi veya üst yönetimden sorumlu olanları konuyu araştırmaya sevk edebilir.
- 360.11 U2 Konunun müzakere edileceği uygun yönetim kademesinin belirlenmesi bir mesleki muhakeme konusudur. Uygun yönetim kademesi belirlenirken göz önünde bulundurulması gereken etkenlere aşağıdakiler dâhildir:
- Konunun niteliği ve şartları.
  - Konuya karışan veya karışması muhtemel kişiler.
  - Muvazaa ihtimali.
  - Konunun muhtemel sonuçları.
  - Söz konusu yönetim kademesinin, konuyu araştırma ve uygun adımları atma kabiliyetinin olup olmadığı.
- 360.11 U3 Uygun yönetim kademesi, genellikle, konuya karışan veya karışması 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 U4 Denetçi -uygun hâllerde- konuyu iç denetçilerle müzakere etmeyi de düşünebilir.

**A360.12** Yönetimin aykırılığa veya şüphelenilen aykırılığa karıştığına inanması durumunda denetçi, konuyu üst yönetimden sorumlu olanlarla müzakere eder.

#### *Konunun Ele Alınması*

**A360.13** Yönetimle ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlarla aykırılıkları veya şüphelenilen aykırılıkları müzakere ederken denetçi, henüz herhangi bir adım atmamış olmaları durumunda bunlara, aşağıdakileri gerçekleştirmek için vakitlice ve uygun adımlar atmaları konusunda tavsiyede bulunur:

- (a) Aykırılıkların sonuçlarını düzeltmek, iyileştirmek veya hafifletmek,
- (b) Mevzuata aykırılık doğuracak, henüz gerçekleşmemiş eylemlerden caydırmak veya
- (c) Mevzuat uyarınca ya da kamu yararı için gerekli olduğunun düşünülmesi durumunda, konuyu yetkili bir kuruma bildirmek.

**A360.14** Denetçi, aykırılıklara veya şüphelenilen aykırılıklara ilişkin olarak yönetimin ve üst yönetimden sorumlu olanların mevzuattan kaynaklanan sorumluluklarını anlayıp anlamadıklarını değerlendirir.

360.14 U1 Yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanların mevzuattan kaynaklanan sorumluluklarını anlamamış olmaları durumunda denetçi, uygun bilgi kaynakları önerebilir veya hukuki danışmanlık almalarını tavsiye edebilir.

**A360.15** Denetçi, aşağıdaki hususlara uyar:

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

360.15 U1 Bazı mevzuat hükümleri, aykırılıkların veya şüphelenilen aykırılıkların yetkili bir kuruma bildirilmesindeki bildirim sürelerini özellikle belirtebilir.

#### *Toplulukla İlgili Kurulacak İletişim*

**A360.16** Topluluğa bağlı bir birimle ilgili aykırılıklardan veya şüphelenilen aykırılıklardan haberdar olması durumunda denetçi, aşağıdaki her iki durumda da, mevzuatla yasaklanmamışsa konuyu topluluk sorumlu denetçisine bildirir:

- (a) Denetçinin; topluluğun finansal tablolarını denetleyen topluluk denetim ekibinin, bu denetim kapsamında, birimin finansal bilgileriyle ilgili bir çalışma yapma talebiyle karşılaşması veya

- (b) Denetçinin; topluluk denetimi dışındaki amaçlarla (örneğin, yasal bir denetim) bir birimin finansal tablolarını denetlemekle görevlendirilmesi.

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

360.16 U1 Bildirim yapılmasının amacı, topluluk sorumlu denetçisinin konuyla ilgili bilgi sahibi olmasına ve bu konunun topluluk denetimi kapsamında ele alınmasının gerekip gerekmediğinin ve ele alınacaksa, bu bölüm hükümlerine uygun olarak bunun nasıl yapılması gerektiğinin belirlenmesine imkân sağlamaktır. A360.16 paragrafında yer alan bildirimle ilişkin hüküm, topluluk denetçisinin denetim şirketinin veya denetim ağıının, denetçinin denetim şirketi veya denetim ağıyla aynı veya farklı olup olmadığına bakılmaksızın uygulanır.

**A360.17** Topluluk finansal tablolarının denetimi sırasında aykırılıklardan veya şüphelenilen aykırılıklardan haberdar olması durumunda topluluk sorumlu denetçisi, konunun;

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

bir veya daha fazla birimle ilgili olup olmadığını değerlendirir. Bu değerlendirme, bu bölüm hükümleri uyarınca topluluk denetimi bağlamında konuya karşılık vermenin yanı sıra yapılır.

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

360.18 U1 Bildirimin amacı, bu tür birimlerdeki çalışmalardan sorumlu olanların, konuya ilişkin bilgi sahibi olmalarına ve bu bölüm hükümlerine uygun olarak konunun ele alınıp alınamayacağıının ve ele alınacaksa ne şekilde olacağıının belirlenmesine imkân sağlamaktır. Bildirime ilişkin hüküm, topluluk sorumlu denetçisinin denetim şirketinin veya denetim ağıının birimlerde çalışma yürüten denetçilerin denetim şirketi veya denetim ağıyla aynı veya farklı olup olmadığına bakılmaksızın uygulanır.

*İlave Adım Atılmasının Gerekli Olup Olmadığının Belirlenmesi*

**A360.19** Denetçi, yönetim ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlar tarafından verilen karşılıkların uygunluğunu değerlendirir.

360.19 U1 Yönetim ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlar tarafından verilen karşılıkların uygunluğunun değerlendirilmesinde dikkate alınacak etkenler aşağıdakileri içerir:

- Zamanında karşılık verilip verilmediği.
- Aykırılıkların veya şüphelenilen aykırılıkların yeterince araştırılıp araştırılmadığı.
- Herhangi bir aykırılığın sonuçlarının düzeltilmesi, iyileştirilmesi veya hafifletilmesi için adım atılmış veya atılıyor olup olmadığı.
- Aykırılık doğuracak, henüz gerçekleşmemiş eylemlerden caydırmak için adım atılmış veya atılıyor olup olmadığı.
- Aykırılıkların yeniden gerçekleşme riskini azaltmak için uygun adımların (örneğin, ilâve kontroller veya eğitim) atılmış veya atılıyor olup olmadığı.
- Aykırılıkların veya şüphelenilen aykırılıkların -gerekmesi hâlinde- yetkili bir kuruma bildirilip bildirilmediği, bildirilmişse bu bildirim yeterli görülüp görülmediği.

**A360.20** Yönetimin ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların verdiği karşılıkları göz önünde bulundurarak denetçi, kamu yararı açısından ilave adımların gerekli olup olmadığını belirler.

360.20 U1 İlave adımların gerekli olup olmadığını belirlenmesi, bu adımların niteliği ve kapsamı aşağıdakileri de içeren çeşitli etkenlere bağlıdır:

- Yasal ve düzenleyici çerçeve.
- Durumun aciliyeti.
- Konunun müşteri bünyesindeki yaygınlığı.
- Denetçinin, yönetimin ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların dürüstlüğüne güven duymaya devam edip etmediği.
- Aykırılıkların veya şüphelenilen aykırılıkların tekrarlamasının muhtemel olup olmadığı.
- İşletmenin, yatırımcıların, kredi verenlerin, çalışanların veya kamunun çıkarlarına yönelik mevcut veya muhtemel büyük bir zarara ilişkin güvenilir kanıtın bulunup bulunmadığı.

360.20 U2 Denetçinin, yönetimin ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların dürüstlüğüne olan güvenini kaybetmesine neden olan durumlara ilişkin örnekler aşağıda yer almaktadır:

- Denetçinin, bu kişilerin herhangi bir aykırılığa karıştığına veya buna niyetlendiğine dair şüphe duyması veya kanıtı sahip olması.
- Denetçinin; 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.

**A360.21**

Denetçi, ilave adımların gerekip gerekmediğini ve bu adımların niteliği ve kapsamını belirlerken mesleki muhakemesini kullanır. Söz konusu belirlemeyi yaparken denetçi, gerekli bilgiye sahip makul üçüncü bir tarafın denetçinin kamu yararına uygun hareket ettiği sonucuna varmasının daha muhtemel olup olmadığını dikkate alır.

360.21 U1

Denetçi tarafından atılabilecek ilave adımlar aşağıdakileri içerir:

- Mevzuattan kaynaklanan bir zorunluluk olmasa bile konunun yetkili bir kuruma bildirilmesi.
- Mevzuatla izin verilmesi hâlinde denetimden ve mesleki ilişkiden çekilme.

360.21 U2

Denetimden ve mesleki ilişkiden çekilme, denetçinin bu bölümdeki amaçlarını gerçekleştirmesi için gerekli olan diğer adımların yerine geçemez. Bununla birlikte bazı ülkelerde, denetçi tarafından atılacak uygun ilave adımlar konusunda kısıtlamalar olabilir. Bu tür durumlarda çekilme, atılabilecek tek uygun adım olabilir.

**A360.22**

A360.20 ve 360.21 U1 paragrafları gereğince mesleki ilişkiden çekilmesi durumunda denetçi; işin teklif edildiği sonraki denetçinin A320.8 paragrafına uygun olarak talebi üzerine, tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıklara ilişkin tüm ilgili gerçekleri ve diğer bilgileri işin teklif edildiği sonraki denetçiye sağlar. Müşterinin, önceki denetçinin işin teklif edildiği sonraki denetçiyle müşterinin işleri hakkında görüşme yapmasına izin vermemesi veya verememesi hâlinde, bu tür bir görüşme yapılması mevzuatla yasaklanmadıkça önceki denetçi, A320.8(b) paragrafında ele alınan durumlara rağmen tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıklara ilişkin tüm ilgili gerçekleri ve diğer bilgileri işin teklif edildiği sonraki denetçiye sağlar.

360.22 U1

Sağlanacak gerçekler ve diğer bilgiler, önceki denetçinin fikrine göre, işin teklif edildiği sonraki denetçinin denetim işini kabul edip etmemeye karar vermeden önce bilmesi gerektiğini düşündüğü gerçekler ve bilgilerdir. İşin teklif edildiği denetçi tarafından yapılacak bildirimler Bölüm 320’de ele alınmaktadır.

**A360.23**

Önceki denetçiyle iletişim kuramaması hâlinde işin teklif edildiği sonraki denetçi, diğer yolları kullanmak suretiyle, denetçi değişikliğine neden olan durumlara ilişkin bilgi edinmek amacıyla uygun adımları atar.

360.23 U1

Denetçi 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 U1

Konunun değerlendirilmesi karmaşık analiz ve yargıları içerebileceğinden denetçi, aşağıdakileri gerçekleştirmeyi düşünebilir:

- Denetim şirketi içerisinden danışmanlık almak.

- Sahip olduğu seçenekleri ve atacağı herhangi bir adımın mesleki veya hukuki sonuçlarını öğrenmek amacıyla hukuki danışmanlık almak.
- Gizlilik esasına bağlı kalmak kaydıyla düzenleyici bir kuruma danışmak.

#### Konunun Yetkili Bir Kuruma Bildirilip Bildirilmeyeceğinin Belirlenmesi

360.25 U1 Konunun yetkili bir kuruma bildirilmesinin mevzuata aykırı olması hâlinde, böyle bir bildirim yapılamaz. Mümkün olması hâlinde ise yapılacak bildirim amacını, yetkili kurumun konuyu kamu yararı açısından incelemesine ve buna yönelik adım atmasına imkân sağlamak olacaktır.

360.25 U2 Bu tür bir bildirim yapıp yapılmayacağı belirlenmesi, özellikle konunun yatırımcılara, kredi verenlere, çalışanlara veya kamuya verdiği veya verebileceği zararın niteliğine ve boyutuna bağlıdır. Örneğin aşağıdaki durumlarda denetçi, konunun yetkili bir kuruma bildirilmesinin atılacak uygun bir adım olduğuna karar verebilir:

- İşletmenin rüşvet suçuna karışması (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.
- İşletme paylarının borsada işlem görmesi ve konunun, söz konusu payların işlem gördüğü 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 amacıyla bir plan tasarlaması.

360.25 U3 Bu tür bir bildirim yapıp yapılmayacağı belirlenmesi, aşağıdaki gibi harici etkenlere de bağlı olacaktır:

- Gerekli bilgiyi elde edebilen ve konunun araştırılmasını ve adım atılmasını sağlayacak yetkili bir kurumun bulunup bulunmadığı. Yetkili kurum, konunun niteliğine bağlı olarak değişecektir. Örneğin yetkili kurum; hileli finansal raporlama durumunda menkul kıymetlere ilişkin düzenleyici bir kurum, çevreyle ilgili mevzuatın ihlal edilmesi durumunda ise çevre korumayla ilgili bir kurum olacaktır.
- Bildirimde bulunanlar ve ihbarcılar için hukuki, cezai veya mesleki sorumluluklar bakımından güçlü ve güvenilir bir yasal korumanın sağlanıp sağlanmadığı.
- Denetçi veya diğer kişilerin fiziksel güvenliğine yönelik mevcut veya muhtemel tehditlerin olup olmadığı.

**A360.26** Denetçinin, aykırılıkları veya şüphelenilen aykırılıkları yetkili bir kuruma bildirmenin atılacak uygun bir adım olduğuna karar vermesi hâlinde, bu bildirim Etik Kuralların A114.1(ç) paragrafına uygun olarak yapılmasına izin verilmektedir. Böyle bir bildirimde bulunurken denetçi, beyan ve iddiaları konusunda iyi niyetli ve dikkatli davranır. Konuya ilişkin bildirimde bulunmadan önce denetçi, bu niyeti konusunda müşterisini bilgilendirmenin uygun olup olmayacağını da değerlendirir.

### *Muhtemel İhlal*

**A360.27** İstisnai durumlarda denetçi; yatırımcılara, kredi verenlere, çalışanlara veya kamuya büyük zarar verebilecek -muhtemel bir mevzuat ihlalinin oluşacağına inanmasını gerektiren sebeplerin olduğu- mevcut ya da gerçekleştirilmesi düşünülen davranışların farkına varabilir. Konuyu ilk olarak yönetim veya üst yönetimden sorumlu olanlarla müzakere etmenin uygun olup olmayacağını değerlendiren denetçi, mesleki muhakemede bulunur ve muhtemel bir ihlali önlemek veya sonuçlarını hafifletmek için konuyu derhâl yetkili bir kuruma bildirip bildirmeyeceğine karar verir. Bildirimin yapılması durumunda, bu bildirim Etik Kuralların A114.1(ç) paragrafına uygun olarak yapılmasına izin verilmektedir.

### *Belgelendirme*

**A360.28** Bu bölüm kapsamına giren bir aykırılık veya şüphelenilen aykırılıkla ilişkili olarak denetçi, aşağıdaki hususları belgelendirir:

- Yönetimin ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların konuya nasıl karşılık verdiği.
- Gerekli bilgiye sahip makul üçüncü taraf testini göz önünde bulundurarak; denetçinin atmayı düşündüğü adımlar, yaptığı muhakemeler ve aldığı kararlar.
- Denetçinin, A360.20 paragrafında düzenlenen sorumluluğunu yerine getirmiş olduğuna dair ne şekilde ikna olduğu.

**360.28 U1** Bu belgelendirme, geçerli denetim standartlarında yer alan belgelendirme hükümlerine uymaya ek olarak yapılmaktadır. Örneğin Bağımsız Denetim Standartları (BDS'ler), finansal tabloların denetimini yürüten bir denetçinin aşağıdaki hususları yerine getirmesini zorunlu kılar:

- Denetim sırasında ortaya çıkan önemli konuların, ulaşılan sonuçların ve bu sonuçlara ulaşmada kullanılan önemli mesleki muhakemelerin anlaşılmasını sağlamaya yetecek ölçüde belgelendirme yapma,
- Müzakere edilen önemli konuların niteliği ile ne zaman ve kiminle müzakere edildiği dâhil, yönetimle, üst yönetimden sorumlu olanlarla ve diğerleriyle önemli konulara ilişkin yapılan müzakereleri belgelendirme ve

- Tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıkları ve yönetimle ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlarla ve işletme dışındaki taraflarla yapılan müzakerelerin sonuçlarını belgelendirme.

### **Finansal Tablo Denetimi Dışındaki Mesleki Hizmetler**

#### *Konuya İlişkin Kanaat Edinilmesi ve Konunun Yönetim ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Ele Alınması*

**A360.29** Finansal tablo denetimi dışında mesleki bir hizmet sunmakla görevli olan ve aykırılıktan veya şüphelenilen bir aykırılıktan haberdar olan denetçi, bahsi geçen konuya ilişkin bir kanaat edinmeye çalışır. Bu kanaat, aykırılığın veya şüphelenilen aykırılığın niteliğini ve hangi şartlar altında gerçekleştiği veya gerçekleşebileceğini içerir.

360.29 U1 Denetçiden; bilgisini ve uzmanlığını kullanması ve mesleki muhakemede bulunması beklenmektedir. Ancak denetçiden, denetimi üstlenmek için gereğinden daha yüksek düzeyde mevzuat bilgisine sahip olması beklenmemektedir. Bir fiilin aykırılık oluşturup oluşturmadığı, nihai olarak bir mahkeme veya uygun olan diğer bir karar organı tarafından belirlenecek bir konudur.

360.29 U2 Konunun niteliğine ve ciddiyetine göre denetçi, gizlilik esasına bağlı kalarak, denetim şirketindeki diğer kişilerle, denetim ağına dâhil şirketteki diğer kişilerle veya bir hukuk müşaviriyle görüşebilir.

**A360.30** Aykırılığı tespit etmesi veya aykırılıktan şüphelenmesi durumunda denetçi, konuyu yönetimin uygun bir kademesiyle müzakere eder. Ulaşabilme imkânının olması durumunda denetçi -uygun hâllerde- konuyu üst yönetimden sorumlu olanlarla da müzakere eder.

360.30 U1 Müzakerenin amacı, konuya ilişkin durum ve gerçekler ile konunun doğuracağı muhtemel sonuçlara ilişkin olarak denetçinin elde ettiği kanaate açıklık getirmektir. Ayrıca bu müzakere, yönetimi veya üst yönetimden sorumlu olanları konuyu araştırmaya sevk edebilir.

360.30 U2 Konunun müzakere edileceği uygun yönetim kademesinin belirlenmesi bir mesleki muhakeme konusudur. Uygun yönetim kademesi belirlenirken göz önünde bulundurulması gereken etkenlere aşağıdakiler dâhildir:

- Konunun niteliği ve şartları.
- Konuya karışan veya karışması muhtemel kişiler.
- Muvazaa ihtimali.
- Konunun muhtemel sonuçları.
- Söz konusu yönetim kademesinin, konuyu araştırma ve uygun adımları atma kabiliyetinin olup olmadığı.

## *Konunun İşletmenin Dış Denetçisine Bildirilmesi*

- A360.31** (a) Denetim şirketinden denetim hizmeti alan bir müşteriye veya  
(b) Bu müşterinin bir birimine,  
denetim dışı bir hizmet sunması durumunda denetçi, aykırılıkları veya şüphelenilen aykırılıkları -mevzuatla yasaklanmadığı sürece- denetim şirketi içinde görüşür. Bu görüşme, denetim şirketinin prosedürlerine uygun olarak yapılır. Prosedürlerin bulunmadığı hâllerde ise doğrudan sorumlu denetçiyle yapılır.
- A360.32** (a) Denetim ağına dâhil bir şirketten denetim hizmeti alan bir müşteriye veya  
(b) Bu müşterinin bir birimine,  
denetim dışı hizmet sunması durumunda denetçi, aykırılıkları veya şüphelenilen aykırılıkları denetim ağına dâhil şirkete bildirip bildirmeyeceğini değerlendirir. Yapılması durumunda bu bildirim, denetim ağının prosedürlerine uygun olarak yapılır. Prosedürlerin bulunmadığı hâllerde ise doğrudan sorumlu denetçiye yapılır.
- A360.33** Denetim dışı hizmet sunulan bir müşteri, denetim şirketinden veya denetim ağına dâhil şirketten;  
(a) Denetim hizmeti almıyorsa veya  
(b) Denetim hizmeti alan bir müşterinin bir birimi değilse,  
denetçi, aykırılıkları veya şüphelenilen aykırılıkları -eğer varsa- müşterinin finansal tablolarını denetleyen denetçiye bildirip bildirmeyeceğini değerlendirir.

### **Dikkate Alınacak Etkenler**

- 360.34 U1 A360.31–A360.33 paragrafları uyarınca yapılacak bildirimlerin değerlendirilmesinde dikkate alınacak etkenler aşağıdakileri içerir:
- Bildirimde bulunmanın mevzuata 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.
  - Denetimin amacının; işletmenin uygun adımları atmasını sağlamak üzere, işletme içindeki muhtemel aykırılıkların araştırılması olup olmadığı.
  - Yönetimin veya üst yönetimden sorumlu olanların, finansal tabloları denetleyen denetçiye konu hakkında hâlihazırda bilgilendirmiş olup olmadıkları.
  - Müşterinin finansal tablolarının denetiminde konunun önemli olma ihtimali ya da -konu topluluğa bağlı bir birimle ilgili olduğunda- topluluğun finansal tablolarının denetiminde konunun önemli olma ihtimali.

## İletişimin Amacı

360.35 U1 A360.31–A360.33 paragraflarında ele alınan durumlarda, kurulacak iletişimin amacı, her hâlikârda sorumlu denetçinin 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 imkân sağlamaktır.

### *İlave Adım Atılmasının Gerekli Olup Olmadığının Değerlendirilmesi*

**A360.36** Denetçi, kamu yararı açısından ilave adımların gerekli olup olmadığını da değerlendirir.

360.36 U1 İlave adımların gerekli olup olmadığının belirlenmesi, bu adımların niteliği ve kapsamı aşağıdakileri de içeren çeşitli etkenlere bağlıdır:

- Yasal ve düzenleyici çerçeve.
- Yönetimin ve -uygun hâllerde- 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 çıkarlarına önemli zarar vermesinin muhtemel olup olmadığı.

360.36 U2 Denetçi tarafından atılacak ilave adımlar aşağıdakileri içerebilir:

- Mevzuattan kaynaklanan bir zorunluluk olmasa bile konunun yetkili bir kuruma bildirilmesi.
- Mevzuatla izin verilmesi hâlinde denetimden ve mesleki ilişkiden çekilme.

360.36 U3 Yetkili bir kuruma bildirimde bulunup bulunmayacağını değerlendirirken denetçinin dikkate alacağı etkenler aşağıdakileri içerir:

- Bildirimde bulunmanın mevzuata 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.
- Denetimin amacının; işletmenin uygun adımları atmasını sağlamak üzere, işletme içindeki muhtemel aykırılıkların araştırılması olup olmadığı.

**A360.37** Denetçinin, aykırılıkları veya şüphelenilen aykırılıkları yetkili bir kuruma bildirmenin atılacak uygun bir adım olduğuna karar vermesi hâlinde, bu bildirim Etik Kuralların A114.1(ç) paragrafına uygun olarak yapılmasına izin verilmektedir. Böyle bir bildirimde bulunurken denetçi, beyan ve iddiaları konusunda iyi niyetli ve dikkatli davranır. Konuya ilişkin bildirimde bulunmadan

önce denetçi, bu niyeti konusunda müşterisini bilgilendirmenin uygun olup olmayacağını da değerlendirir.

### *Muhtemel İhlal*

**A360.38** İstisnai durumlarda denetçi; yatırımcılara, kredi verenlere, çalışanlara veya kamuya büyük zarar verebilecek -muhtemel bir mevzuat ihlalinin oluşacağına inanmasını gerektiren sebeplerin olduğu- mevcut ya da gerçekleştirilmesi düşünülen davranışların farkına varabilir. Konuyu ilk olarak yönetim veya üst yönetimden sorumlu olanlarla müzakere etmenin uygun olup olmayacağını değerlendiren denetçi, mesleki muhakemede bulunur ve muhtemel bir mevzuat ihlalinin önlemek veya sonuçlarını hafifletmek için konuyu derhâl yetkili bir kuruma bildirip bildirmeyeceğine karar verir. Bildirimin yapılması durumunda, bu bildirim Etik Kuralların A114.1(ç) paragrafına uygun olarak yapılmasına izin verilmektedir.

### *Danışmanlık Alınması*

360.39 U1 Denetçi aşağıdakileri gerçekleştirmeyi düşünebilir:

- Denetim şirketi içerisinde danışmanlık almak.
- Atacağı herhangi bir adımın mesleki veya hukuki sonuçlarını öğrenmek amacıyla hukuki danışmanlık almak.
- Gizlilik esasına bağlı kalmak kaydıyla düzenleyici bir kuruma danışmak.

### *Belgelendirme*

360.40 U1 Bu bölüm kapsamına giren bir aykırılık veya şüphelenilen aykırılıkla ilgili olarak denetçi, aşağıdaki hususları belgelendirme konusunda teşvik edilir:

- Konu.
- Yönetimle ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlarla ve diğer taraflarla yapılan müzakerelerin sonuçları.
- Yönetimin ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların konuya nasıl karşılık verdiği.
- Denetçinin atmayı düşündüğü adımlar, yaptığı muhakemeler ve aldığı kararlar.
- Denetçinin, A360.36 paragrafında düzenlenen sorumluluğunu yerine getirmiş olduğuna dair ne şekilde ikna olduğu.

## **KISIM 4A – BAĞIMSIZ DENETİM VE SINIRLI BAĞIMSIZ DENETİMDE BAĞIMSIZLIK**

- BÖLÜM 400 BAĞIMSIZ DENETİM VE SINIRLI BAĞIMSIZ DENETİMDE  
BAĞIMSIZLIK İÇİN KAVRAMSAL ÇERÇEVENİN UYGULANMASI
- BÖLÜM 410 ÜCRETLER
- BÖLÜM 411 ÖDÜLENDİRME VE DEĞERLENDİRME POLİTİKALARI
- BÖLÜM 420 HEDİYELER VE AĞIRLANMA
- BÖLÜM 430 FİİLİ HUKUKİ İHTİLAFLAR VE HUKUKİ İHTİLAFLAR TEHDİTLERİ
- BÖLÜM 510 FİNANSAL ÇIKARLAR
- BÖLÜM 511 KREDİLER VE GARANTİLER
- BÖLÜM 520 İŞ İLİŞKİLERİ
- BÖLÜM 521 AİLEVİ VE KİŞİSEL İLİŞKİLER
- BÖLÜM 522 DENETİM MÜŞTERİSİNE YAKIN ZAMANDA VERİLEN HİZMETLER
- BÖLÜM 523 DENETİM MÜŞTERİSİNİN YÖNETİCİSİ VEYA YETKİLİSİ OLARAK  
HİZMET VERİLMESİ
- BÖLÜM 524 DENETİM MÜŞTERİSİ TARAFINDAN İSTİHDAM
- BÖLÜM 525 ÇALIŞANLARIN GEÇİCİ OLARAK GÖREVLENDİRİLMESİ
- BÖLÜM 540 ÇALIŞANLARIN DENETİM MÜŞTERİSİYLE UZUN SÜRELİ İLİŞKİSİ
- BÖLÜM 600 DENETİM MÜŞTERİLERİNE GÜVENCE DIŞI HİZMETLERİN  
SUNULMASI
- ALT BÖLÜM 601 – MUHASEBE VE DEFTER TUTMA HİZMETLERİ
- ALT BÖLÜM 602 – İDARİ HİZMETLER
- ALT BÖLÜM 603 – DEĞERLEME HİZMETLERİ
- ALT BÖLÜM 604 – VERGİ HİZMETLERİ
- ALT BÖLÜM 605 – İÇ DENETİM HİZMETLERİ
- ALT BÖLÜM 606 – BİLGİ TEKNOLOJİSİ SİSTEMLERİ HİZMETLERİ
- ALT BÖLÜM 607 – HUKUKİ İHTİLAFLAR DESTEK HİZMETLERİ
- ALT BÖLÜM 608 – HUKUKİ HİZMETLER
- ALT BÖLÜM 609 – İŞE ALMA HİZMETLERİ
- ALT BÖLÜM 610 – KURUMSAL FİNANSMAN HİZMETLERİ
- BÖLÜM 800 ÖZEL AMAÇLI FİNANSAL TABLOLARA İLİŞKİN KULLANIM VE  
DAĞITIM KONUSUNDA SINIRLAMA İÇEREN RAPORLAR  
(BAĞIMSIZ DENETİM VE SINIRLI BAĞIMSIZ DENETİM)



# BAĞIMSIZLIK STANDARTLARI (KISIM 4A VE 4B)

## KISIM 4A – BAĞIMSIZ DENETİM VE SINIRLI BAĞIMSIZ DENETİMDE BAĞIMSIZLIK

### BÖLÜM 400

#### BAĞIMSIZ DENETİM VE SINIRLI BAĞIMSIZ DENETİMDE BAĞIMSIZLIK İÇİN KAVRAMSAL ÇERÇEVENİN UYGULANMASI

##### Giriş

##### Genel

- 400.1 Denetçilerin, bağımsız denetim ve sınırlı bağımsız denetimleri yürütürken bağımsız olmaları, Etik Kurullarla zorunlu tutulmuş olup, kamu yararınaadır.
- 400.2 Bu Kısım, bağımsız denetim ve sınırlı bağımsız denetimlerin her ikisine de uygulanır. “Denetim”, “denetim ekibi”, “denetim işi”, “denetim müşterisi” ve “denetim raporu” ifadeleri; sınırlı denetim, sınırlı denetim ekibi, sınırlı denetim işi, sınırlı denetim müşterisi ve sınırlı denetim raporu açısından aynı şekilde uygulanır.
- 400.3 Bu Kısımda “denetçi” ifadesi, denetim üstlenen bağımsız denetçiler ile denetim şirketlerini kapsar.
- 400.4 KKS 1 denetim şirketinin; etik hükümler uyarınca kendisinin, personelinin ve -varsa- bağımsızlık hükümlerine tabi diğer kişilerin (denetim ağına dâhil diğer şirket personeli dâhil) bağımsızlığının sağlanması hususunda makul güvence sağlayan politika ve prosedürler oluşturmasını zorunlu kılar. BDS’ler ve SBDS’ler, sorumlu denetçilere ve denetim ekiplerine, sırasıyla bağımsız denetim ve sınırlı bağımsız denetimlerle ilgili sorumluluk yükler. Bir denetim şirketi içerisinde sorumlulukların paylaşılması, bu şirketin büyüklüğüne, yapısına ve organizasyon biçimine bağlıdır. Bu Kısım hükümlerinin birçoğu, bağımsızlıkla ilgili eylemler için denetim şirketindeki kişilerin özel sorumluluklarını belirtmemekte, bunun yerine referans kolaylığı sağlaması için “denetim şirketi”ne atıf yapmaktadır. KKS 1’e uygun olarak denetim şirketleri, belirli bir eylemin sorumlusu olarak bir kişiyi veya bir grup kişiyi (denetim ekibi gibi) görevlendirir. Buna ilaveten, bağımsız denetçilerin bireysel faaliyet, çıkar ve ilişkileri için uygulanan tüm hükümlere uymak konusundaki sorumlulukları devam etmektedir.
- 400.5 Bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüstlük ilkeleriyle bağlantılıdır. Bağımsızlık aşağıdaki unsurlardan oluşur:
- Esasta bağımsızlık – Denetçinin dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilik içinde hareket etmesini teminen, mesleki muhakemesini olumsuz etkileyebilecek tesirlerden arı olarak görüş/sonuç açıklamasıdır.
  - Şekilde bağımsızlık – Denetim şirketinin, denetçinin veya denetim ekibi üyesinin; makul ve bilgi sahibi üçüncü kişilerde, dürüstlük, tarafsızlık ve

mesleki şüphecilikten ödün verdiği intibamı oluşturabilecek durum ve davranışlardan sakınmasıdır.

Bu Kısımda, bir denetçinin veya denetim şirketinin “bağımsız” olduğuna ilişkin yapılan atıflar, denetçinin veya denetim şirketinin bu Kısım hükümlerine uygunluk sağladığı anlamına gelir.

400.6 Etik Kurallar, denetim şirketlerinin denetim işini yürütürken temel ilkelere uygunluk sağlamalarını ve bağımsız olmalarını zorunlu kılar. Bu Kısım, bu tür denetimler yürütülürken bağımsızlığın sürdürülmesi için kavramsal çerçevenin nasıl uygulanacağı hakkında ana hükümler ve uygulama hükümleri içerir. Bölüm 120’de yer alan kavramsal çerçeve, Bölüm 110’da belirlenen temel ilkelere uygulandığı gibi, bağımsızlık için de uygulanır.

400.7 Bu Kısımda aşağıdakiler tanımlanır:

- (a) Bağımsızlığa yönelik tehdit oluşturan veya oluşturabilecek -mesleki faaliyet, çıkar ve ilişkiler dâhil- durum ve gerçekler,
- (b) Bu tür tehditleri ele almak için uygun olan -önlemler dâhil- muhtemel adımlar ve
- (c) Tehditlerin ortadan kaldırılamadığı veya bunları kabul edilebilir bir düzeye indirecek herhangi bir önlemin bulunamadığı bazı durumlar.

### **Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK’ler)**

400.8 Bu Kısımda yer alan bazı ana hükümler ve uygulama hükümleri, kamu yararını ilgilendiren kuruluş olarak tanımlanan belirli işletmelerdeki kamu yararı boyutunu yansıtır. KAYİK’lerin denetiminde uygulanan hükümlerin, çok sayıda ve geniş bir yelpazede paydaşlarının olmasından dolayı ilave işletmeler veya belirli sınıftaki işletmeler için de denetim şirketleri tarafından uygulanması teşvik edilir. İlgili hükümlerin uygulanacağı işletmelerin belirlenmesinde göz önünde bulundurulacak etkenler aşağıdakileri içerir:

- Varlıkların çok sayıda paydaş adına yönetilmesi ve kullanılması amacıyla tutulması gibi, işin niteliği. Bu duruma örnek olarak bankalar ve sigorta şirketleri gibi finansal kuruluşlar ve emeklilik fonları gösterilebilir.
- Büyüklük.
- Çalışan sayısı.

### **Kullanım ve Dağıtım Konusunda Sınırlama İçeren Raporlar**

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

## Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetim Dışında Kalan Güvence Denetimleri

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

## Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

### Genel

A400.11 Denetim işi yürüten bir denetim şirketi bağımsız olmalıdır.

A400.12 Denetim şirketi; denetim işiyle ilgili olarak bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 120'de yer alan kavramsal çerçeveyi uygulamalıdır.

[400.13–400.19 arası paragraflar bilerek boş bırakılmıştır.]

### İlişkili İşletmeler

A400.20 “Denetim müşterisi” tanımında belirtildiği üzere, borsada işlem gören bir denetim müşterisi, tüm ilişkili işletmelerini kapsamaktadır. Diğer tüm müşteriler için, bu Kısımda denetim müşterisine yapılan atıflar, müşterinin doğrudan veya dolaylı kontrole sahip olduğu ilişkili işletmeleri için geçerlidir. Müşterinin bir başka ilişkili işletmesini ilgilendiren bir ilişki veya durumun, denetim şirketinin müşteriden bağımsızlığının değerlendirilmesiyle bağlantılı olduğunu biliyorsa veya bu duruma inanmak için bir sebebi varsa bağımsızlığa yönelik tehditleri tanımlarken, değerlendirirken ve ele alırken denetim ekibi söz konusu ilişkili işletmeyi de dâhil eder.

[400.21–400.29 arası paragraflar bilerek boş bırakılmıştır.]

### Bağımsızlığın Zorunlu Olduğu Dönem

A400.30 Bu Kısım uyarınca bağımsızlık, aşağıdaki her iki dönem boyunca sürdürülür:

- (a) Denetim dönemi ve
- (b) Finansal tabloların kapsadığı dönem.

400.30 U1 Denetim dönemi, denetim ekibinin denetime başlamasıyla başlar ve denetim raporunun yayımlanmasıyla sona erer. Denetim yinelenen bir niteliğe sahipse, denetim işinin süresi, taraflardan herhangi birinin mesleki ilişkinin sona erdiğini bildirmesi veya nihai denetim raporunun yayımlanmasından hangisi sonra ise o tarihte sona erer.

A400.31 Bir işletmenin, denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tabloların kapsadığı dönem süresince veya sonrasında denetim müşterisi hâline gelmesi durumunda,

denetim şirketi bağımsızlığa yönelik olarak aşağıdaki unsurların herhangi bir tehdit oluşturup oluşturmadığını belirler:

- (a) Finansal tabloların kapsadığı dönem süresince veya sonrasında; ancak denetim işinin kabulünden önce denetim müşterisiyle kurulan finansal ilişkiler veya iş ilişkileri veya
- (b) Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket tarafından denetim müşterisine önceden sunulan hizmetler.

400.31 U1 Denetim müşterisine, finansal tabloların kapsadığı dönem süresince veya sonrasında; ancak denetim ekibinin denetime başlamasından önce güvence dışı bir hizmet sunulmuş olması ve denetim işi boyunca söz konusu hizmet sunumuna izin verilmemesi durumunda, bağımsızlığa yönelik tehditler oluşur.

400.31 U2 Bu tür tehditlerin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- Hizmeti sunmak için denetim ekibinin üyesi olmayan uzmanlardan faydalanılması.
- Uygun hâllerde, uygun bir gözden geçiren kişinin, denetimi ve güvence dışı çalışmalarını gözden geçirmesi.
- Güvence dışı hizmetin sonuçlarını değerlendirmesi için denetim ağı dışındaki bir başka denetim şirketiyle anlaşılması veya güvence dışı hizmetin denetim ağı dışındaki bir başka denetim şirketine, hizmetin sorumluluğunu üstlenmesini sağlayacak şekilde tekrar yaptırılması.

**[400.32–400.39 arası paragraflar bilerek boş bırakılmıştır.]**

### **Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim**

400.40 U1 A300.9 ve A300.10 paragrafları, üst yönetimden sorumlu olanlarla kurulacak iletişimlere ilişkin ana hükümleri düzenler.

400.40 U2 Bu Kurullarla, geçerli standartlarla veya mevzuatla zorunlu tutulmadığı durumlarda bile; denetim şirketinin bağımsızlığa etki edebileceğini düşündüğü ilişki veya konularla ilgili olarak, denetim şirketi ile müşterinin üst yönetimden sorumlu olanları arasında düzenli bir iletişimin olması teşvik edilir. Bu tür bir iletişim, üst yönetimden sorumlu olanların:

- (a) Denetim şirketinin tehditleri belirleme ve değerlendirme konusundaki kararlarını göz önünde bulundurmalarını,
- (b) Mevcut olan ve uygulanma kabiliyeti bulunan önlemlerin uygunluğu dâhil, tehditlerin ne şekilde ele alındığını değerlendirmelerini ve
- (c) Uygun adımları atmalarını,

sağlar. Bu şekilde bir yaklaşım, özellikle yıldırma ve yakınlık tehditleri açısından faydalı olabilir.

[400.41–400.49 arası paragraflar bilerek boş bırakılmıştır.]

## Denetim Ağına Dâhil Şirketler

- 400.50 U1 Denetim şirketleri, mesleki hizmetleri sağlamaya ilişkin kapasitelerini artırmak için çoğu zaman diğer denetim şirketleriyle ve işletmelerle daha büyük yapılar oluştururlar. Söz konusu yapıların bir ağ oluşturup oluşturulmaması, denetim şirketleri ve işletmelerin hukuki olarak birbirinden ayrı ve bağımsız olmasına değil, özel durum ve gerçeklere bağlıdır.
- A400.51** Denetim şirketi, bu Kısım uyarınca ağ içerisindeki diğer şirketlerin denetim müşterilerinden bağımsız olmalıdır.
- 400.51 U1 Denetim ağına dâhil şirkete uygulanan bu Kısımdaki bağımsızlık hükümleri, denetim ağına dâhil şirket tanımını karşılayan bütün işletmelere uygulanır. İşletmenin de ayrıca denetim şirketi tanımını karşılaması gerekli değildir. Örneğin, danışmanlık bürosu veya mesleki hukuk bürosu, denetim ağına dâhil bir şirket olup denetim şirketi olmayabilir.
- A400.52** Diğer denetim şirketleri ve işletmelerin oluşturduğu daha büyük bir yapıyla ilişkilendirilmesi durumunda denetim şirketi:
- Bu tür daha büyük bir yapının bir denetim ağı oluşturup oluşturmadığına karar vermek amacıyla mesleki muhakemede bulunur,
  - Gerekli bilgiye sahip makul üçüncü bir tarafın, büyük yapıdaki diğer denetim şirketlerinin ve işletmelerin bir denetim ağı varmış gibi ilişkili olduğu sonucuna varmasının daha muhtemel olup olmadığını değerlendirir ve
  - Bu tür bir kararı (yargıyı) daha büyük yapının tamamına tutarlı bir şekilde uygular.
- A400.53** Denetim şirketleri ve işletmelerin içinde buldukları büyük yapının denetim ağı oluşturup oluşturmadığını belirlerken denetim şirketi, yapının iş birliği için kurulması ve aşağıdakilerin bulunması durumunda bir denetim ağının mevcut olduğu sonucuna varır:
- Yapı kapsamında bulunan işletmeler arasında açık bir şekilde kâr veya maliyet paylaşımı hedeflenmektedir (Bkz.: 400.53 U2 paragrafı),
  - Yapı kapsamında bulunan işletmeler, ortak mülkiyet, kontrol ve yönetimi paylaşmaktadır (Bkz.: 400.53 U3 paragrafı),
  - Yapı kapsamında bulunan işletmeler, ortak kalite kontrol politika ve prosedürlerini paylaşmaktadır (Bkz.: 400.53 U4 paragrafı),
  - Yapı kapsamında bulunan işletmeler, ortak bir iş stratejisini paylaşmaktadır (Bkz.: 400.53 U5 paragrafı),
  - Yapı kapsamında bulunan işletmeler, ortak bir marka adının kullanımını paylaşmaktadır (Bkz.: 400.53 U6 ve 400.53 U7 paragrafları) veya

(e) Yapı kapsamında bulunan işletmeler, mesleki kaynaklarının önemli bir bölümünü paylaşmaktadır (Bkz.: 400.53 U8 ve 400.53 U9 paragrafları).

- 400.53 U1 Denetim şirketleri ile denetim ağı oluşturan daha büyük yapının içerisinde yer alan işletmeler arasında, A400.53 paragrafında belirtilen anlaşmalara ilaveten, başka anlaşmalar olabilir. Bununla birlikte, sadece işin başka bir denetçiye yönlendirilmesini kolaylaştırmak amaçlı kurulan büyük bir yapı, bir denetim ağı oluşturmak için gerekli kriterleri tek başına karşılamaz.
- 400.53 U2 Önemsiz maliyetlerin paylaşımı tek başına bir denetim ağı oluşturmaz. Ayrıca maliyet paylaşımı, yalnızca denetim metodolojilerinin, rehberlerin veya eğitim kurslarının geliştirilmesiyle ilişkili maliyetlerin paylaşımlarıyla sınırlıysa, tek başına, bir denetim ağı oluşturmaz. Bunun yanı sıra bir denetim şirketi ile diğer türlü ilişkili olmayacak bir işletme arasında bir hizmeti birlikte sağlamak veya birlikte bir ürün geliştirmek üzere kurulan ilişki de, tek başına, bir denetim ağı oluşturmaz (Bkz.: A400.53(a) paragrafı).
- 400.53 U3 Ortak mülkiyet, kontrol ve yönetim sözleşmeyle veya başka yollarla kurulabilir (Bkz.: A400.53(b)).
- 400.53 U4 Ortak kalite kontrol politika ve prosedürleri, büyük yapı içerisinde tasarlanan, uygulanan ve izlenen politika ve prosedürlerdir (Bkz.: A400.53(c) paragrafı).
- 400.53 U5 Ortak bir iş stratejisinin paylaşılması, işletmeler tarafından ortak stratejik hedeflere ulaşmak için yapılmış bir anlaşmayı içerir. Bir işletme, yalnızca mesleki bir hizmetin sağlanmasına yönelik teklif talebine ortak bir şekilde cevap vermek için bir başka işletmeyle iş birliği yapmakla denetim ağına dâhil bir şirket olmaz (Bkz.: A400.53(ç) paragrafı).
- 400.53 U6 Ortak bir marka adı; ortak baş harfler veya ortak bir isim içerir. Örneğin bir denetim şirketinin sorumlu denetçisi denetim raporunu imzalarken ortak marka adını denetim şirketinin adıyla birlikte veya denetim şirketi adının bir parçası olarak kullanıyorsa, söz konusu denetim şirketi ortak bir marka adı kullanıyordur (Bkz.: A400.53(d) paragrafı).
- 400.53 U7 Denetim şirketi; bir denetim ağına dâhil olmasa ve adının bir parçası olarak ortak bir marka adı kullanmasa dahi, şirketin kırtasiye veya promosyon malzemeleri bir şirketler birliğinin üyesi olduğuna dair referansta bulunuyorsa, bir denetim ağına dâhilmiş gibi görünebilir. Buna göre, denetim şirketinin bu tür üyelikleri ne şekilde tanımladığına dikkat edilmezse, bu denetim şirketinin bir denetim ağına dâhil olduğuna yönelik bir algı oluşabilir (Bkz.: A400.53(d) paragrafı).
- 400.53 U8 Mesleki kaynaklar aşağıdakileri ihtiva eder:
- Denetim şirketlerinin müşteri verileri, faturalandırma ve zaman kayıtları gibi bilgi alışverişi yapabilmelerine imkân sağlayan ortak sistemler.
  - Yöneticiler, sorumlu denetçiler ve diğer çalışanlar.

- Güvence denetimleri için teknik veya sektöre özgü konular, işlemler veya olaylar üzerine danışmanlık yapan teknik birimler.
- Denetim metodolojisi veya denetim kılavuzları.
- Mesleki eğitim kursları ve imkânları (Bkz.: A400.53(e) paragrafı).

400.53 U9 Paylaşılan mesleki kaynakların önemli olup olmadığı içinde bulunulan şartlara bağlıdır. Örneğin:

- Paylaşılan kaynaklar, personel değişimi olmaksızın veya müşteri ya da piyasa konusunda bilgi alışverişi yapılmaksızın yalnızca ortak denetim metodolojisi ya da denetim kılavuzuyla sınırlandırılmış olabilir. Bu tür durumlarda, paylaşılan kaynakların önemli olma ihtimali düşüktür. Aynı durum ortak mesleki eğitim çalışması için de geçerlidir.
- Paylaşılan kaynaklar; personelin ortak bir havuzdan seçilmesi veya katılan denetim şirketlerine uymaları gereken teknik tavsiyelerde bulunmak üzere büyük yapı içerisinde ortak bir teknik bölümün oluşturulması gibi personel veya bilgi değişimini içerebilir. Bu tür durumlarda, gerekli bilgiye sahip makul üçüncü bir tarafın paylaşılan kaynakların önemli olduğu sonucuna varması daha muhtemeldir (Bkz.: A400.53(e) paragrafı).

**A400.54** Bir denetim şirketinin veya denetim ağıının, uygulamalarının bir kısmını satması ve bu kısmın sınırlı bir süre için denetim şirketinin veya denetim ağıının adının bir kısmını veya tamamını kullanması durumunda, ilgili işletmeler kendilerini üçüncü taraflara tanıtırken denetim ağına dâhil şirketler olmadıklarını ne şekilde açıklayacaklarına karar verirler.

400.54 U1 Bir kısmın satışına ilişkin sözleşme; denetim şirketiyle veya denetim ağıyla bağlantısı kalmamış olsa bile satılan kısmın, kısa bir süreliğine denetim şirketinin veya denetim ağıının adının bir kısmını veya tamamını kullanmaya devam edebileceğini öngörebilir. Bu tür durumlarda, iki işletmenin aynı ortak ad altında faaliyet gösterebilmelerine rağmen, aslında iş birliğinin amaçlandığı daha büyük bir yapıya dâhil olmadıkları ortadadır. Dolayısıyla bu iki işletme, denetim ağına dâhil şirket değildir.

[400.55–400.59 arası paragraflar bilerek boş bırakılmıştır.]

## **Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetim İşlerinde Bağımsızlığın Belgelendirilmesine İlişkin Genel Hükümler**

**A400.60** Denetim şirketi, bu Kısmaya uygunluk sağlamaya ilişkin sonuçları ve bu sonuçları destekleyen ilgili tartışmaların esas içeriğini belgelendirir. Özellikle:

- (a) Bir tehdidin ele alınması için önlemlerin uygulanması durumunda denetim şirketi, tehdidin niteliğini ve yürürlükte bulunan veya uygulanan önlemleri belgelendirir.

- (b) Bir tehdidin ciddi bir analiz gerektirmesi ve söz konusu tehdidin hâlihazırda kabul edilebilir bir düzeyde olduğu sonucuna varması hâlinde denetim şirketi, tehdidin niteliğini ve kararın gerekçelerini belgelerir.

400.60 U1 Belgelendirme, denetim şirketinin bu Kısma uygunluk sağlama konusunda sonuca varmak üzere yaptığı muhakemelere ilişkin kanıt sağlar. Ancak belgelendirmedeki bir eksiklik, denetim şirketinin belirli bir hususu dikkate alıp almadığını veya bağımsız olup olmadığını belirlemez.

[400.61–400.69 arası paragraflar bilerek boş bırakılmıştır.]

## **Birleşmeler ve İşletme Satın Alımları**

### *Müşteri Birleşmesinin Tehdit Oluşturması*

400.70 U1 Bir işletme, birleşme veya satın alım sonucu bir denetim müşterisinin ilişkili işletmesi hâline gelebilir. Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket ile bu tür bir ilişkili işletme arasında önceden bulunan veya hâlihazırdaki çıkar ve ilişkiler sebebiyle, denetim şirketinin bağımsızlığına ve dolayısıyla denetim işini devam ettirebilme kabiliyetine yönelik bir tehdit oluşabilir.

**A400.71** 400.70 U1 paragrafında belirtilen durumlarda;

- (a) Denetim şirketi, tehdidi ele almak için atılan tüm adımları da dikkate alarak, bağımsızlığını ve dolayısıyla birleşme veya satın alımın yürürlüğe giriş tarihinden sonra denetim işini devam ettirebilme kabiliyetini etkileyen, ilişkili işletmeye yönelik önceki ve mevcut çıkar ve ilişkilerini belirler ve değerlendirir ve
- (b) A400.72 paragrafında belirtilen hükümlere tabi olmak kaydıyla denetim şirketi, birleşme veya satın alımın yürürlük tarihine kadar bu Kurullarla izin verilmeyen tüm çıkar veya ilişkileri sonlandırmak için gerekli adımları atar.

**A400.72** A400.71(b) paragrafının bir istisnası olarak, çıkar veya ilişkinin, birleşme veya satın alımın yürürlük tarihine kadar makul bir biçimde sonlandırılmaması durumunda denetim şirketi;

- (a) Söz konusu çıkar veya ilişkinin sebep olduğu tehdidi değerlendirir ve
- (b) Yürürlük tarihine kadar çıkar veya ilişkinin makul bir şekilde sonlandırılmamasının sebeplerini ve tehdit düzeyinin değerlendirilmesi konusunu üst yönetimden sorumlu olanlarla müzakere eder.

400.72 U1 Bazı durumlarda, tehdit oluşturan bir çıkar veya ilişkiyi, birleşme veya satın alımın yürürlük tarihine kadar makul bir biçimde sonlandırmak mümkün olmayabilir. Bunun nedeni, denetim şirketinin ilişkili işletmeye güvence dışı bir hizmet sunması ve işletmenin bu hizmeti söz konusu tarih itibarıyla bir başka güvence dışı hizmet sağlayıcısına sistemli bir şekilde aktarmaması olabilir.



400.72 U2 Makul şekilde sonlandırılmayan çıkar ve ilişkiler bulunduğu, birleşmeler ve satın alımlar sonucu oluşan bir tehdidin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:

- Çıkar veya ilişkinin niteliği ve önemi.
- İlişkili işletme ile olan ilişkinin niteliği ve önemi (örneğin, ilişkili işletmenin bağlı ortaklık veya ana ortaklık olması).
- Çıkar ve ilişki makul şekilde sonlandırılana kadar geçen süre.

**A400.73** A400.72(b) paragrafında belirtilen müzakereden sonra üst yönetimden sorumlu olanların; denetim şirketinden sunmuş olduğu denetim hizmetini sürdürmesini istemesi hâlinde, denetim şirketi yalnızca aşağıdaki durumlarda bunu kabul eder:

- (a) Çıkar veya ilişki; birleşme veya satın alımın yürürlük tarihinden sonra altı aydan uzun olmamak kaydıyla, mümkün olan en kısa sürede sonlandırılacaksa,
- (b) Bölüm 600 ve alt bölümlerinde izin verilmeyen bir güvence dışı hizmetin sunulmasından kaynaklananlar dâhil, bu şekilde bir çıkarı veya ilişkisi olan hiç kimse denetim için oluşturulan iş ekibinin bir üyesi olmayacak veya denetimin kalitesine yönelik gözden geçirmeden sorumlu olmayacaksa ve
- (c) Gerektiğinde geçiş tedbirleri uygulanacak ve üst yönetimden sorumlu olanlarla müzakere edilecekse.

400.73 U1 Bu tür geçiş tedbirlerine ilişkin örnekler aşağıda yer almaktadır:

- Uygun hâllerde, denetim hizmetinin veya güvence dışı hizmetin, bir denetçi tarafından gözden geçirilmesinin sağlanması.
- Finansal tablolarla ilgili görüş beyan eden denetim şirketinin üyesi olmayan bir denetçi tarafından, denetimin kalitesine yönelik gözden geçirmeye eş değer bir gözden geçirme işleminin yapılmasının sağlanması.
- Güvence dışı hizmetin sonuçlarını değerlendirmesi için bir başka denetim şirketiyle anlaşılması veya güvence dışı hizmetin bir başka denetim şirketine hizmetin sorumluluğunu üstlenmesini sağlayacak şekilde tekrar yaptırılması.

**A400.74** Denetim şirketi, birleşme veya satın alımın yürürlüğe girdiği tarihe kadar denetime ilişkin önemli miktarda çalışmayı tamamlamış olabilir ve geriye kalan denetim prosedürlerini de kısa bir süre içerisinde tamamlayacak olabilir. Bu tür durumlarda, üst yönetimden sorumlu olanların, 400.70 U1 paragrafında belirtilen çıkar veya ilişki devam etmesine rağmen, denetim şirketinden denetimi tamamlamasını istemesi durumunda, denetim şirketi yalnızca:

- (a) Tehdidin düzeyini değerlendirmiş ve sonuçları üst yönetimden sorumlu olanlarla müzakere etmiş olması,
- (b) A400.73 (a)–(c) bentlerindeki şartlara uyması ve

- (c) Denetim raporunun yayımlandığı tarihten sonra olmamak üzere denetçiliği bırakması,  
durumunda bunu yapar.

#### *Tarafsızlıktan Taviz Verilmiş Olması*

**A400.75** A400.71–A400.74 paragraflarında yer alan tüm hükümlere uyum sağlanabilmiş olsa bile denetim şirketi, 400.70 U1 paragrafında belirlenen durumların, ele alınamayan (ve sonucunda tarafsızlıktan taviz verilmiş olacak) bir tehdit oluşturup oluşturmadığını belirler. Böyle bir durum olması hâlinde, denetim şirketi denetçiliği bırakır.

#### *Belgelendirme*

**A400.76** Denetim şirketi aşağıdakileri belgelendirir:

- (a) Birleşme veya satın alımın yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla sonlanmayacak -400.70 U1 paragrafında belirlenen- her tür çıkar veya ilişki ile bunların sonlandırılmamasının sebepleri,  
(b) Uygulanan geçiş tedbirleri,  
(c) Üst yönetimden sorumlu olanlarla yapılan müzakerenin sonuçları ve  
(ç) Önceki ve mevcut çıkar ve ilişkilerin neden tarafsızlıktan taviz verdirecek seviyede bir tehdit oluşturmadığının nedenleri.

**[400.77–400.79 arası paragraflar bilerek boş bırakılmıştır.]**

#### **Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimlerde Bir Bağımsızlık Hükümünün İhlali**

##### *Denetim Şirketinin Bir İhlal Tespit Etmesi*

**A400.80** Bu Kısımda yer alan bir hükmün ihlal edildiği sonucuna varması durumunda denetim şirketi;

- (a) Söz konusu ihlale yol açan çıkar ve ilişkileri sonlandırır, askıya alır veya ortadan kaldırır ve ihlalin sonuçlarını ele alır,  
(b) İhlale yönelik uygulanabilecek mevzuat hükümlerinin olup olmadığını mütalaa eder ve eğer varsa:  
(i) Bu hükümlere uygunluk sağlar ve  
(ii) Söz konusu ihlalin Kuruma ve ilgili diğer düzenleyici kurumlara bildirilip bildirilmeyeceğini mütalaa eder.  
(c) Söz konusu ihlali, politika ve prosedürlerine uygun olarak derhâl aşağıdakilere bildirir:  
(i) Sorumlu denetçi,  
(ii) Bağımsızlıkla ilgili politika ve prosedürlerden sorumlu olanlar,

- (iii) Denetim şirketindeki diğer ilgili personel ve gereken hâllerde, denetim ağı ve
- (iv) Kısım 4A'da yer alan bağımsızlık hükümlerine tabi olan ve uygun adımları atması gereken ilgili kişiler.
- (c) İhlalin önemi ile ihlalin şirketin tarafsızlığına ve denetim raporu yayımlama kabiliyetine olan etkisini değerlendirir ve
- (d) İhlalin önemine bağlı olarak, aşağıdakilere karar verir:
- (i) Denetim işini sonlandırıp sonlandırmamak veya
- (ii) İhlalin sonuçlarını tatminkâr bir şekilde ele alacak adımların atılmasının mümkün olup olmadığı ve bu tür adımların atılıp atılmayacağı ile içinde bulunulan durumda uygun olup olmayacağı.

Denetim şirketi bu kararı verirken mesleki muhakemesini kullanır ve gerekli bilgiye sahip makul üçüncü bir tarafın denetim şirketinin tarafsızlığından taviz verildiği -dolayısıyla denetim şirketinin denetim raporu yayımlamasının mümkün olmadığı- sonucuna varmasının daha muhtemel olup olmadığını dikkate alır.

400.80 U1 Denetim şirketi bağımsızlığın sürdürülmesine yönelik makul güvence sağlamak üzere tasarladığı politika ve prosedürlere sahip olmasına rağmen, bu Kısımdaki bir hüküm ihlal edilebilir. İhlal nedeniyle denetim işinin sonlandırılması gerekebilir.

400.80 U2 İhlalin önemi ile ihlalin denetim şirketinin tarafsızlığına ve denetim raporu yayımlama kabiliyetine olan etkileri, aşağıdaki gibi etkenlere bağlı olacaktır:

- İhlalin niteliği ve süresi.
- Cari denetim işiyle ilgili olmak üzere, daha önceki ihlallerin sayısı ve niteliği.
- Denetim ekibinin bir üyesinin, ihlale sebep olan çıkar veya ilişkiler hakkında bilgi sahibi olup olmadığı.
- İhlali yapan kişinin, denetim ekibinin bir üyesi veya bağımsızlık hükümlerine tabi bir başka kişi olup olmadığı.
- İhlalin denetim ekibinin bir üyesiyle ilgili olması hâlinde bu kişinin görevi.
- İhlalin bir mesleki hizmetin sunulmasından kaynaklanması hâlinde, varsa, bu hizmetin muhasebe kayıtlarına veya denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tablolarda yer alan tutarlara etkisi.
- İhlalin oluşturduğu kişisel çıkar, taraf tutma, yıldırma veya diğer tehditlerin boyutu.

400.80 U3 İhlalin önemine bağlı olarak, denetim şirketinin ihlali tatminkâr bir şekilde ele almak için atmayı düşünebileceği adımlara ilişkin örnekler aşağıda yer almaktadır:

- İlgili kişinin denetim ekibinden çıkarılması.

- Etkilenen denetim çalışmasına ilişkin ilave bir gözden geçirme yapılması için farklı kişilerin kullanılması veya çalışmanın gereken ölçüde yeniden gerçekleştirilmesi.
- Etkilenen denetim çalışmasının gereken ölçüde yeniden gerçekleştirilmesi veya gözden geçirilmesi için denetim müşterisinin başka bir denetim şirketiyle anlaşmasının önerilmesi.
- İhlalin muhasebe kayıtlarını veya finansal tablolarda yer alan tutarları etkileyen güvence dışı bir hizmetle ilgili olması durumunda, güvence dışı hizmetin sonuçlarını değerlendirmesi için bir başka denetim şirketiyle anlaşılması veya güvence dışı hizmetin bir başka denetim şirketine hizmetin sorumluluğunu üstlenmesini sağlayacak şekilde tekrar yaptırılması.

**A400.81** İhlalin sonuçlarını tatminkâr bir şekilde ele alacak adımların atılamayacağına karar vermesi hâlinde denetim şirketi, üst yönetimden sorumlu olanları derhâl bilgilendirir ve denetim işinin sonlandırılmasına ilişkin geçerli mevzuat hükümleri uyarınca söz konusu denetim sözleşmesini sonlandırmak üzere gerekli adımları atar. Mevzuatın denetim işinin sonlandırılmasına izin vermediği durumda denetim şirketi, ilgili raporlama ve açıklama/bildirim hükümlerine uyar.

**A400.82** İhlalin sonuçlarını tatminkâr bir şekilde ele alacak adımların atılabileceğine karar vermesi hâlinde denetim şirketi, üst yönetimden sorumlu olanlarla aşağıdaki hususları müzakere eder:

- (a) Niteliği ve süresi de dâhil olmak üzere, 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 denetim şirketinin denetim raporu yayımlamasına imkân sağlayacağı,
- (ç) Denetim şirketinin mesleki muhakemesine göre, tarafsızlıktan taviz verilmediği sonucu ve bu sonucun gerekçesi ve
- (d) Başka ihlallerin gerçekleşme riskini azaltmak veya önlemek üzere önerilen veya atılan her tür adımlar.

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

#### *Ihlallerin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara Bildirilmesi*

400.83 U1 A300.9 ve A300.10 paragrafları, üst yönetimden sorumlu olanlarla kurulacak iletişimlere ilişkin ana hükümleri düzenler.

**A400.84** İhlallere ilişkin olarak denetim şirketi, aşağıdaki hususları üst yönetimden sorumlu olanlara yazılı olarak iletir:

- (a) A400.82 paragrafı uyarınca müzakere edilen tüm konular. Ayrıca ihlalin sonuçlarını tatminkâr bir şekilde ele almak için atılan veya atılabilecek adımlar konusunda üst yönetimden sorumlu olanların mutabakatını alır ve
- (b) Aşağıdakilere ilişkin açıklama:
- (i) Denetim şirketinin, bağımsızlığın sürdürülmesine yönelik makul güvence sağlamak üzere tasarladığı, ihlale ilişkin olan politika ve prosedürleri ve
- (ii) Başka ihlallerin gerçekleşme riskini azaltmak veya önlemek üzere denetim şirketi tarafından atılan veya atılması önerilen adımlar.

**A400.85** Üst yönetimden sorumlu olanların, A400.80(d)(ii) paragrafı uyarınca denetim şirketi tarafından önerilen adımların ihlalin sonuçlarını tatminkâr bir şekilde ele alacağı konusunda mutabık kalmaması hâlinde, denetim şirketi A400.81 paragrafı uyarınca denetim işini sonlandırmak üzere gerekli adımları atar.

#### *Önceki Denetim Raporu Yayınlanmadan Önce Gerçekleşen İhlaller*

**A400.86** İhlalin, önceki denetim raporunun yayımlanmasından önce gerçekleşmesi hâlinde denetim şirketi; ihlalin önemini, şirketin tarafsızlığına ve cari dönem denetim raporunu yayımlama kabiliyetine olan etkisini değerlendirirken Kısım 4A hükümlerine uygunluk sağlar.

**A400.87** Denetim şirketi ayrıca;

- (a) İhlalin -varsa- daha önce yayımlanan denetim raporlarıyla ilgili olarak denetim şirketinin tarafsızlığına olan etkisini ve bu tür denetim raporlarını geri çekme ihtimalini mütalaa eder ve
- (b) Bu konuyu üst yönetimden sorumlu olanlarla müzakere eder.

#### *Belgelendirme*

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

- (a) İhlal,
- (b) Atılan adımlar,
- (c) Alınan kilit kararlar,
- (ç) Üst yönetimden sorumlu olanlarla müzakere edilen tüm konular ve
- (d) Kurum veya diğer yetkili mercilerle yapılan tüm müzakereler.

**A400.89** Denetim işini sürdürmesi durumunda denetim şirketi aşağıdakileri belgelendirir:

- (a) Denetim şirketinin mesleki muhakemesine göre tarafsızlıktan taviz verilmediği sonucu ve
- (b) Atılan adımların; ihlalin sonuçlarını neden tatminkâr bir şekilde ele alacağına ve denetim şirketinin denetim raporu yayımlamasına imkân vereceğine ilişkin gerekçe.

## BÖLÜM 410

### ÜCRETLER

#### Giriş

- 410.1 Denetim şirketleri; temel ilkelere uygunluk sağlamalı, bağımsız olmalı ve bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 120’de yer alan kavramsal çerçeveyi uygulamalıdır.
- 410.2 Ücret ve diğer menfaatlerin niteliği ve düzeyi, kişisel çıkar veya yıldırma tehdidi oluşturabilir. Bu bölüm, kavramsal çerçevenin bu tür durumlarda uygulanmasına ilişkin ana hükümleri ve uygulama hükümlerini düzenler.

#### Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

##### Ücretler – Göreceli Büyüklük

###### *Tüm Denetim Müşterileri*

- 410.3 U1 Denetim görüşü bildiren denetim şirketinin bir denetim müşterisinden aldığı toplam ücretlerin, söz konusu şirketin aldığı toplam ücretlerin önemli bir bölümünü oluşturması durumunda, bu müşteriye olan bağımlılık ve müşteriyi kaybetme endişesi, kişisel çıkar veya yıldırma tehdidi oluşturur.
- 410.3 U2 Bu tür tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:
- Denetim şirketinin faaliyet yapısı.
  - Denetim şirketinin köklü bir şirket mi yoksa yeni bir şirket mi olduğu.
  - Müşterinin denetim şirketi için nitel ve/veya nicel önemi.
- 410.3 U3 Denetim müşterisine bağımlılığı azaltmak için denetim şirketindeki müşteri tabanının artırılması, bu tür bir kişisel çıkar veya yıldırma tehdidini ele almak için önlem olarak atılabilecek adımlara örnek olarak verilebilir.
- 410.3 U4 Denetim şirketi tarafından bir denetim müşterisinden alınan ücretlerin, denetim şirketinin tek bir ortağına veya kilit yöneticisine ya da tek bir ofisine ait gelirin büyük bir kısmını oluşturması durumunda da, kişisel çıkar veya yıldırma tehdidi oluşur.
- 410.3 U5 Bu tür tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:
- Müşterinin, ilgili ortak veya kilit yönetici ya da ofis açısından nitel ve/veya nicel önemi.
  - Söz konusu ortak veya kilit yöneticilere ya da ofisteki ortak veya kilit yöneticilere sağlanan menfaatlerin, müşteriden elde edilen ücretlere bağlı olma derecesi.

410.3 U6

Bu tür kişisel çıkar veya yıldırma tehditlerinin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- Denetim müşterisine bağımlılığı azaltmak için ortağın veya kilit yöneticinin ya da ofisin müşteri tabanının artırılması.
- Denetim işinin yürütülmesine dâhil olmamış uygun bir gözden geçiren kişinin, yürütülen çalışmalarını gözden geçirmesi.

KAYİK olan denetim müşterileri

**A410.4**

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 denetim şirketi tarafından alınan toplam ücretlerin %15'inden\* fazlasını oluşturması durumunda denetim şirketi:

- (a) Denetim müşterisinin üst yönetimden sorumlu olanlarına, bu tip ücretlerin toplamının denetim şirketi tarafından alınan toplam ücretlerin %15'inden fazlasını temsil ettiği hususunu açıklar ve
- (b) Denetim şirketi tarafından müşteriden alınan toplam ücretlerin yol açtığı tehdidin ele alınmasında aşağıdaki adımlardan herhangi birinin bir önlem olup olamayacağını müzakere eder ve öyle olması durumunda söz konusu adımı uygular:
  - (i) İkinci yıla ait finansal tablolara ilişkin yayımlanan denetim görüşünden önce, finansal tablolar üzerinde görüş beyan eden denetim şirketinin üyesi olmayan bir denetçi, söz konusu denetimin kalitesine yönelik gözden geçirmeyi gerçekleştirir ("yayımlanma öncesi inceleme") veya
  - (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 denetim şirketinin üyesi olmayan bir denetçi - denetimin kalitesine yönelik gözden geçirmeye eş değer bir denetçi-ikinci yılın denetimini gözden geçirir ("yayımlanma sonrası inceleme").

**A410.5**

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

**A410.6**

A410.4 paragrafında belirtilen ücretlerin %15'i aşmaya devam etmesi durumunda, denetim şirketi her yıl:

\* Bu hesaplamada denetim şirketinin, ortaklarının ve ortakların diğer şirketlerdeki mesleki faaliyetlerden elde ettikleri gelirlerinin toplamı dikkate alınır.

- (a) A410.4 paragrafındaki hususları üst yönetimden sorumlu olanlara açıklar ve kendileriyle müzakere eder ve
- (b) A410.4(b) ve A410.5 paragraflarına uygunluk sağlar.

### Ücretler – Ödemesi Gecikmiş

- 410.7 U1 Bir sonraki yıla ait denetim raporunun yayımlanmasından önce ücretlerin önemli bir kısmının ödenmemiş olması durumunda kişisel çıkar tehdidi oluşabilir. Genelde denetim şirketinin, bu tür ücretlerin ödemesinin, söz konusu denetim raporu yayımlanmadan önce yapılmasını istemesi beklenir. Kredi ve garantilere ilişkin Bölüm 511’de yer alan ana hükümler ve uygulama hükümleri, bu tür ödenmemiş ücretlerin bulunduğu durumlara da uygulanabilir.
- 410.7 U2 Bu tür bir kişisel çıkar tehdidinin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:
- Ödemesi gecikmiş ücretlerin kısmi ödemesinin alınması.
  - Denetim işinin yürütülmesine dâhil olmamış uygun bir gözden geçiren kişinin, yürütülen çalışmaları gözden geçirmesi.
- A410.8** Denetim müşterisinden alınacak ücretlerin önemli bir kısmının uzun süre ödenmemesi durumunda, denetim şirketi aşağıdakilere karar verir:
- (a) Ödemesi gecikmiş ücretlerin müşteriye verilen bir krediye eşit olup olamayacağı ve
- (b) Denetim şirketinin yeniden görevlendirilmesinin veya denetim işine devam etmesinin uygun olup olmadığı.

### Şarta Bağlı Ücretler

- 410.9 U1 Şarta bağlı ücretler; bir işlemin çıktısıyla veya sunulan bir hizmetin sonucuyla ilgili olarak önceden belirlenmiş bir esasa göre hesaplanan ücretlerdir. Bir aracı vasıtasıyla talep edilen şarta bağlı bir ücret, dolaylı şarta bağlı ücrete bir örnek olarak verilebilir. Bu bölümde, mahkeme veya başka bir kamu idaresi tarafından belirlenmiş ücretler, şarta bağlı ücret olarak kabul edilmez.
- A410.10** Denetim şirketi tarafından denetim işiyle ilgili doğrudan veya dolaylı olarak bir şarta bağlı ücret talep edilemez.
- A410.11** Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket tarafından, aşağıdaki durumlarda, denetim müşterisine verilen güvence dışı bir hizmetle ilgili doğrudan veya dolaylı olarak bir şarta bağlı ücret talep edilemez:
- (a) Ücretin; finansal tablolara ilişkin görüş bildiren denetim şirketi tarafından talep edilmesi ve bu şirket açısından önemli olması ya da önemli olmasının beklenmesi,



- (b) Ücretin; denetimin önemli bir kısmına iştirak eden denetim ağına dâhil bir şirket tarafından talep edilmesi ve bu şirket için önemli olması ya da önemli olmasının beklenmesi veya
- (c) Güvence dışı hizmetin çıktısının ve dolayısıyla ücret tutarının, finansal tablolardaki önemli bir tutarın denetimiyle ilgili güncel veya geleceğe ilişkin bir yargıya bağlı olması.

410.12 U1 A410.10 ve A410.11 paragrafları bir denetim şirketinin veya bir denetim ağına dâhil şirketin, bir denetim müşterisiyle belli şartta bağlı ücret anlaşmalarına girmesini yasaklar. Denetim müşterisine güvence dışı bir hizmet sunulmasında şartta bağlı ücret anlaşmasının yapılması yasaklanmamış olsa dahi, kişisel çıkar tehdidi yine de oluşabilir.

410.12 U2 Bu tür bir tehdidin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:

- Olası ücret tutarlarının aralığı.
- Şarta bağlı ücretin bağlı olduğu çıktının yetkili bir kurum tarafından belirlenip belirlenmediği.
- Denetim şirketi tarafından yürütülen hizmetin hedef kullanıcılarına yapılacak açıklama ile alınan menfaatlerin (ücret vb.) hesaplanma esasları.
- Hizmetin niteliği.
- İlgili olay veya işlemin finansal tablolar üzerindeki etkisi.

410.12 U3 Bu tür bir kişisel çıkar tehdidinin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- Güvence denetimi dışındaki hizmetin yürütülmesine dâhil olmamış uygun bir gözden geçiren kişinin, denetim şirketi tarafından yürütülen çalışmaları gözden geçirmesi.
- Alınan ücret ve diğer menfaatlerin hesaplanma esaslarına ilişkin olarak müşterinin ön mutabakatının alınması.

## BÖLÜM 411

### ÖDÜLLENDİRME VE DEĞERLENDİRME POLİTİKALARI

#### Giriş

- 411.1 Denetim şirketleri; temel ilkelere uygunluk sağlamalı, bağımsız olmalı ve bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 120'de yer alan kavramsal çerçeveyi uygulamalıdır.
- 411.2 Bir denetim şirketinin ödüllendirme ve değerlendirme politikaları, kişisel çıkar tehdidi oluşturabilir. Bu bölüm, kavramsal çerçevenin bu tür durumlarda uygulanmasına ilişkin ana hükümleri ve uygulama hükümlerini düzenler.

#### Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

##### Genel

- 411.3 U1 Denetim ekibinin bir üyesinin belirli bir denetim müşterisine güvence dışı hizmet satmasıyla ilgili olarak değerlendirilmesi veya ödüllendirilmesi durumunda, kişisel çıkar tehdidinin düzeyi aşağıdakilere bağlı olacaktır:
- Ödüllendirme veya değerlendirmenin ne kadarlık kısmının bu tür hizmetlerin satışına bağlı olduğu.
  - Kişinin denetim ekibindeki rolü ve
  - Bu tür güvence dışı hizmet satışının terfi kararlarını etkileyip etkilemediği.
- 411.3 U2 Bu tür bir kişisel çıkar tehdidini ortadan kaldıracabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:
- Söz konusu kişiye ilişkin ödüllendirme planının veya değerlendirme sürecinin revize edilmesi.
  - Kişinin denetim ekibinden çıkarılması.
- 411.3 U3 Uygun bir gözden geçiren kişinin, denetim ekibi üyesi tarafından yürütülen çalışmaları gözden geçirmesi, bu tür bir kişisel çıkar tehdidini ele almak için önlem olarak atılabilecek adımlara örnek olarak verilebilir.
- A411.4 Denetim şirketi; bir kilit denetçiyi, kendi denetim müşterisine güvence dışı hizmetler satma konusundaki başarısına dayanarak değerlendiremez veya ödüllendiremez. Bu hüküm, denetim şirketinin ortakları veya kilit yöneticileri arasındaki normal kâr paylaşımı düzenlemelerini yasaklamaz.

## BÖLÜM 420

### HEDİYELER VE AĞIRLANMA

#### Giriş

- 420.1 Denetim şirketleri; temel ilkelere uygunluk sağlamalı, bağımsız olmalı ve bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 120’de yer alan kavramsal çerçeveyi uygulamalıdır.
- 420.2 Denetim müşterisinin hediyesinin ve ağırlanma teklifinin kabul edilmesi, kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehdidi oluşturabilir. Bu bölüm, kavramsal çerçevenin bu tür durumlarda uygulanmasına ilişkin ana hükümleri ve uygulama hükümlerini düzenler.

#### Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

- A420.3 Denetim şirketi, denetim ağına dâhil şirket veya denetim ekibinin bir üyesi, küçük ve önemsiz bir değerde olmadığı müddetçe, denetim müşterisinin hediyesini ve ağırlanma teklifini kabul edemez.
- 420.3 U1 Denetim şirketinin, denetim ağına dâhil şirketin veya denetim ekibinin bir üyesinin denetim müşterisine teşvik teklifinde bulunduğu veya denetim müşterisinden bir teşvik kabul ettiği durumlarda, Bölüm 340’da yer alan ana hükümler ve uygulama hükümleri uygulanır ve söz konusu hükümlere aykırılıklar bağımsızlığa yönelik tehdit oluşturabilir.
- 420.3 U2 Teşvik teklifiyle ve teşvikin kabul edilmesiyle ilgili olarak Bölüm 340’da yer alan hükümler; davranışı uygunsuz şekilde etkileme niyetinin bulunduğu hâllerde denetim şirketinin, denetim ağına dâhil şirketin veya denetim ekibi üyesinin -küçük ve önemsiz bir değerde olsa bile- hediyeleri ve ağırlanma teklifini kabul etmesine izin vermez.

## BÖLÜM 430

# FİİLİ HUKUKİ İHTİLAFLAR VE HUKUKİ İHTİLAFA TEHDİTLERİ

### Giriş

- 430.1 Denetim şirketleri; temel ilkelere uygunluk sağlamalı, bağımsız olmalı ve bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 120'de yer alan kavramsal çerçeveyi uygulamalıdır.
- 430.2 Denetim müşterisiyle bir hukuki ihtilaf yaşanması veya yaşanma ihtimalinin bulunması durumunda kişisel çıkar ve yıldırma tehditleri oluşur. Bu bölüm, kavramsal çerçevenin bu tür durumlarda uygulanmasına ilişkin uygulama hükümlerini düzenler.

### Uygulama Hükümleri

#### Genel

- 430.3 U1 Müşteri yönetimi ile denetim ekibi üyeleri arasındaki ilişki, müşterinin faaliyetlerinin tüm yönlerine ilişkin tam bir dürüstlük ve açıklık çerçevesinde şekillenmiş olmalıdır. Karşıt konular; denetim müşterisiyle denetim şirketi, denetim ağına dâhil şirket veya denetim ekibinin bir üyesi arasında meydana gelen fiili hukuki ihtilaflar veya hukuki ihtilaf tehditleri yüzünden ortaya çıkmış olabilir. Bu tür karşıt konular, yönetimin tam açıklama yapma konusundaki isteğini etkileyebilir ve kişisel çıkar ve yıldırma tehditleri oluşturabilir.
- 430.3 U2 Bu tür tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:
- Hukuki ihtilafın önemlilik düzeyi.
  - Hukuki ihtilafın daha önceki bir denetim işiyle ilgili olup olmadığı.
- 430.3 U3 Hukuki ihtilafın denetim ekibinin bir üyesiyle ilgili olması durumunda söz konusu kişinin denetim ekibinden çıkarılması, bu tür kişisel çıkar ve yıldırma tehditlerini ortadan kaldıracak adımlara örnek olarak verilebilir.
- 430.3 U4 Yürütülen çalışmaların, uygun bir gözden geçiren kişi tarafından gözden geçirilmesi, bu tür kişisel çıkar ve yıldırma tehditlerini ele almak için önlem olarak atılabilecek adımlara örnek olarak verilebilir.

## BÖLÜM 510

### FİNANSAL ÇIKARLAR

#### Giriş

- 510.1 Denetim şirketleri; temel ilkelere uygunluk sağlamalı, bağımsız olmalı ve bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 120’de yer alan kavramsal çerçeveyi uygulamalıdır.
- 510.2 Bir denetim müşterisinde finansal bir çıkarın bulunması kişisel çıkar tehdidi oluşturabilir. Bu bölüm, kavramsal çerçevenin bu tür durumlarda uygulanmasına ilişkin ana hükümleri ve uygulama hükümlerini düzenler.

#### Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

##### Genel

- 510.3 U1 Bir finansal çıkar, doğrudan veya dolaylı olarak, kolektif yatırım aracı, gayrimenkul yatırım ortaklığı veya yatırım fonu gibi bir aracı yoluyla tutulabilir. Menfaat sahibinin, aracı üzerinde kontrole sahip olması veya onun yatırım kararlarını etkileme imkânının bulunması durumunda, bu Kurallar söz konusu finansal çıkarı doğrudan finansal çıkar olarak niteler. Buna karşılık menfaat sahibinin, aracı üzerinde kontrole sahip olmadığı veya onun yatırım kararlarını etkileme imkânının bulunmadığı durumlarda, bu Kurallar söz konusu finansal çıkarı dolaylı finansal çıkar şeklinde niteler.
- 510.3 U2 Bu bölümde bir finansal çıkarın “önemliliğine” atıflar yapılmaktadır. Bu tür bir çıkarın kişi için önemli olup olmadığını belirlerken, söz konusu kişinin ve çekirdek aile üyelerinin net servetinin toplamı dikkate alınabilir.
- 510.3 U3 Denetim müşterisinde finansal bir çıkarın bulunması dolayısıyla oluşan kişisel çıkar tehdidinin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:
- Finansal çıkarı bulunan kişinin rolü.
  - Finansal çıkarın doğrudan mı yoksa dolaylı mı olduğu.
  - Finansal çıkarın önemliliği.

#### Denetim Şirketi, Denetim Ağına Dâhil Şirket, Denetim Ekibi Üyeleri ve Diğerlerinin Sahip Olduğu Finansal Çıkarlar

A510.4 A510.5 paragrafında belirtilen hükümlere tabi olmak kaydıyla, aşağıdakilerin denetim müşterisinde doğrudan bir finansal çıkarı veya önemli düzeyde dolaylı bir finansal çıkarı bulunamaz:

- Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil bir şirket,
- Denetim ekibi üyesi veya bu kişinin çekirdek aile üyelerinden birisi,

- (c) Sorumlu denetçinin ilgili denetim işini yürüttüğü ofisteki diğer herhangi bir ortak ve kilit yönetici veya bu kişilerin çekirdek aile üyelerinden birisi veya
- (ç) Katılımı aşgari düzeyde olanlar hariç olmak üzere, denetim müşterisine denetim dışı hizmet sunan diğer herhangi bir ortak, kilit yönetici ve diğer idari personel veya bu kişilerin çekirdek aile üyelerinden birisi.

510.4 U1

Sorumlu denetçinin bir denetim işini yürüttüğü ofis, bu denetçinin görevlendirildiği ofis olmak zorunda değildir. Sorumlu denetçinin, denetim ekibinin diğer üyelerinden farklı bir ofiste bulunması durumunda, bu denetçinin hangi ofiste söz konusu işle ilgili faaliyetler yürüttüğünü belirlemek için mesleki muhakemenin kullanılması gereklidir.

**A510.5**

A510.4 paragrafının bir istisnası olarak A510(c) veya (ç) bentlerinde belirtilen bir çekirdek aile üyesinin, aşağıdaki şartların sağlanması durumunda, denetim müşterisinde doğrudan veya önemli düzeyde dolaylı bir finansal çıkarı bulunabilir:

- (a) Aile üyesi, finansal çıkarı; emeklilik planı veya hisse alım opsiyonu planı gibi istihdam hakları nedeniyle elde etmiştir ve gerektiğinde denetim şirketi finansal çıkar sebebiyle oluşan tehdidi ele alır ve
- (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**

**A510.6**

Bir işletmenin denetim müşterisi üzerinde kontrol gücü bulunuyor ve müşteri bu işletme için önem arz ediyorsa, ne denetim şirketinin ne de denetim ağına dâhil şirketin, denetim ekibi üyesinin veya bu kişinin çekirdek aile üyelerinden birisinin söz konusu işletmede doğrudan veya önemli düzeyde dolaylı bir finansal çıkarı bulunamaz.

### **Mütevelli, Kayyum vb. Bir Konumda Olunmasından Dolayı Bulundurulanan Finansal Çıkarlar**

**A510.7**

Aşağıdaki durumlar haricinde A510.4 paragrafı, denetim şirketinin, denetim ağına dâhil şirketin veya kişinin mütevelli, kayyum, vb. konumunda olduğu bir kuruluş tarafından denetim müşterisinde bulundurulanan finansal çıkarlarına da uygulanır:

- (a) Sayılanlardan hiçbirisinin kuruluşun üyesi -faydalanıcısı- olmaması: Mütevelli, kayyum vb. bir görevde bulunan kişi, denetim ekibi üyesi veya bu kişinin çekirdek aile üyelerinden birisi, denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket,
- (b) Kuruluşun denetim müşterisi üzerinde sahip olduğu çıkarın söz konusu kuruluş açısından önemli olmaması,
- (c) Kuruluşun denetim müşterisi üzerinde önemli bir etkisinin olmaması ve

- (ç) Sayılanlardan hiçbirisinin denetim müşterisinde bulunan finansal çıkarı ilgilendiren herhangi bir yatırım kararını önemli ölçüde etkileyememesi: Mütevelli, kayyum vb. bir görevde bulunan kişi, denetim ekibi üyesi veya bu kişinin çekirdek aile üyelerinden birisi, denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket.

### **Denetim Müşterisiyle Ortak Finansal Çıkarların Bulunması**

- A510.8** (a) Aşağıdaki durumlar haricinde, denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil şirketin ya da denetim ekibi üyesinin veya bu kişinin çekirdek aile üyelerinden birisinin, denetim müşterisinin de finansal çıkarının bulunduğu bir işletmede finansal çıkarı bulunamaz:
- (i) Uygun hâllerde finansal çıkarlar; denetim şirketi, denetim ağına dâhil şirket, denetim ekibi üyesi ve bu kişinin çekirdek aile üyelerinden birisi ve denetim müşterisi açısından önemsizdir veya
- (ii) Denetim müşterisi söz konusu işletme üzerinde önemli bir etkide bulunamamaktadır.
- (b) A510.8(a) paragrafında belirtilen bir finansal çıkara sahip kişi denetim ekibinin bir üyesi olmadan önce, söz konusu kişi veya bu kişinin çekirdek aile üyesi aşağıdakilerden birini yapar:
- (i) Finansal çıkarı elden çıkarır veya
- (ii) Finansal çıkarın, kalan payın önemli olarak nitelendirilemeyeceği şekilde yeterli bir bölümünü elden çıkarır.

### **Kasıt Olmadan Elde Edilen Finansal Çıkarlar**

- A510.9** Bir denetim şirketinin, denetim ağına dâhil şirketin veya bunlardan birinin bir ortak veya kilit yöneticisinin ya da çalışanının ya da bu kişilerin çekirdek aile üyelerinden birinin miras, hediye, bir şirket 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; denetim şirketi, denetim ağına dâhil şirket 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 veya
- (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 ve

- (ii) Denetim şirketi gerektiğinde, finansal çıkar elden çıkarılıncaya kadar geçecek sürede, oluşan tehdidi ele alır.

## Finansal Çıkarlar – Diğer Durumlar

### Çekirdek Aile

- 510.10 U1 Denetim 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 denetim şirketinin ya da denetim ağına dâhil bir şirketin de söz konusu işletme üzerinde finansal çıkarı bulunuyorsa, kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehdidi oluşabilir.
- 510.10 U2 Bu tür tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:
- Kişinin denetim ekibindeki rolü.
  - İşletme sahipliğinin az veya çok kişide olması.
  - Çıkarın; yatırımcının işletmeyi kontrol edebilmesine veya önemli ölçüde etkileyebilmesine imkân verip vermediği.
  - Finansal çıkarın önemliliği.
- 510.10 U3 Finansal çıkara sahip kişinin denetim ekibinden çıkarılması, bu tür bir kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehdidini ortadan kaldıracabilecek adımlara örnek olarak verilebilir.
- 510.10 U4 Uygun bir gözden geçiren kişinin, denetim ekibi üyesi tarafından yürütülen çalışmalarını gözden geçirmesi, bu tür bir kişisel çıkar tehdidini ele almak için önlem olarak atılabilecek adımlara örnek olarak verilebilir.

### Aile Yakınları

- 510.10 U5 Denetim ekibinin bir üyesinin; bir aile yakınının denetim müşterisi üzerinde doğrudan bir finansal çıkarının veya önemli düzeyde dolaylı bir finansal çıkarının bulunduğunu bilmesi durumunda, kişisel çıkar tehdidi oluşabilir.
- 510.10 U6 Bu tür bir tehdidin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:
- Denetim ekibi üyesi ile aile yakını arasındaki ilişkinin niteliği.
  - Finansal çıkarın doğrudan veya dolaylı olup olmadığı.
  - Aile yakını açısından finansal çıkarın ifade ettiği önemlilik.
- 510.10 U7 Bu tür bir kişisel çıkar tehdidini ortadan kaldıracabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:
- Aile yakınının, mümkün olduğu anda, finansal çıkarın tamamını elden çıkarması veya dolaylı finansal çıkarın ise kalan payın önemli olarak nitelendirilemeyeceği şekilde yeterli bir bölümünü elden çıkarması.



- Söz konusu kişinin denetim ekibinden çıkarılması.

510.10 U8 Uygun bir gözden geçiren kişinin, denetim ekibi üyesi tarafından yürütülen çalışmaları gözden geçirmesi, bu tür bir kişisel çıkar tehdidini ele almak için önlem olarak atılabilecek adımlara örnek olarak verilebilir.

#### *Diğer Kişiler*

510.10 U9 Denetim ekibinin bir üyesinin, aşağıdaki gibi kişilerin denetim müşterisinde finansal çıkarlarının bulunduğunu bilmesi durumunda, kişisel çıkar tehdidi oluşabilir:

- Denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil şirketin, A510.4 paragrafında bu tür finansal çıkarları bulundurmalarına özellikle izin verilmeyenler dışındaki ortak, kilit yönetici ve diğer uzmanları veya onların çekirdek aile üyeleri.
- Denetim ekibinin bir üyesiyle yakın kişisel ilişkiye sahip kişiler.

510.10 U10 Bu tür bir tehdidin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:

- Denetim şirketinin kurumsal, faaliyet ve raporlama yapısı.
- Söz konusu kişi ile denetim ekibi üyesi arasındaki ilişkinin niteliği.

510.10 U11 Kişisel ilişkisi bulunan kişinin denetim ekibinden çıkarılması, bu tür bir kişisel çıkar tehdidini ortadan kaldıracabilecek adımlara örnek olarak verilebilir.

510.10 U12 Bu tür bir kişisel çıkar tehdidinin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- Denetim ekibi üyesinin denetim işiyle ilgili önemli karar alma süreçlerinin dışında tutulması.
- Uygun bir gözden geçiren kişinin, denetim ekibi üyesi tarafından yürütülen çalışmaları gözden geçirmesi.

#### *Denetim Şirketinin veya Denetim Ağına Dâhil Şirketin Emeklilik Fayda Planı*

510.10 U13 Denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil şirketin emeklilik fayda planının, denetim müşterisinde doğrudan veya önemli düzeyde dolaylı bir finansal çıkarının bulunması, kişisel çıkar tehdidi oluşturabilir.

# BÖLÜM 511

## KREDİLER VE GARANTİLER

### Giriş

- 511.1 Denetim şirketleri; temel ilkelere uygunluk sağlamalı, bağımsız olmalı ve bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 120’de yer alan kavramsal çerçeveyi uygulamalıdır.
- 511.2 Denetim müşterisinden alınan bir kredi veya kredi garantisi, kişisel çıkar tehdidi oluşturabilir. Bu bölüm, kavramsal çerçevenin bu tür durumlarda uygulanmasına ilişkin ana hükümleri ve uygulama hükümlerini düzenler.

### Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

#### Genel

- 511.3 U1 Bu bölümde, bir kredi veya garantinin “önemliliği”ne atıflar yapılmaktadır. Bu tür bir kredi veya garantinin kişi için önemli olup olmadığını belirlerken, söz konusu kişinin ve çekirdek aile üyelerinin net servetinin toplamı dikkate alınabilir.

#### Denetim Müşterisiyle Kredi ve Garanti İlişkileri

- A511.4** Denetim şirketi, denetim ağına dâhil şirket, denetim ekibi üyesi veya bu kişinin çekirdek aile üyelerinden birisi, kredi veya garanti aşağıdakiler için önemsiz olmadığı müddetçe, denetim müşterisine bunları sağlayamaz:
- (a) Uygun hâllerde; kredi veya garantiyi veren denetim şirketi, denetim ağına dâhil şirket veya kişi ve
  - (b) Müşteri.

#### Banka veya Benzeri Bir Kuruluş Olan Denetim Müşterisiyle Kredi ve Garanti İlişkileri

- A511.5** Denetim şirketi, denetim ağına dâhil şirket, denetim ekibi üyesi veya bu kişinin çekirdek aile üyelerinden birisi; normal borç verme prosedürleri, hükümleri ve şartları dâhilinde verilmediği müddetçe, banka veya benzeri bir kuruluş olan denetim müşterisinden kredi veya kredi garantisini kabul edemez.
- 511.5 U1 Kredilere örnek olarak ipotekli gayrimenkul kredileri, banka (borçlu) cari hesabı, taşıt kredileri ve kredi kartı bakiyeleri gösterilebilir.
- 511.5 U2 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, normal borç verme prosedürleri, hükümleri ve şartları dâhilinde banka veya benzeri bir kuruluş olan denetim müşterisinden kredi kabul etse dahi, kredinin denetim müşterisi veya krediyi alan denetim şirketi için önemli düzeyde olması durumunda, söz konusu kredi kişisel çıkar tehdidi oluşturabilir.
- 511.5 U3 Denetim ekibi üyesi tarafından yürütülen çalışmaların, denetim ekibi üyesi olmayan ve denetim ağına dâhil olup krediden faydalanmayan bir şirketten uygun

bir gözden geçiren kişi tarafından gözden geçirilmesi, bu tür bir kişisel çıkar tehdidini ele almak için önlem olarak atılabilecek adımlara örnek olarak verilebilir.

#### *Mevduatlar veya Aracı Hesapları*

**A511.6** Denetim şirketinin, denetim ağına dâhil şirketin, 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 müşterisinde mevduat veya aracı kurum hesabı bulunamaz.

#### **Banka veya Benzeri Bir Kuruluş Olmayan Bir Denetim Müşterisiyle Kredi ve Garanti İlişkileri**

**A511.7** Denetim şirketi, denetim ağına dâhil şirket, 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 alamaz:

- (a) Uygun hâllerde; kredi veya garantiyi alan denetim şirketi, denetim ağına dâhil şirket veya kişi ve
- (b) Müşteri.

## BÖLÜM 520

### İŞ İLİŞKİLERİ

#### Giriş

- 520.1 Denetim şirketleri; temel ilkelere uygunluk sağlamalı, bağımsız olmalı ve bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 120’de yer alan kavramsal çerçeveyi uygulamalıdır.
- 520.2 Denetim müşterisi veya yönetimiyle kurulan yakın bir iş ilişkisi, kişisel çıkar veya yıldırma tehdidi oluşturabilir. Bu bölüm, kavramsal çerçevenin bu tür durumlarda uygulanmasına ilişkin ana hükümleri ve uygulama hükümlerini düzenler.

#### Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

##### Genel

- 520.3 U1 Bu bölümde, bir finansal çıkarın “önemliliği”ne ve iş ilişkisinin “ciddiyet”ine atıflar yapılmaktadır. Bu tür bir finansal çıkarın kişi için önemli olup olmadığını belirlerken, söz konusu kişinin ve çekirdek aile üyelerinin net servetinin toplamı dikkate alınabilir.
- 520.3 U2 Ticari bir ilişkiden veya ortak bir finansal çıkardan kaynaklanan yakın bir iş ilişkisine örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:
- Müşteriyle veya müşterinin kontrol gücüne sahip hissedarı, yöneticisi veya yetkilisi ya da bu müşteri için üst düzey yönetim faaliyetleri yürüten diğer kişilerden biriyle birlikte kurulan bir iş ortaklığında finansal çıkara sahip olunması.
  - Denetim şirketine veya denetim ağına dâhil bir şirkete ait bir veya daha fazla hizmeti ya da ürünü; müşterinin bir veya daha fazla hizmeti ya da ürünüyle birleştirmeye ve her iki taraf için bu paketin pazarlamasını yapmaya yönelik anlaşmaların/düzenlemelerin yapılması.
  - Denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil bir şirketin, müşteriye ait ürün veya hizmetlerin dağıtımını ya da pazarlamasını yapabileceği veya müşterinin denetim şirketine veya denetim ağına dâhil bir şirkete ait ürün veya hizmetlerin dağıtımını ya da pazarlamasını yapabileceği dağıtım veya pazarlama anlaşmalarının/düzenlemelerinin yapılması.

#### Denetim Şirketinin, Denetim Ağına Dâhil Şirketin, Denetim Ekibi Üyesinin veya Çekirdek Aile Üyesinin İş İlişkileri

- A520.4 Finansal çıkar ve iş ilişkisi -uygun hâllerde- denetim şirketi, denetim ağına dâhil şirket, denetim ekibi üyesi ve müşteri veya müşterinin yönetimi açısından önemsiz olmadığı müddetçe, denetim şirketi, denetim ağına dâhil şirket veya bir denetim ekibi üyesi; denetim müşterisi veya yönetimiyle yakın bir iş ilişkisi kuramaz.

520.4 U1 Denetim ekibi üyesi veya bu kişinin çekirdek aile üyelerinden birisiyle denetim müşterisi veya yönetimi arasında yakın bir iş ilişkisi kurulması durumunda, kişisel çıkar veya yıldırma tehdidi oluşabilir.

### **Az Ortaklı İşletmelerde Ortak Çıkarlar**

**A520.5** Denetim müşterisinin, müşterinin bir yöneticisinin veya yetkilisinin ya da bunlardan oluşan herhangi bir grubun çıkarının bulunduğu az ortaklı bir işletmede; aşağıdaki durumlar haricinde, denetim şirketinin, denetim ağına dâhil şirketin, denetim ekibi üyesinin veya bu kişinin çekirdek aile üyelerinden birisinin çıkar sahibi olduğu bir iş ilişkisi olamaz:

- (a) İş ilişkisinin müşteri ve denetim şirketi, denetim ağına dâhil şirket veya uygun hâllerde- kişi için önemsiz olması,
- (b) Finansal çıkarın yatırımcı veya yatırımcı grubu için önemsiz olması ve
- (c) Finansal çıkarın, yatırımcıya veya yatırımcı grubuna az ortaklı işletmeyi kontrol etme imkânı vermemesi.

### **Mal veya Hizmet Satın Alımları**

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

520.6 U2 Bu tür bir kişisel çıkar tehdidini ortadan kaldırabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- İşlemin ortadan kaldırılması ya da boyutunun azaltılması.
- Söz konusu kişinin denetim ekibinden çıkarılması.

## BÖLÜM 521

### AİLEVİ VE KİŞİSEL İLİŞKİLER

#### Giriş

- 521.1 Denetim şirketleri; temel ilkelere uygunluk sağlamalı, bağımsız olmalı ve bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 120'de yer alan kavramsal çerçeveyi uygulamalıdır.
- 521.2 Müşterinin personeliyle kurulan ailevi veya kişisel ilişkiler; kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehdidi oluşturabilir. Bu bölüm, kavramsal çerçevenin bu tür durumlarda uygulanmasına ilişkin ana hükümleri ve uygulama hükümlerini düzenler.

#### Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

##### Genel

- 521.3 U1 Denetim ekibinin bir üyesi ile denetim müşterisinin bir yöneticisi veya yetkilisi ya da -üstlendikleri görevlere bağlı olarak- belirli çalışanları arasında bulunan ailevi ve kişisel ilişkiler; kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehdidi oluşturabilir.
- 521.3 U2 Bu tür tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:
- Söz konusu kişinin denetim ekibindeki sorumlulukları.
  - Çekirdek aile üyesinin veya diğer kişinin müşteri bünyesindeki rolü ve ilişkinin yakınlığı.

##### Denetim Ekibinin Bir Üyesinin Çekirdek Ailesi

- 521.4 U1 Denetim ekibi üyesinin çekirdek aile üyelerinden birinin müşterinin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları üzerinde önemli etkisi bulunan bir pozisyonda olması durumunda, bir kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehdidi oluşur.
- 521.4 U2 Bu tür tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:
- Çekirdek aile üyesinin bulunduğu pozisyon.
  - Denetim ekibi üyesinin rolü.
- 521.4 U3 Söz konusu kişinin denetim ekibinden çıkarılması, bu tür kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehditlerini ortadan kaldıracak adımlara örnek olarak verilebilir.
- 521.4 U4 Denetim ekibinin sorumluluklarının; ilgili ekip üyesinin, çekirdek aile üyesinin 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.
- A521.5 Bir kişinin çekirdek aile üyelerinden birisinin:

- (a) Denetim müşterisinin bir yöneticisi veya yetkilisi,
- (b) Müşterinin muhasebe kayıtlarının veya denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tabloların hazırlanmasında önemli etkisi bulunan bir pozisyondaki çalışan veya
- (c) Denetim işinin ya da finansal tabloların kapsadığı süre boyunca böyle bir pozisyonda bulunmuş olan birisi,

olması durumunda, söz konusu kişi denetim ekibine üye olarak katılamaz.

### **Denetim Ekibinin Bir Üyesinin Aile Yakınları**

521.6 U1 Denetim ekibinin bir üyesinin aile yakınlarından birisinin;

- (a) Denetim müşterisinde yönetici veya yetkili ya da
- (b) Müşterinin muhasebe kayıtlarının veya denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tabloların hazırlanmasında önemli etkisi bulunan bir pozisyondaki çalışan,

olması durumunda, kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehdidi oluşur.

521.6 U2 Bu tür tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:

- Denetim ekibi üyesi ile aile yakını arasındaki ilişkinin niteliği.
- Aile yakınının sahip olduğu pozisyon.
- Denetim ekibi üyesinin rolü.

521.6 U3 Söz konusu kişinin denetim ekibinden çıkarılması, bu tür bir kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehdidini ortadan kaldıracabilecek adımlara örnek olarak verilebilir.

521.6 U4 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.

### **Denetim Ekibinin Bir Üyesinin Diğer Yakın İlişkileri**

A521.7 Denetim ekibi üyesinin; çekirdek aile üyesi veya aile yakınlarından birisi olmayan ancak;

- (a) Denetim müşterisinin yöneticisi veya yetkilisi ya da
- (b) Müşterinin muhasebe kayıtlarının veya denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tabloların hazırlanmasında önemli etkisi bulunan bir pozisyondaki çalışan,

olan bir kişiyle yakın bir ilişkisinin olması durumunda, söz konusu ekip üyesi denetim şirketinin politika ve prosedürlerine uygun olarak danışmanlık alır.

521.7 U1 Bu tür bir ilişki neticesinde oluşan bir kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehdidinin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:

- Denetim ekibi üyesiyle söz konusu kişi arasındaki ilişkinin niteliği.
- Kişinin müşteri nezdindeki pozisyonu.
- Denetim ekibi üyesinin rolü.

521.7 U2 Söz konusu kişinin denetim ekibinden çıkarılması, bu tür bir kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehdidini ortadan kaldıracabilecek adımlara örnek olarak verilebilir.

521.7 U3 Denetim ekibinin sorumluluklarının; ilgili ekip üyesinin, yakın ilişkiye sahip olduğu kişinin 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.

### **Denetim Şirketinin Ortağı, Kilit Yöneticisi ve Çalışanlarının İlişkileri**

**A521.8** Aşağıdakiler arasındaki kişisel veya ailevi bir ilişkiden haberdar olması durumunda, denetim şirketinin ortağı, kilit yöneticisi veya çalışanı, denetim şirketinin politika ve prosedürlerine uygun olarak danışmanlık alır:

- (a) Denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil şirketin denetim ekibinin üyesi olmayan ortağı, kilit yöneticisi veya çalışanı ve
- (b) Denetim müşterisinin yöneticisi veya yetkilisi ya da müşterinin muhasebe kayıtlarının ya da denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tabloların hazırlanmasında önemli etkisi bulunan bir pozisyondaki çalışan.

521.8 U1 Bu tür bir ilişki neticesinde oluşan bir kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehdidinin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:

- Denetim şirketinin ortağı, kilit yöneticisi veya çalışanı ile müşterinin yöneticisi veya yetkilisi ya da çalışanı arasındaki ilişkinin niteliği.
- Denetim şirketinin ortağı, kilit yöneticisi veya çalışanın denetim ekibiyle olan etkileşiminin derecesi.
- Denetim şirketinin ortağı, kilit yöneticisi veya çalışanın şirket içindeki pozisyonu.
- Kişinin müşteri nezdindeki pozisyonu.

521.8 U2 Bu tür kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehditlerinin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- Denetim şirketinin ortağı, kilit yöneticisi veya çalışanın sorumluluklarının, denetim işi üzerindeki herhangi bir potansiyel etkisi azaltacak şekilde düzenlenmesi.
- Uygun bir gözden geçiren kişinin, yürütülen denetim çalışmasını gözden geçirmesi.



## BÖLÜM 522

### DENETİM MÜŞTERİSİNE YAKIN ZAMANDA VERİLEN HİZMETLER

#### Giriş

- 522.1 Denetim şirketleri; temel ilkelere uygunluk sağlamalı, bağımsız olmalı ve bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 120'de yer alan kavramsal çerçeveyi uygulamalıdır.
- 522.2 Denetim ekibinin bir üyesinin, yakın bir zamanda denetim müşterisinin yöneticisi, yetkilisi veya çalışanı olarak hizmet vermiş olması durumunda, kişisel çıkar, kendi kendini denetleme veya yakınlık tehdidi oluşabilir. Bu bölüm, kavramsal çerçevenin bu tür durumlarda uygulanmasına ilişkin ana hükümleri ve uygulama hükümlerini düzenler.

#### Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

##### Denetim Raporunun Kapsadığı Dönemde Verilen Hizmetler

- A522.3 Denetim raporunun kapsadığı dönemde aşağıdaki pozisyonlarda hizmet vermiş kişiler, denetim ekibinde yer alamaz:
- Denetim müşterisinin bir yöneticisi veya yetkilisi ya da
  - Müşterinin muhasebe kayıtlarının veya denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tabloların hazırlanmasında önemli etkisi bulunan bir pozisyondaki çalışan.

##### Denetim Raporunun Kapsadığı Dönem Öncesinde Verilen Hizmetler

- 522.4 U1 Denetim raporunun kapsadığı dönem öncesinde, denetim ekibi üyesinin aşağıdaki pozisyonlarda hizmet vermiş olması durumunda, kişisel çıkar, kendi kendini denetleme veya yakınlık tehdidi oluşabilir:
- Denetim müşterisinin bir yöneticisi veya yetkilisi ya da
  - Müşterinin muhasebe kayıtlarının veya denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tabloların hazırlanmasında önemli etkisi bulunan bir pozisyondaki çalışan.
- Örneğin, kişinin müşteride istihdam edildiği önceki bir dönemde aldığı bir kararın veya yürüttüğü bir çalışmanın, mevcut denetim işinin bir parçası olarak cari dönemde değerlendirilmesi durumunda, bir tehdit ortaya çıkacaktır.
- 522.4 U2 Bu tür tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:
- Kişinin müşteri nezdindeki pozisyonu.
  - Kişinin müşteriden ayrılmasından itibaren geçen süre.
  - Denetim ekibi üyesinin rolü.
- 522.4 U3 Uygun bir gözden geçiren kişinin, denetim ekibi üyesi tarafından yürütülen çalışmalarını gözden geçirmesi, bu tür bir kişisel çıkar, kendi kendini denetleme veya yakınlık tehdidini ele almak için önlem olarak atılabilecek adımlara örnek olarak verilebilir.

## BÖLÜM 523

# DENETİM MÜŞTERİSİNİN YÖNETİCİSİ VEYA YETKİLİSİ OLARAK HİZMET VERİLMESİ

### Giriş

- 523.1 Denetim şirketleri; temel ilkelere uygunluk sağlamalı, bağımsız olmalı ve bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 120’de yer alan kavramsal çerçeveyi uygulamalıdır.
- 523.2 Denetim müşterisinin yöneticisi veya yetkilisi olarak hizmet verilmesi, kendi kendini denetleme ve kişisel çıkar tehditleri oluşturur. Bu bölüm, kavramsal çerçevenin bu tür durumlarda uygulanmasına ilişkin ana hükümleri ve uygulama hükümlerini düzenler.

### Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

#### Yönetici veya Yetkili Olarak Hizmet Verilmesi

- A523.3** Denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil şirketin bir ortağı, kilit yöneticisi ya da çalışanı, denetim müşterisinin yöneticisi veya yetkilisi olarak hizmet vermez.

#### Şirket Genel Sekreteri Olarak Hizmet Verilmesi

- A523.4** Aşağıdaki durumlar haricinde, denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil şirketin bir ortağı, kilit yöneticisi ya da çalışanı, denetim müşterisi için Şirket Genel Sekreteri olarak hizmet vermez:
- (a) Bu uygulamaya mevzuatın veya mesleki teamüllerin özel olarak izin vermesi,
  - (b) İlgili tüm kararların yönetim tarafından alınması ve
  - (c) Görev ve faaliyetlerin; toplantı tutanaklarının hazırlanması ve yasal bildirimlerde bulunulması gibi rutin ve idari nitelikte olanlarla sınırlı olması.

- 523.4 U1 Ülkemizde tam olarak uygulaması bulunmayan “Şirket Genel Sekreterliği” pozisyonunun ülkeden ülkeye değişen farklı uygulamaları vardır. Bu kişilerin görevleri; idari görevlerden (personel yönetimi ve işletme kayıtlarıyla sicillerinin korunması gibi), işletmenin mevzuata uyum sağlaması ve kurumsal yönetim konularında işletmeye tavsiyelerde bulunulmasına kadar çok çeşitli olabilir. Genellikle bu pozisyonun, işletmeyle yakın ilişkisi olduğu kabul edilir. Bu nedenle, denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil şirketin bir ortağının, kilit yöneticisinin ya da çalışanının; denetim müşterisi için Şirket Genel Sekreteri olarak hizmet vermesi durumunda bir tehdit ortaya çıkar. (Denetim müşterisine güvence dışı hizmet sunulmasına ilişkin daha fazla bilgi Bölüm 600 *Denetim Müşterilerine Güvence Dışı Hizmetlerin Sunulması*’nda yer almaktadır.)

## BÖLÜM 524

### DENETİM MÜŞTERİSİ TARAFINDAN İSTİHDAM

#### Giriş

- 524.1 Denetim şirketleri; temel ilkelere uygunluk sağlamalı, bağımsız olmalı ve bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 120'de yer alan kavramsal çerçeveyi uygulamalıdır.
- 524.2 Denetim müşterisiyle istihdam ilişkisi; kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehdidi oluşturabilir. Bu bölüm, kavramsal çerçevenin bu tür durumlarda uygulanmasına ilişkin ana hükümleri ve uygulama hükümlerini düzenler.

#### Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

##### Tüm Denetim Müşterileri

- 524.3 U1 Aşağıdaki kişilerden herhangi birinin, denetim ekibi üyesi ya da denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil şirketin ortağı veya kilit yöneticisi pozisyonunda bulunuyor olması durumunda, yakınlık veya yıldırma tehdidi oluşabilir:
- Denetim müşterisinin bir yöneticisi veya yetkilisi.
  - Müşterinin muhasebe kayıtlarının veya denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tabloların hazırlanmasında önemli etkisi bulunan bir pozisyondaki çalışan.

*Denetim Şirketinin Eski Bir Ortağı veya Kilit Yöneticisine veya Eski Bir Denetim Ekibi Üyesine İlişkin Kısıtlamalar*

**A524.4** Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirketin:

- (a) Denetim müşterisi tarafından istihdam edilmiş eski bir ortak veya kilit yönetici ya da
- (b) Denetim müşterisi tarafından istihdam edilmiş eski bir denetim ekibi üyesi, olarak çalışan herhangi birinin, denetim müşterisi tarafından;
  - (i) Bir yönetici veya yetkili ya da
  - (ii) Müşterinin muhasebe kayıtlarının veya denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tabloların hazırlanmasında önemli etkisi bulunan bir pozisyondaki çalışan,

olarak istihdam edilmiş olması durumunda, denetim şirketi; kendisi veya denetim ağına dâhil şirket ile yukarıdaki (a) ve (b) bentlerinde yer alan kişiler arasında kayda değer herhangi bir bağlantının kalmadığından emin olur.

Aşağıdaki durumlar haricinde, denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket ile kişi arasında kayda değer bir bağlantı devam eder:

- (a) Kişinin denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirketten, sabit anlaşmalarla önceden belirlenmemiş, herhangi bir fayda elde etme ya da ödeme alma hakkı bulunmamaktadır,
- (b) Kişiye olan herhangi bir borç, denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket için önemli düzeyde değildir ve
- (c) Kişi, denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil şirketin işlerine veya mesleki faaliyetlerine katılmaya devam etmemekte veya devam ediyor görünmemektedir.

524.4 U1 A524.4 paragrafında yer alan hükümlere uyulmuş olsa bile, yakınlık veya yıldırma tehdidi yine de oluşabilir.

524.4 U2 Denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil şirketin eski bir ortağının veya kilit yöneticisinin, bir işletme tarafından 524.3 U1 paragrafında belirtilen pozisyonlardan birinde istihdam edilmiş olması ve daha sonra bu işletmenin denetim şirketinin müşterisi hâline gelmesi durumunda da yakınlık veya yıldırma tehdidi oluşabilir.

524.4 U3 Bu tür tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:

- Kişinin müşteri nezdindeki pozisyonu.
- Kişinin, denetim ekibiyle ne kadar etkileşim içinde olacağı.
- Kişinin denetim ekibinin bir üyesi veya denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil şirketin ortağı veya kilit yöneticisi olduğu zamandan beri geçen süre.
- Kişinin denetim ekibi veya denetim şirketindeki ya da denetim ağına dâhil şirketteki önceki pozisyonu. Örneğin, kişinin eskiden müşterinin yönetimiyle veya üst yönetimden sorumlu olanlarıyla kurulan düzenli iletişimin sürdürülmesinden sorumlu olup olmadığı.

524.4 U4 Bu tür yakınlık veya yıldırma tehditlerinin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- Denetim planının uyarlanması.
- Denetim ekibine, müşteri tarafından istihdam edilen kişiye ilişkin yeterli deneyime sahip kişilerin atanması.
- Uygun bir gözden geçiren kişinin, önceki denetim ekibi üyesi tarafından yürütülen çalışmalarını gözden geçirmesi.

#### *Bir Müşteriyle İş Görüşmesi Yapan Denetim Ekibi Üyeleri*

**A524.5** Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirketin; denetim ekibi üyelerinin, müşteriyle iş görüşmesinde bulunmaları durumunda, bu durumu denetim şirketine veya denetim ağına dâhil şirkete bildirmelerini zorunlu kılan politika ve prosedürleri olmalıdır.

- 524.5 U1 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 U2 Söz konusu kişinin denetim ekibinden çıkarılması, bu tür bir kişisel çıkar tehdidini ortadan kaldıracak adımlara örnek olarak verilebilir.
- 524.5 U3 Uygun bir gözden geçiren kişinin, söz konusu kişinin ekıpteyken vardığı önemli yargıları gözden geçirmesi, bu tür bir kişisel çıkar tehdidini ele almak için önlem olarak atılabilecek adımlara örnek olarak verilebilir.

### *KAYİK Olan Denetim Müşterileri*

#### **Kilit Denetçiler**

- A524.6** A524.8 paragrafında belirtilen hükümlere tabi olmak kaydıyla, KAYİK olan bir denetim müşterisine ilişkin daha önceden kilit denetçi olan bir kişinin, denetim müşterisi tarafından;
- (a) Bir yönetici veya yetkili ya da
- (b) Müşterinin muhasebe kayıtlarının veya denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tabloların hazırlanmasında önemli etkisi bulunan bir pozisyondaki çalışan,
- şeklinde istihdam edilmesi durumunda, bu kişinin kilit denetçilik görevinden ayrılmasını müteakiben;
- (i) Denetim müşterisinin en az on iki aylık dönemi kapsayan denetlenmiş finansal tablolarını yayımlamış olması ve
- (ii) Bu finansal tabloların denetimiyle ilgili olarak kişinin denetim ekibinin bir üyesi olmaması,
- durumları haricinde, bağımsızlıktan taviz verilmiş olur.

#### **Denetim Şirketinin Kıdemli Ortağı veya Yönetici Ortağı (Genel Müdürü veya Eş değeri)**

- A524.7** A524.8 paragrafında belirtilen hükümlere tabi olmak kaydıyla, daha önceden denetim şirketinin kıdemli ortağı veya yönetici ortağı (genel müdürü veya eş değeri) olan bir kişinin KAYİK olan denetim müşterisi tarafından;
- (a) Bir yönetici veya yetkili ya da
- (b) Müşterinin muhasebe kayıtlarının veya denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tabloların hazırlanmasında önemli etkisi bulunan bir pozisyondaki çalışan,
- pozisyonlarından birinde istihdam edilmesi durumunda söz konusu kişinin, denetim şirketinin kıdemli ortağı veya yönetici ortağı (genel müdürü veya eş değeri) olduğu dönemi müteakiben en az on iki ay geçmedikçe bağımsızlıktan taviz verilmiş olur.

## İşletme Birleşmeleri

### A524.8

A524.6 ve A524.7 paragraflarının bir istisnası olarak, söz konusu paragraflarda belirtilen durumların bir işletme birleşmesi sonucunda ortaya çıkmış olması 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 ortak veya kilit yöneticiye olan herhangi bir borcun -uygun hâllerde- denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket için önemli düzeyde olmaması dışında, denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil şirketin bu kişiye olan her türlü menfaatin sağlanmış veya ödemelerinin tamamen gerçekleştirilmiş olması,
- (c) Eski ortak veya kilit yöneticinin denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil şirketin işlerine veya mesleki faaliyetlerine katılmaya devam etmemesi veya devam ediyor görünmemesi ve
- (ç) Denetim şirketinin, eski ortak veya kilit yöneticinin denetim müşterisinde sahip olduğu pozisyon hakkında üst yönetimden sorumlu olanlarla görüşmesi.

## BÖLÜM 525

### ÇALIŞANLARIN GEÇİCİ OLARAK GÖREVLENDİRİLMESİ

#### Giriş

- 525.1 Denetim şirketleri; temel ilkelere uygunluk sağlamalı, bağımsız olmalı ve bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 120'de yer alan kavramsal çerçeveyi uygulamalıdır.
- 525.2 Çalışanların denetim müşterisinde geçici görevle çalıştırılması, kendi kendini denetleme, taraf tutma veya yakınlık tehdidi oluşturabilir. Bu bölüm, kavramsal çerçevenin bu tür durumlarda uygulanmasına ilişkin ana hükümleri ve uygulama hükümlerini düzenler.

#### Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

##### Genel

- 525.3 U1 Çalışanların denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket tarafından denetim müşterisinde geçici görevle çalıştırılmasından doğan tehditlerin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:
- Geçici görevli çalışan tarafından yapılan çalışmalara ilişkin ilave bir gözden geçirme yürütülmesi, kendi kendini denetleme tehdidini ele alabilir.
  - Geçici görevli çalışanın denetim ekibi üyeliğine dâhil edilmemesi, yakınlık veya taraf tutma tehdidini ele alabilir.
  - Geçici görevli çalışanın görevlendirme esnasında yürüttüğü herhangi bir fonksiyon veya faaliyet için söz konusu çalışana denetim sorumluluğu verilmemesi kendi kendini denetleme tehdidini ele alabilir.
- 525.3 U2 Çalışanların denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket tarafından denetim müşterisinde geçici görevle çalıştırılması sonucu yakınlık ve taraf tutma tehditleri oluştuğunda -öyle ki denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket yönetiminin görüş ve çıkarlarıyla çok yakından ilgili hâle geldiğinde- genellikle uygulanabilir bir önlem bulunmamaktadır.
- A525.4 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket tarafından çalışanların aşağıdaki durumlar haricinde denetim müşterisinde geçici görevle çalışmasına izin verilmez:
- (a) Bu tür bir yardım yalnızca kısa bir süreliğine yapılmaktadır,
  - (b) Çalışan, Bölüm 600'de ve alt bölümleri kapsamında izin verilmeyen güvence dışı hizmetleri sunmamaktadır ve
  - (c) Çalışan, yönetim sorumluluklarını üstlenmemektedir ve denetim müşterisi, geçici olarak görevlendirilen çalışanın faaliyetlerinin yönlendirilmesinden ve gözetiminden sorumludur.

## BÖLÜM 540

# ÇALIŞANLARIN DENETİM MÜŞTERİSİYLE UZUN SÜRELİ İLİŞKİSİ

### Giriş

- 540.1 Denetim şirketleri; temel ilkelere uygunluk sağlamalı, bağımsız olmalı ve bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 120'de yer alan kavramsal çerçeveyi uygulamalıdır.
- 540.2 Bir kişinin bir denetim işinde uzun süre yer alması, yakınlık ve kişisel çıkar tehdidi oluşturabilir. Bu bölüm, kavramsal çerçevenin bu tür durumlarda uygulanmasına ilişkin ana hükümleri ve uygulama hükümlerini düzenler.

### Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

#### Tüm Denetim Müşterileri

- 540.3 U1 Denetim müşterisi ve çevresi hakkında kanaat edinmek denetimin kalitesi açısından esas teşkil etse de, bir kişinin denetim ekibi üyesi olarak aşağıdakilerle olan uzun süreli ilişkisi sonucunda yakınlık tehdidi oluşabilir:
- Denetim müşterisi ve faaliyetleri,
  - Denetim müşterisinin üst yöneticileri veya
  - Denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tablolar veya finansal tabloların temelini oluşturan finansal bilgiler.
- 540.3 U2 Kişinin; eskiden beri süregelen bir müşteriyi veya kıdemli yöneticilerden veya üst yönetimden sorumlu olanlardan biriyle olan yakın kişisel ilişkisini kaybetme endişesi, kişisel çıkar tehdidi oluşturabilir. Bu tür bir tehdit, kişinin muhakemesini uygun olmayan şekilde etkileyebilir.
- 540.3 U3 Bu tür yakınlık veya kişisel çıkar tehditlerinin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:
- Kişiyile bağlantılı olarak:
    - Kişinin müşteriyile olan ilişkisinin süresinin toplam uzunluğu (kişinin daha önce başka bir şirketteyken de bu müşteriyile bu tür bir ilişkisi mevcutsa, söz konusu ilişki de bu süreye dâhildir).
    - Kişinin ne kadar süredir iş ekibi üyesi olduğu ve üstlendiği görevlerin niteliği.
    - Kişinin çalışmalarının, daha kıdemli biri tarafından yönlendirilme, gözetim ve gözden geçirilme derecesi.
    - Kişinin -kıdemine bağlı olarak- kilit kararlar vermek veya diğer iş ekibi üyelerinin çalışmalarını yönlendirmek gibi yollarla denetimin çıktısını etkileyebilme kabiliyetinin derecesi.



- Kişinin, kıdemli yöneticilerle veya üst yönetimden sorumlu olanlarla olan kişisel ilişkisindeki yakınlığı.
- Kişi ile kıdemli yöneticiler veya üst yönetimden sorumlu olanlar arasındaki etkileşimin niteliği, sıklığı ve kapsamı.

(b) Denetim müşterisiyle bağlantılı olarak:

- Müşterinin muhasebe ve raporlama konularının niteliği veya karmaşıklık düzeyi ve bunların değişip değişmediği.
- Kıdemli yöneticilerde veya üst yönetimden sorumlu olanlarda son zamanlarda herhangi bir değişiklik olup olmadığı.
- Müşterinin organizasyon yapısında, kişinin kıdemli yöneticilerle veya üst yönetimden sorumlu olanlarla arasında bulunabilecek etkileşimlerin niteliğini, sıklığını ve kapsamını etkileyen yapısal değişikliklerin olup olmadığı.

540.3 U4 İki veya daha fazla etkenin bileşimi, tehditlerin düzeyini artırabilir veya azaltabilir. Örneğin, kişi ile müşterinin kıdemli yöneticilerinden birisi arasında hızla gelişen yakın ilişki sonucu zaman içerisinde ortaya çıkan yakınlık tehditleri, söz konusu kişinin kıdemli yöneticilikten uzaklaştırılmasıyla azaltılabilir.

540.3 U5 Bir denetim işine uzun süre boyunca katılan bir kişiyle alakalı olarak ortaya çıkan yakınlık ve kişisel çıkar tehditlerini ortadan kaldıracak adımlara örnek olarak, söz konusu kişinin rotasyona tabi tutularak denetim ekibinden çıkarılması verilebilir.

540.3 U6 Bu tür yakınlık veya kişisel çıkar tehditlerinin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- Kişinin denetim ekibindeki rolünün veya kişinin yürüttüğü görevlerin niteliğinin ve kapsamının değiştirilmesi.
- Denetim ekibinin üyesi olmayan uygun bir gözden geçiren kişinin, kişinin çalışmalarını gözden geçirmesi.
- Denetim işine ilişkin düzenli olarak bağımsız iç veya dış kalite kontrol incelemelerinin yapılması.

**A540.4** Oluşan tehdit düzeyinin yalnızca söz konusu kişinin rotasyona tabi tutularak denetim ekibinden çıkarılmasıyla ele alınabileceğine karar vermesi durumunda denetim şirketi, bu kişinin;

- (a) Denetim işi için iş ekibinin bir üyesi olmadığı,
- (b) Denetimin kalitesine yönelik gözden geçirme gerçekleştirmediği veya
- (c) Denetim işinin çıktısı üzerinde doğrudan etkisinin bulunmadığı,

uygun bir süre belirler. Söz konusu süre, yakınlık ve kişisel çıkar tehditlerinin ele alınabilmesine izin verecek yeterlikte olmalıdır. KAYİK'lerin söz konusu olduğu durumlarda, A540.5–A540.20 paragrafları da uygulanır.

### *KAYİK Olan Denetim Müşterileri*

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

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

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

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

540.6 U1 Örneğin, dört yıl boyunca sorumlu denetçi olarak görev yapmış ve sonraki üç yıl ara vermiş bir kişi ancak bundan sonra aynı denetimde kilit denetçi olarak üç yıl daha görev yapabilir (toplamda kümülatif olarak yedi yıl yapmaktadır). Sonrasında, söz konusu kişi A540.14 paragrafı uyarınca ara verme dönemine tabi olmak zorundadır.

**A540.7** A540.5 paragrafının bir istisnası olarak, denetimin kalitesi açısından görevine devam etmesi özellikle önem arz eden kilit denetçilerin, denetim şirketinin kontrolü dışında oluşan öngörülemez şartlardan kaynaklanan ender durumlarda ve üst yönetimden sorumlu olanların mutabakatıyla, bağımsızlığa yönelik tehdit ortadan kaldırılabildiği veya kabul edilebilir bir düzeye indirilebildiği sürece ilave bir yıl daha kilit denetçi olarak görev yapmalarına izin verilmektedir.

540.7 U1 Örneğin, kilit denetçi; yerine atanması planlanan sorumlu denetçinin ciddi bir hastalığa yakalanması gibi öngörülemez bir olaydan dolayı gerekli rotasyonun yapılamaması durumunda en fazla bir yıl daha söz konusu rolde denetim ekibinde kalabilir. Bu tür durumlar denetim şirketini, 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.

**A540.8** Bir denetim müşterisinin KAYİK hâline gelmesi durumunda, rotasyonun zamanlamasını belirlerken denetim şirketi, KAYİK olmadan önce kişinin bu müşteriye kilit denetçi olarak hizmet verdiği süreyi dikkate alır. Müşteri KAYİK hâline geldiğinde, kişinin bu müşteriye kilit denetçi olarak hizmet vermiş olduğu süre kümülatif olarak beş yıl veya daha az ise; bu kişinin rotasyona tabi tutularak söz konusu denetimden ayrılmadan önce bu sıfatla hizmet vermeye devam edebileceği süre, yedi yıldan hizmet vermiş olduğu yıl sayısı çıkarılarak hesaplanır. A540.5 paragrafının bir istisnası olarak, müşteri KAYİK hâline geldiğinde, kişinin bu müşteriye kilit denetçi olarak hizmet vermiş olduğu süre kümülatif olarak altı yıl veya daha fazla ise, bu kişi rotasyona tabi tutularak söz konusu denetimden ayrılmadan önce üst yönetimden sorumlu olanların mutabakatıyla azami iki yıl daha aynı sıfatla hizmet vermeye devam edebilir.

**A540.9** Denetim şirketinde, KAYİK denetiminde kilit denetçi olarak hizmet vermek için gerekli bilgi ve deneyime sahip yalnızca birkaç kişinin olması durumunda, kilit denetçilerin rotasyona tabi tutulması mümkün olmayabilir. A540.5 paragrafının bir istisnası olarak, bu tür durumlarda, Kurumun yönetici rotasyonu hususunda muafiyet getirmesi kaydıyla, bu kişi, söz konusu muafiyet uyarınca yedi yıldan daha fazla süreyle kilit denetçi olmaya devam edebilir. Bu durum; kilit denetçinin rotasyondan veya düzenli bağımsız dış incelemeden muaf tutulabileceği süre gibi, Kurumun uygulanacak diğer zorunlulukları belirtmesi şartıyla sağlanır.

#### Azami Denetlenebilir Dönem ile İlgili Diğer Hususlar

**A540.10** Kişinin bir denetim işiyle olan uzun süreli ilişkisi neticesinde oluşan tehditleri değerlendirirken denetim şirketi, kişinin kilit denetçi olmadan önce üstlendiği görevlere ve denetim işiyle olan ilişki süresine özel önem gösterir.

540.10 U1 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.

#### Ara Verme Süresi

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

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

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

Birden fazla kilit denetçi rolünde hizmet verilmesi

- A540.14** Kişinin, birden fazla kilit denetçi rolünde görev alması ve sorumlu denetçi sıfatıyla kümülatif olarak dört veya daha fazla yıl hizmet vermesi durumunda, ara verme süresi birbirini takip eden beş yıl olmalıdır.
- A540.15** A540.16(a) paragrafında belirtilen hükümlere tabi olmak kaydıyla kişinin birden fazla kilit denetçi rolünde görev alması ve denetimin kalitesine yönelik gözden geçirmeden sorumlu kilit denetçi sıfatıyla kümülatif olarak dört veya daha fazla yıl hizmet vermesi durumunda, ara verme süresi birbirini takip eden üç yıl olmalıdır.
- A540.16** Kişinin, azami denetlenebilir dönem boyunca kümülatif olarak dört veya daha fazla yıl sorumlu denetçi ve denetimin kalitesine yönelik gözden geçirme rollerinin bileşimi şeklinde görev alması durumunda, ara verme süresi;
- (a) A540.15 paragrafının bir istisnası olarak, kişinin üç veya daha fazla yıldır sorumlu denetçi olduğu durumda, birbirini takip eden beş yıl olmalıdır veya
- (b) Diğer herhangi bir bileşimde birbirini takip eden üç yıl olmalıdır.
- A540.17** Kişinin, A540.14–A540.16 paragraflarında belirtilenlerden farklı birden fazla kilit denetçi rolünde görev alması durumunda, ara verme süresi birbirini takip eden iki yıl olmalıdır.

Önceki Denetim Şirketindeki Hizmet

- A540.18** Kişinin, A540.5 paragrafında düzenlenen kilit denetçi olduğu yıl sayısının belirlenmesinde, ilişkinin süresi -ilgili hâllerde- söz konusu kişinin bu işte kilit denetçi olarak daha önceki denetim şirketinde geçirdiği süreyi de içerir.

Mevzuatla Belirlenen Daha Kısa Ara Verme Süresi

- A540.19** Kurumun bir sorumlu denetçi için birbirini takip eden beş yıldan daha kısa bir ara verme süresi belirlemesi durumunda, uygulanabilir azami denetlenebilir dönemin yedi yılı aşmaması şartıyla, Kurum tarafından belirlenen süre veya üç yıldan uzun olanı, A540.11, A540.14 ve A540.16(a) paragraflarında belirlenen birbirini takip eden beş yıllık ara verme süresi yerine kullanılabilir.

Ara Verme Süresi Boyunca Faaliyetlerdeki Kısıtlamalar

- A540.20** İlgili ara verme süresi boyunca kişi;
- (a) İş ekibi üyesi olamaz veya denetimin kalitesine yönelik gözden geçirme gerçekleştiremez,
- (b) Denetim işini etkileyen teknik veya sektöre özgü konular, işlemler veya olaylarla ilgili olarak denetim için oluşturulan iş ekibiyle veya müşteriyile görüş alışverişinde bulunamaz (kişinin azami denetlenebilir döneminin son yılında üstlendiği işler veya vardığı sonuçlarla sınırlı olarak iş ekibiyle yapılan müzakereler -denetimle ilgili olduğu müddetçe- buna dâhil değildir).

- (c) Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket tarafından denetim müşterisine sunulan hizmetlerin yönetiminden ve koordinasyonundan veya denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirketin denetim müşterisiyle olan ilişkisinin gözetiminden sorumlu olamaz veya
- (ç) Kişinin aşağıdakileri yapmasına yol açacak güvence dışı hizmetlerin sunulması dâhil, denetim müşterisiyle ilgili olarak yukarıda sayılmayan herhangi başka bir faaliyeti veya rolü üstlenemez:
  - (i) Üst yöneticiler veya üst yönetimden sorumlu olanlarla önemli derecede veya sıklıkla etkileşim içinde olmak veya
  - (ii) Denetim işinin çıktısı üzerinde doğrudan etkide bulunmak.

540.20 U1

A540.20 paragrafındaki hükümler, kişinin denetim şirketinde veya denetim ağına dâhil şirkette - denetim şirketinin kıdemli ortağı veya yönetici ortağı (genel müdürü veya eş değeri) gibi- liderlik rolü üstlenmesini engellemeyi amaçlamaktadır.

## BÖLÜM 600

# DENETİM MÜŞTERİLERİNE GÜVENCE DIŞI HİZMETLERİN SUNULMASI†

### Giriş

- 600.1 Denetim şirketleri; temel ilkelere uygunluk sağlamalı, bağımsız olmalı ve bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 120'de yer alan kavramsal çerçeveyi uygulamalıdır.
- 600.2 Denetim şirketleri ve denetim ağına dâhil şirketler, denetim müşterilerine, kendi beceri ve uzmanlıklarıyla tutarlılık gösteren birçok güvence dışı hizmet sunabilirler. Denetim müşterilerine güvence dışı hizmetlerin sunulması, temel ilkelere uyumu engelleyen tehditler ile bağımsızlığa yönelik tehditler oluşturabilir.
- 600.3 Bu bölüm, denetim müşterilerine güvence dışı hizmet sunulurken bağımsızlığa yönelik tehditlerin belirlenmesi, değerlendirilmesi ve ele alınmasında kavramsal çerçevenin uygulanmasına ilişkin ana hükümleri ve uygulama hükümlerini düzenler. Takip eden alt bölümler, bir denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirketin belirli bir güvence dışı hizmeti sunmasıyla ilgili ana hükümleri ve uygulama hükümlerini düzenler ve sonuç olarak oluşabilecek tehdit türlerine işaret eder. Oluşan tehditler önlemlerin uygulanmasıyla ele alınamayacağından, alt bölümlerden bazıları denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil şirketin bazı durumlarda denetim müşterisine belirli hizmetleri sunmasını açıkça yasaklayan hükümler içerir.

### Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

#### Genel

- A600.4** Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket; denetim müşterisine güvence dışı bir hizmet sunmaya yönelik bir işi kabul etmeden önce, bu hizmeti sunmanın bağımsızlığa yönelik bir tehdit oluşturup oluşturamayacağına karar verir.
- 600.4 U1 Bu bölümdeki ana hükümler ve uygulama hükümleri, denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil şirketin denetim müşterisine güvence dışı hizmet sunması durumunda oluşabilecek ilgili tehditlerin ve belirli güvence dışı hizmet türlerinin analizinde denetim şirketine yardımcı olur.
- 600.4 U2 Yeni iş uygulamaları, finansal piyasalardaki gelişmeler ve bilgi teknolojilerindeki değişimler, denetim müşterisine sunulabilecek tüm güvence dışı hizmetlerin kapsamlı bir listesinin oluşturulmasını imkânsız hâle getiren gelişmeler arasındadır. Sonuç olarak Etik Kurallar, bir denetim müşterisine sunulabilecek güvence dışı hizmetlerin ayrıntılı bir listesini içermez.

† Mevzuat, bu bölümde yer alan ve bu Kurullarla belirli durumlarda sunulmasına izin verilen güvence dışı hizmetlerin verilmesini sınırlayıcı düzenlemeler öngörebilir (Bkz.: 100.1 U1 paragrafı).

## Tehditlerin Değerlendirilmesi

600.5 U1 Denetim müşterisine güvence dışı hizmet sunulması sonucu oluşan tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:

- Hizmetin niteliği, kapsamı ve amacı.
- Denetimin bir parçası olarak hizmetin çıktısına olan güven derecesi.
- Hizmetin sunulduğu yasal çevre.
- Hizmetin çıktısının, denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tablolarda yansıtılan hususları etkileyip etkilemeyeceği ve etkilemesi durumunda:
  - o Hizmetin çıktısının finansal tablolar üzerinde önemli bir etkiye sahip olma derecesi.
  - o Finansal tablolarda yansıtılan söz konusu hususlar için uygun tutar veya işlemlerin belirlenmesindeki subjektifliğin derecesi.
- Müşterinin yönetiminin ve çalışanlarının sunulan hizmet türüyle ilgili uzmanlık düzeyi.
- Müşterinin, önemli muhakeme konularının belirlenmesine dâhil olma düzeyi.
- Hizmetin; müşteriye ilişkin aşağıdaki hususların önemli bir bölümüne tekabül eden bilgileri oluşturan -varsa- sistemler üzerindeki etkisinin niteliği ve boyutu:
  - o Denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tablolar veya muhasebe kayıtları.
  - o Finansal raporlama üzerindeki iç kontroller.
- Müşterinin KAYİK olup olmadığı. Örneğin, KAYİK olan bir denetim müşterisine güvence dışı hizmet sunulması, daha yüksek düzeyde bir tehditle sonuçlanacak bir durum şeklinde algılanabilir.

600.5 U2 601–610 uncu Alt Bölümler, söz konusu bölümlerde düzenlenen güvence dışı hizmetlerin sunulması sonucunda oluşan tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili ilave etkenlere ilişkin örnekler içermektedir.

### Finansal Tablolara İlişkin Önemlilik

600.5 U3 601–610 uncu Alt Bölümler, bir denetim müşterisinin finansal tablolarına ilişkin önemliliğe atıf yapmaktadır. Önemlilik kavramı, bağımsız denetimle ilgili olarak BDS 320 *Bağımsız Denetimin Planlanmasında ve Yürütülmesinde Önemlilik*'te ve sınırlı bağımsız denetimle ilgili olarak SBDS 2400 *Tarihî Finansal Tabloların Sınırlı Bağımsız Denetimi*'nde ele alınmaktadır. Önemliliğin belirlenmesi mesleki muhakemede bulunulmasını içerir ve hem niteliğe hem de niceliğe ilişkin etkenlerden etkilenir. Ayrıca kullanıcıların finansal bilgi ihtiyaçlarına ilişkin algılarından da etkilenir.

## Aynı Denetim Müşterisine Birden Fazla Güvence Dışı Hizmet Sunulması

600.5 U4 Bir denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, denetim müşterisine birden fazla güvence dışı hizmet sunabilir. Bu tür durumlarda, söz konusu hizmetlerin sunulması sonucu oluşan tehditlerin birlikte yapacağı etkinin değerlendirilmesi, denetim şirketinin tehditleri değerlendirmesiyle ilgilidir.

### *Tehditlerin Ele Alınması*

600.6 U1 601–610 uncu Alt Bölümler, tehditler kabul edilebilir düzeyde olmadığında, söz konusu güvence dışı hizmetlerin sunulması sonucu oluşan bağımsızlığa yönelik tehditleri ele alabilecek, önlemler dâhil, adımlara ilişkin örnekler içerir. Söz konusu örnekler, geniş kapsamlı ve ayrıntılı değildir.

600.6 U2 Oluşan tehditler önlemlerin uygulanmasıyla ele alınamayacağından, alt bölümlerden bazıları denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil şirketin bazı durumlarda denetim müşterisine belirli hizmetleri sunmasını açıkça yasaklayan hükümler içerir.

600.6 U3 120.10 U2 paragrafı önlemlerin tanımını içermektedir. Denetim müşterilerine güvence dışı hizmet sunulmasıyla ilgili olarak önlemler, bağımsızlığa yönelik tehditleri kabul edilebilir bir düzeye etkin bir şekilde indirmek için denetim şirketi tarafından -tek başına veya birlikte- atılan adımlardır. Bir denetim müşterisine güvence dışı hizmet sunulması sonucu bir tehdit oluşması durumunda, bazı durumlarda, önlemler uygulanabilir olmayabilir. Bu tür durumlarda Bölüm 120'de düzenlenen kavramsal çerçevenin uygulanması, denetim şirketinin güvence dışı hizmeti veya denetim işini reddetmesini veya sonlandırmasını zorunlu kılar.

### *Yönetim Sorumluluklarının Üstlenilmesinin Yasaklanması*

A600.7 Bir denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, denetim müşterisi adına yönetim sorumluluğu üstlenmez.

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

600.7 U2 Denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil şirketin, denetim müşterisine güvence dışı bir hizmet sunarken yönetim sorumluluklarını üstlenmesi, kendi kendini denetleme ve kişisel çıkar tehdidi oluşturur. Bir yönetim sorumluluğunun üstlenilmesi ayrıca yakınlık tehdidi de oluşturur ve denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, yönetimin görüş ve çıkarlarıyla çok yakından ilgili hâle geldiğinde taraf tutma tehdidi de oluşturabilir.

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

- Politika ve stratejik yönleri belirlemek.



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

600.7 U4

Bir denetim müşterisinin yönetimine sorumluluklarını yerine getirmede yardımcı olmak için öneri ve tavsiyede bulunulması bir yönetim sorumluluğunun üstlenilmesi olarak kabul edilmez (Bkz.: A600.7–600.7 U3 paragrafları).

**A600.8**

Bir denetim müşterisine güvence dışı bir hizmet sunarken denetim şirketi, yönetim sorumluluğunu üstlenmekten kaçınmak için müşteri yönetiminin, uygun yönetim sorumluluğunda olan tüm kararları aldığına ve yargılara vardığına ikna olur. Bu durum aşağıdakilerden emin olmayı da içerir:

- (a) Müşteri yönetiminin; hizmetlerin gözetimini yapmak ve tüm zamanlarda müşterinin kararlarından sorumlu olmak için uygun bilgi, beceri ve tecrübeye sahip bir kişiyi yetkilendirdiği. Böyle bir kişi, tercihen üst yöneticiler arasından;
  - (i) Hizmetlerin amaçlarını, niteliğini ve sonuçlarını ve
  - (ii) Müşterinin ve denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil şirketin sorumluluklarını ayrı ayrı,
 anlayabilecek bir kişi olacaktır. Ancak, söz konusu kişinin hizmetleri gerçekleştirme veya yeniden uygulama uzmanlığına sahip olması gerekmemektedir.
- (b) Müşteri yönetiminin; hizmetlerin gözetimini gerçekleştirdiği ve müşterinin amacı açısından sunulan hizmetlerin sonuçlarının yeterliğini değerlendirdiği ve
- (c) Müşteri yönetiminin; ilgili hizmetlerin sonuçlarından kaynaklanan faaliyetler için sorumluluğu kabul ettiği.

**A600.9** Aşağıdaki durumlar haricinde, denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket tarafından -hâlihazırda veya daha önceden- bir denetim müşterisine sunulan güvence dışı hizmet, müşteri KAYİK hâline geldiğinde, bağımsızlıktan taviz verilmesine yol açar:

- (a) Daha önceden verilmiş güvence dışı hizmetin, KAYİK niteliğini haiz olmayan denetim müşterileriyle ilgili bu bölümdeki hükümlere uygun olması,
- (b) Hâlen devam etmekte olan ve KAYİK olan denetim müşterileri için bu bölümde izin verilmeyen güvence dışı hizmetlerin, müşteri KAYİK hâline gelmeden önce veya geldikten sonra mümkün olan en kısa sürede sonlandırılması ve
- (c) Denetim şirketinin, kabul edilebilir düzeyde olmayan tehditleri ele alması.

*Belirli İlişkili İşletmelere İlişkin Değerlendirmeler*

**A600.10** Bu bölümde, denetim şirketlerini ve denetim ağına dâhil şirketleri, yönetim sorumluluklarını üstlenmekten veya denetim müşterilerine belirli güvence dışı hizmetleri sunmaktan alıkoyan ana hükümler yer almaktadır. Söz konusu hükümlerin bir istisnası olarak, bir denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, finansal tabloları hakkında görüş bildireceği denetim müşterisinin aşağıda yer alan ilişkili işletmelerinin yönetim sorumluluklarını üstlenebilir veya bunlara -normal koşullarda yasaklanacak- belirli güvence dışı hizmetleri sunabilir:

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

Aşağıda yer alan şartların sağlanması hâlinde yukarıdaki durum geçerlidir:

- (i) Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket ilişkili işletmenin finansal tabloları hakkında görüş bildirmez,
- (ii) Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, hakkında görüş bildireceği finansal tabloların sahibi işletme için doğrudan veya dolaylı olarak bir yönetim sorumluluğu üstlenmez,
- (iii) İlgili hizmetlerin sonuçları denetim prosedürlerine tabi tutulmadığından hizmetler kendi kendini denetleme tehdidi oluşturmaz ve

- (iv) Denetim şirketi, bu tür hizmetlerin sunulması sonucu oluşan ve kabul edilebilir bir düzeyde olmayan diğer tehditleri ele alır.

## **ALT BÖLÜM 601 – MUHASEBE VE DEFTER TUTMA HİZMETLERİ**

### **Giriş**

- 601.1 Denetim müşterisine muhasebe ve defter tutma hizmetleri sunulması, kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilir.
- 601.2 Bu alt bölümde yer alan belirli ana hükümler ve uygulama hükümlerinin yanı sıra 600.1–A600.10 paragraflarında yer alan ana hükümler ve uygulama hükümleri de denetim müşterisine muhasebe ve defter tutma hizmetleri sunarken kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla ilgilidir. Oluşan tehditlerin önlemlerin uygulanmasıyla ele alınmaması nedeniyle bu alt bölüm, denetim şirketlerinin ve denetim ağına dâhil şirketlerin, bazı durumlarda denetim müşterilerine belli muhasebe ve defter tutma hizmetlerini sunmasını yasaklayan hükümler içerir.

### **Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri**

#### **Tüm Denetim Müşterileri**

- 601.3 U1 Muhasebe ve defter tutma hizmetleri, aşağıdakiler dâhil, çok çeşitli hizmetleri içermektedir:
- Muhasebe kayıtlarının ve finansal tabloların hazırlanması.
  - İşlemlerin kaydedilmesi.
  - Bordro hizmetleri.
- 601.3 U2 Yönetim, finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanması ve gerçeğe uygun sunumundan sorumludur. Bu sorumluluklar aşağıdakileri içermektedir:
- Muhasebe politikalarına karar verilmesi ve bu politikalar uyarınca muhasebe uygulamalarının belirlenmesi.
  - Elektronik veya başka bir formatta, bir işlemin gerçekleştiğine kanıt teşkil eden kaynak dokümanların hazırlanması, değiştirilmesi veya verilerin oluşturulması. Bunlara ilişkin örnekler aşağıda yer almaktadır:
    - o Satın alma siparişleri.
    - o Bordroya esas zaman kayıtları.
    - o Müşteri siparişleri.
  - Yevmiye kayıtlarının oluşturulması veya değiştirilmesi.
  - İşlemlere ilişkin hesap sınıflarının belirlenmesi veya onaylanması.

601.3 U3 Denetim süreci, denetim şirketi ile denetim müşterisinin yönetimi arasında diyalog kurulmasını gerektirir ve bu diyalog aşağıdaki unsurları içerebilir:

- Muhasebe standartları ve politikaları ile finansal tablo açıklama yükümlülüklerinin uygulanması.
- Finansal kontrollerin ve muhasebe kontrollerinin uygunluğu ile varlık ve borçların beyan edilen tutarlarının tespit edilmesi sırasında uygulanan yöntemlerin uygunluğunun değerlendirilmesi.
- Yevmiye kayıtlarının düzeltilmesinin önerilmesi.

Muhasebe kayıtlarının tutulması veya finansal tabloların hazırlanmasında müşteri, kararların alınmasından sorumlu olduğu sürece; bu faaliyetler, denetim sürecinin normal bir parçası olarak kabul edilir ve genelde herhangi bir tehdit oluşturmaz.

601.3 U4 Benzer şekilde müşteri, hesap mutabakatına ilişkin sorunların çözülmesi veya yasal raporlamaya ilişkin bilgilerin toplanması ve analizi gibi konularda teknik yardım talep edebilir. Ayrıca müşteri, mevcut finansal tabloların belirli bir finansal raporlama çerçevesinden bir diğerine dönüştürülmesi gibi muhasebe konularında da teknik danışmanlık talep edebilir. Bunlara ilişkin örnekler aşağıda yer almaktadır:

- Topluluğa ilişkin muhasebe politikalarına uyum sağlamak.
- Türkiye Finansal Raporlama Standartları gibi farklı bir finansal raporlama çerçevesine geçiş.

Bu hizmetler; denetim şirketi ya da denetim ağına dâhil şirket, müşterisi adına yönetim sorumluluğu üstlenmediği müddetçe, genellikle bir tehdit oluşturmaz.

#### *Rutin veya Mekanik Nitelikteki Muhasebe ve Defter Tutma Hizmetleri*

601.4 U1 Rutin veya mekanik nitelikteki muhasebe ve defter tutma hizmetleri, çok az mesleki muhakeme gerektirir veya mesleki muhakemede bulunmayı gerektirmez. Söz konusu hizmetlere ilişkin bazı örnekler aşağıda yer almaktadır:

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

- Müşteri tarafından onaylanmış mizandaki bilgilere dayanarak finansal tabloların hazırlanması ve müşteri tarafından onaylanmış kayıtlara dayanarak ilgili dipnotların hazırlanması.

### *KAYİK Olmayan Denetim Müşterileri*

**A601.5** Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, aşağıdaki durumlar haricinde, KAYİK olmayan denetim müşterisine, denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tabloların veya bu tür finansal tabloların temelini oluşturan finansal bilgilerin hazırlanması dâhil, muhasebe ve defter tutma hizmeti sunamaz:

- (a) Hizmetler, rutin veya mekanik niteliktedir ve
- (b) Denetim şirketi, bu tür hizmetlerin sunulması sonucu oluşan ve kabul edilebilir düzeyde olmayan tehditleri ele alır.

601.5 U1 Denetim müşterisine rutin veya mekanik nitelikteki muhasebe ve defter tutma hizmetleri sunulması sonucu oluşan kendi kendini denetleme tehdidinin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakilerdir:

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

### *KAYİK Olan Denetim Müşterileri*

**A601.6** A601.7 paragrafında belirtilen hükümlere tabi olmak kaydıyla denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, KAYİK olan bir denetim müşterisine, denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tabloları veya finansal tabloların temelini oluşturan finansal bilgileri hazırlama hizmeti dâhil olmak üzere, muhasebe ve defter tutma hizmetlerini sunamaz.

**A601.7** A601.6 paragrafının bir istisnası olarak, denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, hizmeti sunan personelin denetim ekibinden olmaması ve aşağıdaki şartların sağlanması koşuluyla, KAYİK olan bir denetim müşterisinin bölümleri veya ilişkili şirketleri için rutin ve mekanik nitelikteki muhasebe ve defter tutma hizmetlerini sunabilir:

- (a) Hizmetin sunulduğu bölümlerin veya ilişkili işletmelerin, denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tablolar açısından bir bütün olarak düşünüldüğünde önemli olmaması veya
- (b) Hizmetlerin; bölümün veya ilişkili işletmenin finansal tabloları için bir bütün olarak önemli olmayan hususlarla ilgili olması.

## ALT BÖLÜM 602 – İDARİ HİZMETLER

### Giriş

- 602.1 Denetim müşterisine idari hizmetler sunulması genellikle bir tehdit oluşturmaz.
- 602.2 Bu alt bölümde yer alan belirli uygulama hükümlerinin yanı sıra 600.1–A600.10 paragraflarında yer alan ana hükümler ile uygulama hükümleri de idari hizmetlerin sunulmasında kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla ilgilidir.

### Uygulama Hükümleri

#### Tüm Denetim Müşterileri

- 602.3 U1 İdari hizmetler; faaliyetlerin olağan akışı çerçevesinde müşterilere mekanik ve rutin işlerinde yardımcı olunmasını içerir. Bu tür hizmetler, hemen hemen hiç mesleki yargı/muhakeme gerektirmez ve nitelik olarak basittir.
- 602.3 U2 İdari hizmetlere örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:
- Kelime işleme hizmetleri.
  - Yasal ve idari beyannamelerin müşteri onayı için hazırlanması.
  - Müşterinin talimatlarına uygun bir şekilde söz konusu beyannamelerin sunulması.
  - Yasal beyannamelerin verilme tarihlerinin izlenmesi ve bu tarihler konusunda denetim müşterisine tavsiye verilmesi.

## ALT BÖLÜM 603 – DEĞERLEME HİZMETLERİ

### Giriş

- 603.1 Denetim müşterisine değerlendirme hizmetleri sunulması, kendi kendini denetleme veya taraf tutma tehdidi oluşturabilir.
- 603.2 Bu alt bölümde yer alan belli ana hükümler ve uygulama hükümlerinin yanı sıra 600.1–A600.10 paragraflarında yer alan ana hükümler ile uygulama hükümleri de bir denetim müşterisine değerlendirme hizmeti sunarken kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla ilgilidir. Oluşan tehditlerin önlemlerin uygulanmasıyla ele alınamaması nedeniyle bu alt bölüm, denetim şirketlerinin ve denetim ağına dâhil şirketlerin, bazı durumlarda denetim müşterilerine belli değerlendirme hizmetlerini sunmasını yasaklayan hükümler içerir.

# Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

## Tüm Denetim Müşterileri

- 603.3 U1 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 U2 Bir denetim şirketinden veya denetim ağına dâhil şirketten, vergi raporlama yükümlülükleri veya vergi planlaması amaçları doğrultusunda denetim müşterisine yardımcı olmak için değerlendirme yapması talep ediliyorsa ve değerlendirme sonuçları finansal tablolar üzerinde doğrudan bir etkiye sahip olmayacaksa, 604.9 U1-604.9 U5 paragraflarında yer alan -bu tür hizmetlerle ilgili- uygulama hükümleri uygulanır.
- 603.3 U3 Denetim müşterisine değerlendirme hizmeti sunulması sonucu oluşan kendi kendini denetleme veya taraf tutma tehditlerinin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:
- Değerleme raporunun kullanımı ve amacı.
  - Değerleme raporunun kamuya açıklanıp açıklanmayacağı.
  - Müşterinin; değerlendirme metodolojisinin ve diğer önemli muhakeme konularının belirlenmesine ve onaylanmasına dâhil olma düzeyi.
  - Standart ve yerleşik metodolojiler içeren değerlemelerde, söz konusu kalemin yapısındaki subjektiflik düzeyi.
  - Değerlemenin finansal tablolar üzerinde önemli bir etkisinin olup olmadığı.
  - Finansal tablolardaki değerlemeye ilişkin açıklamaların kapsamı ve açıklığı.
  - Kapsanan tutarlarda, yapısal olarak, önemli dalgalanmalara yol açabilecek nitelikte gelecekteki olaylara bağlılık derecesi.
- 603.3 U4 Tehditlerin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:
- Hizmeti sunmak için denetim ekibinin üyesi olmayan uzmanlardan faydalanılması, kendi kendini denetleme veya taraf tutma tehditlerini ele alabilir.
  - Hizmet sunumuna katılmamış uygun bir gözden geçiren kişinin, denetim işini veya sunulan hizmeti gözden geçirmesi kendi kendini denetleme tehdidini ele alabilir.

## *KAYİK Olmayan Denetim Müşterileri*

**A603.4** Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, aşağıdaki durumlarda KAYİK olmayan bir denetim müşterisine değerlendirme hizmeti sunamaz:

- (a) Değerleme, önemli derecede subjektiflik içermektedir ve
- (b) Değerleme, denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tablolar üzerinde önemli bir etkiye sahip olacaktır.

603.4 U1 Bazı değerlemeler, önemli düzeyde bir subjektiflik içermemektedir. Dayanak (temel) varsayımların mevzuat ile belirlenmiş olması veya yaygın olarak kabul görmesi ve kullanılacak teknik ve metodolojilerin genel kabul görmüş standartlara dayanması veya mevzuatta öngörülmesi, bu durum için muhtemel örneklerdir. Bu tür durumlarda, iki veya daha fazla tarafın yürüttüğü değerlemelerin sonuçları, muhtemelen önemli ölçüde farklılık göstermeyecektir.

## *KAYİK Olan Denetim Müşterileri*

**A603.5** Değerlemelerin, denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tablolar üzerinde tek başına veya toplu olarak önemli bir etkiye sahip olması durumunda denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, KAYİK olan bir denetim müşterisine değerlendirme hizmeti sunamaz.

## **ALT BÖLÜM 604 – VERGİ HİZMETLERİ**

### **Giriş**

604.1 Denetim müşterisine vergi hizmetleri sunulması, kendi kendini denetleme veya taraf tutma tehdidi oluşturabilir.

604.2 Bu alt bölümde yer alan belirli ana hükümler ve uygulama hükümlerinin yanı sıra 600.1–A600.10 paragraflarında yer alan ana hükümler ve uygulama hükümleri de denetim müşterisine vergi hizmeti sunarken kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla ilgilidir. Oluşan tehditlerin önlemlerin uygulanmasıyla ele alınamaması nedeniyle bu alt bölüm, denetim şirketlerinin ve denetim ağına dâhil şirketlerin, bazı durumlarda denetim müşterilerine belli vergi hizmetlerini sunmasını yasaklayan hükümler içerir.

### **Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri**

#### **Tüm Denetim Müşterileri**

604.3 U1 Vergi hizmetleri aşağıdaki gibi faaliyetleri de içeren çok çeşitli hizmetlerden oluşur:

- Vergi beyannamesinin hazırlanması.
- Muhasebe kayıtlarının tutulması amacıyla yapılan vergi hesaplamaları.



- Vergi planlaması ve diğer vergi danışmanlık hizmetleri.
- Değerleme içeren vergi hizmetleri.
- Vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesine yönelik yardım.

Bu alt bölüm, yukarıda yer verilen her bir vergi hizmeti türünü ayrı başlıklar altında ele alırken, uygulamada, vergi hizmetlerinin sunulmasına ilişkin faaliyetler çoğu zaman birbirleriyle ilişkilidir.

- 604.3 U2 Denetim müşterisine herhangi bir vergi hizmeti sunulması sonucu oluşan tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:
- İlgili işin kendine özgü nitelikleri.
  - Denetim müşterisinin çalışanlarının vergi konusundaki uzmanlık düzeyi.
  - Vergi idarelerinin söz konusu vergiyi değerlendirdiği ve yönettiği sistem ile denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil şirketin bu süreçteki rolü.
  - İlgili vergi rejiminin karmaşıklığı ve uygulanması için gereken muhakemenin düzeyi.

### **Vergi Beyannamesinin Hazırlanması**

#### *Tüm Denetim Müşterileri*

- 604.4 U1 Vergi beyannamesinin hazırlanmasına ilişkin hizmetlerin sunulması, genellikle bir tehdit oluşturmaz.
- 604.4 U2 Vergi beyannamesinin hazırlanmasına ilişkin hizmetler aşağıdakileri içerir:
- Ödenecek verginin hesaplanması dâhil olmak üzere, ilgili vergi idaresine sunulması gereken bilgilerin (genellikle standart formlar kullanılarak) hazırlanması ve tamamlanması suretiyle müşterilerin vergi raporlama yükümlülüklerine yardımcı olmak.
  - Geçmiş işlemlere ilişkin vergi beyannamelerinin düzeltilmesi konusunda danışmanlık yapmak ve vergi idarelerinin ilave bilgi ve analiz istedikleri durumlarda müşteri adına dönüş yapmak (örneğin, benimsenen yaklaşım için açıklama yapmak ve teknik destek sunmak).
- 604.4 U3 Vergi beyannamesinin hazırlanmasına ilişkin hizmetler, genellikle tarihi bilgiler üzerinden yapılır ve esas olarak tarihi bilgilerin, örnek olaylar ve yerleşik uygulamalar da dâhil olmak üzere yürürlükteki vergi mevzuatı kapsamında incelenmesinden ve sunulmasından oluşur. Ayrıca, vergi beyannameleri, vergi idaresinin uygun gördüğü her tür gözden geçirme veya onaylama sürecine tabidir.

## Muhasebe Kayıtlarının Hazırlanması Amacıyla Yapılan Vergi Hesaplamaları

### Tüm Denetim Müşterileri

- 604.5 U1 Denetim müşterisi için, daha sonradan denetim şirketi tarafından denetlenecek muhasebe kayıtlarının hazırlanması amacıyla, cari ve ertelenmiş vergi yükümlülüklerine (veya varlıklarına) ilişkin hesaplamaların hazırlanması kendi kendini denetleme tehdidi oluşturur.
- 604.5 U2 604.3 U2 paragrafında yer alan etkenlerin yanı sıra, bir denetim müşterisi için bu tür hesaplamalar yapılırken oluşan tehdidin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili bir etken de, söz konusu hesaplamaların denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tablolar üzerinde önemli bir etkiye sahip olup olmadığıdır.

### KAYİK Olmayan Denetim Müşterileri

- 604.5 U3 Denetim müşterisinin KAYİK olmadığı durumlarda, bu tür bir kendi kendini denetleme tehdidinin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:
- Hizmeti sunmak için denetim ekibinin üyesi olmayan uzmanlardan faydalanmak.
  - Hizmet sunumuna dâhil olmamış uygun bir gözden geçiren kişinin, denetim işini veya sunulan hizmeti gözden geçirmesi.

### KAYİK Olan Denetim Müşterileri

- A604.6** Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, KAYİK olan denetim müşterisi adına, denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tablolar için önemli olan muhasebe kayıtlarının hazırlanması amacıyla cari ve ertelenmiş vergi yükümlülüklerini (veya varlıklarını) hesaplayamaz.
- 604.6 U1 604.5 U3 paragrafındaki kendi kendini denetleme tehdidinin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler, KAYİK olan denetim müşterisi adına, denetim şirketinin 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 Müşterileri

- 604.7 U1 Vergi planlaması ve diğer vergi danışmanlık hizmetlerinin sunulması, kendi kendini denetleme veya taraf tutma tehdidi oluşturabilir.
- 604.7 U2 Vergi planlaması ve diğer vergi danışmanlık hizmetleri müşteriye, işlerinin vergi açısından etkin bir şekilde nasıl yapılandıracağına veya yeni vergi mevzuatının ne

şekilde uygulanacağına ilişkin danışmanlık sunulması gibi çok çeşitli hizmetleri içerir.

604.7 U3

604.3 U2 paragrafının yanı sıra, denetim müşterisine vergi planlaması ve diğer vergi danışmanlık hizmetlerinin sunulması sonucu oluşan kendi kendini denetleme veya taraf tutma tehditlerinin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:

- Finansal tablolara ilişkin sunulacak vergi danışmanlığı için uygun işlemlerin belirlenmesindeki subjektifliğin derecesi.
- Vergi uygulamasının özel bir hükümlerle desteklenip desteklenmediği veya başka bir şekilde finansal tablolar hazırlanmadan önce söz konusu uygulamaya vergi idareleri tarafından izin verilip verilmediği.

Örneğin, vergi planlaması ve diğer vergi danışmanlık hizmetlerinin bir sonucu olarak sunulan bir danışmanlığın:

- 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 danışmanlığının sonucunun finansal tablolar üzerinde önemli bir etkiye sahip olma derecesi.
- 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 U4

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

- Hizmeti sunmak için denetim ekibinin üyesi olmayan uzmanlardan faydalanılması, kendi kendini denetleme veya taraf tutma tehditlerini ele alabilir.
- Hizmet sunumuna katılmamış uygun bir gözden geçiren kişinin denetim işini veya sunulan hizmeti gözden geçirmesi, kendi kendini denetleme tehdidini ele alabilir.
- Vergi idarelerinden ön izin alınması, kendi kendini denetleme veya taraf tutma tehdidini ele alabilir.

## Vergi Danışmanlığının Etkinliğinin Özel Bir Muhasebe Uygulamasına veya Sunumuna Bağlı Olması

**A604.8** Vergi danışmanlığının etkinliğinin özel bir muhasebe uygulamasına veya finansal tabloların sunumuna bağlı olduğu ve

- (a) Denetim ekibinin, ilgili muhasebe uygulamasının veya ilgili finansal raporlama çerçevesine göre sunumun uygunluğuyla ilgili makul bir şüphesinin olduğu ve
- (b) Vergi danışmanlığının çıktısının veya sonuçlarının, denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tablolar üzerinde önemli bir etkiye sahip olduğu,

durumda denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, denetim müşterisine vergi planlaması ve diğer vergi danışmanlık hizmetlerini sunamaz.

## Değerleme İçeren Vergi Hizmetleri

### *Tüm Denetim Müşterileri*

604.9 U1 Denetim müşterisine vergi değerlendirme hizmetlerinin sunulması, kendi kendini denetleme veya taraf tutma tehdidi oluşturabilir.

604.9 U2 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, değerlendirme sonucunun finansal tablolar üzerinde doğrudan bir etkisi olmaması (bir başka ifadeyle, finansal tabloların yalnızca vergiyle ilgili muhasebe kayıtlarından etkilenmesi) hâlinde, yalnızca vergi amaçlı değerlendirme yapabilir. Finansal tablolar üzerindeki söz konusu etkinin önemsiz olması veya değerlemenin vergi idaresi veya benzer bir düzenleyici kuruluşun incelemesine tabi tutulması kaydıyla bu durum, genel itibarıyla bir tehdit oluşturmaz.

604.9 U3 Vergi amaçlı yapılan değerlemenin bu tür bir dış incelemeye tabi tutulmaması ve söz konusu etkinin finansal tablolar için önemli olması durumunda, 604.3 U2 paragrafının yanı sıra, denetim müşterisine söz konusu hizmetlerin sunulması sonucu oluşan kendi kendini denetleme veya taraf tutma tehditlerinin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:

- Değerleme metodolojisinin vergi mevzuatı, diğer örnek olaylar veya yerleşik uygulamalar ile desteklenme düzeyi.
- Değerleme sürecine özgü subjektiflik düzeyi.
- Dayanak (temel) verilerin güvenilirliği ve kapsamı.

604.9 U4 Tehditlerin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- Hizmeti sunmak için denetim ekibinin üyesi olmayan uzmanlardan faydalanılması, kendi kendini denetleme veya taraf tutma tehditlerini ele alabilir.
- Hizmet sunumuna katılmamış uygun bir gözden geçiren kişinin denetim işini veya sunulan hizmeti gözden geçirmesi, kendi kendini denetleme tehdidini ele alabilir.
- Vergi idarelerinden ön izin alınması, kendi kendini denetleme veya taraf tutma tehdidini ele alabilir.

604.9 U5 Değerleme sonucunun finansal tablolar üzerinde doğrudan bir etkiye sahip olması durumunda, denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, denetim müşterisine vergi raporlama yükümlülüğü konusunda veya vergi planlaması amacıyla yardımcı olmak için vergi değerlemesi de yapabilir. Bu tür durumlarda, değerlendirme hizmetleriyle ilgili olarak Alt Bölüm 603'de yer alan ana hükümler ve uygulama hükümleri uygulanır.

### **Vergi Uyuşmazlıklarının Çözülmesine Yönelik Yardım**

#### *Tüm Denetim Müşterileri*

604.10 U1 Denetim müşterisine vergi uyuşmazlıklarının çözülmesine yönelik yardım sunulması, kendi kendini denetleme veya taraf tutma tehdidi oluşturabilir.

604.10 U2 Vergi idaresinin belli bir konuya ilişkin olarak müşterinin itirazlarını reddettiğini müşteriye bildirmesi ve idarenin veya müşterinin konunun karara bağlanması için resmi yollara başvurması durumunda (örneğin uzlaşmaya veya mahkemeye gidilmesi), bir vergi uyuşmazlığı doğabilir.

604.10 U3 604.3 U2 paragrafının yanı sıra, denetim müşterisine vergi uyuşmazlıklarının çözülmesine yönelik yardım sunulması sonucu oluşan kendi kendini denetleme veya taraf tutma tehditlerinin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:

- Uyuşmazlığın çözülmesinde yönetimin rolü.
- Uyuşmazlığın sonucunun denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tablolar üzerinde önemli bir etkiye sahip olup olmadığı.
- Verilen tavsiyenin vergi uyuşmazlığının konusu olup olmadığı.
- Konunun vergi mevzuatı, diğer örnek olaylar veya yerleşik uygulamalarla desteklenme düzeyi.
- Vergi uyuşmazlığına ilişkin resmi süreçlerin kamuya açık olarak yürütülüp yürütülmediği.

604.10 U4 Tehditlerin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- Hizmeti sunmak için denetim ekibinin üyesi olmayan uzmanlardan faydalanılması, kendi kendini denetleme veya taraf tutma tehditlerini ele alabilir.
- Hizmet sunumuna katılmamış uygun bir gözden geçiren kişinin denetim işini veya sunulan hizmeti gözden geçirmesi, kendi kendini denetleme tehdidini ele alabilir.

#### Savunma Yapılması Suretiyle Vergiyle İlgili Konuların Çözümlemesi

**A604.11** Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, aşağıdaki durumlarda denetim müşterisine, vergi uyuşmazlıklarının çözümlemesine yönelik yardım içeren vergi hizmetlerini sunmaz:

- (a) Vergiyle ilgili herhangi bir problemin mahkeme veya bir başka yasal yolla çözümlemesinden önce vergi hizmetlerinin denetim müşterisinin savunmasının yapılmasını içermesi ve
- (b) Uyuşmazlığa konu olan tutarların denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tablolar için önemli olması.

604.11 U1 A604.11 paragrafı; denetim şirketini veya denetim ağına dâhil şirketi, mahkeme yoluyla veya bir başka yasal yolla görülmeye başlamadan önce, uyuşmazlık konusuyla ilgili yürüttüğü danışmanlık rolünün devam etmesi konusunda kısıtlamaz. Bu duruma örnek olarak aşağıdaki konular verilebilir:

- Bilgilendirme için belirli taleplere yanıt verilmesi.
- Yürütülen çalışmayla ilgili muhasebe kayıtlarının sağlanması veya tanıklık edilmesi.
- Konuya ilişkin olarak, vergi konularının analizinde müşteriye yardımcı olunması.

604.11 U2 “Mahkeme veya bir başka yasal yol”un ne olduğu, ülkeden ülkeye değişiklik gösterir.

## ALT BÖLÜM 605 – İÇ DENETİM HİZMETLERİ

### Giriş

605.1 Denetim müşterisine iç denetim hizmetleri sunulması, kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilir.

605.2 Bu alt bölümde yer alan belirli ana hükümler ve uygulama hükümlerinin yanı sıra 600.1–A600.10 paragraflarında yer alan ana hükümler ve uygulama hükümleri de denetim müşterisine iç denetim hizmeti sunarken kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla ilgilidir. Oluşan tehditlerin önlemlerin uygulanmasıyla ele alınmaması nedeniyle bu alt bölüm, denetim şirketlerinin ve denetim ağına dâhil

şirketlerin, bazı durumlarda denetim müşterilerine belli iç denetim hizmetlerini sunmasını yasaklayan hükümler içerir.

## Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

### Tüm Denetim Müşterileri

- 605.3 U1 İç denetim hizmetleri, iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesi konusunda denetim müşterisine yardımcı olmayı içerir. İç denetim faaliyetleri aşağıdakileri içerebilir:
- İç kontrolün izlenmesi – kontrollerin gözden geçirilmesi, işleyişinin izlenmesi ve iyileştirme önerilerinde bulunulması.
  - Finansal bilgilerin ve faaliyet bilgilerinin aşağıdakiler yoluyla incelenmesi:
    - o Finansal bilgileri ve faaliyet bilgilerini belirlemek, ölçmek, sınıflandırmak ve raporlamak için kullanılan yöntemleri gözden geçirmek.
    - o İşlem, bakiye ve prosedürlerin detaylı bir şekilde test edilmesi dâhil, her bir kaleme ilişkin özel incelemeler yapmak.
  - İşletmenin finansal olmayan faaliyetleri dâhil, işletme faaliyetlerinin verimliliğinin, etkinliğinin ve ekonomik olup olmadığının gözden geçirilmesi.
  - Aşağıdakilere uygunluğun gözden geçirilmesi:
    - o Mevzuat ve diğer dış yükümlülükler.
    - o Yönetim politikaları, direktifler ve diğer iç yükümlülükler.
- 605.3 U2 İç denetim faaliyetinin kapsamı ve amaçları değişiklik göstermektedir ve işletmenin büyüklüğü ve yapısı ile yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanların yükümlülüklerine bağlıdır.
- A605.4** Denetim müşterisine iç denetim hizmeti sunarken, denetim şirketi aşağıdaki şartların karşılandığına ikna olur:
- (a) Müşterinin; aşağıdakileri gerçekleştirecek, tercihen kıdemli yöneticiler arasından uygun ve yetkin bir kişiyi ataması:
    - (i) İç denetim faaliyetlerinden her zaman sorumlu olmak ve
    - (ii) İç kontrolün tasarlanması, uygulanması, izlenmesi ve sürdürülmesi sorumluluğunu almak.
  - (b) Müşteri yönetiminin veya üst yönetiminden sorumlu olanların; iç denetim hizmetlerinin kapsamını, riskini ve sıklığını gözden geçirmesi, değerlendirmesi ve onaylaması,

- (c) Müşteri yönetiminin; iç denetim hizmetlerinin yeterliliğini ve iç denetimin yerine getirilmesi sonucu elde edilen bulguları değerlendirmesi,
- (ç) Müşteri yönetiminin iç denetim hizmetleri sonucu ortaya çıkan tavsiyelerden hangilerinin uygulanacağını değerlendirmesi ve uygulama sürecini yönetmesi ve
- (d) Müşteri yönetiminin, üst yönetimden sorumlu olanlara, iç denetim hizmetleri sonucu ortaya çıkan önemli bulgu ve tavsiyeleri raporlaması.

605.4 U1

A600.7 paragrafı, bir denetim şirketini veya denetim ağına dâhil şirketi, yönetim sorumluluğunu üstlenmekten alıkoyar. Müşteriye ait iç denetim faaliyetlerinin önemli bir bölümünün yürütülmesi, iç denetim hizmetini sunan denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket personelinin yönetim sorumluluğunu üstlenme ihtimalini artırır.

605.4 U2

Yönetim sorumluluklarının üstlenilmesini içeren iç denetim hizmetlerine ilişkin örnekler aşağıda yer almaktadır:

- İç denetim politikalarını veya iç denetim faaliyetlerinin stratejik yönünü belirlemek.
- İç denetim personelinin faaliyetlerini yönlendirmek ve bu faaliyetlerle ilgili sorumluluk almak.
- İç denetim faaliyetleri sonucu ortaya çıkan önerilerden hangilerinin uygulanacağına karar vermek.
- İç denetim faaliyetlerinin sonuçlarını yönetim adına üst yönetimden sorumlu olanlara raporlamak.
- Personelin veri erişim yetkilerinin gözden geçirilmesi ve değişikliklerin onaylanması gibi iç kontrolün bir bölümünü oluşturan prosedürleri uygulamak.
- İç kontrolün tasarlanması, uygulanması ve sürdürülmesi için sorumluluk almak.
- Denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil şirketin iç denetim çalışmasının kapsamının belirlenmesinden sorumlu olduğu ve yukarıda belirtilen konulardan bir veya birkaçından da sorumlu olabildiği durumlarda, iç denetim fonksiyonunun tamamını ya da önemli bir bölümünü oluşturacak şekilde, dışarıdan hizmet sağlamak suretiyle iç denetim hizmetlerini sunmak.

605.4 U3

Bir denetim şirketinin, denetim hizmeti için iç denetim fonksiyonunun çalışmalarından faydalanması durumunda, BDS'ler uyarınca söz konusu çalışmaların yeterliliğini değerlendirmek üzere prosedürler uygulanır. Benzer şekilde, bir denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil şirketin, denetim



müşterisine iç denetim hizmeti sunmayı kabul etmesi durumunda, bu hizmetin sonuçları yapılacak olan dış denetimde kullanılabilir. Denetim ekibinin;

- (a) İç denetim hizmeti sonuçlarını uygun şekilde değerlendirmeden veya
- (b) İç denetim işinin denetim şirketinin çalışanı olmayan biri tarafından yürütülmesi durumunda uygulanacak olanla aynı düzeyde mesleki şüphecilik uygulamadan,

söz konusu sonuçları kullanma ihtimali nedeniyle bu durum kendi kendini denetleme tehdidi oluşur.

605.4 U4 Bu tür bir kendi kendini denetleme tehdidinin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:

- İlgili finansal tablo tutarlarının önemliliği.
- Söz konusu finansal tablo tutarlarına ilişkin yönetim beyanlarının yanlışlık riski.
- Denetim ekibinin, dış denetim sırasında olan dâhil, iç denetim hizmetinin çalışmasına olan güven derecesi.

605.4 U5 Hizmeti sunmak için denetim ekibinin üyesi olmayan uzmanlardan faydalanılması, bu tür bir kendi kendini denetleme tehdidini ele almak için önlem olarak atılabilecek adımlara örnek olarak verilebilir.

### *KAYİK Olan Denetim Müşterileri*

**A605.5** Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, KAYİK olan denetim müşterisine aşağıdaki hususlarla ilgili olarak iç denetim hizmeti sunmaz:

- (a) Finansal raporlama üzerindeki iç kontrollerin önemli bir bölümü,
- (b) Müşterinin muhasebe kayıtları veya denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tabloları için tek başına veya toplu olarak önemli bilgiler üreten finansal muhasebe sistemleri veya
- (c) Denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tablolar için tek başına veya toplu olarak önemli olan tutarlar veya açıklamalar.

## **ALT BÖLÜM 606 – BİLGİ TEKNOLOJİSİ SİSTEMLERİ HİZMETLERİ**

### **Giriş**

606.1 Denetim müşterisine bilgi teknolojileri (BT) sistemleri hizmeti sunulması, kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilir.

606.2 Bu alt bölümde yer alan belirli ana hükümler ve uygulama hükümlerinin yanı sıra 600.1–A600.10 paragraflarında yer alan ana hükümler ve uygulama hükümleri de

denetim müşterisine BT sistemleri hizmeti sunarken kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla ilgilidir. Oluşan tehditlerin önlemlerin uygulanmasıyla ele alınamaması nedeniyle bu alt bölüm, denetim şirketlerinin ve denetim ağına dâhil şirketlerin, bazı durumlarda denetim müşterilerine belli BT sistemleri hizmetlerini sunmasını yasaklayan hükümler içerir.

## **Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri**

### **Tüm Denetim Müşterileri**

606.3 U1 Bilgi teknolojisi (BT) sistemleriyle ilgili hizmetler, donanım ya da yazılım sistemlerinin tasarımını veya uygulamasını içerir. Bu sistemler;

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

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

606.3 U2 A600.7 paragrafı, bir denetim şirketini veya denetim ağına dâhil şirketi, yönetim sorumluluğunu üstlenmekten alıkoyar. Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket personeli yönetim sorumluluğunu üstlenmediği müddetçe, aşağıda yer alan BT sistemleri hizmetlerinin denetim müşterisine sunulması genellikle bir tehdit oluşturmaz:

- (a) Finansal raporlama üzerindeki iç kontrollerle ilgisi olmayan BT sistemlerinin tasarımı ve uygulanması;
- (b) Muhasebe kayıtlarını veya finansal tabloların önemli bir bölümünü oluşturan bilgileri üretmeyen BT sistemlerinin tasarımı ve uygulanması;
- (c) Müşterinin ihtiyaçlarını karşılamak için gereken kişiselleştirme -uyarılama- işleminin önemsiz olması durumunda, denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket tarafından geliştirilmeyen “kullanıma hazır” muhasebe veya finansal bilgi raporlama yazılımının uygulanması ve
- (d) Bir başka hizmet tedarikçisi veya müşteri tarafından tasarlanan, uygulanan veya işletilen bir BT sistemiyle ilgili değerlendirme yapılması ve önerilerde bulunulması.

**A606.4** Denetim müşterisine BT sistemleri hizmeti sunarken, denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket aşağıdaki şartların karşılandığına ikna olur:

- (a) Müşterinin, iç kontrol sistemini oluşturma ve izleme sorumluluğunu kabul etmesi,
- (b) Müşterinin, donanım ve yazılım sistemlerinin tasarlanması ve uygulanması ile ilgili tüm yönetim kararlarını alma sorumluluğunu tercihen kıdemli yöneticiler arasından yetkili bir çalışana devretmesi,
- (c) Müşterinin, tasarım ve uygulama süreciyle ilgili tüm yönetim kararlarını alması,
- (ç) Müşterinin, sistem tasarımı ve uygulamasının yeterliliğini ve sonuçlarını değerlendirmesi ve
- (d) Müşterinin, sistemin (donanım veya yazılım) işletilmesinden ve sistemin kullandığı ya da oluşturduğu verilerden sorumlu olması.

606.4 U1 Denetim müşterisine BT sistemleri hizmeti sunulması sonucu oluşan kendi kendini denetleme tehdidinin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:

- Hizmetin niteliği.
- BT sistemlerinin niteliği ve bu sistemlerin müşterinin muhasebe kayıtlarını veya finansal tablolarını etkileme düzeyi veya bu sistemlerin müşterinin muhasebe kayıtlarıyla veya finansal tablolarıyla etkileşim düzeyi.
- Denetimin bir parçası olan belirli BT sistemlerine duyulan güvenin derecesi.

606.4 U2 Hizmeti sunmak için denetim ekibinin üyesi olmayan uzmanlardan faydalanılması, bu tür bir kendi kendini denetleme tehdidini ele almak için önlem olarak atılabilecek adımlara örnek olarak verilebilir.

### *KAYİK Olan Denetim Müşterileri*

**A606.5** Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket; BT sistemleri hizmetlerinin;

- (a) Finansal raporlama üzerindeki iç kontrolün önemli bir bölümünü oluşturan veya
- (b) Denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tablolar veya müşterinin muhasebe kayıtları için önemli bilgiler üreten,

BT sistemlerinin tasarlanmasını veya uygulanmasını içermesi durumunda, KAYİK olan denetim müşterisine bu hizmeti sunmaz.

## ALT BÖLÜM 607 – HUKUKİ İHTİLAFA DESTEK HİZMETLERİ

### Giriş

- 607.1 Denetim müşterisine belirli hukuki ihtilaf destek hizmetleri sunulması, kendi kendini denetleme veya taraf tutma tehdidi oluşturabilir.
- 607.2 Bu alt bölümde yer alan belirli ana hükümler ve uygulama hükümlerinin yanı sıra 600.1–A600.10 paragraflarında yer alan ana hükümler ve uygulama hükümleri de denetim müşterisine hukuki ihtilaf destek hizmeti sunarken kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla ilgilidir.

### Uygulama Hükümleri

#### Tüm Denetim Müşterileri

- 607.3 U1 Hukuki ihtilaf destek hizmetleri aşağıdaki gibi faaliyetleri içerebilir:
- Belge yönetimi ile belgelerin temini.
  - Bilirkişilik dâhil, tanık olarak hareket etme.
  - Tahmini hasarlar veya hukuki ihtilaf ya da diğer yasal anlaşmazlıklar sonucunda alınacak veya ödenecek tutarların hesaplanması.
- 607.3 U2 Denetim müşterisine hukuki ihtilaf destek hizmetleri sunulması sonucu oluşan kendi kendini denetleme veya taraf tutma tehditlerinin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:
- Hizmetin sunulduğu yasal çevre, örneğin bilirkişinin mahkeme tarafından seçilip seçilmediği ve atanıp atanmadığı.
  - Hizmetin niteliği ve ayırt edici özellikleri.
  - Hukuki ihtilaf destek hizmetlerinin sonucunun denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tablolar üzerinde önemli bir etkiye sahip olup olmadığı.
- 607.3 U3 Hizmeti sunmak için denetim ekibinin üyesi olmayan uzmanlardan faydalanılması, bu tür bir kendi kendini denetleme veya taraf tutma tehdidini ele almak için önlem olarak atılabilecek adımlara örnek olarak verilebilir.
- 607.3 U4 Denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil şirketin bir denetim müşterisine hukuki ihtilaf destek hizmeti sunması ve bu hizmetin denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tabloları etkileyen tahmini zarar veya diğer tutarları kapsamaması durumunda, değerlendirme hizmetleriyle ilgili olarak Alt Bölüm 603'de yer alan ana hükümler ve uygulama hükümleri uygulanır.

# ALT BÖLÜM 608 – HUKUKİ HİZMETLER

## Giriş

- 608.1 Denetim müşterisine hukuki hizmetler sunulması, kendi kendini denetleme veya taraf tutma tehdidi oluşturabilir.
- 608.2 Bu alt bölümde yer alan belirli ana hükümler ve uygulama hükümlerinin yanı sıra 600.1–A600.10 paragraflarında yer alan ana hükümler ve uygulama hükümleri de denetim müşterisine hukuki bir hizmet sunarken kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla ilgilidir. Oluşan tehditlerin önlemlerin uygulanmasıyla ele alınamaması nedeniyle bu alt bölüm, denetim şirketlerinin ve denetim ağına dâhil şirketlerin, bazı durumlarda denetim müşterilerine belli hukuki hizmetleri sunmasını yasaklayan hükümler içerir.

## Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

### Tüm Denetim Müşterileri

- 608.3 U1 Hukuki hizmetler;
- (a) Avukatlık yapmak için gerekli hukuki eğitimi almış veya
- (b) Mahkemeler önünde avukatlık yapma yetkisine sahip,
- olan bir kişi tarafından sunulan hizmetler olarak tanımlanmıştır.

### *Danışmanlık Rolü Üstlenilmesi*

- 608.4 U1 Ülkeye bağlı olarak, hukuki danışmanlık hizmetleri, denetim müşterilerine verilebilecek kurumsal ve ticari hizmetler dâhil, aşağıdaki gibi çok geniş ve farklı hizmet alanları içerebilir:
- Sözleşme desteği.
  - Denetim müşterisinin bir işlemi yapması konusunda desteklenmesi.
  - İşletme birleşmeleri ve işletme satın alımları.
  - Denetim müşterisinin kurum içi hukuk şubelerine destek ve yardım.
  - Hukuki durum desteği ve yapılandırma.
- 608.4 U2 Denetim müşterisine hukuki danışmanlık hizmeti sunulması sonucu oluşan kendi kendini denetleme veya taraf tutma tehditlerinin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:
- Müşterinin finansal tablolarıyla ilgili belli bir konunun önemliliği.
  - Hukuki konunun karmaşıklık düzeyi ve hizmeti sunarken gerekli olan muhakeme düzeyi.

608.4 U3 Tehditlerin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- Hizmeti sunmak için denetim ekibinin üyesi olmayan uzmanlardan faydalanılması, kendi kendini denetleme veya taraf tutma tehditlerini ele alabilir.
- Hizmet sunumuna katılmamış uygun bir gözden geçiren kişinin denetim işini veya sunulan hizmeti gözden geçirmesi, kendi kendini denetleme tehdidini ele alabilir.

#### *Hukuk Müşaviri Şeklinde Hareket Etmek*

**A608.5** Denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil şirketin ortağı veya kilit yöneticisi ya da çalışanı denetim müşterisinin hukuki işlerinden sorumlu hukuk müşaviri gibi hizmet veremez.

608.5 U1 Hukuk müşavirliği pozisyonu genellikle bir işletmenin hukuki işleri için geniş bir sorumluluğa sahip kıdemli yönetici pozisyonuna karşılık gelmektedir.

#### *Savunma Rolünde Hareket Etmek*

**A608.6** Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, bir anlaşmazlık veya hukuki bir ihtilafa konu olan tutarların denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tablolar için önemli olması durumunda, bu anlaşmazlık veya hukuki ihtilafın çözümlenmesinde denetim müşterisini savunacak şekilde hareket edemez.

608.6 U1 İlgili tutarlar denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tablolar için önemli olmadığında, denetim müşterisini savunacak şekilde hareket edilmesi durumunda oluşan kendi kendini denetleme tehdidinin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

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

## **ALT BÖLÜM 609 – İŞE ALMA HİZMETLERİ**

### **Giriş**

609.1 Denetim müşterisine işe alma hizmetleri sunulması, kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehdidi oluşturabilir.

609.2 Bu alt bölümde yer alan belirli ana hükümler ve uygulama hükümlerinin yanı sıra 600.1–A600.10 paragraflarında yer alan ana hükümler ve uygulama hükümleri de denetim müşterisine işe alma hizmeti sunarken kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla ilgilidir. Oluşan tehditlerin önlemlerin uygulanmasıyla ele

alınamaması nedeniyle bu alt bölüm, denetim şirketlerinin ve denetim ağına dâhil şirketlerin, bazı durumlarda denetim müşterilerine belli işe alma hizmetlerini sunmasını yasaklayan hükümler içerir.

## Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

### Tüm Denetim Müşterileri

609.3 U1 İşe alma hizmetleri aşağıdaki gibi faaliyetleri içerebilir:

- İş tanımı geliştirilmesi.
  - Potansiyel adayların belirlenmesi ve seçilmesi sürecinin geliştirilmesi.
  - Adayların aranması veya araştırılması.
  - Belirli bir pozisyon için:
    - o Başvuru sahiplerinin mesleki niteliklerinin veya yetkinliklerinin incelenmesi ve söz konusu pozisyon için uygunluklarına karar verilmesi,
    - o Muhtemel adayların referans kontrollerinin yapılması,
    - o Uygun adaylarla görüşülmesi ve seçilmesi ile adayların yetkinlikleri konusunda tavsiyede bulunulması,
- suretiyle potansiyel adayların taranması.
- İstihdam şartlarının belirlenmesi ve maaş, çalışma saatleri ve diğer menfaatler gibi detaylar için görüşülmesi.

609.3 U2 A600.7 paragrafı, bir denetim şirketini veya denetim ağına dâhil şirketi, yönetim sorumluluğunu üstlenmekten alıkoyar. Aşağıda yer alan hizmetlerin sunulması, denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket personeli yönetim sorumluluğu üstlenmediği müddetçe, genellikle bir tehdit oluşturmaz:

- Birkaç başvuru sahibinin mesleki niteliklerinin incelenmesi ve ilgili pozisyona uygunlukları konusunda danışmanlık sunulması.
- Adaylarla görüşülmesi ve finansal muhasebe, idari veya kontrol pozisyonlarıyla ilgili yetkinlikleri konusunda tavsiyelerde bulunulması.

A609.4 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket denetim müşterisine işe alma hizmeti sunarken, denetim şirketi aşağıdaki şartların karşılandığına ikna olur:

- (a) Müşterinin, pozisyon için adayın işe alınmasıyla ilgili tüm yönetim kararlarını alma sorumluluğunu, tercihen kıdemli yöneticiler arasından, yetkili bir çalışana devretmesi ve
- (b) Müşterinin, aşağıdakiler dâhil, işe alma süreciyle ilgili tüm yönetim kararlarını alması:

- Muhtemel adayların uygunluğuna karar verilmesi ve pozisyon için uygun adayların seçilmesi.
- İstihdam şartlarının belirlenmesi ve maaş, çalışma saatleri ve diğer menfaatler gibi detaylar için görüşülmesi.

609.5 U1 Denetim müşterisine işe alma hizmeti sunulması sonucu oluşan kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehditlerinin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:

- Talep edilen yardımın niteliği.
- İşe alınacak kişinin rolü.
- Adaylar ile tavsiye veya hizmet sunan denetim şirketi arasında doğabilecek her türlü çıkar veya ilişki çatışmaları.

609.5 U2 Hizmeti sunmak için denetim ekibinin üyesi olmayan uzmanlardan faydalanılması, bu tür bir kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehdidini ele almak için önlem olarak atılabilecek adımlara örnek olarak verilebilir.

### *Yasaklanan İşe Alma Hizmetleri*

**A609.6** Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, denetim müşterisine işe alma hizmetleri sunarken, müşteri adına arabuluculuk/müzakerecilik yapamaz.

**A609.7** Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket;

- (a) Bir yönetici veya yetkili ya da
- (b) Müşterinin muhasebe kayıtlarının veya denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tabloların hazırlanmasında önemli etkisi bulunan bir konumdaki bir üst yönetici,

pozisyonlarıyla ilgili olarak, denetim müşterisine aşağıdaki hususlarda işe alma hizmeti sunamaz:

- (i) Adayların aranması veya araştırılması veya
- (ii) Muhtemel adayların referans kontrollerinin yapılması.

## **ALT BÖLÜM 610 – KURUMSAL FİNANSMAN HİZMETLERİ**

### **Giriş**

610.1 Denetim müşterisine kurumsal finansman hizmetleri sunulması, kendi kendini denetleme veya taraf tutma tehdidi oluşturabilir.

610.2 Bu alt bölümde yer alan belirli ana hükümler ve uygulama hükümlerinin yanı sıra 600.1–A600.10 paragraflarında yer alan ana hükümler ve uygulama hükümleri de denetim müşterisine kurumsal finansman hizmetleri sunarken kavramsal



çerçevenin uygulanmasıyla ilgilidir. Oluşan tehditlerin önlemlerin uygulanmasıyla ele alınmaması nedeniyle bu alt bölüm, denetim şirketlerinin ve denetim ağına dâhil şirketlerin, bazı durumlarda denetim müşterilerine belli kurumsal finansman hizmetlerini sunmasını yasaklayan hükümler içerir.

## Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

### Tüm Denetim Müşterileri

610.3 U1 Kendi kendini denetleme veya taraf tutma tehdidi oluşturabilecek kurumsal finansman hizmetlerine ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- Bir denetim müşterisine kurumsal strateji geliştirme konusunda yardımcı olmak.
- Denetim müşterisi için işletme satın alımlarıyla ilgili muhtemel hedefleri belirlemek.
- Elden çıkarma işlemleri konusunda tavsiyelerde bulunmak.
- Finansman sağlayıcı işlemlerde yardımcı olmak.
- Yapılandırma tavsiyeleri sunmak.
- Denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tablolarda raporlanacak tutarları doğrudan etkileyecek bir kurumsal finansman işleminin yapılandırılmasıyla veya finansal düzenlemelerle ilgili danışmanlık verilmesi.

610.3 U2 Denetim müşterisine kurumsal finansman hizmeti sunulması sonucu oluşan tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:

- Kurumsal finansman tavsiyesinin sonuçları veya etkilerine yönelik olarak finansal tablolarda uygun bir uygulamanın belirlenmesindeki subjektifliğin derecesi.
- Kurumsal finansman tavsiyesinin sonucunun finansal tablolarda raporlanan tutarları doğrudan etkileme düzeyi ile bu tutarların finansal tablolar için önemli olma düzeyi.
- Kurumsal finansman tavsiyesinin etkinliğinin finansal tablolardaki belirli bir muhasebe uygulamasına veya sunumuna dayanıp dayanmadığı ve ilgili finansal raporlama çerçevesine göre söz konusu muhasebe uygulamasının veya sunumunun uygunluğu konusunda şüphe olup olmadığı.

610.3 U3 Tehditlerin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- Hizmeti sunmak için denetim ekibinin üyesi olmayan uzmanlardan faydalanılması, kendi kendini denetleme veya taraf tutma tehditlerini ele alabilir.

- Hizmet sunumuna katılmamış uygun bir gözden geçiren kişinin denetim işini veya sunulan hizmeti gözden geçirmesi, kendi kendini denetleme tehdidini ele alabilir.

#### *Yasaklanan Kurumsal Finansman Hizmetleri*

**A610.4** Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, denetim müşterisine, bu müşterisinin paylarının tanıtımını, ticaretini veya aracılık yüklenimini içeren finansman hizmetlerini sunamaz.

**A610.5** Kurumsal finansman tavsiyesinin etkinliğinin özel bir muhasebe uygulamasına veya denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tabloların sunumuna bağlı olduğu durumlarda;

- (a) Denetim ekibinin, ilgili finansal raporlama çerçevesine göre, ilgili muhasebe uygulamasının veya sunumun uygunluğu konusunda makul bir şüphesi olması ve
- (b) Kurumsal finansman tavsiyesinin sonuçları ve etkilerinin denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tablolar üzerinde önemli bir etkisinin bulunması,

hâlinde denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, denetim müşterisine kurumsal finansman tavsiyesinde bulunamaz.

## BÖLÜM 800

### ÖZEL AMAÇLI FİNANSAL TABLOLARA İLİŞKİN KULLANIM VE DAĞITIM KONUSUNDA SINIRLAMA İÇEREN RAPORLAR (BAĞIMSIZ DENETİM VE SINIRLI BAĞIMSIZ DENETİM)

#### Giriş

- 800.1 Denetim şirketleri; temel ilkelere uygunluk sağlamalı, bağımsız olmalı ve bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 120’de yer alan kavramsal çerçeveyi uygulamalıdır.
- 800.2 Bu bölüm, Kısım 4A’ya ilişkin belirli uyarlamaları düzenlemektedir ve bu değişikliklere, raporun kullanım ve dağıtımını konusunda sınırlamanın bulunduğu özel amaçlı finansal tabloların denetimlerini içeren bazı durumlarda izin verilmektedir. Bu bölümde, A800.3 paragrafında belirtilen durumlarda sınırlı bir kullanım ve dağıtım raporu yayımlamaya yönelik bir işe “özellikli denetim işi” denir.

#### Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

##### Genel

**A800.3** Denetim şirketi, özel amaçlı finansal tabloların denetimine ilişkin kullanım ve dağıtım konusunda sınırlama içeren bir rapor yayımlamayı düşündüğünde, Kısım 4A’da düzenlenen bağımsızlık hükümleri, yalnızca aşağıdakilerin gerçekleşmesi hâlinde bu bölümün izin verdiği uyarlamalar için uygundur:

- (a) Denetim şirketi, hizmetin sağlanmasında uygulanacak uyarlanmış bağımsızlık hükümleri hakkında hedef kullanıcılarla iletişim kurar ve
- (b) Hedef kullanıcılar raporun amacını ve sınırlamalarını anlar ve uyarlamaların uygulanması konusunda açıkça mutabık kalırlar.

800.3 U1 Hedef kullanıcılar; denetimin niteliğinin ve kapsamının belirlenmesinde, doğrudan kendilerinin katılımı veya dolaylı olarak kendileri yerine hareket etme yetkisi bulunan temsilcilerin katılımları vasıtasıyla raporun amacı ve sınırlamaları konusunda anlayış edinebilirler. Her iki durumda da katılım sağlanması, kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla ilgili durumlar dâhil, bağımsızlığa ilişkin hususlarla ilgili olarak denetim şirketinin hedef kullanıcılarla iletişim kurmasına yardımcı olur. Ayrıca katılım sağlanması, denetim şirketinin, hedef kullanıcıların uyarlanmış bağımsızlık hükümlerine ilişkin onaylarını almasına olanak sağlar.

**A800.4** Hedef kullanıcıların, sözleşme şartları belirlendiği sırada ismen özel olarak belirlenemeyen bir kullanıcı kitlesi mahiyetinde olması durumunda, denetim şirketi daha sonradan bu tür kullanıcıları, temsilcileri tarafından mutabık kalınan uyarlanmış bağımsızlık hükümlerinden haberdar eder.

800.4 U1 Örneğin, hedef kullanıcıların, bir sendikasyon kredisi sözleşmesindeki borç veren taraflar gibi bir kullanıcı kitlesi mahiyetinde olması durumunda, denetim şirketi uyarlanmış bağımsızlık hükümlerini borç verenlerin temsilcisine denetim sözleşmesinde açıklayabilir. Daha sonra temsilci; mutabık kaldığı uyarlanmış bağımsızlık hükümlerinden kullanıcıları haberdar etmeye ilişkin denetim şirketinin yükümlülüğünü karşılamak üzere, denetim sözleşmesini borç veren grubun üyelerine erişilebilir hâle getirebilir.

**A800.5** Denetim şirketi özellikli denetim işi yürüttüğünde, Kısım 4A'da yapılacak herhangi bir uyarlama, A800.7–A800.14 paragraflarında düzenlenen uyarlamalara sınırlı olmalıdır. Denetim şirketi, mevzuatın zorunlu kıldığı bir finansal tablo denetiminde bu uyarlamaları uygulayamaz.

**A800.6** Denetim şirketinin, aynı müşteri için kullanım ve dağıtım konusunda sınırlama içermeyen bir denetim raporunu da yayımlaması durumunda, Kısım 4A söz konusu denetim işine uygulanır.

## **KAYİK'ler**

**A800.7** Denetim şirketi özellikli denetim işi yürüttüğünde, Kısım 4A'da düzenlenen ve yalnızca KAYİK denetimlerinde uygulanan bağımsızlık hükümlerini uygulamak zorunda değildir.

## **İlişkili İşletmeler**

**A800.8** Denetim şirketi özellikli denetim işi yürüttüğünde, Kısım 4A'daki "denetim müşterisi"ne yapılan atıflar, ilişkili işletmelerini de kapsamak zorunda değildir. Ancak, müşterinin ilişkili bir işletmesini de kapsayan bir ilişki veya durumun, denetim şirketinin müşterisinden bağımsızlığının değerlendirilmesiyle ilgili olduğunu bilen veya buna inanmak için sebebi olan bir denetim ekibi, bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlerken, değerlendirirken ve ele alırken söz konusu ilişkili işletmeyi de dâhil eder.

## **Denetim Ağları ve Denetim Ağına Dâhil Şirketler**

**A800.9** Denetim şirketi özellikli denetim işi yürüttüğünde, denetim ağına dâhil şirketlere ilişkin Kısım 4A'da düzenlenen belirli hükümlerin uygulanması zorunlu değildir. Ancak bağımsızlığa yönelik tehditlerin denetim ağına dâhil bir şirketin herhangi bir çıkar ve ilişkisinden dolayı oluştuğunu bilen veya buna inanmak için sebebi olan bir denetim şirketi bu tür bir tehdidi değerlendirir ve ele alır.

## **Finansal Çıkarlar, Kredi ve Garantiler, Yakın İş İlişkileri ile Ailevi ve Kişisel İlişkiler**

**A800.10** Denetim şirketi özellikli denetim işi yürüttüğünde:

- (a) 510, 511, 520, 521, 522, 524 ve 525 inci Bölümlerde belirtilen ilgili hükümler, yalnızca iş ekibinin üyeleri, onların çekirdek aile üyeleri ve - uygun hâllerde- aile yakınları için uygulanır,

- (b) Denetim şirketi; 510, 511, 520, 521, 522, 524 ve 525 inci Bölümlerde açıklandığı üzere, denetim müşterisi ile aşağıda verilen denetim ekibi üyeleri arasındaki çıkar ve ilişkilerden dolayı oluşan bağımsızlığa yönelik tehditleri belirler, değerlendirir ve ele alır:
- (i) Teknik veya sektöre özgü konularla, işlemlerle veya olaylarla ilgili danışmanlık sunan kişiler ve
- (ii) Denetimin kalitesine yönelik gözden geçirmeyi yapanlar dâhil, denetimin kalite kontrolünü sağlayan kişiler ve
- (c) Denetim şirketinde denetim işinin sonucunu doğrudan etkileyebilen diğer kişiler ile denetim müşterisi arasındaki çıkar ve ilişkiler sonucunda herhangi bir tehdidin ortaya çıktığına, denetim için oluşturulan iş ekibinin inanması için bir sebebinin olması durumunda, denetim şirketi söz konusu tehdidi değerlendirir ve ele alır.

800.10 U1 Denetim şirketinde denetim işinin sonucunu doğrudan etkileyebilen diğer kişiler, denetim işinin yürütülmesiyle bağlantılı olarak, sorumlu denetçinin kazancına ilişkin öneride bulunanları veya sırasıyla denetim şirketindeki ilgili sorumlu denetçinin üzerindeki tüm üst kademelikler dâhil, sorumlu denetçinin doğrudan yönetim ve/veya gözetiminde çalıştığı üst kademelerdeki kişileri içerir.

**A800.11** Denetim şirketi; özellikli denetim işi yürüttüğünde, denetim için oluşturulan iş ekibinin, herhangi bir tehdidin A510.4(c) ve (ç), A510.5, A510.7, 510.10 U5 ve U9 paragraflarında düzenlenen kişilerin denetim müşterisinde sahip olduğu finansal çıkarlardan dolayı oluştuğuna inanması için bir sebep varsa, söz konusu tehdidi değerlendirir ve ele alır.

**A800.12** Denetim şirketi özellikli denetim işi yürüttüğünde, denetim şirketinin çıkarlarına yönelik olarak A510.4(a), A510.6 ve A510.7 paragraflarında düzenlenen hükümler uygulanırken, denetim şirketinin denetim müşterisi üzerinde doğrudan veya dolaylı olarak önemli bir finansal çıkarı bulunamaz.

### **Denetim Müşterisinde İstihdam**

**A800.13** Denetim şirketi özellikli denetim işi yürüttüğünde, 524.3 U1–524.5 U3 paragraflarında düzenlenen istihdam (işçi-işveren) ilişkilerinin herhangi birinden kaynaklanan her tür tehdidi değerlendirir ve ele alır.

### **Güvence Dışı Hizmetlerin Sunulması**

**A800.14** Denetim şirketinin özellikli denetim işi yürütmesi ve denetim müşterisine güvence dışı bir hizmet sunması durumunda, denetim şirketi, A800.7–A800.9 paragraflarında belirtilen hükümlere tabi olmak kaydıyla, 410–430 uncu Bölümlere ve Bölüm 600'e (alt bölümleri dâhil) uygunluk sağlar.

**KISIM 4B – BAĞIMSIZ DENETİM VE SINIRLI BAĞIMSIZ DENETİM DIŞINDA  
KALAN GÜVENCE DENETİMLERİNDE BAĞIMSIZLIK**

- BÖLÜM 900 BAĞIMSIZ DENETİM VE SINIRLI BAĞIMSIZ DENETİM DIŞINDA  
KALAN GÜVENCE DENETİMLERİNDE BAĞIMSIZLIK İÇİN  
KAVRAMSAL ÇERÇEVENİN UYGULANMASI
- BÖLÜM 905 ÜCRETLER
- BÖLÜM 906 HEDİYELER VE AĞIRLANMA
- BÖLÜM 907 FİİLİ HUKUKİ İHTİLAFLAR VE HUKUKİ İHTİLAFLAR TEHDİTLERİ
- BÖLÜM 910 FİNANSAL ÇIKARLAR
- BÖLÜM 911 KREDİLER VE GARANTİLER
- BÖLÜM 920 İŞ İLİŞKİLERİ
- BÖLÜM 921 AİLEVE VE KİŞİSEL İLİŞKİLER
- BÖLÜM 922 GÜVENCE MÜŞTERİSİNE YAKIN ZAMANDA VERİLEN HİZMETLER
- BÖLÜM 923 GÜVENCE MÜŞTERİSİNİN YÖNETİCİSİ VEYA YETKİLİSİ OLARAK  
HİZMET VERİLMESİ
- BÖLÜM 924 GÜVENCE MÜŞTERİSİ TARAFINDAN İSTİHDAM
- BÖLÜM 940 ÇALIŞANLARIN GÜVENCE MÜŞTERİSİYLE UZUN SÜRELİ İLİŞKİSİ
- BÖLÜM 950 BAĞIMSIZ DENETİM VE SINIRLI BAĞIMSIZ DENETİM MÜŞTERİLERİ  
DIŞINDA KALAN GÜVENCE MÜŞTERİLERİNE GÜVENCE DIŞI  
HİZMETLERİN SUNULMASI
- BÖLÜM 990 KULLANIM ve DAĞITIM KONUSUNDA SINIRLAMA İÇEREN  
RAPORLAR  
(BAĞIMSIZ DENETİM VE SINIRLI BAĞIMSIZ DENETİM DIŞINDA  
KALAN GÜVENCE DENETİMLERİ)

# KISIM 4B – BAĞIMSIZ DENETİM VE SINIRLI BAĞIMSIZ DENETİM DIŞINDA KALAN GÜVENCE DENETİMLERİNDE BAĞIMSIZLIK

## BÖLÜM 900

### BAĞIMSIZ DENETİM VE SINIRLI BAĞIMSIZ DENETİM DIŞINDA KALAN GÜVENCE DENETİMLERİNDE BAĞIMSIZLIK İÇİN KAVRAMSAL ÇERÇEVENİN UYGULANMASI

#### Giriş

#### Genel

- 900.1 Bu Kısım, bağımsız denetim ve sınırlı bağımsız denetimler dışında kalan güvence denetimlerine (bu Kısımda “güvence denetimleri” şeklinde atıfta bulunulacaktır) uygulanır. Bu tür denetimlere örnek olarak aşağıdakiler gösterilebilir:
- Finansal tabloların belirli unsur, hesap veya kalemlerinin bağımsız denetimi.
  - Bir işletmenin temel performans göstergelerine ilişkin performans güvencesi.
- 900.2 Bu Kısımda “denetçi” ifadesi, denetim üstlenen bağımsız denetçiler ile denetim şirketlerini kapsar.
- 900.3 KKS 1 denetim şirketinin; etik hükümler uyarınca kendisinin, personelinin ve - varsa- bağımsızlık hükümlerine tabi diğer kişilerin bağımsızlığının sağlanması hususunda makul güvence sağlayan politika ve prosedürler oluşturmasını zorunlu kılar. GDS’ler, sorumlu denetçilere ve denetim ekiplerine denetimlerle ilgili sorumluluk yükler. Bir denetim şirketi içerisinde sorumlulukların paylaşılması, bu şirketin büyüklüğüne, yapısına ve organizasyon biçimine bağlıdır. Kısım 4B hükümlerinin birçoğu, bağımsızlıkla ilgili eylemler için denetim şirketindeki kişilerin özel sorumluluklarını belirtmemekte, bunun yerine referans kolaylığı sağlaması için “denetim şirketi”ne atıf yapmaktadır. KKS 1’e uygun olarak denetim şirketleri, belirli bir eylemin sorumlusu olarak bir kişiyi veya bir grup kişiyi (güvence ekibi gibi) görevlendirir. Buna ilaveten, bağımsız denetçilerin bireysel faaliyet, çıkar ve ilişkileri için uygulanan tüm hükümlere uymak konusundaki sorumlulukları devam etmektedir.
- 900.4 Bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüstlük ilkeleriyle bağlantılıdır. Bağımsızlık aşağıdaki unsurlardan oluşur:

- (a) Esasta bağımsızlık – Denetçinin dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilik içinde hareket etmesini teminen, mesleki muhakemesini olumsuz etkileyebilecek tesirlerden ari olarak görüş/sonuç açıklamasıdır.
- (b) Şekilde bağımsızlık – Denetim şirketinin, denetçinin veya güvence ekibi üyesinin; makul ve bilgi sahibi üçüncü kişilerde, dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilikten ödün verdiği intibamı oluşturabilecek durum ve davranışlardan sakınmasıdır.

Bu Kısımda, bir denetçinin veya denetim şirketinin “bağımsız” olduğuna ilişkin yapılan atıflar, denetçinin veya denetim şirketinin bu Kısım hükümlerine uygunluk sağladığı anlamına gelir.

900.5 Etik Kurallar, denetim şirketlerinin güvence işini yürütürken temel ilkelere uygunluk sağlamalarını ve bağımsız olmalarını zorunlu kılar. Bu Kısım, bu tür denetimler yürütülürken bağımsızlığın sürdürülmesi için kavramsal çerçevenin nasıl uygulanacağı hakkında ana hükümler ve uygulama hükümleri içerir. Bölüm 120’de yer alan kavramsal çerçeve, Bölüm 110’da belirlenen temel ilkelere uygulandığı gibi, bağımsızlık için de uygulanır.

900.6 Bu Kısımda aşağıdakiler tanımlanır:

- (a) Bağımsızlığa yönelik tehdit oluşturan veya oluşturabilecek -mesleki faaliyetler, çıkarlar ve ilişkiler dâhil- durum ve gerçekler,
- (b) Bu tür tehditleri ele almak için uygun olan -önlemler dâhil- muhtemel adımlar ve
- (c) Tehditlerin ortadan kaldırılamadığı veya bunları kabul edilebilir bir düzeye indirecek herhangi bir önlemin bulunamadığı bazı durumlar.

### **Diğer Güvence Denetimlerinin Tanımı**

900.7 Güvence denetimleri; hedef kullanıcıların, güvence denetiminin konusunun (bundan sonra bu bölümde “denetim konusu” olarak kullanılmıştır) kıstaslara göre değerlendirilmesi veya ölçümü sonucu elde edilen çıktılara olan güven düzeyini arttırmak için tasarlanmaktadır. Bir güvence denetiminde, denetim şirketi; hedef kullanıcıların (sorumlu taraf dışındaki), denetim konusunun kıstaslara göre değerlendirilmesi veya ölçümü sonucu elde edilen çıktılara olan güven düzeyini arttırmak için tasarlanmış bir sonuç/kanaat belirtir. Güvence Çerçevesi, bir güvence denetiminin unsurlarını ve amaçlarını açıklar ve GDS’lerin uygulanacağı işleri belirler. Güvence denetiminin unsurlarına ve amaçlarına yönelik açıklamalar için Güvence Çerçevesine bakılabilir.

900.8 Denetim konusunun değerlendirilmesi veya ölçümü sonucu elde edilen çıktı, kıstasların denetim konusuna uygulanması sonucu ortaya çıkan bilgilerdir. “Denetim konusunu oluşturan bilgi”, denetim konusunun değerlendirilmesi veya



ölçümü sonucu elde edilen çıktıları ifade etmek üzere kullanılır. Örneğin Güvence Çerçevesi; iç kontrolün etkinliği hakkındaki bir yönetim beyanının (denetim konusunu oluşturan bilgi) iç kontrolün etkinliğinin değerlendirilmesi için oluşturulmuş COSO veya CoCo gibi bir çerçevenin (kıstaslar), iç kontrole, bir sürece (denetim konusu) uygulanmasından kaynaklandığını belirtmektedir.

- 900.9 Güvence denetimleri, beyana dayalı olarak veya doğrudan raporlama şeklinde yapılabilir. Her iki durumda da üç farklı taraf bulunur; denetim şirketi, sorumlu taraf ve hedef kullanıcılar.
- 900.10 Beyana dayalı bir güvence denetiminde, denetim konusunun değerlendirilmesi veya ölçümü sorumlu tarafça yerine getirilir. Denetim konusunu oluşturan bilgiler, sorumlu tarafça hedef kullanıcıların erişimine açılmış beyan şeklindedir.
- 900.11 Doğrudan raporlama şeklinde yapılan bir güvence denetiminde denetim şirketi:
- (a) Doğrudan denetim konusunun değerlendirilmesini veya ölçümünü gerçekleştirir ya da
  - (b) Değerlendirmeyi veya ölçümü gerçekleştiren sorumlu taraftan, hedef kullanıcılara sunulmayan bu değerlendirme veya ölçüm hakkında bir açıklama alır. Denetim konusunu oluşturan bilgi, hedef kullanıcılara güvence raporunda sunulur.

### **Kullanım ve Dağıtım Konusunda Sınırlama İçeren Raporlar**

- 900.12 Bir güvence raporu, kullanım ve dağıtım konusunda sınırlama içerebilir. Sınırlama içermesi ve Bölüm 990'da belirlenen şartların sağlanması durumunda, bu Kısımda yer alan bağımsızlık hükümleri Bölüm 990'da sunulan şekilde uyarlanabilir.

### **Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetim**

- 900.13 Bağımsız denetim ve sınırlı bağımsız denetimlerde bağımsızlık standartları Kısım 4A – *Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimde Bağımsızlık*'da düzenlenmektedir. Denetim şirketinin aynı müşteri için hem güvence denetimi hem de bağımsız denetim veya sınırlı bağımsız denetim yürütmesi hâlinde, Kısım 4A'daki hükümler denetim şirketi, denetim ağına dâhil şirket ve denetim ya da sınırlı denetim ekibi üyeleri için geçerli olacaktır.

### **Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri**

#### **Genel**

- A900.14** Güvence işi yürüten bir denetçi bağımsız olmalıdır.
- A900.15** Denetim şirketi; güvence işiyle ilgili olarak bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 120'de yer alan kavramsal çerçeveyi uygulamalıdır.

## Denetim Ağına Dâhil Şirketler

- A900.16** Denetim şirketinin, denetim ağına dâhil bir şirketin çıkar ve ilişkilerinin denetim şirketinin bağımsızlığına yönelik bir tehdit oluşturduğuna inanması için bir sebebi varsa, denetim şirketi bu tür herhangi bir tehdidi değerlendirir ve ele alır.
- 900.16 U1 Denetim ağına dâhil şirketler 400.50 U1–400.54 U1 paragraflarında ele alınmaktadır.

## İlişkili İşletmeler

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

## Güvence Denetimi Türleri

### *Beyana Dayalı Güvence Denetimleri*

- A900.18** Beyana dayalı bir güvence denetimi yürütürken:
- Güvence ekibi üyeleri ve denetim şirketi, bu Kısımda düzenlendiği üzere, güvence müşterisinden (denetim konusunu oluşturan bilgilerden sorumlu olan, denetim konusundan da sorumlu olabilecek taraftan) bağımsız olur. Bu Kısımda düzenlenen bağımsızlık hükümleri, güvence ekibi üyeleri ile müşteri bünyesinde (i) yönetici veya yetkililer ve (ii) denetim konusunu oluşturan bilgiler üzerinde önemli etkisi bulunan bir pozisyondaki kişiler arasındaki belli ilişkileri yasaklamaktadır,
  - Denetim şirketi; müşteri bünyesindeki, denetim konusu üzerinde önemli etkisi bulunan bir pozisyondaki kişilerle olan ilişkiler için Bölüm 120'de yer alan kavramsal çerçeveyi uygular.
  - Denetim şirketinin; herhangi bir tehdidin, denetim ağına dâhil diğer bir şirketin çıkar ve ilişkilerinden dolayı oluştuğuna inanması için sebebi varsa, söz konusu tehdidi değerlendirir ve ele alır.
- A900.19** Sorumlu tarafın denetim konusunu oluşturan bilgilerden sorumlu olduğu ancak denetim konusundan sorumlu olmadığı bir beyana dayalı güvence denetimi yürütülürken:
- Güvence ekibi üyeleri ve denetim şirketi, denetim konusunu oluşturan bilgilerden sorumlu olan taraftan (güvence müşterisinden) bağımsız olmalıdır ve
  - Denetim şirketinin; herhangi bir tehdidin, güvence ekibinin bir üyesi, denetim şirketi, denetim ağına dâhil diğer bir şirket ve denetim konusundan

sorumlu taraf arasındaki çıkar ve ilişkilerden dolayı oluştuğuna inanması için bir sebebi varsa, denetim şirketi söz konusu tehdidi değerlendirir ve ele alır.

900.19 U1 Beyana dayalı güvence denetimlerinin çoğunda sorumlu taraf, hem denetim konusunu oluşturan bilgilerden hem de denetim konusundan sorumludur. Ancak bazı işlerde sorumlu taraf, denetim konusundan sorumlu olmayabilir. Denetim şirketinin, hedef kullanıcılara dağıtılmak üzere çevre konusunda bir danışman tarafından denetim şirketinin sürdürülebilirlik uygulamaları hakkında hazırlanmış bir rapora ilişkin güvence denetimini yürütmekle görevlendirilmesi bu konuya örnek olarak verilebilir. Bu durumda, denetim konusunu oluşturan bilgilerden çevre konusundaki danışman; denetim konusundan (sürdürülebilirlik uygulamalarından) ise denetim şirketi sorumludur.

### *Doğrudan Raporlama Şeklinde Yapılan Güvence Denetimleri*

**A900.20** Doğrudan raporlama şeklinde yapılan bir güvence denetimi yürütürken:

- (a) Güvence ekibi üyeleri ve denetim şirketi, güvence müşterisinden (denetim konusundan sorumlu olan taraftan) bağımsız olur ve
- (b) Denetim şirketinin; herhangi bir tehdidin, denetim ağına dâhil diğer bir şirketin çıkar ve ilişkilerinden dolayı oluştuğuna inanması için bir sebebi varsa, denetim şirketi söz konusu tehdidi değerlendirir ve ele alır.

### *Birden Çok Sorumlu Taraf*

900.21 U1 İster beyana dayalı, ister doğrudan raporlama şeklinde olsun, bazı güvence denetimlerinde birden fazla sorumlu taraf bulunabilir. Denetim şirketi, bu tür işlerde bu Kısım hükümlerinin her bir sorumlu tarafa uygulanmasının gerekip gerekmediğini belirlerken, bazı hususları dikkate alabilir. Bu hususlar; güvence ekibinin bir üyesi ile belirli bir sorumlu taraf arasındaki çıkar veya ilişkinin bağımsızlığa yönelik -denetim konusunu oluşturan bilgiler kapsamında küçük ve önemsiz olmayan- bir tehdit oluşturup oluşturmayacağını içerir. Söz konusu belirlemede aşağıdaki gibi etkenler dikkate alınacaktır:

- (a) Belirli bir sorumlu tarafın, denetim konusunu oluşturan bilgilerin (veya denetim konusunun) önemliliğinden sorumlu olması.
- (b) İşin kamu yararıyla bağlantılı olma derecesi.

Denetim şirketinin, belirli bir sorumlu tarafla girilen bu tür bir çıkar veya ilişki sonucu ortaya çıkan tehdidin küçük ve önemsiz olduğunu tespit etmesi durumunda, söz konusu sorumlu tarafa, bu bölümün tüm hükümlerinin uygulanması gerekemeyebilir.

[900.22–900.29 arası paragraflar bilerek boş bırakılmıştır.]

## **Bağımsızlığın Zorunlu Olduğu Dönem**

**A900.30** Bu Kısım uyarınca bağımsızlık, aşağıdaki her iki dönem boyunca sürdürülür:

- (a) Denetim dönemi ve
- (b) Denetim konusunu oluşturan bilgilerin kapsadığı dönem.

900.30 U1 Güvence denetimi dönemi, güvence ekibinin söz konusu işe yönelik güvence hizmetlerini yürütmeye başlamasıyla başlar ve güvence raporunun yayımlanmasıyla sona erer. Güvence denetimi yinelenen bir niteliğe sahipse güvence işinin süresi, taraflardan herhangi birinin mesleki ilişkisinin sona erdiğini bildirmesi veya nihai güvence raporunun yayımlanmasından hangisi sonra ise o tarihte sona erer.

**A900.31** Bir işletmenin, denetim şirketinin sonuç/görüş bildireceği denetim konusunu oluşturan bilgilerin kapsadığı dönem süresince veya sonrasında güvence müşterisi hâline gelmesi durumunda, denetim şirketi bağımsızlığa yönelik olarak aşağıdaki unsurların herhangi bir tehdit oluşturup oluşturmadığını belirler:

- (a) Denetim konusunu oluşturan bilgilerin kapsadığı dönem süresince veya sonrasında; ancak güvence denetiminin kabulünden önce güvence müşterisiyle kurulan finansal ilişkiler veya iş ilişkileri veya
- (b) Güvence müşterisine önceden sunulan hizmetler.

**A900.32** Güvence müşterisine, denetim konusunu oluşturan bilginin kapsadığı dönem süresince veya sonrasında; ancak güvence ekibinin güvence hizmetini yürütmeye başlamasından önce güvence dışı bir hizmet sunulmuş olması ve güvence işi boyunca söz konusu hizmet sunumuna izin verilmemesi durumunda, bağımsızlığa yönelik tehditler oluşur. Bu tür durumlarda denetim şirketi, söz konusu hizmetin bağımsızlığa yönelik oluşturacağı her tür tehdidi değerlendirir ve ele alır. Tehdidin kabul edilebilir bir düzeyde olmaması durumunda denetim şirketi, güvence denetimini ancak tehdidin kabul edilebilir bir düzeye indirilmesi durumunda kabul eder.

900.32 U1 Bu tür tehditlerin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- Hizmeti sunmak için güvence ekibinin üyesi olmayan uzmanlardan faydalanılması.
- Uygun hâllerde, uygun bir gözden geçiren kişinin, güvence işini ve güvence dışı çalışmalarını gözden geçirmesi.

**A900.33** Denetim boyunca sunumuna izin verilmeyen bir güvence dışı hizmetin henüz tamamlanmamış olması ve güvence denetimine ilişkin mesleki hizmetlerin başlamasından önce bu hizmetin tamamlanmasının ya da sonlandırılmasının

mümkün olmaması durumunda denetim şirketi, güvence denetimini yalnızca aşağıdaki şartların karşılanması hâlinde kabul eder:

- (a) Denetim şirketi aşağıdaki şartların karşılandığına ikna olur:
  - (i) Güvence dışı hizmetin kısa bir sürede tamamlanacak olması veya
  - (ii) Müşterinin, hizmeti kısa süre içerisinde bir başka hizmet sağlayıcısına aktarmak üzere düzenlemeler yapması,
- (b) Hizmet süresi boyunca denetim şirketi gerektiğinde önlemler alır ve
- (c) Denetim şirketi konuyu üst yönetimden sorumlu olanlarla müzakere eder.

[900.34–900.39 arası paragraflar bilerek boş bırakılmıştır.]

### **Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetim Dışında Kalan Güvence Denetimi İşlerinde Bağımsızlığın Belgelendirilmesine İlişkin Genel Hükümler**

**A900.40** Denetim şirketi, bu Kısma uygunluk sağlamaya ilişkin sonuçları ve bu sonuçları destekleyen ilgili tartışmaların esas içeriğini belgelendirir. Özellikle:

- (a) Bir tehdidin ele alınması için önlemlerin uygulanması durumunda denetim şirketi, tehdidin niteliğini ve yürürlükte bulunan veya uygulanan önlemleri belgelendirir.
- (b) Bir tehdidin ciddi bir analiz gerektirmesi ve söz konusu tehdidin hâlihazırda kabul edilebilir bir düzeyde olduğu sonucuna varması hâlinde denetim şirketi, tehdidin niteliğini ve kararın gerekçelerini belgelendirir.

900.40 U1 Belgelendirme, denetim şirketinin bu Kısma uygunluk sağlama konusunda sonuca varmak üzere yaptığı muhakemelere ilişkin kanıt sağlar. Ancak belgelendirmedeki bir eksiklik, denetim şirketinin belirli bir hususu dikkate alıp almadığını veya bağımsız olup olmadığını belirlemez.

[900.41–900.49 arası paragraflar bilerek boş bırakılmıştır.]

### **Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetim Dışında Kalan Güvence Denetimlerinde Bir Bağımsızlık Hükümünün İhlali**

*Denetim Şirketinin Bir İhlal Tespit Etmesi*

**A900.50** Bu Kısımda yer alan bir hükümün ihlal edildiği sonucuna varması durumunda denetim şirketi;

- (a) Söz konusu ihlale yol açan çıkar ve ilişkileri sonlandırır, askıya alır veya ortadan kaldırır,
- (b) İhlalin önemi ile ihlalin şirketin tarafsızlığına ve güvence raporu yayımlama kabiliyetine olan etkisini değerlendirir ve

- (c) İhlalin sonuçlarını tatminkâr bir şekilde ele alacak adımların atılıp atılmayacağına karar verir.

Denetim şirketi bu kararı verirken mesleki muhakemesini kullanır ve gerekli bilgiye sahip makul üçüncü bir tarafın denetim şirketinin tarafsızlığından taviz verildiği -dolayısıyla denetim şirketinin güvence raporu yayımlanmasının mümkün olmadığı- sonucuna varmasının daha muhtemel olup olmadığını dikkate alır.

**A900.51** İhlalin sonuçlarını tatminkâr bir şekilde ele alacak adımların atılmayacağına karar vermesi hâlinde denetim şirketi, uygun hâllerde, denetim şirketiyle sözleşme imzalamış tarafı veya üst yönetimden sorumlu olanları derhâl bilgilendirir. Ayrıca denetim şirketi sözleşmenin sonlandırılmasına ilişkin geçerli mevzuat hükümleri uyarınca söz konusu güvence denetim sözleşmesini sonlandırmak üzere gerekli adımları atar.

**A900.52** İhlalin sonuçlarını tatminkâr bir şekilde ele alacak adımların atılabileceğine karar vermesi hâlinde denetim şirketi, uygun hâllerde, ihlali ve atılan veya atılması önerilen adımları denetim şirketiyle sözleşme imzalamış tarafla veya üst yönetimden sorumlu olanlarla müzakere eder. Denetim şirketi, işin ve ihlalin şartlarını göz önünde bulundurarak, ihlali ve önerilen adımları zamanında müzakere eder.

**A900.53** Denetim şirketiyle sözleşme imzalamış tarafın veya üst yönetimden sorumlu olanların, A900.50(c) paragrafı uyarınca denetim şirketi tarafından öngörülen ve ihlalin sonuçlarını tatminkâr bir şekilde ele alacak adımlar konusunda mutabık kalmaması hâlinde denetim şirketi, ilgili mevzuat hükümlerine uygun olarak, söz konusu güvence denetim sözleşmesini sonlandırmak üzere gerekli adımları atar.

#### *Belgelendirme*

**A900.54** A900.50–A900.53 paragraflarına uygunluk sağlarken denetim şirketi aşağıdakileri belgelendirir:

- (a) İhlal,
- (b) Atılan adımlar,
- (c) Alınan kilit kararlar ve
- (ç) Denetim şirketiyle sözleşme imzalamış tarafla veya üst yönetimden sorumlu olanlarla müzakere edilen tüm konular.

**A900.55** Güvence denetimini sürdürmesi durumunda denetim şirketi aşağıdaki konuları belgelendirir:

- (a) Denetim şirketinin mesleki muhakemesine göre tarafsızlıktan taviz verilmediği sonucu ve
- (b) Atılan adımların; ihlalin sonuçlarını neden tatminkâr bir şekilde ele alacağına ve şirketin güvence raporu yayımlanmasına imkân vereceğine ilişkin gerekçe.

## BÖLÜM 905

### ÜCRETLER

#### Giriş

- 905.1 Denetim şirketleri; temel ilkelere uygunluk sağlamalı, bağımsız olmalı ve bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 120'de yer alan kavramsal çerçeveyi uygulamalıdır.
- 905.2 Ücret ve diğer menfaatlerin niteliği ve düzeyi, kişisel çıkar veya yıldırma tehdidi oluşturabilir. Bu bölüm, kavramsal çerçevenin bu tür durumlarda uygulanmasına ilişkin ana hükümleri ve uygulama hükümlerini düzenler.

#### Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

##### Ücretler—Göreceli Büyüklük

- 905.3 U1 Bir güvence denetiminde görüş bildiren denetim şirketi tarafından güvence müşterisinden alınan toplam ücretlerin, söz konusu şirketin aldığı toplam ücretlerin önemli bir bölümünü oluşturması durumunda, bu müşteriye olan bağımlılık ve müşteriye kaybetme endişesi kişisel çıkar veya yıldırma tehdidi oluşturur.
- 905.3 U2 Bu tür tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:
- Denetim şirketinin faaliyet yapısı.
  - Denetim şirketinin köklü bir şirket mi yoksa yeni bir şirket mi olduğu.
  - Müşterinin denetim şirketi için nitel ve/veya nicel önemi.
- 905.3 U3 Güvence müşterisine bağımlılığı azaltmak için denetim şirketindeki müşteri tabanının artırılması, bu tür bir kişisel çıkar veya yıldırma tehdidini ele almak için önlem olarak atılabilecek adımlara örnek olarak verilebilir.
- 905.3 U4 Denetim şirketi tarafından bir güvence müşterisinden alınan ücretlerin, tek bir ortağın veya kilit yöneticinin müşterilerinden elde edilen gelirin büyük bir kısmını oluşturması durumunda da, kişisel çıkar veya yıldırma tehdidi oluşur.
- 905.3 U5 Bu tür kişisel çıkar veya yıldırma tehditlerinin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:
- Güvence müşterisine bağımlılığı azaltmak için ortağın veya kilit yöneticinin müşteri tabanının artırılması.
  - Güvence ekibinin üyesi olmayan uygun bir gözden geçiren kişinin, yürütülen çalışmalarını gözden geçirmesi.

## Ücretler—Ödemesi Gecikmiş

905.4 U1 -Varsa- bir sonraki döneme ait güvence raporunun yayımlanmasından önce ücretlerin önemli bir kısmının ödenmemiş olması durumunda kişisel çıkar tehdidi oluşabilir. Genelde denetim şirketinin, bu tür ücretlerin ödemesinin, söz konusu güvence raporu yayımlanmadan önce yapılmasını istemesi beklenir. Kredi ve garantilere ilişkin Bölüm 911'de yer alan ana hükümler ve uygulama hükümleri, bu tür ödenmemiş ücretlerin bulunduğu durumlara da uygulanabilir.

905.4 U2 Bu tür bir kişisel çıkar tehdidinin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- Ödemesi gecikmiş ücretlerin kısmi ödemesinin alınması.
- Güvence işinin yürütülmesine dâhil olmamış uygun bir gözden geçiren kişinin, yürütülen çalışmaları gözden geçirmesi.

A905.5 Güvence müşterisinden alınacak ücretlerin önemli bir kısmının uzun süre ödenmemesi durumunda, denetim şirketi aşağıdakilere karar verir:

- (a) Ödemesi gecikmiş ücretlerin müşteriye verilen bir krediye eşit olup olamayacağı ve
- (b) Denetim şirketinin yeniden görevlendirilmesinin veya güvence işine devam etmesinin uygun olup olmadığı.

## Şarta Bağlı Ücretler

905.6 U1 Şarta bağlı ücretler; bir işlemin çıktısıyla veya sunulan bir hizmetin sonucuyla ilgili olarak önceden belirlenmiş bir esasa göre hesaplanan ücretlerdir. Bir aracı vasıtasıyla talep edilen şarta bağlı bir ücret, dolaylı şarta bağlı ücrete bir örnek olarak verilebilir. Bu bölümde, mahkeme veya başka bir kamu idaresi tarafından belirlenmiş ücretler, şarta bağlı ücret olarak kabul edilmez.

A905.7 Denetim şirketi tarafından güvence işiyle ilgili doğrudan veya dolaylı olarak bir şarta bağlı ücret talep edilemez.

A905.8 Güvence dışı hizmetin çıktısının ve dolayısıyla ücret tutarının, güvence denetiminin konusunu oluşturan bilgi için önemli bir hususla ilgili güncel veya geleceğe ilişkin bir yargıya bağlı olması durumunda, denetim şirketi tarafından, güvence müşterisine verilen güvence dışı bir hizmetle ilgili doğrudan veya dolaylı olarak bir şarta bağlı ücret talep edilemez.

905.9 U1 A905.7 ve A905.8 paragrafları denetim şirketinin, bir güvence müşterisiyle belli şarta bağlı ücret anlaşmalarına girmesini yasaklar. Güvence müşterisine güvence dışı bir hizmet sunulmasında şarta bağlı ücret anlaşmasının yapılması yasaklanmamış olsa dahi, kişisel çıkar tehdidi yine de oluşabilir.



905.9 U2 Bu tür bir tehdidin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:

- Olası ücret tutarlarının aralığı.
- Şarta bağlı ücretin bağlı olduğu çıktının yetkili bir kurum tarafından belirlenip belirlenmediği.
- Denetim şirketi tarafından yürütülen hizmetin hedef kullanıcılarına yapılacak açıklama ile alınan menfaatlerin (ücret vb.) hesaplanma esasları.
- Hizmetin niteliği.
- İlgili olay veya işlemin işin konusunu oluşturan bilgiler üzerindeki etkisi.

905.9 U3 Bu tür bir kişisel çıkar tehdidinin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- Güvence denetimi dışındaki hizmetin yürütülmesine dâhil olmamış uygun bir gözden geçiren kişinin, ilgili güvence işini gözden geçirmesi.
- Alınan ücret ve diğer menfaatlerin hesaplanma esaslarına ilişkin olarak müşterinin ön mutabakatının alınması.

## BÖLÜM 906

### HEDİYELER VE AĞIRLANMA

#### Giriş

- 906.1 Denetim şirketleri; temel ilkelere uygunluk sağlamalı, bağımsız olmalı ve bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 120’de yer alan kavramsal çerçeveyi uygulamalıdır.
- 906.2 Güvence müşterisinin hediyesinin ve ağırlanma teklifinin kabul edilmesi, kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehdidi oluşturabilir. Bu bölüm, kavramsal çerçevenin bu tür durumlarda uygulanmasına ilişkin ana hükümleri ve uygulama hükümlerini düzenler.

#### Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

- A906.3** Denetim şirketi veya güvence ekibinin bir üyesi, küçük ve önemsiz bir değerde olmadığı müddetçe, denetim müşterisinin hediyesini ve ağırlanma teklifini kabul edemez.
- 906.3 U1 Denetim şirketinin veya güvence ekibinin bir üyesinin güvence müşterisine teşvik teklifinde bulunduğu veya güvence müşterisinden bir teşvik kabul ettiği durumlarda, Bölüm 340’da yer alan ana hükümler ve uygulama hükümleri uygulanır ve söz konusu hükümlere aykırılıklar bağımsızlığa yönelik tehdit oluşturabilir.
- 906.3 U2 Teşvik teklifiyle ve teşvikin kabul edilmesiyle ilgili olarak Bölüm 340’da yer alan hükümler; davranışı uygunsuz şekilde etkileme niyetinin bulunduğu hâllerde denetim şirketinin veya güvence ekibi üyesinin -küçük ve önemsiz bir değerde olsa bile- hediyeleri ve ağırlanma teklifini kabul etmesine izin vermez.

## BÖLÜM 907

# FİİLİ HUKUKİ İHTİLAFLAR VE HUKUKİ İHTİLAFA TEHDİTLERİ

### Giriş

- 907.1 Denetim şirketleri; temel ilkelere uygunluk sağlamalı, bağımsız olmalı ve bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 120'de yer alan kavramsal çerçeveyi uygulamalıdır.
- 907.2 Güvence müşterisiyle bir hukuki ihtilaf yaşanması veya yaşanma ihtimalinin bulunması durumunda kişisel çıkar ve yıldırma tehditleri oluşur. Bu bölüm, kavramsal çerçevenin bu tür durumlarda uygulanmasına ilişkin uygulama hükümlerini düzenler.

### Uygulama Hükümleri

#### Genel

- 907.3 U1 Müşteri yönetimi ile güvence ekibi üyeleri arasındaki ilişki, müşterinin faaliyetlerinin tüm yönlerine ilişkin tam bir dürüstlük ve açıklık çerçevesinde şekillenmiş olmalıdır. Karşıt konular; güvence müşterisiyle denetim şirketi veya güvence ekibinin bir üyesi arasında meydana gelen fiili hukuki ihtilaflar veya hukuki ihtilaf tehditleri yüzünden ortaya çıkmış olabilir. Bu tür karşıt konular, yönetimin tam açıklama yapma konusundaki isteğini etkileyebilir ve kişisel çıkar ve yıldırma tehditleri oluşturabilir.
- 907.3 U2 Bu tür tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:
- Hukuki ihtilafın önemlilik düzeyi.
  - Hukuki ihtilafın daha önceki bir güvence denetimiyle ilgili olup olmadığı.
- 907.3 U3 Hukuki ihtilafın güvence ekibinin bir üyesiyle ilgili olması durumunda söz konusu kişinin güvence ekibinden çıkarılması, bu tür kişisel çıkar ve yıldırma tehditlerini ortadan kaldıracak adımlara örnek olarak verilebilir.
- 907.3 U4 Uygun bir gözden geçiren kişinin, yürütülen çalışmaları gözden geçirmesi, bu tür bir kişisel çıkar veya yıldırma tehdidini ele almak için önlem olarak atılabilecek adımlara örnek olarak verilebilir.

## BÖLÜM 910

### FİNANSAL ÇIKARLAR

#### Giriş

- 910.1 Denetim şirketleri; temel ilkelere uygunluk sağlamalı, bağımsız olmalı ve bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 120’de yer alan kavramsal çerçeveyi uygulamalıdır.
- 910.2 Bir güvence müşterisinde finansal bir çıkarın bulunması kişisel çıkar tehdidi oluşturabilir. Bu bölüm, kavramsal çerçevenin bu tür durumlarda uygulanmasına ilişkin ana hükümleri ve uygulama hükümlerini düzenler.

#### Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

##### Genel

- 910.3 U1 Bir finansal çıkar, doğrudan veya dolaylı olarak, kolektif yatırım aracı, gayrimenkul yatırım ortaklığı veya yatırım fonu gibi bir aracı yoluyla tutulabilir. Menfaat sahibinin, aracı üzerinde kontrole sahip olması veya onun yatırım kararlarını etkileme imkânının bulunması durumunda, bu Kurallar söz konusu finansal çıkarı doğrudan finansal çıkar olarak niteler. Buna karşılık menfaat sahibinin, aracı üzerinde kontrole sahip olmadığı veya onun yatırım kararlarını etkileme imkânının bulunmadığı durumlarda, bu Kurallar söz konusu finansal çıkarı dolaylı finansal çıkar şeklinde niteler.
- 910.3 U2 Bu bölümde bir finansal çıkarın “önemliliğine” atıflar yapılmaktadır. Bu tür bir çıkarın kişi için önemli olup olmadığını belirlerken, söz konusu kişinin ve çekirdek aile üyelerinin net servetinin toplamı dikkate alınabilir.
- 910.3 U3 Güvence müşterisinde finansal bir çıkarın bulunması dolayısıyla oluşan kişisel çıkar tehdidinin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:
- Finansal çıkarı bulunan kişinin rolü.
  - Finansal çıkarın doğrudan mı yoksa dolaylı mı olduğu.
  - Finansal çıkarın önemliliği.

#### Denetim Şirketi, Güvence Ekibi Üyeleri ve Çekirdek Ailenin Sahip Olduğu Finansal Çıkarlar

**A910.4** Aşağıdakilerin, güvence müşterisinde doğrudan bir finansal çıkarı veya önemli düzeyde dolaylı bir finansal çıkarı bulunamaz:

- (a) Denetim şirketi veya
- (b) Güvence ekibi üyesi veya bu kişinin çekirdek aile üyelerinden birisi,

## **Güvence Müşterisini Kontrol Eden Bir İşletmedeki Finansal Çıkarlar**

**A910.5** Bir işletmenin güvence müşterisi üzerinde kontrol gücü bulunuyor ve müşteri bu işletme için önem arz ediyorsa, ne denetim şirketinin ne de güvence ekibi üyesinin veya bu kişinin çekirdek aile üyelerinden birisinin söz konusu işletmede doğrudan veya önemli düzeyde dolaylı bir finansal çıkarı bulunamaz.

## **Mütevelli, Kayyum vb. Bir Konumda Olunmasından Dolayı Bulundurulan Finansal Çıkarlar**

**A910.6** Aşağıdaki durumlar haricinde A910.4 paragrafı, denetim şirketinin veya kişinin mütevelli, kayyum, vb. konumunda olduğu bir kuruluş tarafından güvence müşterisinde bulundurulan finansal çıkarlarına da uygulanır:

- (a) Sayılanlardan hiçbirisinin kuruluşun üyesi -faydalanıcısı- olmaması: Mütevelli, kayyum vb. bir görevde bulunan kişi, güvence ekibi üyesi veya bu kişinin çekirdek aile üyelerinden birisi veya denetim şirketi,
- (b) Kuruluşun güvence müşterisi üzerinde sahip olduğu çıkarın söz konusu kuruluş açısından önemli olmaması,
- (c) Kuruluşun güvence müşterisi üzerinde önemli bir etkisinin olmaması ve
- (ç) Sayılanlardan hiçbirisinin güvence müşterisinde bulunan finansal çıkarı ilgilendiren herhangi bir yatırım kararını önemli ölçüde etkileyememesi: Mütevelli, kayyum vb. bir görevde bulunan kişi, güvence ekibi üyesi veya bu kişinin çekirdek aile üyelerinden birisi veya denetim şirketi.

## **Kasıt Olmadan Elde Edilen Finansal Çıkarlar**

**A910.7** Bir denetim şirketinin, güvence ekibinin bir üyesinin veya bu kişinin çekirdek aile üyelerinden birinin miras, hediye, bir şirket birleşmesi veya benzer durumlar sonucunda güvence 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 denetim şirketi tarafından elde edilmiş olması durumunda, bu finansal çıkar hemen elden çıkarılır ya da çıkarın -kalan payın önemli olarak nitelendirilmeyeceği şekilde- yeterli bir bölümü elden çıkarılır veya
- (b) Finansal çıkarın güvence ekibinin bir üyesi veya bu güvence ekibi üyesinin çekirdek aile üyelerinden herhangi biri tarafından elde edilmiş olması durumunda, finansal çıkarı elde eden kişi bu finansal çıkarı hemen elden çıkarır veya çıkarın, kalan payın önemli olarak nitelendirilmeyeceği şekilde, yeterli bir bölümünü elden çıkarır.

## Finansal Çıkarlar – Diğer Durumlar

### Aile Yakınları

- 910.8 U1 Güvence ekibinin bir üyesinin, bir aile yakınının güvence müşterisi üzerinde doğrudan bir finansal çıkarının veya önemli düzeyde dolaylı bir finansal çıkarının bulunduğunu bilmesi durumunda, kişisel çıkar tehdidi oluşabilir.
- 910.8 U2 Bu tür bir tehdidin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:
- Güvence ekibi üyesi ile aile yakını arasındaki ilişkinin niteliği.
  - Finansal çıkarın doğrudan veya dolaylı olup olmadığı.
  - Aile yakını açısından finansal çıkarın ifade ettiği önemlilik.
- 910.8 U3 Bu tür bir kişisel çıkar tehdidini ortadan kaldırabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:
- Aile yakınının, mümkün olduğu anda, finansal çıkarın tamamını elden çıkarması veya dolaylı finansal çıkarın ise kalan payın önemli olarak nitelendirilemeyeceği şekilde yeterli bir bölümünü elden çıkarması.
  - Söz konusu kişinin güvence ekibinden çıkarılması.
- 910.8 U4 Uygun bir gözden geçiren kişinin güvence ekibi üyesi tarafından yürütülen çalışmalarını gözden geçirmesi, bu tür bir kişisel çıkar tehdidini ele almak için önlem olarak atılabilecek adımlara örnek olarak verilebilir.

### Diğer Kişiler

- 910.8 U5 Güvence ekibinin bir üyesinin, aşağıdaki gibi kişilerin güvence müşterisinde finansal çıkarlarının bulunduğunu bilmesi durumunda, kişisel çıkar tehdidi oluşabilir:
- Denetim şirketinin A910.4 paragrafında bu tür finansal çıkarları buldurmalarına özellikle izin verilmeyenler dışındaki ortak, kilit yönetici ve diğer uzmanları veya onların çekirdek aile üyeleri.
  - Güvence ekibinin bir üyesiyle yakın kişisel ilişkiye sahip kişiler.
- 910.8 U6 Kişisel ilişkisi bulunan kişinin denetim ekibinden çıkarılması, bu tür bir kişisel çıkar tehdidini ortadan kaldırabilecek adımlara örnek olarak verilebilir.
- 910.8 U7 Bu tür bir kişisel çıkar tehdidinin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:
- Güvence ekibi üyesinin güvence denetimiyle ilgili önemli karar alma süreçlerinin dışında tutulması.
  - Uygun bir gözden geçiren kişinin, güvence ekibi üyesi tarafından yürütülen çalışmalarını gözden geçirmesi.

## BÖLÜM 911

### KREDİLER VE GARANTİLER

#### Giriş

- 911.1 Denetim şirketleri; temel ilkelere uygunluk sağlamalı, bağımsız olmalı ve bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 120’de yer alan kavramsal çerçeveyi uygulamalıdır.
- 911.2 Güvence müşterisinden alınan bir kredi veya kredi garantisi, kişisel çıkar tehdidi oluşturabilir. Bu bölüm, kavramsal çerçevenin bu tür durumlarda uygulanmasına ilişkin ana hükümleri ve uygulama hükümlerini düzenler.

#### Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

##### Genel

- 911.3 U1 Bu bölümde, bir kredi veya garantinin “önemliliği”ne atıflar yapılmaktadır. Bu tür bir kredi veya garantinin kişi için önemli olup olmadığı belirlerken, söz konusu kişinin ve çekirdek aile üyelerinin net servetinin toplamı dikkate alınabilir.

##### Güvence Müşterisiyle Kredi ve Garanti İlişkileri

- A911.4 Denetim şirketi, güvence ekibi üyesi veya bu kişinin çekirdek aile üyelerinden birisi; kredi veya garanti aşağıdakilerden her ikisi için de önemsiz olmadığı müddetçe, güvence müşterisine bunları sağlayamaz:
- (a) Uygun hâllerde; kredi veya garantiyi veren denetim şirketi veya kişi ve
  - (b) Müşteri.

##### Banka veya Benzeri Bir Kuruluş Olan Güvence Müşterisiyle Kredi ve Garanti İlişkileri

- A911.5 Denetim şirketi, güvence ekibi üyesi veya bu kişinin çekirdek aile üyelerinden birisi; kredi veya garanti, normal borç verme prosedürleri, hükümleri ve şartları dâhilinde verilmeyeceği müddetçe, banka veya benzeri bir kuruluş olan güvence müşterisinden bu kredi veya kredi garantisi kabul edemez.
- 911.5 U1 Kredilere örnek olarak ipotekli gayrimenkul kredileri, banka (borçlu) cari hesabı, taşıt kredileri ve kredi kartı bakiyeleri gösterilebilir.
- 911.5 U2 Denetim şirketi normal borç verme prosedürleri, hükümleri ve şartları dâhilinde banka veya benzeri bir kuruluş olan güvence müşterisinden kredi kabul etse dahi, kredinin güvence müşterisi veya krediyi alan denetim şirketi için önemli düzeyde olması durumunda, söz konusu kredi kişisel çıkar tehdidi oluşturabilir.
- 911.5 U3 Güvence ekibi üyesi tarafından yürütülen çalışmaların, güvence ekibi üyesi olmayan ve denetim ağına dâhil olup krediden faydalanmayan bir şirketten uygun

bir gözden geçiren kişi tarafından gözden geçirilmesi, bu tür bir kişisel çıkar tehdidini ele almak için önlem olarak atılabilecek adımlara örnek olarak verilebilir.

#### *Mevduatlar veya Aracı Hesapları*

**A911.6** Denetim şirketinin, güvence ekibi üyesinin veya bu kişinin çekirdek aile üyelerinden birisinin; mevduat veya hesap normal ticari şartlar altında tutulmadığı müddetçe, banka, aracı kuruluş veya benzeri bir kuruluş olan bir güvence müşterisinde mevduatı veya aracı kuruluşlarda hesabı bulunamaz.

#### **Banka veya Benzeri Bir Kuruluş Olmayan Bir Güvence Müşterisiyle Kredi ve Garanti İlişkileri**

**A911.7** Denetim şirketi, güvence ekibi üyesi veya bu kişinin çekirdek aile üyelerinden birisi; kredi veya garanti aşağıdakilerden her ikisi için de önemsiz olmadığı müddetçe, banka veya benzeri bir kuruluş olmayan bir güvence müşterisinden kredi alamaz veya bu tür bir müşterisinin kefaletiyle borç alamaz:

- (a) Uygun hâllerde; kredi veya garantiyi alan denetim şirketi veya kişi ve
- (b) Müşteri.



## BÖLÜM 920

### İŞ İLİŞKİLERİ

#### Giriş

- 920.1 Denetim şirketleri; temel ilkelere uygunluk sağlamalı, bağımsız olmalı ve bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 120’de yer alan kavramsal çerçeveyi uygulamalıdır.
- 920.2 Güvence müşterisi veya yönetimiyle kurulan yakın bir iş ilişkisi, kişisel çıkar veya yıldırma tehdidi oluşturabilir. Bu bölüm, kavramsal çerçevenin bu tür durumlarda uygulanmasına ilişkin ana hükümleri ve uygulama hükümlerini düzenler.

#### Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

##### Genel

- 920.3 U1 Bu bölümde, bir finansal çıkarın “önemliliği”ne ve iş ilişkisinin “ciddiyet”ine atıflar yapılmaktadır. Bu tür bir finansal çıkarın kişi için önemli olup olmadığı belirlerken, söz konusu kişinin ve çekirdek aile üyelerinin net servetinin toplamı dikkate alınabilir.
- 920.3 U2 Ticari bir ilişkiden veya ortak bir finansal çıkardan kaynaklanan yakın bir iş ilişkisine örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:
- Müşteriyle veya müşterinin kontrol gücüne sahip hissedarı, yöneticisi veya yetkilisi ya da bu müşteri için üst düzey yönetim faaliyetleri yürüten diğer kişilerden biriyle birlikte kurulan bir iş ortaklığında finansal çıkara sahip olunması.
  - Denetim şirketine ait bir veya daha fazla hizmeti ya da ürünü; müşterinin bir veya daha fazla hizmeti ya da ürünüyle birleştirmeye ve her iki taraf için bu paketin pazarlamasını yapmaya yönelik anlaşmaların/düzenlemelerin yapılması.
  - Denetim şirketinin, müşteriye ait ürün veya hizmetlerin dağıtımını ya da pazarlamasını yapabileceği veya müşterinin denetim şirketine ait ürün veya hizmetlerin dağıtımını ya da pazarlamasını yapabileceği dağıtım veya pazarlama anlaşmalarının/düzenlemelerinin yapılması.

#### Denetim Şirketinin, Güvence Ekibi Üyesinin veya Çekirdek Aile Üyesinin İş İlişkileri

- A920.4 Finansal çıkar ve iş ilişkisi -uygun hâllerde- denetim şirketi, güvence ekibi üyesi ve müşteri veya müşterinin yönetimi açısından önemsiz olmadığı müddetçe, denetim şirketi veya bir güvence ekibi üyesi; güvence müşterisi veya yönetimiyle yakın bir iş ilişkisi kuramaz.

920.4 U1 Güvence ekibi üyesi veya bu kişinin çekirdek aile üyelerinden birisiyle güvence müşterisi veya yönetimi arasında yakın bir ilişki kurulması durumunda, kişisel çıkar veya yıldırma tehdidi oluşabilir.

### **Mal veya Hizmet Satın Alımları**

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

920.5 U2 Bu tür bir kişisel çıkar tehdidini ortadan kaldırabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- İşlemin ortadan kaldırılması ya da boyutunun azaltılması.
- Söz konusu kişinin güvence ekibinden çıkarılması.

## BÖLÜM 921

### AİLEVİ VE KİŞİSEL İLİŞKİLER

#### Giriş

- 921.1 Denetim şirketleri; temel ilkelere uygunluk sağlamalı, bağımsız olmalı ve bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 120'de yer alan kavramsal çerçeveyi uygulamalıdır.
- 921.2 Müşteri personeliyle kurulan ailevi veya kişisel ilişkiler; kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehdidi oluşturabilir. Bu bölüm, kavramsal çerçevenin bu tür durumlarda uygulanmasına ilişkin ana hükümleri ve uygulama hükümlerini düzenler.

#### Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

##### Genel

- 921.3 U1 Güvence ekibinin bir üyesi ile güvence müşterisinin bir yöneticisi veya yetkilisi ya da -üstlendikleri görevlere bağlı olarak- belirli çalışanları arasında bulunan ailevi ve kişisel ilişkiler; kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehdidi oluşturabilir.
- 921.3 U2 Bu tür tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:
- Söz konusu kişinin güvence ekibindeki sorumlulukları.
  - Çekirdek aile üyesinin veya diğer kişinin müşteri bünyesindeki rolü ve ilişkisinin yakınlığı.

##### Güvence Ekibinin Bir Üyesinin Çekirdek Ailesi

- 921.4 U1 Güvence ekibi üyesinin çekirdek aile üyelerinden birinin denetim konusunu oluşturan bilgiler üzerinde önemli etkisi bulunan bir pozisyonda olması durumunda, bir kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehdidi oluşur.
- 921.4 U2 Bu tür tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:
- Çekirdek aile üyesinin bulunduğu pozisyon.
  - Güvence ekibi üyesinin rolü.
- 921.4 U3 Söz konusu kişinin güvence ekibinden çıkarılması, bu tür kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehditlerini ortadan kaldıracak adımlara örnek olarak verilebilir.
- 921.4 U4 Güvence ekibinin sorumluluklarının; ilgili ekip üyesinin, çekirdek aile üyesinin 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.

- A921.5 Bir kişinin çekirdek aile üyelerinden birisinin:

- (a) Güvence müşterisinin bir yöneticisi veya yetkilisi,
- (b) Denetim konusunu oluşturan bilgiler üzerinde önemli etkisi bulunan bir pozisyondaki çalışan veya
- (c) Denetim işinin ya da denetime konu bilginin kapsadığı süre boyunca böyle bir pozisyonda bulunmuş olan birisi,

olması durumunda, söz konusu kişi güvence ekibine üye olarak katılamaz.

### **Güvence Ekibinin Bir Üyesinin Aile Yakınları**

921.6 U1 Güvence ekibinin bir üyesinin aile yakınlarından birisinin;

- (a) Güvence müşterisinde yönetici veya yetkili ya da
- (b) Denetim konusunu oluşturan bilgiler üzerinde önemli etkisi bulunan bir pozisyondaki çalışan,

olması durumunda, kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehdidi oluşur.

921.6 U2 Bu tür tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:

- Güvence ekibi üyesi ile aile yakını arasındaki ilişkinin niteliği.
- Aile yakınının sahip olduğu pozisyon.
- Güvence ekibi üyesinin rolü.

921.6 U3 Söz konusu kişinin güvence ekibinden çıkarılması, bu tür bir kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehdidini ortadan kaldıracak adımlara örnek olarak verilebilir.

921.6 U4 Güvence ekibinin sorumluluklarının; ilgili ekip üyesinin, aile yakınının sorumluluğunda olan konularla ilgilenmemesi sağlayacak şekilde düzenlenmesi, bu tür bir kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehdidini ele almak için önlem olarak atılabilecek adımlara örnek olarak verilebilir.

### **Güvence Ekibinin Bir Üyesinin Diğer Yakın İlişkileri**

A921.7 Güvence ekibi üyesinin; çekirdek aile üyesi veya aile yakınlarından birisi olmayan ancak;

- (a) Güvence müşterisinin bir yöneticisi veya yetkilisi ya da
- (b) Denetim konusunu oluşturan bilgiler üzerinde önemli etkisi bulunan pozisyondaki çalışan,

olan bir kişiyle yakın bir ilişkisinin olması durumunda, söz konusu ekip üyesi denetim şirketinin politika ve prosedürlerine uygun olarak danışmanlık alır.

921.7 U1 Bu tür bir ilişki neticesinde oluşan bir kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehdidinin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:

- Güvence ekibi üyesiyle söz konusu kişi arasındaki ilişkinin niteliği.
- Kişinin müşteri nezdindeki pozisyonu.
- Güvence ekibi üyesinin rolü.

921.7 U2 Söz konusu kişinin güvence ekibinden çıkarılması, bu tür bir kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehdidini ortadan kaldıracabilecek adımlara örnek olarak verilebilir.

921.7 U3 Güvence ekibinin sorumluluklarının; ilgili ekip üyesinin, yakın ilişkiye sahip olduğu kişinin 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.

### **Denetim Şirketinin Ortağı, Kilit Yöneticisi ve Çalışanlarının İlişkileri**

921.8 U1 Aşağıdakiler arasındaki kişisel veya ailevi bir ilişkiden dolayı kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehdidi oluşabilir:

- (a) Güvence ekibinin üyesi olmayan denetim şirketinin ortağı, kilit yöneticisi veya çalışanı ve
- (b) Güvence müşterisinin yöneticisi veya yetkilisi ya da güvence denetiminin konusunu oluşturan bilgiler üzerinde önemli etkisi bulunan bir pozisyondaki çalışan.

921.8 U2 Bu tür tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:

- Denetim şirketinin ortağı, kilit yöneticisi veya çalışanı ile müşterinin yöneticisi veya yetkilisi ya da çalışanı arasındaki ilişkinin niteliği.
- Denetim şirketinin ortağı, kilit yöneticisi veya çalışanın güvence ekibiyle olan etkileşiminin derecesi.
- Denetim şirketinin ortağı, kilit yöneticisi veya çalışanın şirket içindeki pozisyonu.
- Kişinin müşteri nezdindeki rolü.

921.8 U3 Bu tür kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehditlerinin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- Denetim şirketinin ortağı, kilit yöneticisi veya çalışanın sorumluluklarının, güvence denetimi üzerindeki herhangi bir potansiyel etkiyi azaltacak şekilde düzenlenmesi.
- Uygun bir gözden geçiren kişinin, yürütülen güvence denetimi çalışmalarını gözden geçirmesi.

## BÖLÜM 922

# GÜVENCE MÜŞTERİSİNE YAKIN ZAMANDA VERİLEN HİZMETLER

### Giriş

- 922.1 Denetim şirketleri; temel ilkelere uygunluk sağlamalı, bağımsız olmalı ve bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 120'de yer alan kavramsal çerçeveyi uygulamalıdır.
- 922.2 Güvence ekibinin bir üyesinin, yakın bir zamanda güvence müşterisinin yöneticisi, yetkilisi veya çalışanı olarak hizmet vermiş olması durumunda, kişisel çıkar, kendi kendini denetleme veya yakınlık tehdidi oluşabilir. Bu bölüm, kavramsal çerçevenin bu tür durumlarda uygulanmasına ilişkin ana hükümleri ve uygulama hükümlerini düzenler.

### Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

#### Güvence Raporunun Kapsadığı Dönemde Verilen Hizmetler

- A922.3** Güvence raporunun kapsadığı dönemde aşağıdaki pozisyonlarda hizmet vermiş kişiler, güvence ekibinde yer alamaz:
- Güvence müşterisinin bir yöneticisi veya yetkilisi ya da
  - Güvence denetiminin konusunu oluşturan bilgiler üzerinde önemli etkisi bulunan bir pozisyonadaki çalışan.

#### Güvence Raporunun Kapsadığı Dönem Öncesinde Verilen Hizmetler

- 922.4 U1 Güvence raporunun kapsadığı dönem öncesinde, güvence ekibi üyesinin aşağıdaki pozisyonlarda hizmet vermiş olması durumunda, kişisel çıkar, kendi kendini denetleme veya yakınlık tehdidi oluşabilir:
- Güvence müşterisinin bir yöneticisi veya yetkilisi ya da
  - Denetim konusunu oluşturan bilgiler üzerinde önemli etkisi bulunan bir pozisyonadaki çalışan.
- Örneğin, kişinin müşteriye istihdam edildiği önceki bir dönemde aldığı bir kararın veya yürüttüğü bir çalışmanın, mevcut güvence işinin bir parçası olarak cari dönemde değerlendirilmesi durumunda, bir tehdit ortaya çıkacaktır.
- 922.4 U2 Bu tür tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:
- Kişinin müşteri nezdindeki pozisyonu.
  - Kişinin müşteriden ayrılmasından itibaren geçen süre.
  - Güvence ekibi üyesinin rolü.

- 922.4 U3 Uygun bir gözden geçiren kişinin güvence ekibi üyesi tarafından yürütülen çalışmalarını gözden geçirmesi, bu tür bir kişisel çıkar, kendi kendini denetleme veya yakınlık tehdidini ele almak için önlem olarak atılabilecek adımlara örnek olarak verilebilir.

## BÖLÜM 923

# GÜVENCE MÜŞTERİSİNİN YÖNETİCİSİ VEYA YETKİLİSİ OLARAK HİZMET VERİLMESİ

## Giriş

- 923.1 Denetim şirketleri; temel ilkelere uygunluk sağlamalı, bağımsız olmalı ve bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 120’de yer alan kavramsal çerçeveyi uygulamalıdır.
- 923.2 Güvence müşterisinin yöneticisi veya yetkilisi olarak hizmet verilmesi, kendi kendini denetleme ve kişisel çıkar tehditleri oluşturur. Bu bölüm, kavramsal çerçevenin bu tür durumlarda uygulanmasına ilişkin ana hükümleri ve uygulama hükümlerini düzenler.

## Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

### Yönetici veya Yetkili Olarak Hizmet Verilmesi

- A923.3 Denetim şirketinin bir ortağı, kilit yöneticisi ya da çalışanı güvence müşterisinin yöneticisi veya yetkilisi olarak hizmet vermez.

### Şirket Genel Sekreteri Olarak Hizmet Verilmesi

- A923.4 Aşağıdaki durumlar haricinde, denetim şirketinin bir ortağı, kilit yöneticisi ya da çalışanı, güvence müşterisi için Şirket Genel Sekreteri olarak hizmet vermez:
- (a) Bu uygulamaya mevzuatın özel olarak izin vermesi,
  - (b) İlgili tüm kararların yönetim tarafından alınması ve
  - (c) Görev ve faaliyetlerin; toplantı tutanaklarının hazırlanması ve yasal bildirimlerde bulunulması gibi rutin ve idari nitelikte olanlarla sınırlı olması.

- 923.4 U1 Ülkemizde tam olarak uygulaması bulunmayan “Şirket Genel Sekreterliği” pozisyonunun ülkeden ülkeye değişen farklı uygulamaları vardır. Bu kişilerin görevleri; idari görevlerden (personel yönetimi ve işletme kayıtlarıyla sicillerinin korunması gibi), işletmenin mevzuata uyum sağlaması ve kurumsal yönetim konularında işletmeye tavsiyelerde bulunulmasına kadar çok çeşitli olabilir. Genellikle bu pozisyonun, işletmeyle yakın ilişkisi olduğu kabul edilir. Bu nedenle, denetim şirketinin bir ortağının, kilit yöneticisinin ya da çalışanının; güvence müşterisi için Şirket Genel Sekreteri olarak hizmet vermesi durumunda bir tehdit ortaya çıkar. (Güvence müşterisine güvence dışı hizmet sunulmasına ilişkin daha fazla bilgi Bölüm 950 *Güvence Müşterilerine Güvence Dışı Hizmetlerin Sunulması*’nda yer almaktadır.)

## BÖLÜM 924

### GÜVENCE MÜŞTERİSİ TARAFINDAN İSTİHDAM

#### Giriş

- 924.1 Denetim şirketleri; temel ilkelere uygunluk sağlamalı, bağımsız olmalı ve bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 120'de yer alan kavramsal çerçeveyi uygulamalıdır.
- 924.2 Güvence müşterisiyle istihdam ilişkisi; kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehdidi oluşturabilir. Bu bölüm, kavramsal çerçevenin bu tür durumlarda uygulanmasına ilişkin ana hükümleri ve uygulama hükümlerini düzenler.

#### Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

##### Genel

- 924.3 U1 Aşağıdaki kişilerden herhangi birinin, güvence ekibi üyesi ya da denetim şirketinin ortağı veya kilit yöneticisi pozisyonunda bulunuyor olması durumunda, yakınlık veya yıldırma tehdidi oluşabilir:
- Güvence müşterisinin bir yöneticisi veya yetkilisi.
  - Güvence denetiminin konusunu oluşturan bilgiler üzerinde önemli etkisi bulunan bir pozisyondaki çalışan.

*Denetim Şirketinin Eski Bir Ortağı veya Kilit Yöneticisine veya Eski Bir Güvence Ekibi Üyesine İlişkin Kısıtlamalar*

- A924.4** Eski bir ortak veya kilit yöneticinin ya da eski bir güvence ekibi üyesinin güvence müşterisi tarafından;
- (a) Bir yönetici veya yetkili ya da
- (b) Güvence denetiminin konusunu oluşturan bilgiler üzerinde önemli etkisi bulunan bir pozisyondaki çalışan,
- olarak istihdam edilmiş olması durumunda, söz konusu kişi denetim şirketinin işlerine veya mesleki faaliyetlerine katılmaya devam edemez.

- 924.4 U1 A924.4 paragrafında tanımlanan kişilerden biri güvence müşterisi tarafından bu tür bir pozisyonda istihdam edilmiş olsa ve bu kişi denetim şirketinin işlerine veya mesleki faaliyetlerine katılmaya devam etmese bile, yakınlık veya yıldırma tehdidi yine de oluşabilir.

- 924.4 U2 Denetim şirketinin eski bir ortağının veya kilit yöneticisinin, bir işletme tarafından 924.3 U1 paragrafında belirtilen pozisyonlardan birinde istihdam edilmiş olması



ve daha sonra bu işletmenin denetim şirketinin müşterisi hâline gelmesi durumunda da yakınlık veya yıldırma tehdidi oluşabilir.

924.4 U3 Bu tür tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:

- Kişinin müşteri nezdindeki pozisyonu.
- Kişinin, güvence ekibiyle ne kadar etkileşim içinde olacağı.
- Kişinin güvence ekibinin bir üyesi veya denetim şirketinin ortağı veya kilit yöneticisi olduğu zamandan beri geçen süre.
- Kişinin güvence ekibi veya denetim şirketindeki önceki pozisyonu. Örneğin, kişinin eskiden müşterinin yönetimiyle veya üst yönetimden sorumlu olanlarıyla kurulan düzenli iletişimin sürdürülmesinden sorumlu olup olmadığı.

924.4 U4 Bu tür yakınlık veya yıldırma tehditlerinin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- Önceden belirlenmiş sabit anlaşmalar uyarınca yapılmadıkça, bu kişinin denetim şirketinden herhangi bir fayda elde etmeye ya da ödeme almaya hakkı olmayacak şekilde düzenlemelerin yapılması.
- Bu kişiye olan herhangi bir borcun denetim şirketi için önemli düzeyde olmayacağı şekilde düzenlemeler yapılması.
- Güvence denetimi planının uyarlanması.
- Güvence ekibine, müşteri tarafından istihdam edilen kişiye ilişkin yeterli deneyime sahip kişilerin atanması.
- Uygun bir gözden geçiren kişinin, önceki güvence ekibi üyesi tarafından yürütülen çalışmaları gözden geçirmesi.

#### *Bir Müşteriyle İş Görüşmesi Yapan Güvence Ekibi Üyeleri*

**A924.5** Denetim şirketinin; güvence ekibi üyelerinin, müşteriyle iş görüşmesinde bulunmaları durumunda, bu durumu denetim şirketine bildirmelerini zorunlu kılan politika ve prosedürleri olmalıdır.

924.5 U1 Güvence ekibinin bir üyesinin, ileriki bir zamanda müşteri tarafından istihdam edileceğini veya edilebileceğini bilmesine rağmen güvence denetimine iştirak etmesi durumunda kişisel çıkar tehdidi oluşur.

924.5 U2 Söz konusu kişinin güvence ekibinden çıkarılması, bu tür bir kişisel çıkar tehdidini ortadan kaldıracak adımlara örnek olarak verilebilir.

924.5 U3 Uygun bir gözden geçiren kişinin, söz konusu kişinin ekipteyken vardığı önemli yargıları gözden geçirmesi, bu tür bir kişisel çıkar tehdidini ele almak için önlem olarak atılabilecek adımlara örnek olarak verilebilir.

## BÖLÜM 940

### ÇALIŞANLARIN GÜVENCE MÜŞTERİSİYLE UZUN SÜRELİ İLİŞKİSİ

#### Giriş

- 940.1 Denetim şirketleri; temel ilkelere uygunluk sağlamalı, bağımsız olmalı ve bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 120'de yer alan kavramsal çerçeveyi uygulamalıdır.
- 940.2 Bir kişinin yinelenen mahiyetteki bir güvence işinde uzun süre yer alması, yakınlık ve kişisel çıkar tehdidi oluşturabilir. Bu bölüm, kavramsal çerçevenin bu tür durumlarda uygulanmasına ilişkin ana hükümleri ve uygulama hükümlerini düzenler.

#### Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

##### Genel

- 940.3 U1 Kişinin aşağıdakilerle olan uzun süreli ilişkisi sonucunda yakınlık tehdidi oluşabilir:
- Güvence müşterisi,
  - Güvence müşterisinin üst yöneticileri veya
  - Denetim konusu ve güvence denetiminin konusunu oluşturan bilgi.
- 940.3 U2 Kişinin; eskiden beri süregelen bir güvence müşterisini veya kıdemli yöneticilerden veya üst yönetimden sorumlu olanlardan biriyle olan yakın kişisel ilişkisini kaybetme endişesi, kişisel çıkar tehdidi oluşturabilir. Bu tür bir tehdit, kişinin muhakemesini uygun olmayan şekilde etkileyebilir.
- 940.3 U3 Bu tür yakınlık veya kişisel çıkar tehditlerinin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:
- Güvence denetiminin niteliği.
  - Kişinin ne kadar süredir güvence ekibi üyesi olduğu, kişinin ekipteki kıdemi ve kişi daha önceki bir şirketteyken de bu tür bir ilişkinin mevcut olması durumu dâhil, üstlendiği görevlerin niteliği.
  - Kişinin çalışmalarının, daha kıdemli biri tarafından yönlendirilme, gözetim ve gözden geçirilme derecesi.
  - Kişinin -kıdemine bağlı olarak- kilit kararlar vermek veya diğer iş ekibi üyelerinin çalışmalarını yönlendirmek gibi yollarla güvence denetiminin çıktısını etkileyebilme kabiliyetinin derecesi.

- Kişinin, güvence müşterisiyle veya ilgili olması durumunda kıdemli yöneticilerle olan kişisel ilişkisindeki yakınlığı.
- Kişi ile güvence müşterisi arasındaki etkileşimin niteliği, sıklığı ve kapsamı.
- Denetim konusunun veya denetim konusunu oluşturan bilginin niteliği veya karmaşıklık düzeyinin değişip değişmediği.
- Sorumlu taraf olan kişi veya kişilerde veya ilgili olması durumunda kıdemli yöneticilerde son zamanlarda herhangi bir değişiklik olup olmadığı.

940.3 U4 İki veya daha fazla etkenin bileşimi, tehditlerin düzeyini artırabilir veya azaltabilir. Örneğin, kişi ile güvence müşterisi arasında hızla gelişen yakın ilişki sonucu zaman içerisinde ortaya çıkan yakınlık tehditleri, sorumlu taraf olan kişinin kıdemli yöneticilikten uzaklaştırılmasıyla azaltulabilir.

940.3 U5 Belirli bir güvence işiyle alakalı olarak ortaya çıkan yakınlık ve kişisel çıkar tehditlerini ortadan kaldıracak adımlara örnek olarak, söz konusu kişinin rotasyona tabi tutularak güvence ekibinden çıkarılması verilebilir.

940.3 U6 Bu tür yakınlık veya kişisel çıkar tehditlerinin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- Kişinin güvence ekibindeki rolünün veya kişinin yürüttüğü görevlerin niteliğinin ve kapsamının değiştirilmesi.
- Güvence ekibinin üyesi olmayan uygun bir gözden geçiren kişinin, kişinin çalışmalarını gözden geçirmesi.
- Güvence işine ilişkin düzenli olarak bağımsız iç veya dış kalite kontrol incelemelerinin yapılması.

**A940.4** Oluşan tehdit düzeyinin yalnızca söz konusu kişinin rotasyona tabi tutularak güvence ekibinden çıkarılmasıyla ele alınabileceğine karar vermesi durumunda denetim şirketi, bu kişinin;

- (a) Güvence işi için iş ekibinin bir üyesi olmadığı,
- (b) Güvence işinin kalitesine yönelik gözden geçirme gerçekleştirmediği veya
- (c) Güvence işinin çıktısı üzerinde doğrudan etkisinin bulunmadığı,

uygun bir süre belirler. Söz konusu süre, yakınlık ve kişisel çıkar tehditlerinin ele alınabilmesine izin verecek yeterlikte olmalıdır.

## BÖLÜM 950

### BAĞIMSIZ DENETİM VE SINIRLI BAĞIMSIZ DENETİM MÜŞTERİLERİ DIŞINDA KALAN GÜVENCE MÜŞTERİLERİNE GÜVENCE DIŞI HİZMETLERİN SUNULMASI

#### Giriş

- 950.1 Denetim şirketleri; temel ilkelere uygunluk sağlamalı, bağımsız olmalı ve bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 120'de yer alan kavramsal çerçeveyi uygulamalıdır.
- 950.2 Denetim şirketleri, güvence müşterilerine, kendi beceri ve uzmanlıklarıyla tutarlılık gösteren birçok güvence dışı hizmet sunabilirler. Güvence müşterilerine belirli güvence dışı hizmetlerin sunulması, temel ilkelere uyumu engelleyen tehditler ile bağımsızlığa yönelik tehditler oluşturabilir. Bu bölüm, bu tür durumlarda kavramsal çerçevenin uygulanmasına ilişkin ana hükümleri ve uygulama hükümlerini düzenler.

#### Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

##### Genel

- A950.3** Denetim şirketi; güvence müşterisine güvence dışı bir hizmet sunmaya yönelik bir işi kabul etmeden önce, bu hizmeti sunmanın bağımsızlığa yönelik bir tehdit oluşturup oluşturamayacağına karar verir.
- 950.3 U1 Bu bölümdeki ana hükümler ve uygulama hükümleri, denetim şirketinin güvence müşterisine güvence dışı hizmet sunmayı kabul etmesi veya sunması durumunda oluşabilecek ilgili tehditlerin ve belirli güvence dışı hizmet türlerinin analizinde denetim şirketine yardımcı olur.
- 950.3 U2 Yeni iş uygulamaları, finansal piyasalardaki gelişmeler ve bilgi teknolojilerindeki değişimler, güvence müşterisine sunulabilecek tüm güvence dışı hizmetlerin kapsamlı bir listesinin oluşturulmasını imkânsız hâle getiren gelişmeler arasındadır. Sonuç olarak Etik Kurallar, bir güvence müşterisine sunulabilecek güvence dışı hizmetlerin ayrıntılı bir listesini içermez.

##### *Tehditlerin Değerlendirilmesi*

- 950.4 U1 Güvence müşterisine güvence dışı hizmet sunulması sonucu oluşan tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:
- Hizmetin niteliği, kapsamı ve amacı.
  - Güvence denetiminin bir parçası olarak hizmetin çıktısına olan güven derecesi.

- Hizmetin sunulduğu yasal çevre.
- Hizmetin çıktısının, denetim konusunda veya denetim konusunu oluşturan bilgilerde yansıtılan hususları etkileyip etkilemeyeceği ve etkilemesi durumunda:
  - o Hizmetin çıktısının, güvence denetiminin konusu üzerinde önemli ve ciddi bir etkiye sahip olma derecesi.
  - o Güvence müşterisinin, önemli muhakeme konularının belirlenmesine dâhil olma düzeyi.
- Müşteri yönetiminin ve çalışanlarının sunulan hizmet türüyle ilgili uzmanlık düzeyi.

#### Güvence Müşterisinin Bilgilerine İlişkin Önemlilik

950.4 U2 Önemlilik kavramı, bağımsız denetimle ilgili olarak *Güvence Denetimi Standardı (GDS) 3000 Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri*'nde ele alınmaktadır. Önemliliğin belirlenmesi mesleki muhakemede bulunulmasını içerir ve hem niteliğe hem de niceliğe ilişkin etkenlerden etkilenir. Ayrıca kullanıcıların finansal veya diğer bilgi ihtiyaçlarına ilişkin algılardan da etkilenir.

#### Aynı Güvence Müşterisine Birden Fazla Güvence Dışı Hizmet Sunulması

950.4 U3 Bir denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, denetim müşterisine birden fazla güvence dışı hizmet sunabilir. Bu tür durumlarda, söz konusu hizmetlerin sunulması sonucu oluşan tehditlerin birlikte yapacağı etki, denetim şirketinin tehditleri değerlendirmesiyle ilgilidir.

#### Tehditlerin Ele Alınması

950.5 U1 120.10 U2 paragrafı önlemlerin tanımını içermektedir. Güvence müşterilerine güvence dışı hizmet sunulmasıyla ilgili olarak önlemler, bağımsızlığa yönelik tehditleri kabul edilebilir bir düzeye etkin bir şekilde indirmek için denetim şirketi tarafından -tek başına veya birlikte- atılan adımlardır. Bir güvence müşterisine hizmet sunulması sonucu bir tehdit oluşması durumunda, bazı durumlarda, önlemler uygulanabilir olmayabilir. Bu tür durumlarda Bölüm 120'de düzenlenen kavramsal çerçevenin uygulanması, denetim şirketinin güvence dışı hizmeti veya güvence işini reddetmesini veya sonlandırmasını zorunlu kılar.

#### Yönetim Sorumluluklarının Üstlenilmesinin Yasaklanması

**A950.6** Bir denetim şirketi, kendisi tarafından sağlanan bir güvence denetimi konusuyla veya denetim konusunu oluşturan bilgiyle ilgili olarak yönetim sorumluluğu üstlenmez. İlgili güvence müşterisine sunulan diğer bir hizmetin parçası olarak yönetim sorumluluğu üstlenilmesi durumunda ise, denetim şirketi söz konusu sorumluluğun denetim şirketi tarafından sunulan güvence denetimine ilişkin

denetim konusu veya denetim konusunu oluşturan bilgiyle ilgili olmadığından emin olur.

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

950.6 U2 Denetim şirketinin, güvence müşterisine güvence dışı bir hizmet sunarken yönetim sorumluluklarını üstlenmesi, kendi kendini denetleme ve kişisel çıkar tehdidi oluşturur. Denetim şirketi tarafından sağlanan bir güvence denetimi konusuyla veya denetim konusunu oluşturan bilgiyle ilgili olarak bir yönetim sorumluluğunun üstlenilmesi ayrıca yakınlık tehdidi de oluşturur ve denetim şirketi, yönetimin görüş ve çıkarlarıyla çok yakından ilgili hâle geldiğinde taraf tutma tehdidi de oluşturabilir.

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

- Politika ve stratejik yönleri belirlemek.
- Çalışanları işe almak veya işten çıkarmak.
- Çalışanların işletme adına yaptığı çalışmalarla ilgili faaliyetleri için sorumluluk almak ve bunları yönlendirmek.
- İşlemleri onaylamak.
- Banka hesaplarını veya yatırımları yönetmek veya kontrol etmek.
- Denetim şirketinin veya üçüncü tarafların önerilerinden hangilerinin uygulanacağına karar vermek.
- Yönetim adına üst yönetimden sorumlu olanlara raporlama yapmak.
- İç kontrolün tasarlanması, uygulanması, izlenmesi veya sürdürülmesi için sorumluluk almak.

950.6 U4 Bir güvence müşterisinin yönetimine sorumluluklarını yerine getirmede yardımcı olmak için öneri ve tavsiyede bulunulması bir yönetim sorumluluğunun üstlenilmesi olarak kabul edilmez (Bkz.: A950.6–950.6 U3 paragrafları).

**A950.7** Bir güvence müşterisine, güvence denetimi konusuyla veya denetim konusunu oluşturan bilgiyle ilgili olarak güvence dışı bir hizmet sunarken denetim şirketi, yönetim sorumluluğunu üstlenmekten kaçınmak için müşteri yönetiminin, uygun yönetim sorumluluğunda olan tüm kararları aldığına ve ilgili yargılara vardığına ikna olur. Bu durum aşağıdakilerden emin olmayı da içerir:

- (a) Müşteri yönetiminin; hizmetlerin gözetimini yapmak ve tüm zamanlarda müşterinin kararlarından sorumlu olmak için uygun bilgi, beceri ve

tecrübeye sahip bir kişiyi yetkilendirdiği. Böyle bir kişi, tercihen üst yöneticiler arasından;

- (i) Hizmetlerin amaçlarını, niteliğini ve sonuçlarını ve
- (ii) Müşterinin ve denetim şirketinin sorumluluklarını ayrı ayrı,

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

- (b) Müşteri yönetiminin; hizmetlerin gözetimini gerçekleştirdiği ve müşterinin amacı açısından sunulan hizmetlerin sonuçlarının yeterliğini değerlendirdiği ve
- (c) Müşteri yönetiminin; ilgili hizmetlerin sonuçlarından kaynaklanan faaliyetler için sorumluluğu kabul ettiği.

#### *Belirli Güvence Dışı Hizmetlerin Sunulmasıyla İlgili Diğer Hususlar*

950.8 U1 Denetim şirketinin, denetim konusunu oluşturan bilgilerin hazırlanma sürecine katılması ve daha sonradan bu bilgilerin denetim konusunu oluşturan bilgiler hâline gelmesi durumunda, kendi kendini denetleme tehdidi oluşabilir. Bir güvence denetiminin konusunu oluşturan bilgilerle ilgili hizmet sunulurken kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilecek güvence dışı hizmetlere ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- (a) Geleceğe yönelik finansal bilgilerin geliştirilip hazırlanması ve daha sonrasında bu bilgilere ilişkin güvence sağlanması.
- (b) Güvence denetiminin konusunu oluşturan bilgilerin bir bölümünü oluşturan bir değerlendirme gerçekleştirilmesi.

## BÖLÜM 990

### KULLANIM VE DAĞITIM KONUSUNDA SINIRLAMA İÇEREN RAPORLAR (BAĞIMSIZ DENETİM VE SINIRLI BAĞIMSIZ DENETİM DIŞINDA KALAN GÜVENCE DENETİMLERİ)

#### Giriş

- 990.1 Denetim şirketleri; temel ilkelere uygunluk sağlamalı, bağımsız olmalı ve bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 120’de yer alan kavramsal çerçeveyi uygulamalıdır.
- 990.2 Bu bölüm, Kısım 4B’ye ilişkin belirli uyarlamaları düzenlemektedir ve bu değişikliklere, raporun kullanım ve dağıtım konusunda sınırlamanın bulunduğu güvence denetimlerini içeren bazı durumlarda izin verilmektedir. Bu bölümde, A990.3 paragrafında belirtilen durumlarda sınırlı bir kullanım ve dağıtım raporu yayımlamaya yönelik bir işe “özellikli güvence işi” denir.

#### Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

##### Genel

- A990.3** Denetim şirketi, güvence denetimine ilişkin kullanım ve dağıtım konusunda sınırlama içeren bir rapor yayımlamayı düşündüğünde, Kısım 4B’de düzenlenen bağımsızlık hükümleri, yalnızca aşağıdakilerin gerçekleşmesi hâlinde bu bölümün izin verdiği uyarlamalar için uygundur:
- (a) Denetim şirketi, hizmetin sağlanmasında uygulanacak uyarlanmış bağımsızlık hükümleri hakkında hedef kullanıcılarla iletişim kurar ve
  - (b) Raporun hedef kullanıcıları raporun amacını, denetim konusunu oluşturan bilgiyi ve sınırlamalarını anlar ve uyarlamaların uygulanması konusunda açıkça mutabık kalırlar.
- 990.3 U1 Hedef kullanıcılar; denetimin niteliğinin ve kapsamının belirlenmesinde, doğrudan kendilerinin katılımı veya dolaylı olarak kendileri yerine hareket etme yetkisi bulunan temsilcilerin katılımı sayesinde raporun amacı, denetim konusunu oluşturan bilgi ve sınırlamalar konusunda anlayış edinebilirler. Her iki durumda da katılım sağlanması, kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla ilgili durumlar dâhil, bağımsızlığa ilişkin hususlarla ilgili olarak denetim şirketinin hedef kullanıcılarla iletişim kurmasına yardımcı olur. Ayrıca katılım sağlanması, denetim şirketinin, hedef kullanıcıların uyarlanmış bağımsızlık hükümlerine ilişkin onaylarını almasına olanak sağlar.
- A990.4** Hedef kullanıcıların, sözleşme şartları belirlendiği sırada ismen özel olarak belirlenemeyen bir kullanıcı kitlesi mahiyetinde olması durumunda, denetim



şirketi daha sonradan bu tür kullanıcıları, temsilcileri tarafından mutabık kalınan uyarlanmış bağımsızlık hükümlerinden haberdar eder.

990.4 U1 Örneğin, hedef kullanıcıların, bir sendikasyon kredisi sözleşmesindeki borç veren taraflar gibi bir kullanıcı kitlesi mahiyetinde olması durumunda, denetim şirketi uyarlanmış bağımsızlık hükümlerini borç verenlerin temsilcisine denetim sözleşmesinde açıklayabilir. Daha sonra temsilci; mutabık kaldığı uyarlanmış bağımsızlık hükümlerinden kullanıcıları haberdar etmeye ilişkin denetim şirketinin yükümlülüğünü karşılamak üzere, denetim sözleşmesini borç veren grubun üyelerine erişilebilir hâle getirebilir.

A990.5 Denetim şirketi özellikli güvence işi yürüttüğünde, Kısım 4B'de yapılacak herhangi bir uyarlama, A990.7–A990.8 paragraflarında düzenlenen uyarlamalarla sınırlı olmalıdır.

A990.6 Denetim şirketinin, aynı müşteri için kullanım ve dağıtım konusunda sınırlama içermeyen bir güvence raporunu da yayımlaması durumunda, Kısım 4B söz konusu güvence işine uygulanır.

### **Finansal Çıkarlar, Kredi ve Garantiler, Yakın İş İlişkileri ile Ailevi ve Kişisel İlişkiler**

A990.7 Denetim şirketi özellikli güvence işi yürüttüğünde:

- (a) 910, 911, 920, 921, 922 ve 924 üncü Bölümlerde belirtilen ilgili hükümler, yalnızca iş ekibinin üyeleri, onların çekirdek aile üyeleri ve aile yakınları için uygulanır,
- (b) Denetim şirketi; 910, 911, 920, 921, 922 ve 924 üncü Bölümlerde açıklandığı üzere, güvence müşterisi ile aşağıda verilen güvence ekibi üyeleri arasındaki çıkar ve ilişkilerden dolayı oluşan bağımsızlığa yönelik tehditleri belirler, değerlendirir ve ele alır:
  - (i) Teknik veya sektöre özgü konularla, işlemlerle veya olaylarla ilgili danışmanlık sunan kişiler ve
  - (ii) Denetimin kalitesine yönelik gözden geçirmeyi yapanlar dâhil, denetimin kalite kontrolünü sağlayan kişiler ve
- (c) 910, 911, 920, 921, 922 ve 924 üncü Bölümlerde açıklandığı üzere; denetim şirketinde güvence işinin sonucunu doğrudan etkileyebilen diğer kişiler ile güvence müşterisi arasındaki çıkar ve ilişkiler sonucunda herhangi bir tehdidin ortaya çıktığına, denetim için oluşturulan iş ekibinin inanması için bir sebebinin olması durumunda, denetim şirketi söz konusu tehdidi değerlendirir ve ele alır.

990.7 U1 Denetim şirketinde güvence işinin sonucunu doğrudan etkileyebilen diğer kişiler, denetim işinin yürütülmesiyle bağlantılı olarak, sorumlu denetçinin kazancına

ilişkin öneride bulunanları veya sorumlu denetçinin doğrudan yönetim ve/veya gözetiminde çalıştığı üst kademelerdeki kişileri içerir.

**A990.8**

Denetim şirketi özellikli güvence işi yürüttüğünde, denetim şirketinin güvence müşterisi üzerinde doğrudan veya dolaylı olarak önemli bir finansal çıkarı bulunamaz.

## TERİMLER SÖZLÜĞÜ VE KISALTMALAR LİSTESİ

Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar'da (*Bağımsızlık Standartları Dâhil*), aşağıdaki terimler karşılıklarında belirtilen anlamlarda kullanılmaktadır.

Bu sözlükte; terimlerin açıklamaları normal yazı tipinde gösterilmiştir, italik şekilde yazılanlar ise Kuralların belirli bölümlerinde belli bir anlama sahip olan terimlerin açıklamaları veya terimlerin ek açıklamaları için kullanılmıştır. Ayrıca Kurallarda açıklanan terimlere referanslar verilmiştir.

Aile yakını	Kişinin çekirdek ailesine dâhil olmayan anne, baba, çocuk ve kardeşleridir.
Azami denetlenebilir dönem	<i>Bu terim, A540.5 paragrafında tanımlanmaktadır.</i>
Bağımsız denetçi (denetçi)	Bağımsız denetim yapmak üzere, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre yeminli mali müşavirlik ya da serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış meslek mensupları arasından Kurum tarafından yetkilendirilen kişidir.
Bağımsızlık	Bağımsızlık aşağıdaki unsurlardan oluşur: (a) Esasta Bağımsızlık: Denetçinin dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilik içinde hareket etmesini teminen, mesleki muhakemesini olumsuz etkileyebilecek tesirlerden arı olarak görüş/sonuç açıklamasıdır. (b) Şekilde Bağımsızlık: Denetim şirketinin, denetçinin veya denetim ekibi (veya yerine göre sınırlı denetim ekibi ya da güvence ekibi) üyesinin; makul ve bilgi sahibi üçüncü kişilerde/taflarda, dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilikten ödün verdiği intibamı oluşturan durum ve davranışlardan sakınmasıdır. <i>400.5 ve 900.4 paragraflarında açıklandığı üzere, bir denetçinin veya denetim şirketinin "bağımsız" olduğuna ilişkin yapılan atıflar, denetçinin veya denetim şirketinin 4A ve 4B Kısımlarının hükümlerine uygunluk sağladığı anlamına gelir.</i>
Borsada işlem gören işletme	Payları, menkul kıymetleri veya borç senetleri; tanınmış bir menkul kıymetler borsasında kote edilmiş olan veya işlem gören ya da tanınmış bir menkul kıymetler borsası veya eş değeri bir kuruluşun düzenlemelerine göre pazarlanan işletmedir.
Çekirdek aile	Eş veya bakmakla yükümlü olunan kişilerdir.
Denetim	<i>Kısım 4A'da "denetim" terimi "sınırlı denetim" için de aynı şekilde uygulanır.</i>

Denetim ağı	Bağımsız denetim kuruluşlarının veya bağımsız denetçilerin aralarında hukuki bir bağ olup olmadığına bakılmaksızın, (a) İşbirliğine yönelik, (b) Kâr veya maliyet paylaşımını hedefleyen veya ortak bir mülkiyet, kontrol veya yönetimi, ortak kalite kontrol politikalarını ve süreçlerini, ortak bir iş stratejisini, ortak bir marka veya unvan kullanımını ya da mesleki kaynakların önemli bir kısmını ortaklaşa kullanmayı amaçlayan yapılanmadır.
Denetim ağına dâhil şirket	Bir denetim ağı içinde yer alan denetim şirketi veya işletmedir. <i>Daha fazla bilgi için 400.50 U1-400.54 U1 paragraflarına bakınız.</i>
Denetim dönemi (Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimler)	Denetim dönemi, denetim ekibinin denetime başlamasıyla başlar ve denetim raporunun yayımlanmasıyla sona erer. Denetim yinelenen bir niteliğe sahipse, denetim işinin süresi, taraflardan herhangi birinin mesleki ilişkisinin sona erdiğini bildirmesi veya nihai denetim raporunun yayımlanmasından hangisi sonra ise o tarihte sona erer.
Denetim dönemi (Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetim Dışında Kalan Güvence Denetimleri)	Denetim dönemi, güvence ekibinin söz konusu işe yönelik güvence hizmetlerini yürütmeye başlamasıyla başlar ve güvence raporunun yayımlanmasıyla sona erer. Güvence denetimi yinelenen bir niteliğe sahipse güvence işinin süresi, taraflardan herhangi birinin mesleki ilişkisinin sona erdiğini bildirmesi veya nihai güvence raporunun yayımlanmasından hangisi sonra ise o tarihte sona erer.
Denetim ekibi	(a) Denetim işi için oluşturulan iş ekibinin tüm üyeleri, (b) Aşağıdakiler dâhil olmak üzere, denetim şirketi bünyesinde denetim işinin sonucunu doğrudan etkileyebilecek diğer tüm kişiler: (i) Denetim işinin yürütülmesiyle bağlantılı olarak, sorumlu denetçinin kazancına ilişkin öneride bulunanlar veya sorumlu denetçinin doğrudan yönetim ve/veya gözetiminde çalıştığı üst kademelerdeki kişiler (sırasıyla denetim şirketindeki ilgili sorumlu denetçinin üzerindeki tüm üst kademelerdekiler dâhil), (ii) Denetim işi için, teknik veya sektöre özgü konularla, işlemlerle veya olaylarla ilgili danışmanlık sunanlar ve (iii) Denetim işi için, denetimin kalitesine yönelik gözden geçirmeyi yapanlar da dâhil denetimin kalite kontrolünü sağlayan kişiler,

- (c) Denetim ağına dâhil bir şirket bünyesinde yer alan ve denetim işinin sonucunu doğrudan etkileyebilen diğer tüm kişilerdir.

*Kısım 4A'da "denetim ekibi" terimi "sınırlı denetim ekibi" için de aynı şekilde uygulanır.*

Denetim işi

Denetçinin; finansal tabloların, 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. Denetim işi, mevzuat tarafından zorunlu kılınan denetimi, yasal denetimi içerir.

*Kısım 4A'da "denetim işi" terimi "sınırlı denetim işi" için de aynı şekilde uygulanır.*

Denetimin kalitesine yönelik gözden geçirme

Rapor tarihi veya öncesinde iş ekibinin vardığı önemli yargıların ve raporu oluştururken ulaştığı sonuçların tarafsız bir şekilde değerlendirilmesini sağlamak için tasarlanmış bir süreçtir.

Denetim müşterisi

Denetim şirketinin, denetim işini yürüttüğü işletmedir. Müşterinin borsada işlem gören bir işletme olması durumunda, denetim müşterisi tanımı her zaman söz konusu müşterinin ilişkili işletmelerini de içerir. Müşterinin borsada işlem gören bir işletme olmaması durumunda, denetim müşterisi tanımı söz konusu müşterinin, doğrudan veya dolaylı kontrolünün olduğu ilişkili işletmelerini içerir.

*Kısım 4A'da "denetim müşterisi" terimi "sınırlı denetim müşterisi" için de aynı şekilde uygulanır.*

Denetim raporu

*Kısım 4A'da "denetim raporu" terimi "sınırlı denetim raporu" için de aynı şekilde uygulanır.*

Denetim şirketi

- (a) Bağımsız denetim kuruluşu veya denetim üstlenen bağımsız denetçi,
- (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 işletmedir.

*400.4 ve 900.3 paragrafları, "denetim şirketi" kelimesinin sırasıyla bağımsız denetçiler ve denetim şirketlerinin, 4A ve 4B Kısımlarına uygunluk sağlamaları konusundaki sorumluluklarını ele almak için ne şekilde kullanıldığını açıklamaktadır.*

Denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tablolar

Tek bir işletme olması durumunda, söz konusu işletmenin finansal tablolarıdır. Konsolide finansal tablolarda ise, topluluk

finansal tabloları olarak da adlandırılan konsolide finansal tablolardır.

Dış uzman

Yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilmesinde denetçiye yardımcı olmak üzere ilgili alandaki çalışması denetçi tarafından kullanılan, muhasebe veya denetim dışındaki bir alanda uzmanlığa -bilgi, beceri ve tecrübeye- sahip kişi (denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil diğer şirketin geçici çalışanları da dâhil olmak üzere bir yöneticisi, ortağı veya çalışanları dışındaki) veya kuruluştur.

Doğrudan (bir) finansal çıkar

- (a) Kişinin veya işletmenin kontrolü altında bulunan (takdir yetkisi verilerek başkaları tarafından yönetilenler de dâhil) ve doğrudan sahip olduğu finansal çıkardır veya
- (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 çıkardır.

Dolaylı (bir) finansal çıkar

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 olmadığı finansal çıkardır.

Finansal çıkar

Bir işletmenin özkaynak 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.

Finansal tablolar

İlgili dipnotlar dâhil olmak üzere, tarihî 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. "finansal tablolar" terimi, geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca belirlenen tam set finansal tabloları ifade etmekle birlikte, tek bir finansal tabloyu da ifade edebilir.

Gerekli bilgiye sahip makul üçüncü taraf

*Gerekli bilgiye sahip makul üçüncü taraf testi, denetçi tarafından, aynı sonuçlara başka bir tarafça ulaşılmamasının muhtemel olup olmadığı hakkında yapılan bir değerlendirmedir. Bu tür bir değerlendirme, sonuçlara ulaşılan zamanda, denetçinin haberdar olduğu veya haberdar olmasının makul bir şekilde beklendiği tüm ilgili durum ve gerçekleri değerlendiren gerekli bilgiye sahip bir üçüncü tarafın bakış açısıyla yapılır. Gerekli bilgiye sahip makul*

Gerekli bilgiye sahip makul üçüncü taraf testi

*üçüncü tarafın denetçi olması gerekmez ancak denetçinin sonuçlarının uygunluğunu tarafsız bir biçimde anlamak ve değerlendirmek için ilgili bilgi ve deneyime sahip olması gerekir.*

*Bu terimler, A120.5 U4 paragrafında tanımlanmaktadır.*

Güvence ekibi

- (a) Güvence denetimi için oluşturulan iş ekibinin tüm üyeleri,
- (b) Aşağıdakiler dâhil olmak üzere, denetim şirketi bünyesinde güvence denetiminin sonucunu doğrudan etkileyebilecek diğer tüm kişiler:
  - (i) Güvence denetiminin yürütülmesiyle bağlantılı olarak, güvence denetiminden sorumlu denetçinin kazancına ilişkin öneride bulunanlar veya güvence denetiminden sorumlu denetçinin doğrudan yönetim ve/veya gözetiminde çalıştığı üst kademelerdeki kişiler,
  - (ii) Güvence denetimi için, teknik veya sektöre özgü konularla, işlemlerle veya olaylarla ilgili danışmanlık sunanlar ve
  - (iii) Güvence denetimi için, denetimin kalitesine yönelik gözden geçirmeyi yapanlar dâhil, denetimin kalite kontrolünü sağlayan kişilerdir.

Güvence denetimi

Denetçinin; sorumlu taraf dışındaki hedef kullanıcıların, güvence denetiminin konusunun kıstaslara göre değerlendirilmesi veya ölçümü sonucu elde edilen çıktıları olan güven düzeyini artırmak için tasarlanmış bir sonuç açıkladığı iştir.

Güvence müşterisi

- (a) Doğrudan raporlama şeklinde yapılan bir güvence denetiminde, güvence denetiminin konusundan sorumlu olan veya
- (b) Beyana dayalı bir güvence denetiminde, güvence denetiminin konusunu oluşturan bilgilerden sorumlu olan ve güvence denetiminin konusundan da sorumlu olabilen kişi veya kişilerdir.

İlişkili işletme

Müşteri ile aşağıdaki ilişkilerden herhangi birine sahip olan işletmedir:

- (a) Müşterinin söz konusu işletme için önemli olması durumunda, müşteri üzerinde doğrudan veya dolaylı kontrole sahip olan,
- (b) Müşteri üzerinde önemli etkiye sahip ve müşteri üzerindeki çıkarının önemli bir düzeyde olması dolayısıyla, müşteri üzerinde doğrudan finansal çıkarı bulunan,

- (c) Müşterinin doğrudan veya dolaylı bir kontrole sahip olduğu,
- (ç) Müşteri ve müşteriyle ilişkili (c) bendinde belirtilen işletme için önemli olan ve müşterinin veya müşteriyle ilişkili -(c) bendinde belirtilen- işletmenin, önemli bir etki yapmasını sağlayan doğrudan bir finansal çıkarımın bulunduğu işletme.
- (d) Müşteri ile ortak bir kontrol altında bulunan işletme (kardeş işletme); eğer kardeş işletme ve müşteri, bunları kontrol eden işletme açısından önemli ise.

İş ekibi

Güvence denetimini yürüten sorumlu denetçi ve diğer çalışanlar ile denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket tarafından görevlendirilen, işle ilgili güvence prosedürlerini uygulayan diğer kişilerdir. Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket tarafından şirket dışından görevlendirilen uzmanlar (dış uzman) bu ekibe dâhil değildir.

Bununla birlikte, denetçi BDS 610'da yer alan yükümlülüklerle uygunluk sağlarken, müşterinin iç denetim fonksiyonunda yer alan ve denetime doğrudan yardım sağlayan kişiler bu ekibe dâhil değildir.

İşin teklif edildiği sonraki denetçi

Gelecekteki bir müşteri (veya bazı durumlarda mevcut müşteri) için denetime atanmayı veya muhasebe, vergi, danışmanlık veya benzeri bir mesleki hizmeti sunmayı değerlendiren denetçidir.

Kabul edilebilir düzey

Gerekli bilgiye sahip makul üçüncü taraf testini kullanan bir denetçinin, temel ilkelere uyduğu sonucuna varmasının daha muhtemel olduğu düzeydir.

Kamu yararı ilgilendiren kuruluş (KAYİK)

- (a) Borsada işlem gören bir işletme ve
- (b) Aşağıdaki kapsama giren bir işletmedir:
  - (i) Mevzuat tarafından kamu yararı 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.

*400.8 paragrafında açıklandığı üzere, diğer işletmeler de kamu yararı ilgilendiren kuruluş olarak değerlendirilebilirler.*

Kavramsal çerçeve

*Bu terim, Bölüm 120'de tanımlanmaktadır.*

Kilit denetçi

Sorumlu denetçi, denetimin kalitesine yönelik gözden geçirmeden sorumlu olan kişi ve -varsa- denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tabloların denetimiyle ilgili önemli



hususlarda kilit kararlar alan veya muhakemelerde bulunan iş ekibindeki diğer ortaklar ve kilit yöneticilerdir. Örneğin, şartlara ve kişilerin denetimdeki rollerine bağlı olarak, “diğer ortaklar ve kilit yöneticiler” ifadesi önemli bağlı ortaklıklardan veya bölümlerden sorumlu olan ortakları ve kilit yöneticileri içerebilir.

Kilit yönetici

Yönetim organı üyeleri dâhil olmak üzere, şirketin faaliyetlerini plânlama, yönetme veya kontrol etme yetki ve sorumluluğuna doğrudan veya dolaylı olarak sahip olan kişilerdir.

Mesleki faaliyet

Muhasebe, denetim, vergi, yönetim danışmanlığı ve finansal yönetim de dâhil olmak üzere, bağımsız denetçi tarafından yürütülen ve muhasebe, denetim ve benzeri becerileri gerektiren bir faaliyettir.

Mesleki hizmetler

Müşteriler için yürütülen mesleki faaliyetlerdir.

Mevcut denetçi

Müşteri için hâlihazırda bir işi yürüten denetçidir.

Mevzuata aykırılıklar

*Mevzuata aykırılıklar (“aykırılıklar”); kasten ya da kasıt olmaksızın, aşağıdakiler tarafından gerçekleştirilen, yürürlükteki mevzuata aykırı olan ihmalî veya icrâî eylemlerden oluşur:*

(a) Müşterinin kendisi,

(b) Müşterinin üst yönetiminden sorumlu olanlar,

(c) Müşterinin yönetimi ya da

(ç) Müşteri için veya müşterinin yönetiminde çalışan diğer kişiler.

*Bu terim, 360.5 U1 paragrafında tanımlanmaktadır.*

Özellikli denetim işi

*Bu terim, Bölüm 800’ün amaçları açısından 800.2 paragrafında tanımlanmaktadır.*

Özellikli güvence işi

*Bu terim, Bölüm 990’ın amaçları açısından 990.2 paragrafında tanımlanmaktadır.*

Ofis

Coğrafi olarak veya uygulama alanına göre örgütlenmiş ayrı bir alt gruptur.

Önceki denetçi

Mevcut denetçinin olmadığı bir durumda, müşteri için denetime en son atanmış veya muhasebe, vergi, danışmanlık veya benzeri bir mesleki hizmeti sunmuş denetçidir.

Önemli zarar

*Bu terim, 360.5 U3 paragrafında tanımlanmaktadır.*

Önlemler	<i>Önlemler, temel ilkelere uyumu engelleyen tehditleri etkin bir şekilde kabul edilebilir bir düzeye indirmek için denetçi tarafından -tek başına veya birlikte- atılan adımlardır. Bu terim, 120.10 U2 paragrafında tanımlanmaktadır.</i>
Özel amaçlı finansal tablolar	Belirli kullanıcıların finansal bilgi ihtiyaçlarını karşılamak için tasarlanmış olan bir finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanmış olan finansal tablolardır.
Reklam	Mesleki iş almak amacıyla, denetçiler tarafından sunulan hizmetlere veya denetçinin becerilerine ilişkin bilgilerin kamuoyuna iletilmesidir.
Ara verme süresi	<i>Bu terim, A540.11–A540.19 paragraflarının amaçları açısından A540.5 paragrafında tanımlanmaktadır.</i>
Sınırlı denetim ekibi	Sınırlı denetim işi için oluşturulan iş ekibinin tüm üyeleri ve <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) Aşağıdakiler dâhil olmak üzere, denetim şirketi bünyesinde sınırlı denetim işinin sonucunu doğrudan etkileyebilecek diğer tüm kişiler:             <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) Sınırlı denetim işinin yürütülmesiyle bağlantılı olarak, sorumlu denetçinin kazancına ilişkin öneride bulunanlar veya sorumlu denetçinin doğrudan yönetim ve/veya gözetiminde çalıştığı üst kademelerdeki kişiler (sırasıyla denetim şirketindeki ilgili sorumlu denetçinin üzerindeki tüm üst kademelerdekiler dâhil),</li> <li>(ii) Sınırlı denetim işi için, teknik veya sektöre özgü konularla, işlemlerle veya olaylarla ilgili danışmanlık sunanlar ve</li> <li>(iii) Sınırlı denetim işi için, denetimin kalitesine yönelik gözden geçirmeyi yapanlar dâhil, denetimin kalite kontrolünü sağlayan kişiler,</li> </ul> </li> <li>(b) Denetim ağına dâhil şirket bünyesinde yer alan ve sınırlı denetim işinin sonucunu doğrudan etkileyebilen diğer tüm kişilerdir.</li> </ul>
Sınırlı denetim işi	Denetçinin; finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanmadığı kanaatine varmasına sebep olan herhangi bir hususun dikkatini çekip çekmediğine ilişkin sonuç bildirdiği, -sınırlı denetim sırasında uygulanan prosedürlerin, Bağımsız Denetim Standartlarına uygun olarak yürütülen denetimde uygulanan prosedürlerden çok daha az olduğu-, Sınırlı Bağımsız Denetim Standartlarına (SBDS'lere) uygun olarak yapılan güvence denetimidir.
Sınırlı denetim müşterisi	Denetim şirketinin, sınırlı denetim işini yürüttüğü işletmedir.

Sorumlu denetçi	Güvence denetiminden, güvence denetiminin yürütülmesinden ve denetim şirketi adına düzenlenen rapordan sorumlu olan ve Kurumdan uygun yetki almış denetim şirketi yöneticisi veya şirketteki başka bir denetçidir.										
Şarta bağlı ücret	Bir işlem çıktısıyla veya denetim şirketi 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.										
Tarihî finansal bilgi	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.										
Tehditler	<p><i>Bu terim 120.6 U3 paragrafında tanımlanmaktadır ve aşağıda yer alan çeşitleri içerir:</i></p> <table border="0" style="margin-left: 40px;"> <tr> <td><i>Kişisel çıkar</i></td> <td><i>120.6 A3(a)</i></td> </tr> <tr> <td><i>Kendi kendini denetleme</i></td> <td><i>120.6 A3(b)</i></td> </tr> <tr> <td><i>Taraf tutma</i></td> <td><i>120.6 A3(c)</i></td> </tr> <tr> <td><i>Yakınlık</i></td> <td><i>120.6 A3(ç)</i></td> </tr> <tr> <td><i>Yıldırma</i></td> <td><i>120.6 A3(d)</i></td> </tr> </table>	<i>Kişisel çıkar</i>	<i>120.6 A3(a)</i>	<i>Kendi kendini denetleme</i>	<i>120.6 A3(b)</i>	<i>Taraf tutma</i>	<i>120.6 A3(c)</i>	<i>Yakınlık</i>	<i>120.6 A3(ç)</i>	<i>Yıldırma</i>	<i>120.6 A3(d)</i>
<i>Kişisel çıkar</i>	<i>120.6 A3(a)</i>										
<i>Kendi kendini denetleme</i>	<i>120.6 A3(b)</i>										
<i>Taraf tutma</i>	<i>120.6 A3(c)</i>										
<i>Yakınlık</i>	<i>120.6 A3(ç)</i>										
<i>Yıldırma</i>	<i>120.6 A3(d)</i>										
Temel ilkeler	<p><i>Bu terim, 110.1 U1 paragrafında tanımlanmaktadır. Her bir temel ilke, sırasıyla aşağıdaki paragraflarda tanımlanmaktadır:</i></p> <table border="0" style="margin-left: 40px;"> <tr> <td><i>Dürüstlük</i></td> <td><i>A111.1</i></td> </tr> <tr> <td><i>Tarafsızlık</i></td> <td><i>A112.1</i></td> </tr> <tr> <td><i>Mesleki yeterlik ve özen</i></td> <td><i>A113.1</i></td> </tr> <tr> <td><i>Sır saklama (gizlilik)</i></td> <td><i>A114.1</i></td> </tr> <tr> <td><i>Mesleğe uygun davranış</i></td> <td><i>A115.1</i></td> </tr> </table>	<i>Dürüstlük</i>	<i>A111.1</i>	<i>Tarafsızlık</i>	<i>A112.1</i>	<i>Mesleki yeterlik ve özen</i>	<i>A113.1</i>	<i>Sır saklama (gizlilik)</i>	<i>A114.1</i>	<i>Mesleğe uygun davranış</i>	<i>A115.1</i>
<i>Dürüstlük</i>	<i>A111.1</i>										
<i>Tarafsızlık</i>	<i>A112.1</i>										
<i>Mesleki yeterlik ve özen</i>	<i>A113.1</i>										
<i>Sır saklama (gizlilik)</i>	<i>A114.1</i>										
<i>Mesleğe uygun davranış</i>	<i>A115.1</i>										
Teşvik	<p>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.</p> <p><i>Teşvikler, denetçiler 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:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• <i>Hediyeler.</i></li> </ul>										

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

Uygun gözden geçiren kişi

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

*Bu terim 300.8 U4 paragrafında tanımlanmaktadır.*

Üst yönetimden sorumlu olanlar

İşletmenin stratejik yönetimi ve hesap verebilirliğine ilişkin yükümlülüklerin gözetiminden sorumlu kişi, kişiler veya yapılarıdır (örneğin, şirketin yönetim kurulu üyeleri). Bu sorumluluk finansal raporlama sürecinin gözetimini de içerir. Bazı ülkelerde, işletmelerde üst yönetimden sorumlu olanlar arasında icrâî görevi olan yöneticiler (bir özel veya kamu sektörü işletmesinin yönetim kurulunda olup icrâî görevi de bulunan üyeler veya işletmenin sahibi olan yöneticiler gibi) yer alabilir.

Yönetici veya yetkili

İşletmenin üst yönetimden sorumlu olanları veya bu sorumluluğa eş değer bir yetkiyle hareket eden kişilerdir.

# KISALTMALARA VE ETİK KURALLARDA ATIFTA BULUNULAN STANDARTLARA İLİŞKİN LİSTELER

## KISALTMALAR LİSTESİ

Kısaltma	Açıklama
Güvence Çerçevesi	Güvence Denetimlerine İlişkin Çerçeve
COSO	Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi
CoCo	Kanada Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü Kontrol Kriterleri
Kurum	Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
BDS	Bağımsız Denetim Standardı
GDS	Güvence Denetimi Standardı
KKS	Kalite Kontrol Standardı
SBDS	Sınırlı Bağımsız Denetim Standardı

## ETİK KURALLARDA ATIFTA BULUNULAN STANDARTLAR LİSTESİ

Standart	Tam Adı
BDS 320	Bağımsız Denetimin Planlanmasında ve Yürütülmesinde Önemlilik
BDS 610	İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması
GDS 3000	Tarihî Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri
KKS 1	Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler İçin Kalite Kontrol
SBDS 2400	Tarihî Finansal Tabloların Sınırlı Bağımsız Denetimi

## YÜRÜRLÜK TARİHİ

Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar (Bağımsızlık Standartları Dâhil), yayımı tarihinde yürürlüğe girer.