

**SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN MESLEKİ  
FAALİYETLERİNDE UYACAKLARI ETİK İLKELER HAKKINDA YÖNETMELİK <sup>(1)</sup>**

(19.10.2007 / 26675 – R.G.)

**BİRİNCİ BÖLÜM**

**Amaç, Kapsam, Dayanak ve Tanımlar**

**Amaç**

**MADDE 1 –** (1) Bu Yönetmeliğin amacı; tüm üyeleri en üst derecede meslekî bilgiye sahip, sosyal sorumluluk bilinci olan, etik değerlere bağlı, rekabet anlayışı daha kaliteli hizmet sunumu biçiminde oluşmuş, güvenilir ve saygın bir meslek mensupları kitlesi oluşturmak hedefine ulaşmak için muhasebe meslek mensuplarının meslekî ilişkilerinde uymaları gereken asgari etik ilkeleri belirlemektir.

**Kapsam**

**MADDE 2 –** (1) 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı (...) <sup>(1)</sup> Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanununa göre bir meslek unvanına sahip olan, bağımsız veya bağımlı olarak çalışan tüm meslek mensupları ile bunların oluşturduğu şirketlerin faaliyetleri bu Yönetmelik kapsamındadır. Kapsama dâhil meslek mensupları ile bunların oluşturduğu şirketlerin faaliyetlerinde uyacakları etik ilkeler bu Yönetmeliğin (...) <sup>(2)</sup> Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler ve Yeminli Malî Müşavirlerin Meslekî Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler" başlıklı ekinde yer almaktadır.

*(1) 25.12.2012 tarih ve 28508 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan yönetmeliğin 2 nci maddesiyle "Serbest Muhasebecilik" ibaresi yürürlükten kaldırılmıştır.*

*(2) 25.12.2012 tarih ve 28508 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan yönetmeliğin 2 nci maddesiyle "Serbest Muhasebeciler" ibaresi yürürlükten kaldırılmıştır.*

**Dayanak**

**MADDE 3 –** (1) Bu Yönetmelik, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı (...) <sup>(1)</sup> Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanununun 50 nci maddesi hükmüne dayanılarak hazırlanmıştır.

*(1) 25.12.2012 tarih ve 28508 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan yönetmeliğin 3 üncü maddesiyle "Serbest Muhasebecilik" ibaresi yürürlükten kaldırılmıştır.*

**Tanımlar**

**MADDE 4 –** (1) Bu Yönetmelikte geçen;

- a) Bağımlı Çalışan Meslek Mensubu: Bir iş sahibine ücret karşılığı hizmet veren meslek mensubunu,
- b) Bağımsız Çalışan Meslek Mensubu: Çalışanlar listesine kayıtlı meslek mensubu ile bunların kurdukları ortaklık bürolarını ve şirketleri,
- c) Denetim Müşterisi: Finansal tabloları denetlenen müşteriyi,
- ç) Denetim Sözleşmesi: Bağımsız çalışan meslek mensubunun finansal tabloların, finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı ile ilgili görüş bildirdiği güvence sağlama amaçlı sözleşmeyi,
- d) Finansal Çıkar: Bir işletmenin alacaklılık veya ortaklık hakkı temsil eden menkul kıymetleri ile ilgili bir çıkar ve böyle bir çıkarı elde etme hak ve yükümlülüğünü,
- e) Firma: Meslek mensupları veya bunların kurduğu şirketleri,
- f) Güvence Sağlama Sözleşmesi: Bağımsız çalışan meslek mensubunun, denetim ve diğer konularda güvence sağlamak isteyen müşterisinin sorumluluğunda olan bir konu hakkında, belirlenmiş uygun bir kritere göre değerlendirme yapması ve hedef kullanıcılara güvence sunması amacıyla düzenlenen sözleşmeyi,
- g) Güvence Sağlama Sözleşmesi Ekibi:
  - 1) Denetim ve diğer konularda güvence sağlama amaçlı sözleşmelerde, sözleşme ekibinin tüm üyelerini,
  - 2) Güvence sağlama sözleşmesinin sonucunu doğrudan etkileyebilecek firma içindeki diğer kişileri,
- h) Güvence Sağlama Sözleşmesi Müşterisi (Sorumlu taraf): Sözleşmeye konu olan olaydan sorumlu olan kişi ya da kişiler veya temsilcileri,
- ı) Kanun: 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı (...) <sup>(1)</sup> Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanununu,
- i) Meslek Mensubu: Bağımlı veya bağımsız olarak çalışan (...) <sup>(2)</sup> Serbest Muhasebeci Malî Müşavir ve Yeminli Malî Müşaviri,

**SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN MESLEKİ  
FAALİYETLERİNDE UYACAKLARI ETİK İLKELER HAKKINDA YÖNETMELİK <sup>(1)</sup>**

(19.10.2007 / 26675 – R.G.)

- j) Meslekî Hizmet: Muhasebe, denetim, vergi, yönetim danışmanlığı, finansal yönetim hizmetleri gibi muhasebe mesleği ile ilgili yetenek gerektiren hizmetleri,
- k) Mevcut Meslek Mensubu: Bir müşterinin denetim işini veya muhasebe, vergi, danışmanlık ya da benzeri meslekî hizmetlerini yürütmekte olan bağımsız meslek mensubunu,
- l) Sözleşme Ekibi: Bir sözleşme ile ilgili görev alan tüm firma personelinin (sözleşme ile ilgili olarak bağlantı kurulan tüm uzmanlar da bu ekibe dâhildir),
- m) Sözleşme Ortağı: Firma içinde belli bir sözleşme ve hazırlanan rapor ile ilgili olarak sorumlu olan ortak ya da kişileri,
- n) Şarta Bağlı Ücret: Sunulan bir hizmetin veya bir işlemin sonucuna göre sonradan hesaplanan ücreti, ifade eder.

*(1) 25.12.2012 tarih ve 28508 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan yönetmeliğin 4 üncü maddesiyle “Serbest Muhasebecilik” ibaresi yürürlükten kaldırılmıştır.*

*(2) 25.12.2012 tarih ve 28508 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan yönetmeliğin 4 üncü maddesiyle “Serbest Muhasebeci” ibaresi yürürlükten kaldırılmıştır.*

**İKİNCİ BÖLÜM  
Etik Kurulu Son Hükümler <sup>(\*\*)</sup>**

**Etik Kurulunun teşekkülü teşekkülü <sup>(1)</sup>**

**MADDE 5 –** (1) Etik Kurulu, <sup>(2)</sup> meslek mensupları arasından Türkiye Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler ve Yeminli Malî Müşavirler Odaları Birliği Yönetim Kurulu tarafından atanacak biri Başkan, biri Başkan Yardımcısı (08.04.2018 tarih ve 30385 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan yönetmeliğin 2 nci maddesiyle eklenen ibare.) ve biri Sekreter olmak üzere en az yedi en fazla 11 üyeden oluşur. Üyelerin görev süresi TÜRMOB Yönetim Kurulunun görev süresi ile sınırlı olmak üzere üç yıldır. <sup>(3)</sup> Herhangi bir nedenle üyeliğin boşalması halinde aynı usulle yeni üye ataması yapılır. Yeni atanan üye kalan süreyi tamamlamak üzere göreve başlar.

*(1) 8.04.2018 tarih ve 30385 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan yönetmeliğin 2 nci maddesiyle “Etik Komitesinin teşekkülü” şeklindeki madde başlığı metne işlendiği şekilde değiştirilmiştir.*

*(2) 8.04.2018 tarih ve 30385 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan yönetmeliğin 2 nci maddesiyle “Komitesi” ibaresi metne işlendiği şekilde değiştirilmiştir.*

*(3) 8.04.2018 tarih ve 30385 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan yönetmeliğin 2 nci maddesiyle “iki yıldır.” ibaresi metne işlendiği şekilde değiştirilmiştir.*

**Etik Kurulunun toplantısı <sup>(1)</sup>**

**MADDE 6 –** (1) Etik Kurulu <sup>(2)</sup> düzenli olarak ayda en az bir <sup>(3)</sup> kez toplanır. Kurul <sup>(4)</sup> başkanı veya Türkiye Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler ve Yeminli Malî Müşavirler Odaları Birliği Yönetim Kurulu gerekli gördüğü takdirde Etik Kurulunu <sup>(5)</sup> toplantıyla çağırabilir.

*(1) 8.04.2018 tarih ve 30385 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan yönetmeliğin 3 üncü maddesiyle “Etik Komitesinin toplantısı” şeklindeki madde başlığı metne işlendiği şekilde değiştirilmiştir.*

*(2) 8.04.2018 tarih ve 30385 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan yönetmeliğin 3 üncü maddesiyle “Komitesi” ibaresi metne işlendiği şekilde değiştirilmiştir.*

*(3) 8.04.2018 tarih ve 30385 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan yönetmeliğin 3 üncü maddesiyle “yılda altı” ibaresi metne işlendiği şekilde değiştirilmiştir.*

*(4) 8.04.2018 tarih ve 30385 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan yönetmeliğin 3 üncü maddesiyle “komite” ibaresi metne işlendiği şekilde değiştirilmiştir.*

*(5) 8.04.2018 tarih ve 30385 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan yönetmeliğin 3 üncü maddesiyle “komitesini” ibaresi metne işlendiği şekilde değiştirilmiştir.*

**Etik Kurulunun görev ve yetkileri**

**MADDE 7 –** (08.04.2018 tarih ve 30385 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan yönetmeliğin 4 üncü maddesiyle başlığıyla birlikte değişen madde.) (1) Etik Kurulunun görev ve yetkileri şunlardır:

**SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN MESLEKİ  
FAALİYETLERİNDE UYACAKLARI ETİK İLKELER HAKKINDA YÖNETMELİK <sup>(1)</sup>**

(19.10.2007 / 26675 – R.G.)

- a) Etik ilke ve uygulamalarına ilişkin tebliğ, sirküler ve benzerlerinin taslaklarını hazırlamak, bu konularda Yönetim Kuruluna sunulmak üzere çalışmalar yapmak,
- b) Mesleki etiğin geliştirilmesi ve yaygınlaştırılması için eğitim programları hazırlamak, projeler üretmek, çalışmalar yapmak; bu konularda bilimsel toplantı, kongre, sempozyum ve panel gibi etkinliklerin düzenlenmesi için Yönetim Kuruluna önerilerde bulunmak,
- c) Meslekte etik kültürünü yerleştirmek üzere çalışmalar yapmak veya yaptırmak ve bu konularda yapılacak çalışmalara destek olmak,
- ç) Meslek mensuplarının uymaları gereken etik davranış ilkelerinin ihlal edildiği iddiasıyla odalardan yapılacak başvurular üzerine gerekli inceleme ve araştırmaları yaparak sonuçlarını Birlik Yönetim Kurulu aracılığıyla ilgili odalara bildirmek.

**Uluslararası Etik Standartlarında yapılan değişiklikler**

**EK MADDE 1 –** (25.12.2012 tarih ve 28508 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Yönetmeliğin 5 inci maddesiyle eklenmiştir.) Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından Uluslararası Etik Standartlarında yapılan değişiklikler TÜRMOB tarafından meslek mensuplarına duyurulur.

**Serbest Muhasebeciler**

**GEÇİCİ MADDE 1 –** (25.12.2012 tarih ve 28508 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Yönetmeliğin 6 ncı maddesiyle eklenmiştir.) Mevcut Serbest Muhasebeciler, bu Yönetmelik ve ekinde yer alan etik ilkeler hükümlerine tabidir.

**Yürürlük**

**MADDE 8 –** (1) Bu Yönetmelik yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

**Yürütme**

**MADDE 9 –** (1) Bu Yönetmelik hükümlerini Türkiye Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler Odaları ve Yeminli Malî Müşavirler Odaları Birliği Yönetim Kurulu yürütür.

<sup>(1)</sup> 25.12.2012 tarih ve 28508 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Yönetmeliğin 1 inci maddesiyle bu Yönetmeliğin adında yer alan "SERBEST MUHASEBECİLER" ibaresi yürürlükten kaldırılmıştır.

<sup>(2)</sup> 8.04.2018 tarih ve 30385 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Yönetmeliğin 1 inci maddesiyle "Etik Komitesi ve Son Hükümler" olan ikinci bölümün başlığı metne işlendiği şekilde değiştirilmiştir.

**SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN MESLEKİ  
FAALİYETLERİNDE UYACAKLARI ETİK İLKELER HAKKINDA YÖNETMELİK <sup>(\*)</sup>**

(19.10.2007 / 26675 – R.G.)

Ek-1

**SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN MESLEKİ  
FAALİYETLERİNDE UYACAKLARI ETİK İLKELER <sup>(\*\*)</sup>**

**GİRİŞ**

(1) Meslek mensubunun belirleyici özelliklerinden biri kamu yararına uygun hareket etme sorumluluğudur. Bu sorumluluğun yerine getirilebilmesi için meslek mensubunun bu Yönetmelikle getirilen etik ilkelerine uyması gerekmektedir.

(2) Etik ilkeler üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölüm tüm meslek mensuplarının uyması gereken temel etik ilkelerini ve bu ilkelerin uygulanması için gereken kavramsal çerçeveyi sunmaktadır. Kavramsal çerçeve; meslek mensuplarının temel ilkelere uyum ile ilgili tehditleri belirlemeleri, bu tehditleri ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek için koruyucu önlemleri almaları için gerekli bir rehberdir.

(3) İkinci ve üçüncü bölümler kavramsal çerçevenin belirli özel durumlarda nasıl uygulanacağını ortaya koymaktadır. İkinci bölüm bağımsız çalışan meslek mensupları, üçüncü bölüm ise bağımlı çalışanlar için geçerli ilke ve durumları içermektedir.

**BİRİNCİ KISIM**

**Tüm Meslek Mensuplarının Uyacakları Temel Etik İlkeleri**

**BİRİNCİ BÖLÜM**

**İlkelerin Genel Uygulanış Biçimi**

**Temel etik ilkeleri**

**MADDE 1 –** (1) Tüm meslek mensuplarının uyması gereken zorunlu temel etik ilkeleri aşağıda sunulmuştur.

- a) Dürüstlük: Meslek mensuplarının tüm meslekî ve iş ilişkilerinde doğru sözlü ve dürüst davranmalarıdır.
- b) Tarafsızlık: Yanlı veya önyargılı davranarak; üçüncü kişilerin haksız ve uygunsuz biçimde yaptıkları baskıların meslek mensuplarının meslekî kararlarını etkilememesi veya engellememesidir.
- c) Meslekî Yeterlilik ve Özen: Meslek mensubunun meslekî faaliyetlerini yerine getirirken teknik ve meslekî standartlara uygun olarak, özen ve gayret içinde davranmasıdır.
- ç) Gizlilik: Meslek mensubunun meslekî ilişkileri sonucunda elde ettiği bilgileri açıklamasını gerektirecek bir hak veya görevi olmadıkça üçüncü kişi veya gruplara açıklamaması ve bu bilgilerin meslek mensubunun veya üçüncü kişilerin çıkarları için kullanılmamasıdır.
- d) Meslekî Davranış: Meslek mensubunun mevcut yasa ve yönetmeliklere uymasını ve mesleğin itibarını zedeleyecek her türlü davranıştan kaçınmasını ifade etmektedir.

**Kavramsal çerçeve**

**MADDE 2 –** (1) Meslek mensuplarının içinde bulunduğu koşullar temel etik ilkelerine uymakla ilgili birtakım tehditlerin ortaya çıkmasına neden olabilir. Bu tür davranış, durum veya ilişki tehdit olarak adlandırılır. Tehdit oluşturacak bütün durumları tanımlamak ve tehdidi hafifletecek uygun davranışı belirleyebilmek mümkün değildir. Ayrıca, iş ilişkilerinin yapısının sürekli olarak değişmesi sonucu yeni tehditler ortaya çıkabilir. Bu nedenle meslek mensubunun temel etik ilkelere uymaya yönelik tehditleri belirlemesi ve değerlendirmesini gerektiren bir kavramsal çerçevenin hazırlanması kamu yararına olacaktır. Bu düzenleme, etik ilkelere uymaya yönelik tehditlerin belirlenmesi, değerlendirilmesi ve yanıtlanmasında meslek mensubuna yardımcı olacak bir çerçeve sunmaktadır. Saptanan tehditlerin önemsiz olmadığı durumlarda, meslek mensubu bunları ortadan kaldıracak veya kabul edilebilir bir düzeye indirecek önlemleri uygulamalıdır.

(2) Herhangi bir tehdit söz konusu olduğunda meslek mensubu, bu tehdidi ortadan kaldıracak koşul veya ilişkileri biliyor veya bilmesi bekleniyorsa, tehdidi ortadan kaldırma yükümlülüğü vardır.

(3) Meslek mensubu bir tehdidin önemini değerlendirirken hem niteliksel hem de niceliksel faktörleri dikkate almalıdır. Bağımsız çalışan meslek mensubu uygun önlemleri alamıyorsa, belirli bir hizmetin ifasını azaltmalı veya sona erdirmeli, bağımlı çalışan meslek mensubu işveren işletmedeki görevinden istifa etmelidir.

**SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN MESLEKİ  
FAALİYETLERİNDE UYACAKLARI ETİK İLKELER HAKKINDA YÖNETMELİK <sup>(1)</sup>**

(19.10.2007 / 26675 – R.G.)

(4) Meslek mensubu bu etik ilkelerden birisini istemeyerek ihlal edebilir. Bu tür bir ihlal tespit edildiğinde kısa sürede düzeltilmeli ve gerekli önlemler alınmalıdır.

(5) Etik ilkelerin ikinci ve üçüncü bölümlerinde kavramsal çerçevenin uygulama biçimini açıklayıcı örnekler yer almaktadır. Bu örnekler temel etik ilkelerine uyma konusunda tehdit yaratabilecek tüm şartların tam listesi değildir. Kavramsal çerçeveyi her bir meslek mensubunun karşılaştığı özel durumlara uygulanması gerekir.

**Tehditler**

**MADDE 3 –** (1) Temel etik ilkelerine yönelik çok sayıda tehdit oluşabilir. Bu tehditlerin çoğu aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir.

a) Kişisel Çıkar Tehditleri: Meslek mensubunun kendisinin veya yakın ailesinden bir üyenin finansal veya diğer çıkarları sonucu ortaya çıkabilecek tehditlerdir.

b) Yeniden Değerlendirme Tehditleri: Daha önceden alınmış bir kararın o karardan sorumlu meslek mensubu tarafından yeniden değerlendirilmesi nedeniyle oluşan tehditlerdir.

c) Taraf Tutma Tehditleri: Meslek mensubunun bir durum ya da fikri, tarafsızlığını tehlikeye düşürecek bir noktaya taşınması sonucu oluşan tehditlerdir.

ç) Yakınlık Tehditleri: Üçüncü kişilerle kurulan yakın ilişkiler sonucu, meslek mensubunun bu kişilerin çıkarlarına uygun olacak şekilde davranması sonucu ortaya çıkabilecek tehditlerdir.

d) Yıldırma Amaçlı Tehditler: Meslek mensubunun gerçek veya hissedilen tehditler nedeniyle tarafsız davranmaktan kaçınmaya zorlanması (yıldırılması) sonucu ortaya çıkabilecek tehditlerdir.

**Tehditlere karşı önlemler**

**MADDE 4 –** (1) Tehditleri ortadan kaldıran veya kabul edilebilir bir düzeye indiren önlemler iki büyük gruba ayrılmaktadır.

a) Mevzuat ile oluşturulabilecek önlemler: Bu önlemlere verilebilecek örnekler aşağıda belirtilmiştir:

1) Mesleğe giriş için gerekli eğitim, meslekî eğitim (staj) ve tecrübe gereksinimleri,

2) Sürekli meslekî gelişim gereksinimleri,

3) Kurumsal yönetim gereksinimleri,

4) Meslekî standartlar,

5) Meslekî veya düzenleyici izleme ve disiplin prosedürleri,

6) Meslek mensubu tarafından üretilen rapor, sonuç, iletişim ve bilgilerin yasal yetkili üçüncü bir kurum tarafından dış kontrolden geçirilmesi.

b) İş çevresinden sağlanacak önlemler.

**Etik Çatışmanın Çözülmesi**

**MADDE 5 –** (1) Meslek mensupları, temel etik ilkelerinin uygulanması sırasında ortaya çıkabilecek uyumsuzlıklardan kaynaklanan çatışmaları bu düzenlemede yer alan temel etik ilkeleri esas alarak çözüme kavuşturmalıdır. Bu etik çatışmaların çözülmesi için oluşturulan formel ya da enformel çözüm sürecinde, meslek mensubunun ilgili verileri, çatışma konusu ile ilgili etik sorunları ve etik ilkeleri, yerleşik iç süreçleri ve alternatif hareket biçimlerini dikkate alarak temel etik ilkelerle uygun hareket biçimini belirlemesi gerekecektir. Eğer sorun hala çözülmez ise, meslek mensubu firma içindeki veya işveren işletmedeki diğer uygun kişilerden yardım isteyebilir. Herhangi bir konu işletme ile veya işletme içinde bir etik çatışma içeriyorsa, meslek mensubu Yönetim Kurulu veya Denetim Komitesi gibi işletmenin yönetiminden sorumlu organlarla görüşmeler yapmalıdır. Bir etik çatışma sorunu çözülmez ise, meslek mensubu bağlı olduğu meslek odasından meslekî öneriler alabilir. İlgili tüm seçenekleri değerlendirdikten sonra, etik çatışma hala çözülmemiyorsa, meslek mensubu çatışmayı yaratan konu ile ilgisini sürdürmeyi reddedebilir. Meslek mensubu, şartlar çerçevesinde, sözleşme ekibinden ya da belirli bir görevden çekilmeye karar verebilir veya sözleşmeyle, firmasıyla veya işverenle ilişkisini tümüyle kesebilir.

**İKİNCİ BÖLÜM**

**Dürüstlük**

**MADDE 6 –** (1) Dürüstlük ilkesi, tüm meslek mensuplarına meslekî ilişkilerinde doğru ve güvenilir olma yükümlülüğü getirmektedir. Dürüstlük ilkesi ayrıca adil davranmayı ve açık sözlülüğü ifade etmektedir.

**SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN MESLEKİ  
FAALİYETLERİNDE UYACAKLARI ETİK İLKELER HAKKINDA YÖNETMELİK <sup>(1)</sup>**

(19.10.2007 / 26675 – R.G.)

**MADDE 7 –** (1) Meslek mensubu, herhangi bir bilginin önemli bir hata ya da yanıltıcı biçimde hazırlanmış veya gizlenmiş ifadeler içerdiğini düşünüyorsa, bu tür bilgiyi veya bu bilgiyle hazırlanmış bir rapor, haber veya sonucu dikkate almamalıdır.

**ÜÇÜNCÜ BÖLÜM  
Tarafsızlık**

**MADDE 8 –** (1) Tarafsızlık ilkesi, tüm meslek mensuplarına, yanlı olma, çıkar çatışması veya üçüncü kişilerin uygunsuz biçimdeki baskı ve etkileri nedeniyle meslekî kararlarından ödün vermeme sorumluluğunu yüklemektedir.

**MADDE 9 –** (1) Meslek mensupları tarafsızlıklarını olumsuz yönde etkileyebilecek durumlara maruz kalabilir. Bu tür durum ve baskıları tanımlamak veya öngörmek her zaman olası değildir. Dolayısıyla, meslek mensuplarının tarafsızlıklarını etkileyebilecek ortam ve ilişkilerden kaçınmaları gereklidir.

**DÖRDÜNCÜ BÖLÜM  
Meslekî Yeterlilik ve Özen**

**MADDE 10 –** (1) Meslekî yeterlilik ve özen ilkesi, meslek mensubuna müşteriler veya işverenlere etkin bir hizmet sunmak için gerekli meslekî bilgi ve beceri düzeyine sahip olmak ve hizmet sunarken teknik ve meslekî standartlara uygun olarak özenli davranmak sorumluluğunu getirmektedir.

**MADDE 11 –** (1) Meslekî yeterlilik iki aşamada ele alınabilir:

a) Meslekî yeterliliğin elde edilmesi: Meslekî yeterliliğin elde edilmesi, Kanun'da belirtilen mesleğe giriş şartlarının sağlanmasını gerektirmektedir.

b) Meslekî yeterliliğin korunması: meslekî konuların, meslek hayatıyla ilgili ulusal ve uluslararası gelişmelerin sürekli olarak izlenmesini ve anlaşılmasını gerekli kılar. Bu bağlamda, meslek içi eğitim programları meslek mensubunun, meslekî çevrede etkin olarak faaliyette bulunmasına elverişli olanakları sağlar.

(2) Meslekî özen, meslekî hizmetlerin yerine getirilmesinde dikkatli, derinlemesine ve zaman esasına göre hareket edilmesini öngörür.

(3) Meslek mensubu, kendi otoritesi altında çalışanların da uygun meslekî eğitim almalarını ve gözetim altında tutulmalarını sağlamalıdır.

**BEŞİNCİ BÖLÜM  
Gizlilik**

**MADDE 12 –** (1) Gizlilik ilkesi, meslek mensubuna müşterisi ya da işveren ile ilgili edindiği bilgilerin gizliliğini koruma sorumluluğu yüklemektedir. Bu ilke uyarınca meslek mensubunun;

a) Yasal veya meslekî bir açıklama zorunluluğu ya da yetkisi olmadıkça veya yetkili makam bilgiyi açıklama yetkisi vermedikçe meslekî ilişkisi sonucu elde edilmiş bilgiyi müşteri veya işveren dışındaki kişilere açıklamaması,

b) Meslekî ilişkisi sonucu elde edilen gizli bilgiyi kişisel çıkar uğruna ya da üçüncü kişilerin yararına kullanmaması ya da kullanıcıyı izlenimi bırakmaması gerekmektedir.

**MADDE 13 –** (1) Meslek mensubunun gizlilik sorumluluğu müşteri ya da işveren ile ilişkisi sona erdiği zaman bile devam eder.

(2) Meslek mensubu, kendi kontrolü altında çalışan elemanların ve danışmanlık veya tavsiye hizmeti aldığı diğer meslek mensuplarının veya üçüncü kişilerin gizlilik ilkesinin gereklerine saygı göstermelerini sağlamakla yükümlüdür.

**MADDE 14 –** (1) Meslek mensubunun aşağıda belirtilen koşulların varlığı durumunda, sahip olduğu gizli bilgileri açıklaması gerekli veya uygun olabilir:

a) Kanun veya müşteri ya da işveren izni ile yapılan açıklama,

**SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN MESLEKİ  
FAALİYETLERİNDE UYACAKLARI ETİK İLKELER HAKKINDA YÖNETMELİK <sup>(1)</sup>**

(19.10.2007 / 26675 – R.G.)

b) Kanun gereği açıklama istenilmesi. Kanun gereği yapılacak açıklamalar verilebilecek örnekler şunlar olabilir:

- 1) Yasal süreç esnasında belge veya diğer kanıtları sağlamak amacıyla açıklama yapmak,
- 2) Kanuna aykırı bir durumu ortaya çıkarmak için ilgili kamu otoritesine açıklama yapmak,
- c) Kanunun yasaklanmadığı hallerde, meslekî bir görev ya da hak dâhilinde açıklama yapmak.
  - 1) Bir meslek odasının veya meslek örgütünün kalite raporuna veri sağlamak.
  - 2) Bir meslek odasının, meslek örgütünün veya düzenleyici bir organın yürüttüğü araştırma veya soruşturmaya veri sağlamak.
  - 3) Yasal bir süreçte meslek mensubunun meslekî çıkarlarını korumak amacıyla açıklama yapması.
  - 4) Muhasebe ve/veya denetim standartlarını ve etik gerekliliklerini karşılamak amacıyla açıklama yapmak.

**MADDE 15 –** (1) Gizli bir bilgiyi açıklama kararı verecek bir meslek mensubunun aşağıdaki noktaları dikkate alması gereklidir:

- a) Bir bilginin müşterinin veya işverenin onayı dâhilinde açıklanması durumunda ilgili tüm tarafların (üçüncü kişi ve gruplar da dâhil olmak üzere) çıkarlarının zarar görüp görmeyeceği,
- b) Açıklanacak bilgilerin tamamının uygun ve doğrulanmış bilgiler olup olmadığı (koşullar gereği meslek mensubu tamamlanmamış veya doğrulanmamış bilgilere sahip ise açıklamanın kapsamı hakkında meslekî yargısını kullanmalıdır).
- c) Bilginin kime ve hangi yöntemle verileceği (meslek mensubunun, bilginin verileceği grubun ya da kişinin doğru grup veya kişi olduğu konusunda tatmin olması gereklidir).

**ALTINCI BÖLÜM  
Meslekî Davranış**

**MADDE 16 –** (1) Meslekî davranış ilkesi, meslek mensuplarına, mesleğin itibarını zedeleyecek davranışlardan kaçınma ve ilgili kanun ve düzenlemelere uyma yükümlülüğünü getirmektedir. Mesleğin itibarını zedeleyecek davranışlar tüm gerekli bilgilere sahip üçüncü kişi ya da grup tarafından da, mesleğin adını olumsuz etkileyeceği düşünülen davranışları kapsar.

**MADDE 17 –** (1) Meslek mensubu kendisinin ve işinin tanıtımını yaparken mesleğe zarar vermemelidir. Meslek mensubu;

- a) Dürüst ve güvenilir olmalı;
- b) Sunduğu hizmetler, sahip olduğu özellik ve iş tecrübeleri ile ilgili abartılı iddialarda bulunmamalı;
- c) Diğer meslek mensuplarına yönelik doğrulanmamış karşılaştırmalar ve küçültücü göndermeler (atıflar) yapmamalıdır.

**İKİNCİ KISIM  
Bağımsız Çalışan Meslek Mensuplarının Uyacakları Etik İlkeler**

**BİRİNCİ BÖLÜM  
Giriş**

**MADDE 18 –** (1) Etik ilkelerin bu bölümünde birinci kısımda sunulan kavramsal çerçevenin bağımsız çalışan meslek mensuplarına uygulanış biçimi açıklanacaktır. İzleyen kısımlarda bağımsız çalışan meslek mensupları için etik ilkelerine uyum konusunda tehdit yaratabilecek koşullara ait örnekler sunulmaktadır. Ancak, sunulan örnekler olası durumların tamamını temsil etmemektedir. Bu nedenle meslek mensubundan beklenen, birinci kısımda açıklanan kavramsal çerçevenin, karşılaşılan özel durum veya koşullara uygulanması olacaktır.

**MADDE 19 –** (1) Bağımsız çalışan meslek mensubu dürüstlüğe, tarafsızlığa ve mesleğin adına zarar verebilecek ve sonucunda meslekî hizmetlerin yerine getirilmesi ile bağdaşmayacak herhangi bir iş ya da faaliyete katılmamalıdır.

**MADDE 20 –** (1) Bağımsız çalışan meslek mensubunun karşılaşılabileceği potansiyel tehditler birinci kısımda açıklanmıştır. Bu tehditlerin özellikleri ve önem dereceleri meslek mensubunun sunduğu hizmetlerin

**SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN MESLEKİ  
FAALİYETLERİNDE UYACAKLARI ETİK İLKELER HAKKINDA YÖNETMELİK <sup>(1)</sup>**

(19.10.2007 / 26675 – R.G.)

yöneltildiği müşteri gruplarına göre farklılaşabilir (Örneğin finansal tablo denetimi müşterisi, finansal tablo denetimi dışında güvence sağlama sözleşme müşterisi veya güvence amaçlı olmayan müşteri gibi).

**MADDE 21 – (1)** Bağımsız çalışan meslek mensubu için kişisel çıkar tehdidi yaratabilecek durumlara verilebilecek bazı örnekler şunlar olabilir:

- a) Müşterisinden finansal çıkarı olması veya müşteri ile ortak bir finansal çıkarı paylaşması,
- b) Tek bir müşteriden alınacak toplam ücrete aşırı bağlılık.
- c) Müşteri ile yakın iş ilişkisi kurmak.
- ç) Müşteriyi kaybetme olasılığını dikkate alma.
- d) Müşteri tarafından istihdam edilme olasılığı.
- e) Güvence sağlama sözleşmesi ile ilgili şarta bağlı ücretler.
- f) Güvence sağlama müşterisinden veya yöneticilerden borç alınması ya da güvence sağlama müşterisine/yöneticilerine borç verilmesi.

**MADDE 22 – (1)** Bağımsız çalışan meslek mensubu için tekrar değerlendirme tehdidi yaratabilecek durumlara verilebilecek bazı örnekler şunlar olabilir:

- a) Bağımsız çalışan meslek mensubunun yaptığı bir işin tekrar değerlendirilmesi sırasında önemli bir hatanın tespit edilmesi.
- b) Bir finansal sistemin tasarım ve uygulamasına katıldıktan sonra sistemin işleyişi hakkında rapor verilmesi,
- c) Bir sözleşmenin esas konusu olan kayıtların üretilmesinde kullanılan ilk verilerin bağımsız çalışan meslek mensubu tarafından hazırlanmış olması.
- ç) Güvence sağlama sözleşmesi ekibinin bir üyesinin daha önceden o müşterinin çalışanı olması.
- d) Güvence sağlama sözleşmesi ekibinin bir üyesinin halen veya yakın geçmişte müşteri tarafından sözleşmenin esas konusu üzerinde doğrudan ve önemli bir etki yaratabilecek bir pozisyonda istihdam edilmiş olması.
- e) Bir müşteriye güvence sağlama sözleşmesinin esas konusunu doğrudan etkileyen bir hizmet sunulması.

**MADDE 23 – (1)** Bağımsız çalışan meslek mensubu için taraf tutma tehdidi yaratabilecek durumlara verilebilecek bazı örnekler şunlar olabilir:

- a) Borsaya kote olan finansal tablo denetimi müşterisinin kurucu hisse senedini almak.
- b) Üçüncü taraflarla ilgili hukuki itilaf ve anlaşmazlıklarda güvence sağlama sözleşme müşterisi adına taraf olmak.

**MADDE 24 – (1)** Bağımsız çalışan meslek mensubu için yakınlık tehdidi yaratabilecek durumlara verilebilecek bazı örnekler şunlar olabilir:

- a) Sözleşme ekibinin bir üyesinin, müşteri işletmenin bir yöneticisi veya memuru ile yakın veya birinci derece ailevi ilişkiye sahip olması.
- b) Sözleşme ekibinin bir üyesinin, müşteri işletme ile yapılan sözleşmenin esas konusu üzerinde doğrudan ve önemli etki yapabilecek bir çalışanı ile yakın ya da birinci derece ailevi ilişkisinin olması.
- c) Firmanın eski bir ortağının, müşterinin yöneticisi veya sözleşme konusu üzerinde direkt ve önemli bir etki yapabilecek çalışanı olması.
- ç) Değeri önemsiz olanlar hariç, bir müşteriden hediye veya ayrıcalıklı hizmet alınması,
- d) Üst düzey personel ile güvence sağlama müşterisi arasında uzun süreli arkadaşlık ilişkisinin olması.

**MADDE 25 – (1)** Bağımsız çalışan meslek mensubu için yıldırma tehdidi yaratabilecek durumlara verilebilecek bazı örnekler şunlar olabilir:

- a) Müşteri sözleşmesi ile ilgili olarak azledilme veya görevi başkasına verme ile tehdit edilmek.
- b) Daha düşük ücret ödenmesi için sunulan hizmetin kapsamının uygunsuz bir biçimde azaltılması yönünde baskıya maruz kalmak.

**MADDE 26 – (1)** Bağımsız çalışan meslek mensubunun maruz kalabileceği temel ilkelere uyumla ilgili bazı özel tehditler sınıflandırılmayabilir. Ancak meslek mensubu iş ilişkilerinde bu tür tehditlere karşı her zaman dikkatli ve uyanık olmalıdır.



**SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN MESLEKİ  
FAALİYETLERİNDE UYACAKLARI ETİK İLKELER HAKKINDA YÖNETMELİK (\*)**

(19.10.2007 / 26675 – R.G.)

**MADDE 27 – (1)** Tehditlerin ortadan kaldırılması veya kabul edilebilir bir düzeye indirilmesi için alınabilecek önlemler genel olarak iki gruba ayrılabilir.

- a) Meslek, mevzuat veya düzenlemeler ile oluşturulabilecek önlemler.
- b) İş çevresinden sağlanacak önlemler.

(2) Meslek mevzuatı veya düzenlemeleri ile oluşturulan önlemler, temel etik ilkelerine ilişkin bu düzenlemenin Birinci Kısım-Birinci Bölüm 4 üncü maddesinde açıklanmıştır.

**MADDE 28 – (1)** İş çevresinden sağlanabilecek önlemler farklı koşul veya durumlara göre çeşitlilik gösterir. Bu tür önlemler firmaya veya sözleşmeye bağlı olarak oluşturulabilir. Meslek mensubu belirli bir tehditle nasıl başa çıkacağına karar vermelidir. Bu kararın verilmesinde meslek mensubu ortaya çıkabilecek tehdit hakkında gerekli tüm bilgilere sahip olan üçüncü kişi ya da grupların, verilen kararları nasıl değerlendireceğini de dikkate almalıdır. Bu değerlendirme; tehdidin önem derecesi, sözleşmenin niteliği ve firmanın yapısı gibi faktörlerden etkilenecektir.

**MADDE 29 – İş çevresinde firma çapında alınabilecek önlemler şunlar olabilir:**

- a) Firmanın temel etik ilkelere uyumun önemini vurgulamak.
- b) Güvence sağlama sözleşmesi ekibinin kamu çıkarına uygun hareket edeceği yönünde bir beklentinin oluşmasını sağlamak.
- c) Sözleşmelerde kalite kontrolü uygulanması ve izlenmesini sağlayacak politika ve süreçler.
- ç) Tehditlerin belirlenmesi, bu tehditlerin önem derecesinin değerlendirilmesi, önemsiz olanlar dışındaki tehditleri ortadan kaldıracak veya kabul edilebilir düzeye indirecek önlemlerin belirlenmesi ve uygulanmasına ilişkin belgeye dayalı politikalar.
- d) Güvence sağlama sözleşmelerini kullanan firmalar için bağımsızlığa yönelik tehditlerin ve bu tehditlerin önem derecesinin belirlenmesi, tehditleri (önemsiz olanlar dışındaki) yok edecek veya kabul edilebilir düzeye indirecek önlemlerin değerlendirilmesi ve uygulanmasına yönelik belgeye dayalı bağımsızlık politikaları.
- e) Temel etik ilkelere uyum gerektiren belgeye dayalı iç politika ve süreçler.
- f) Firma veya sözleşme ekibi üyeleri ve müşteriler arasındaki çıkar ilişkilerinin belirlenmesini sağlayacak politika ve süreçler.
- g) Tek bir müşteriden elde edilen gelirin izlenmesi ve gerektiğinde bu gelire olan bağımlılığın yönetilmesini sağlayacak politika ve süreçler.
- ğ) Sözleşme ekibinin üyesi olmayan kişilerin sözleşmenin sonucunu uygunsuz bir biçimde etkilemesini engelleyecek politika ve süreçler üretmek.
- h) Tüm ortaklar ve meslekî kadroya firmanın uyguladığı politika ve süreçlerle ilgili düzenli bilgi sağlamak ve eğitim vermek.
- ı) Firmanın kalite güvence sisteminin yeterliliğinin denetlenmesinden sorumlu olacak üst yönetimden bir kişiyi görevlendirilmek.
- i) Politika ve süreçlere uyumun sağlanabilmesi için gerekli disiplin mekanizmasını kurmak.
- j) Firma personelinin temel etik ilkelere uyum hakkında kendilerini ilgilendiren herhangi bir konuyla ilgili olarak üst yönetimle iletişim kurmalarını teşvik edici ve yetki verici yayımlanmış politika ve süreçler yaratmak.
- k) Güvence sağlama sözleşmesi müşterisine aynı zamanda güvence sağlamaya yönelik olmayan başka bir hizmet sunulmasında farklı ortakların ve sözleşme ekiplerinin ve ayrı raporlama zincirlerinin kullanılmasını sağlamak.
- l) Güvence sağlama sözleşmesi müşterisine hizmet veren ortakları ve meslekî kadroyu bağımsız olmalarının zorunlu olduğu konusunda bilgilendirmek ve yönlendirmek.

**MADDE 30 – (1)** İş çevresindeki sözleşmeye özgü önlemler ise şunlar olabilir.

- a) Başka bir meslek mensubunun yapılan işi gözden geçirmesi veya gerekiyorsa tavsiyelerde bulunmasını sağlamak.
- b) Bağımsız bir üçüncü gruba danışmak (örneğin, bağımsız yöneticilerden oluşan bir komite, mesleği düzenleyici bir organ veya başka bir meslek mensubu).
- c) Etik konuların, müşterinin yönteminden sorumlu kişilerle tartışmak.
- ç) Müşteri yönetimine sunulan hizmetlerin özellikleri ve talep edilen ücretle ilgili açıklama yapmak.
- d) Sözleşme konusu hizmetin bir kısmının başka bir firma tarafından ifa edilmesi veya yeniden yerine getirilmesini sağlamak.

**SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN MESLEKİ  
FAALİYETLERİNDE UYACAKLARI ETİK İLKELER HAKKINDA YÖNETMELİK (\*)**

(19.10.2007 / 26675 – R.G.)

e) Üst düzey güvence sağlama sözleşmesi ekibini rotasyona tabi tutmak.

**MADDE 31 – (1)** Sözleşmenin özelliğine bağlı olarak, bağımsız çalışan meslek mensubu, müşterisinin aldığı önlemlere de güvenebilir. Ancak, tehditlerin kabul edilebilir düzeye indirilmesinde sadece bu tür önlemlere güvenilmesi mümkün değildir.

**MADDE 32 – (1)** Müşterinin sistem ve süreçlerindeki önlemler şunlar olabilir:

- a) Müşterinin yönetim kararlarını alacak personelinin deneyimli ve işinin ehli, kıdemli çalışanlar olması,
- b) Müşterinin firmanın hizmetleri ile ilgili olarak uygun gözetim ve iletişimi sağlayacak kurumsal yönetim yapısının mevcut olması.

**İKİNCİ BÖLÜM  
Meslekî Atamalar**

**Müşteri kabulü**

**MADDE 33 – (1)** Bağımsız çalışan meslek mensubu yeni bir müşteriyi kabul etmeden önce, bu tür bir iş kabulünün temel etik ilkelere yönelik bir tehdit yaratmayacağından emin olmalıdır. Müşteri ile ilgili (sahipleri, yönetimi ve faaliyetleri) bazı kuşkulu noktalar dürüstlük veya meslekî davranış ilkelerine yönelik tehdit oluşturabilir.

(2) Müşterinin yasadışı faaliyetler içinde bulunması (para aklama gibi), dürüst olmaması veya tartışmalı finansal raporlama uygulamaları temel etik ilkeleri tehdit eden müşteri ile ilgili konulardır.

(3) Bu tür tehditlerin önemi değerlendirilmeli ve önemsiz olanlar dışındaki tehditleri ortadan kaldırmaya veya azaltmaya yönelik önlemler alınmalıdır.

(4) Alınabilecek uygun önlemler; müşterinin kendisi, sahipleri, yöneticileri ve faaliyetleri ile ilgili bilginin ve anlayışın geliştirilmesi, iç kontrolün veya kurumsal yönetimin geliştirilmesi yönünde müşteri taahhüdü sağlanmalıdır.

(5) Tehditlerin kabul edilebilir bir düzeye indirilememesi durumunda meslek mensubu müşteriyi kabul etmekten kaçınmalıdır.

(6) Müşteri kabulü ile ilgili kararlarda yenilenen sözleşmeler periyodik olarak gözden geçirilmelidir.

**Sözleşme kabulü**

**MADDE 34 – (1)** Bağımsız çalışan bir meslek mensubu sadece bağımsız meslek mensuplarının yapabileceği hizmetleri vermeyi kabul etmelidir. Meslek mensubu, belirli bir müşteri sözleşmesini kabul etmeden önce, kabulün temel etik ilkelere yönelik bir tehdit yaratıp yaratmayacağını dikkate almalıdır. Örneğin; sözleşme ekibinin sözleşme şartlarını yerine getirecek gerekli yeterliliğe sahip olmaması, meslekî yeterlilik ve özen ilkesine yönelik kişisel çıkar tehdidi yaratacaktır.

(2) Meslek mensubunun söz konusu tehditleri ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek için alabileceği önlemler şunlar olabilir:

- a) Müşterinin yaptığı işin özelliği, faaliyetlerinin karmaşıklığı, sözleşmenin özel şartları, sunulacak hizmetin özelliği, amacı ve yapısı ile ilgili yeterli bir bilgiye sahip olmak,
- b) Kullanılacak düzenleme veya raporlama usulleri ile ilgili deneyim sahibi olmak,
- c) Gerekli yeterliliğe sahip personeli atamak,
- ç) Gerekli olduğunda uzman kullanmak,
- d) Sözleşmeyi gerçekçi bir zaman diliminde yerine getirmek,
- e) Sözleşmeleri, sadece yerine getirilebilirse kabul edilmesini sağlamaya yönelik kalite güvence sistemi geliştirmek.

**Meslekî atamalardaki değişiklikler**

**MADDE 35 – (1)** Başka bir meslek mensubunun yerine geçmesi istenen veya o anda başka bir meslek mensubu tarafından yerine getirilen bir sözleşme için teklif vermeyi düşünen bir meslek mensubu, sözleşmeyi kabul etmemesini gerektiren, temel etik ilkelere yönelik tehditler gibi, nedenler olup olmadığını belirlemelidir. Örneğin; bir meslek mensubunun, bir sözleşmeyi kabul etmeden önce, konuyla ilgili tüm gerçekleri bilmemesi meslekî yeterlilik ve özen ilkesini tehdit edebilir.

**SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN MESLEKİ  
FAALİYETLERİNDE UYACAKLARI ETİK İLKELER HAKKINDA YÖNETMELİK (\*)**

(19.10.2007 / 26675 – R.G.)

(2) Söz konusu tehditlerin önemi değerlendirilmelidir. Bu amaçla mevcut meslek mensubu ile doğrudan iletişim kurularak, önerilen değişim ile ilgili tüm gerçeklerin ortaya konulması ve böylece meslek mensubunun sözleşmenin kabul edilmesinin uygun olup olmayacağına karar vermesi sağlanır.

(3) Mevcut meslek mensubu gizlilik ilkesine uymakla yükümlüdür. Dolayısıyla mevcut meslek mensubunun işi alması önerilen meslek mensubu ile müşterisi konusunda yapabileceği görüşmenin kapsamı müşterisinin izin vermesine ya da bu tür bir iletişime izin veren yasal ya da etik gerekliliklere bağlı olacaktır (Bu gereklilikler Kısım 1 Bölüm 5'de yer almaktadır).

(4) Belirlenen tehditlerden açıkça önemsiz olanlar dışındakiler için önlem alınması gereklidir. Alınabilecek önlemler şunlar olabilir.

a) Mevcut meslek mensubu ile müşterinin işleri hakkında tümüyle ve özgürce konuşmak,

b) İş teklif edilen meslek mensubunun karar vermeden önce, mevcut meslek mensubundan, bilmesi gereken gerçeklerle ilgili bilgi istemek.

(5) Önlemlerin uygulanmasına rağmen, mevcut tehdit ortadan kaldırılamıyor veya kabul edilebilir bir düzeye indirilemiyorsa, meslek mensubu, mevcut verilerden tatmin olmadıkça, sözleşmenin kabulünden kaçınmalıdır.

### **ÜÇÜNCÜ BÖLÜM**

#### **Çıkar Çatışmaları**

**MADDE 36 –** (1) Bağımsız çalışan meslek mensubu çıkar çatışmasına neden olabilecek durumları belirlemeye çalışmalıdır. Bu tür durumlar temel etik ilkelere uyulması konusunda sakıncalara neden olabilir. Örneğin, bir meslek mensubunun müşterisinin rakibiyle ortak bir yatırım veya bir anlaşma yapması tarafsızlık ilkesini tehdit edebilir. Aynı zamanda, meslek mensubunun çıkar çatışması içinde olan müşterilere hizmet sunması tarafsızlık veya gizlilik ilkesine yönelik tehdit yaratabilir.

(2) Bağımsız çalışan meslek mensubu her türlü tehdidin önemini değerlendirmelidir. Değerlendirme; meslek mensubunun bir müşteriyi kabul etmeden önce, potansiyel müşterisiyle arasında herhangi bir tehdit yaratabilecek çıkar ilişkisinin olup olmadığının tespit edilmesine dayanır. Önemsiz olanlar dışındaki tehditleri yok etmek veya kabul edilebilir düzeye indirmek için gerekli önlemler alınmalıdır.

**MADDE 37 –** (1) Çatışmaya neden olan koşullara bağlı olarak, meslek mensubu tarafından alınması gereken önlemler şunlardır:

a) Firmanın çıkar çatışması yaratabilecek faaliyetleri ile ilgili olarak müşteriye bilgi verilmesi ve onayının alınması,

b) Meslek mensubunun çıkar çatışması içinde olan iki ya da daha fazla müşteri için hizmet vermesi durumunda, durum hakkında ilgili tüm taraflara bilgi verilmesi ve onaylarının alınması,

c) Bağımsız çalışan meslek mensubunun hiçbir müşteriye özel hizmet sunmadığı konusunda müşteriye bilgi verilmesi ve onayının alınması,

ç) Farklı sözleşme ekiplerinin kullanılması,

d) Bilgiye ulaşımı engelleyen süreçler oluşturulması,

e) Güvenlik ve gizlilikle ilgili konularda sözleşme ekipleri için rehberler hazırlanması,

f) Firma ortakları ve çalışanları tarafından imzalanan gizlilik anlaşmaları yapılması.

**MADDE 38 –** (1) Bir çıkar çatışması tarafsızlık, gizlilik ve meslekî davranış da dâhil olmak üzere temel ilkelerden bir veya birkaçını tehdit ediyorsa ve bu tehditler sayılan önlemlerin uygulanmasıyla yok edilemiyor veya kabul edilebilir bir düzeye indirilemiyorsa, meslek mensubu belirli bir sözleşmenin kabul edilmesinin uygun olmayacağı veya çatışma yaratan sözleşmelerden vazgeçilmesi gerektiği sonucunu çıkarmalıdır.

### **DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**

#### **İkincil Görüşler**

**MADDE 39 –** (1) Bağımsız çalışan meslek mensubundan müşterisi olmayan bir işletme adına, muhasebe, denetim, raporlama veya diğer standartların uygulanması konusunda ikincil görüş sağlaması istendiği durumlarda, temel etik ilkelere uyumla ilgili tehditlere neden olabilir. Örneğin, meslek mensubunun ikincil görüşü mevcut

**SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN MESLEKİ  
FAALİYETLERİNDE UYACAKLARI ETİK İLKELER HAKKINDA YÖNETMELİK (\*)**

(19.10.2007 / 26675 – R.G.)

meslek mensubuna sunulan aynı veri setine dayanmaz ise veya yetersiz kanıtı dayanırsa, meslekî yeterlilik ve özen ilkesine yönelik tehdit oluşturabilir.

(2) Bu türde bir görüş istenen meslek mensubu, tehdidin önemini değerlendirmeli, bunu ortadan kaldıracak veya kabul edilebilir düzeye indirecek önlemleri almalıdır. Bu tür önlemler, müşteriden izin alınarak mevcut meslek mensubu ile görüşülmesi, herhangi bir görüşle ilgili sınırlamaların müşteri ile görüşülmesi ve mevcut meslek mensubuna bu görüşün bir kopyasının sunulması şeklinde gerçekleştirilebilir.

(3) İkincil görüş isteyen müşteri mevcut meslek mensubu ile iletişim kurmasına izin vermiyorsa, bağımsız çalışan meslek mensubunun tüm koşulları dikkate alarak görüş bildirmenin uygun olup olmayacağına karar vermesi gereklidir.

**BEŞİNCİ BÖLÜM  
Ücretler ve Diğer Gelirler**

**MADDE 40 –** (1) Meslek mensubu, sunduğu hizmete göre uygun gördüğü bir ücreti talep edebilir. Bir meslek mensubunun diğerine göre daha düşük ücret talep etmesi kendi içinde etik olmayan bir davranış değildir. Bununla birlikte, talep edilen ücret düzeyi nedeniyle temel etik ilkelere uymaya yönelik tehditler ortaya çıkabilir. Örneğin, belirli bir hizmetin yerine getirilmesi için talep edilen ücret düzeyinin çok düşük olması meslek mensubunun hizmeti uygun teknik ve meslekî standartlara göre yerine getirmesini güçleştirecekse, meslekî yeterlilik ve özen ilkesine yönelik kişisel çıkar tehditleri ortaya çıkabilir. Bu nedenle; meslek mensupları sundukları hizmetler için uygun ücret düzeyini belirlemede serbest olmakla birlikte bu ücret, Birlik tarafından belirlenmiş ve ilan edilmiş asgari ücret düzeyinin altında olamaz.

**MADDE 41 –** (1) Bu tür tehditlerin önemi, talep edilen ücretin düzeyine ve karşılığında sunulan hizmet gibi faktörlere bağlı olacaktır. Bu tür tehditler için alınabilecek önlemler şunlar olabilir:

- a) Müşterinin sunulacak hizmetlerin kapsamı karşılığında talep edilen ücretin hangi temele göre belirlendiği hususunda bilgilendirilmesi,
- b) Görev için uygun süre ve kalifiye personel tahsis edilmesi.

**MADDE 42 –** (1) Güvence sağlamaya yönelik sözleşmelerin bazı türlerinde şarta bağlı ücret geniş ölçüde kullanılmaktadır. Ancak, bu tür ücretler temel etik ilkelere yönelik tehditlere, örneğin tarafsızlık ilkesine yönelik kişisel çıkar tehdidine neden olabilir. Bu tür tehditlerin önem derecesi sözleşmenin özelliğine, olası ücret aralığına ve hizmetin sonucunun bağımsız bir üçüncü grup tarafından incelenip incelenmeyeceğine bağlı olacaktır.

(2) Bu tür tehditler değerlendirilmeli ve önemli kabul edilenler için önlemler alınmalıdır. Alınabilecek önlemlerden bazıları şöyle sıralanabilir:

- a) Müşteriyle ücret esaslarını gösteren ön anlaşma yapılması,
- b) Bağımsız çalışan meslek mensubunun sunduğu işin ve ücretlendirme esaslarının hedeflenen kullanıcılara açıklanması,
- c) Kalite kontrol politika ve süreçleri,
- ç) Meslek mensubunun sunduğu hizmetin, tarafsız üçüncü bir grup tarafından incelenmesi.

**MADDE 43 –** (1) Belirli durumlarda meslek mensubu bir müşteri ile ilgili olarak müşteri gönderme bedeli veya komisyon alabilir. Örneğin, meslek mensubunun belirli bir hizmeti sağlayamaması ve müşterisini başka bir meslek mensubuna göndermesi sonucu ücret alması veya bir malın ya da hizmetin bir müşteriye satılması ile ilgili olarak (örneğin yazılım paketi) üçüncü bir gruptan komisyon alması bu durumlara örnek olarak verilebilir.

(2) Bu tür ücret veya komisyonların kabul edilmesi tarafsızlık ve meslekî yeterlilik ve özen ilkelerine yönelik kişisel çıkar tehditleri yaratabilecektir ve meslek mensubunun bu tür ücretleri ya da komisyonları alması veya ödemesi uygun değildir.

**ALTINCI BÖLÜM  
Meslekî Hizmetlerin Pazarlanması**

**MADDE 44 –** (1) Bağımsız çalışan meslek mensubu reklam yapma veya diğer pazarlama yöntemleri ile yeni iş veya müşteri aradığında, temel etik ilkelere uyum konusunda potansiyel tehditler ortaya çıkabilir. Örneğin,

**SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN MESLEKİ  
FAALİYETLERİNDE UYACAKLARI ETİK İLKELER HAKKINDA YÖNETMELİK (\*)**

(19.10.2007 / 26675 – R.G.)

meslek mensubunun başarılarını veya sunduğu hizmetlerin pazarlaması, meslekî davranış ilkesinin prensipleriyle ters düşecek biçimde yapılırsa, bu ilkeye yönelik kişisel çıkar tehditleri ortaya çıkabilir.

**MADDE 45 –** (1) Bağımsız çalışan meslek mensubu meslekî hizmetlerin pazarlamasında mesleğin itibarını zedelememelidir. Bağımsız çalışan meslek mensubu doğru ve dürüst olmalı ve

- a) Sunduğu hizmetler, sahip olduğu özellikler ve iş tecrübesiyle ilgili abartılı iddialarda bulunmamalı veya
- b) Diğer meslek mensuplarının hizmetleri ile ilgili asılsız karşılaştırmalar ve küçültücü atıflar yapmamalıdır.

(2) Bağımsız meslek mensupları, meslekî hizmetlerinin tanıtımı konusunda Haksız Rekabet ve Reklam Yasağı Hakkında Yönetmelik hükümlerine uyar.

**YEDİNCİ BÖLÜM  
Hediyeler ve Ağırılama**

**MADDE 46 –** (1) Bağımsız çalışan meslek mensubuna veya bir yakın aile üyesine bir müşteri tarafından hediye teklif edilebilir. Bu tür bir hediye temel etik ilkelerine yönelik tehditlere yol açabilir. Örneğin, müşteriden bir hediye kabul edilmesi objektiflik ilkesine yönelik kişisel çıkar tehdidi oluştururken, bu tür tekliflerin kamu tarafından bilinmesi durumunda tarafsızlık ilkesine yönelik yıldırma tehdidi oluşacaktır.

(2) Bu tür tehditlerin önem düzeyi hediye teklifinin özelliğine, değerine ve teklifin arkasındaki amaca bağlı olacaktır. Yapılan hediye teklifi bu teklifi bilen ve gerekli tüm bilgilere sahip üçüncü bir grup tarafından önemsiz olarak kabul ediliyorsa, bu durumda meslek mensubu teklifin bilgi edinme veya karar alıcıyı etkileme gibi bir niyetle yapılmadığı, iş hayatına özgü normal bir hareket olduğu ve temel etik ilkelerine yönelik bir tehdit oluşturmadığı sonucuna varılabilir.

(3) Oluşan tehditlerin önemli olarak görüldüğü durumlarda bu tehditleri ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek için gerekli önlemler alınmalı ve uygulanmalıdır. Alınan önlemlere rağmen tehdit yok edilemiyor veya kabul edilebilir bir düzeye indirilemiyorsa, meslek mensubu bu tür bir hediye teklifini kabul etmemelidir.

**SEKİZİNCİ BÖLÜM  
Müşteri Varlıklarının Muhafazası**

**MADDE 47 –** (1) Yasal olarak izin verilmediği sürece bağımsız çalışan meslek mensubu, müşterisine ait para veya diğer varlıkları, emanet olarak alamaz.

(2) Müşteri varlıklarının muhafazası, temel etik ilkelere yönelik tehditler yaratır. Örneğin, meslekî davranış ve objektiflik ilkelerine yönelik kişisel çıkar tehdidi oluşturur.

(3) Bağımsız çalışan meslek mensupları, müşterilerine ait para ve diğer varlıkların emanet olarak alınmasını yasaklayan 26/10/1996 tarih ve 22535 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Mecburi Meslek Kararına uymak zorundadır.

**DOKUZUNCU BÖLÜM  
Tüm Hizmetlerde Tarafsızlık**

**MADDE 48 –** (1) Bağımsız çalışan meslek mensubu, herhangi bir hizmet sunarken, müşteri, yönetici veya çalışanları ile olan ilişkilerinin tarafsızlık temel ilkesine yönelik tehdit oluşturulmasına dikkat etmelidir. Örneğin; ailevi veya kişisel bir ilişki ya da yakın bir iş ilişkisi tarafsızlık ilkesine yönelik yakınlık tehdidi oluşturabilir.

**MADDE 49 –** (1) Güvence sağlamaya yönelik bir hizmet sunan meslek mensubu güvence sağlama sözleşmesi müşterisinden bağımsız olmalıdır. Meslek mensubunun fikren ve görünüş itibarıyla bağımsız olması; yanlılık, çıkar çatışması yaşamadan veya başkalarının uygunsuz etkilerine maruz kalmadan görüş açıklayabilmesine olanak sağlar. Kısım 10, bağımsız çalışan meslek mensubunun güvence sağlama sözleşmesi hizmeti sunarken ihtiyaç duyacağı bağımsızlık gereksinimlerine yönelik özel bir rehber sunmaktadır.

**MADDE 50 –** (1) Meslek mensubunun sunduğu herhangi bir hizmette tarafsızlığa yönelik tehditlerin varlığı, sözleşmenin belirli şartlarına ve yapılan işin özelliğine bağlı olacaktır.

**SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN MESLEKİ  
FAALİYETLERİNDE UYACAKLARI ETİK İLKELER HAKKINDA YÖNETMELİK <sup>(1)</sup>**

(19.10.2007 / 26675 – R.G.)

(2) Bağımsız çalışan meslek mensubu belirlenen tehditleri değerlendirmeli ve önemsiz olanlar dışındaki tehditleri yok edecek veya kabul edilebilir bir düzeye indirecek önlemler almalıdır. Bu önlemlerden bazıları aşağıda sunulmuştur:

- a) Sözleşme ekibinden çekilme,
- b) Gözetim süreçleri,
- c) Tehdide neden olan finansal veya iş ilişkisinin ortadan kaldırılması,
- ç) Konunun, firma içindeki daha üst yönetim düzeylerinde tartışılması,
- d) Konunun, müşterinin yönetiminden sorumlu kişilerle tartışılması.

**ONUNCU BÖLÜM**

**Güvence Sağlama Amaçlı Sözleşmeler, Bağımsızlık ve Sözleşme Dönemi**

**MADDE 51 –** (1) Güvence sağlama amaçlı sözleşmeler kamu çıkarını ilgilendirdiği için güvence sağlama sözleşmesini yürüten ekibin, firmaların kararlarından ve güvence sağlama müşterisinden (sorumlu taraf) bağımsız olmaları, bu Yönetmeliğin temel gerekliliklerinden bir tanesidir.

(2) Güvence sağlama amaçlı sözleşmeler, hedef kullanıcıların sözleşmenin esas konusunun belli bir kritere göre değerlendirilmesi yoluyla ulaşılan sonuca duydukları güvenin artırılması amacıyla tasarlanır.

(3) Güvence sağlama sözleşmeleri, Türkiye Denetim Standartları Kurulu tarafından yayımlanan standartlara göre, yoksa Uluslararası Güvence ve Denetim Standartları Kurulu tarafından yayınlanan Güvence Sağlama Amaçlı Sözleşmeler Uluslararası Çerçevesine göre düzenlenecektir. Bu çerçeve güvence sağlama amaçlı sözleşmelerin amaç ve unsurlarını açıklamaktadır.

**MADDE 52 –** (1) Güvence sağlama sözleşmeleri aşağıdaki bileşenlerden herhangi birisini içerebilir:

- a) Malî ya da malî olmayan hususları içeren birçok konuda yapılan raporlamalar,
- b) Yüksek ya da orta düzeyde güvence sağlaması öngörülen sözleşmeler,
- c) Doğrudan raporlama ve tasdik işleri,
- ç) İç ve dış raporlama sözleşmeleri,
- d) Özel sektör ve kamu sektöründeki sözleşmeler.

**MADDE 53 –** (1) Bağımsızlık ilkesi; fikren bağımsızlık ve görünümde bağımsızlık olarak ikiye ayrılır. Fikren bağımsızlık, meslekî kararın dış etkilerden bağımsız olarak verilmesi, meslek mensubunun dürüstlük, tarafsızlık ve meslekî şüphecilik içinde davranmasıdır. Görünümde bağımsızlık ise, gerekli tüm bilgilere sahip, uygulanan önlemleri bilen üçüncü bir grup tarafından da firmanın ve sözleşme ekibinin dürüstlük, tarafsızlık ve meslekî şüphesizliğinin onaylanmasını ifade etmektedir.

**MADDE 54 –** (1) Güvence sağlama sözleşmesi ekipleri ve firmalar birinci kısımda açıklanan kavramsal çerçeve yaklaşımını, bağımsızlıkla ilgili belirli durumlara uygulamalıdır. Firma, güvence sağlama sözleşmesi ekibiyle, güvence sağlama müşterisi arasındaki ilişkilerin belirlenmesinin yanı sıra sözleşme ekibi ya da müşteriler dışındaki kişilerin de bağımsızlığa tehdit oluşturup oluşturmadığını dikkate almalıdır.

**MADDE 55 –** (1) Güvence sağlama sözleşmeleri beyana dayalı ya da doğrudan raporlama biçiminde olabilir. Her iki durumda da üç farklı grubun varlığı söz konusudur. Bağımsız çalışan meslek mensubu, güvence sağlama sözleşmesi müşterisi (sorumlu taraf) ve hedef kullanıcılar.

(2) Meslek mensubu hedef kullanıcıya, sorumlu tarafın sorumluluğunda olan konuyla ilgili güvence sağlar. Sorumlu taraf, sözleşmeye konusundan sorumlu olan kişiler veya temsilciler olabilir. Örneğin yönetim; malî tabloların hazırlanmasından ve iç kontrolün kurulmasından sorumludur. Hedef kullanıcı ise; meslek mensubu tarafından kendisine belirli bir kullanım ve amaç için rapor hazırlanan kişi veya kişilerdir.

**MADDE 56 –** (1) Bağımsızlığa yönelik tehditler ve alınabilecek önlemler her bir güvence sağlama sözleşmesinin özelliğine göre (finansal tablo denetimi sözleşmesi veya başka bir çeşit güvence sağlama amaçlı sözleşme olması) değişir.

(2) Finansal tablo denetimi sözleşmelerinde hem fikren hem de görünümde bağımsızlık oldukça önemlidir. Bu tür sözleşmelerde, sözleşme ekibinin ve firmanın finansal tabloları denetlenen müşteriden bağımsız olması gerekmektedir. Bu tür bir bağımsızlık, sözleşme ekibinin üyeleri ve müşteri işletmenin malî tablolar üzerinde

**SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN MESLEKİ  
FAALİYETLERİNDE UYACAKLARI ETİK İLKELER HAKKINDA YÖNETMELİK (\*)**

(19.10.2007 / 26675 – R.G.)

doğrudan ve önemli etki yapabilecek yönetici ve çalışanları arasındaki belirli ilişkilere sınırlama getirilmesini gerektirir.

(3) Finansal tablo denetimi dışındaki diğer beyana dayalı güvence sağlama sözleşmelerinde sözleşme ekibi üyelerinin ve firmanın, güvence sağlama müşterisinden bağımsız olması gerekmektedir. Bu tür bir bağımsızlık, sözleşme ekibi üyeleri ile müşterinin sözleşme konusu ile ilgili bilgisi üzerinde doğrudan etki yapabilecek müşterinin yönetici ve çalışanları arasındaki belirli ilişkilere sınırlama getirilmesini gerektirir.

**MADDE 57 – (1)** Bu bölümün amacı;

- a) Bağımsızlığa yönelik tehditlerin tespiti,
- b) Bu tehditlerden önemsiz olanlarının belirlenmesi ve
- c) Önemsiz olmayan tehditler için uygun önlemlerin neler olduğunun saptanması ve uygulanmasıdır.

(2) Bir tehdidin kabul edilebilir bir düzeye indirilmesi için alınabilecek bir önlemin olmadığı durumlarda tehdidi oluşturan faaliyetlere son verilmesi ya da güven sağlama sözleşmesinin kabul edilmemesi gerekmektedir.

**MADDE 58 – (1)** Bağımsızlığa yönelik tehditlerin ortadan kaldırılması veya kabul edilebilir düzeye indirilmesinde kullanılacak önlemlerin belirlenmesinde meslek mensubunun meslekî yargısı kullanılmaktadır. Bağımsızlığa yönelik tehditlerin çok yoğun ve önemli olduğu bazı örneklerde alınabilecek tek önlem tehdidi doğuran faaliyetin ortadan kaldırılması veya sözleşmenin kabul edilmemesidir.

(2) Bağımsızlığa yönelik tehditlerin mevcut olduğu durumlarda, firma güvence sağlama amaçlı sözleşmeyi kabul etme kararı verirse, bu kararın belgelenmesi gereklidir. Bu belgelemede saptanan tehdit ve uygulanan önlemler tanımlanmalıdır.

(3) Bağımsızlığa yönelik tehditlerin ve alınacak önlemlerin değerlendirilmesi, kamu çıkarını dikkate almaktadır. Bazı işletmeler, faaliyetleri, büyüklükleri ve şirket statüleri gereği çok sayıda hissedara sahip olmaları nedeniyle kamu çıkarı için çok önemli olabilirler. Bu tür işletmelere verilebilecek örnekler borsaya kota işletmeler, kredi kuruluşları, sigorta işletmeleri ve emeklilik fonları olabilir.

**MADDE 59 – (1)** Sözleşme dönemi süresince, güvence sağlama sözleşmesi ekibi ve firma, güvence sağlama sözleşmesi müşterisinden bağımsız olmalıdır. Sözleşme dönemi, sözleşme ekibinin güvence hizmetlerini yerine getirmeye başlamasıyla başlar ve güvence raporunun yayınlanmasıyla son bulur.

**MADDE 60 – (1)** Finansal tablo denetimi sözleşmelerinde, sözleşme dönemine finansal tabloların kapsadığı dönem de dâhil edilmektedir. Bir işletme, finansal tablolarının kapsadığı dönem sırasında veya sonrasında finansal tablo denetimi müşterisi olursa, firma aşağıdaki koşulların mevcudiyeti halinde bağımsızlığa yönelik bir tehdit yaratıp yaratmayacağını dikkate almalıdır:

- a) Finansal tabloların kapsadığı dönem sırasında veya sonrasında, ancak finansal tablo denetimi sözleşmesinin kabulünden önce firma ile denetim müşterisi arasındaki finansal ilişkiler veya iş ilişkileri,
- b) Denetim müşterisine daha önceden sunulan hizmetler. Benzer biçimde, finansal tablo denetim sözleşmesi olmayan güvence sağlama amaçlı sözleşmelerde firma; müşteri ile olan önceki ilişki veya hizmetlerinin, bağımsızlığa tehdit yaratıp yaratmayacağını dikkate almalıdır.

**MADDE 61 – (1)** Finansal tablo denetimi müşterisine finansal tabloların kapsadığı süre esnasında veya sonrasında ancak finansal tablo denetimi ile ilgili hizmetin başlamasından önce güvence sağlama amaçlı olmayan bir hizmet sunulmuş ise, bu hizmetin ifası denetim sözleşmesi süresince yasaklanmalı ve bağımsızlığa yönelik tehditler göz önüne alınmalıdır. Önemli olarak değerlendirilen tehditler için alınabilecek önlemler şunlar olabilir:

- a) Güvence sağlama amaçlı olmayan hizmetlerin sağlanması ile ilgili bağımsızlık konularının, müşterinin yönetimden sorumlu gruplarla (denetim komitesi gibi) tartışılması,
- b) Güvence sağlama amaçlı olmayan hizmetlerin sonuçları için müşterinin sorumluluk onayının alınması,
- c) Güvence sağlama amaçlı olmayan hizmet sunumunda görev alan firma personelinin finansal tablo denetimi hizmetinde görev almaması.

**ÜÇÜNCÜ KISIM**

**Bağımlı Çalışan Meslek Mensuplarının Uyacakları Etik İlkeler**

**BİRİNCİ BÖLÜM**

**SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN MESLEKİ  
FAALİYETLERİNDE UYACAKLARI ETİK İLKELER HAKKINDA YÖNETMELİK <sup>(1)</sup>**

(19.10.2007 / 26675 – R.G.)

**Giriş, Tehdit ve Önlemler**

**MADDE 62 –** (1) Yönetmeliğin bu Kısmında, Birinci Kısmında açıklanan kavramsal çerçevenin bağımlı çalışan meslek mensupları tarafından nasıl uygulanacağını açıklamaktadır.

(2) Kamunun yanı sıra yatırımcılar, kredi verenler, işverenler ve iş dünyasının diğer kesimleri bağımlı çalışan meslek mensuplarının hizmetlerine ihtiyaç duyarlar. Bağımlı çalışan meslek mensupları hem çalıştıkları işletmelerin hem de üçüncü kişilerin ihtiyaç duyduğu finansal ve diğer tür bilgilerin hazırlanması ve raporlanmasından tek başlarına ve ortak biçimde sorumlu olabilirler. Meslek mensupları ayrıca, etkin bir finans yönetimi ve mesleğe yönelik farklı konularda uzman tavsiyesi sağlamaktan da sorumlu olabilirler.

(3) Bağımlı çalışan meslek mensubu maaşlı bir işgören, bir ortak, yönetici, işletmenin sahibi ve aynı zamanda yöneticisi veya bir gönüllü olabilir. Meslek mensubunun işveren işletme ile ilişkisinin yasal biçimi, uyması gereken etik sorumlulukları üzerinde bir etki yapmamaktadır.

(4) Bağımlı çalışan meslek mensubunun işveren işletmenin yasal amaçlarını ileriye götürmek gibi bir sorumluluğu bulunmaktadır. Bu Yönetmelik bağımlı çalışan meslek mensubunun bu sorumluluğunu yerine getirmesini engellemeyi hedeflemekte, bunun yerine, temel etik ilkelere uyum konusunda çatışma yaratabilecek durum ve koşulları dikkate almaktadır.

(5) Bağımlı çalışan meslek mensubu genelde bir işletmede üst düzey bir pozisyona sahiptir. İşletme içinde pozisyonu ne kadar üst düzeyde ise, uygulama ve davranışları etkileyebilme fırsatı da o kadar fazla olacaktır. Bu nedenle, bağımlı çalışan meslek mensubunun işveren işletme içinde üst yönetimin etik konulardaki hassasiyetini vurgulayan etik temelli bir kültürün oluşmasını desteklemesi beklenmektedir.

(6) İlerleyen kısımlarda sunulan örnekler bağımlı çalışan meslek mensubunun temel etik ilkelerine uyum konusunda karşılaşılabileceği durumlara ilgilidir. Ancak, meslek mensubunun sadece bu örneklere uyması yeterli değildir. Bunun yanı sıra kavramsal çerçevenin karşılaşılan özel durumlara uygulanması gerekmektedir.

**MADDE 63 –** (1) Temel etik ilkelere yönelik tehditler Yönetmeliğin birinci kısmında açıklanmıştır.

(2) Bağımlı çalışan meslek mensubu için kişisel çıkar tehdidi yaratabilecek durumlara verilebilecek örneklerden bazıları şunlar olabilir:

- a) Finansal çıkar, krediler ve garantiler,
- b) Şirket varlıklarının uygunsuz biçimde kişisel amaçlar için kullanımı,
- c) İstihdam güvenliği ile ilgili endişeler,
- ç) İşveren dışından gelen ticari baskılar.

**MADDE 64 –** (1) Yeniden değerlendirme tehdidi yaratabilecek durumlara verilebilecek örneklerden bazıları işletme kararlarının ve verilerinin, bu kararları veren veya verileri hazırlayan meslek mensupları tarafından incelenmesi ve değerlendirilmesi olabilir.

**MADDE 65 –** (1) Bağımlı çalışan meslek mensupları, işverenin hedef ve amaçlarını gerçekleştirmek için çalışırken, hatalı ya da yanıltıcı olmaması kaydıyla çalıştıkları işletmelerin durumlarını daha iyi gösterecek ifadeler kullanabilirler. Bu tür hareketler genellikle taraf tutma tehdidi yaratmamaktadır.

**MADDE 66 –** (1) Bağımlı çalışan meslek mensubu için yakınlık tehdidi yaratabilecek durumlara verilebilecek örneklerden bazıları şunlar olabilir:

- a) Bağımlı çalışan meslek mensubunun finansal ya da finansal olmayan raporlama, işlemlerini veya iş kararlarını etkileyecek bir pozisyonda olması veya bu meslek mensubunun birinci derece veya yakın aile üyelerinin bu etkiden fayda sağlayabilecek bir konumda bulunması,
- b) Meslekî kararlarını etkileyen taraflarla uzun süreli ilişki,
- c) Değeri açıkça önemsiz olmadıkça, bir hediye veya ayrıcalıklı hizmet kabul edilmesi.

**MADDE 67 –** (1) Bağımlı çalışan meslek mensubu için yıldırma tehdidi yaratabilecek durumlara verilebilecek örneklerden bazıları şunlar olabilir:

- a) Bir muhasebe politikasının uygulanması veya finansal bilgilerin raporlanma biçimi ile ilgili bir anlaşmazlık sebebiyle bağımlı çalışan meslek mensubunun veya birinci derece/yakın bir aile üyesinin işten çıkarılması veya işinin değiştirilmesi ile tehdit edilmesi,
- b) Karar verme sürecini etkilemeye yönelik baskın kişilikli bireyler.



**SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN MESLEKİ  
FAALİYETLERİNDE UYACAKLARI ETİK İLKELER HAKKINDA YÖNETMELİK <sup>(1)</sup>**

(19.10.2007 / 26675 – R.G.)

**MADDE 68 – (1)** Sayılan tehditlerin ortadan kaldırılması veya kabul edilebilir bir düzeye indirilmesine yönelik önlemlerden meslek, mevzuat ve düzenlemelerle ilgili önlemler, Birinci Kısımda açıklanmıştır.

**MADDE 69 – (1)** İş çevresinde alınabilecek önlemlere verilebilecek örnekler şunlar olabilir:

- a) İşverenin şirket gözetim ve kontrol yapıları,
- b) İşverenin etik ve davranış programları,
- c) İşverenin işe alma sürecinde kalifiye eleman istihdamının önemini vurgulanması,
- ç) Güçlü iç kontrol uygulamaları,
- d) Uygun disiplin süreçleri,
- e) Etik davranışın önemini vurgulayan ve çalışanların da aynı şekilde davranmasını bekleyen liderlik biçimi,
- f) İşgören performans kalitesinin izlenmesi veya uygulanmasına yönelik politika ve süreçler,
- g) İşverenin politika ve süreçleri konusunda tüm çalışanlarla zamanlı iletişim sağlanması ve eğitim verilmesi,
- ğ) İşletmedeki işgörenlerin herhangi bir cezalandırılma korkusu duymadan, etik konular ile ilgili herhangi bir soru veya sorunlarını üst yönetimle paylaşımlarını destekleyen politika veya süreçler,
- h) Bağımlı çalışan meslek mensubu, işletme içinde etik olmayan davranışların sürekli olarak devam edeceğine inanıyorsa, yasal tavsiye almayı düşünebilir. Tüm önlemlerin faydasız olduğu ve tehditlerin ortadan kaldırılamadığı bu tür olağanüstü durumlarda, bağımlı çalışan meslek mensubu işveren işletmeden istifasının uygun olacağına karar verebilir.

**İKİNCİ BÖLÜM  
Potansiyel Çıkarlar**

**MADDE 70 – (1)** Bağımlı çalışan meslek mensubunun işverene karşı sorumluluklarının temel etik ilkelere uymakla ilgili meslekî yükümlülükleriyle çatıştığı durumlar olabilir. Normal koşullarda, bağımlı çalışan meslek mensubu işverenin koyduğu yasal ve etik amaçları ve bu amaçlar ışığında belirlenen kural ve süreçleri desteklemelidir. Bununla birlikte, temel etik ilkelere yönelik tehditler belirlendiğinde, meslek mensubu bu duruma yönelik bir tepki verebilmelidir.

**MADDE 71 – (1)** İşverene karşı sorumlulukları nedeniyle, meslek mensubu temel etik ilkelerini doğrudan veya dolaylı olarak tehdit edecek biçimde hareket etme baskısı altında kalabilir. Bu tür baskılar açık veya örtülü biçimde olabilir. Baskı bir gözetimden, bir yöneticiden veya işletme içindeki başka bir kişiden gelebilir. Meslek mensubunun karşılaşılabileceği baskılar aşağıdaki konularla ilgili olacaktır:

- a) Kanun veya düzenlemelere karşı gelecek biçimde hareket etmek,
- b) Teknik ve meslekî standartlara karşı gelecek biçimde hareket etmek,
- c) Yasal ve etik olmayan kazanç yönetimi stratejileri oluşturmak,
- ç) İşverenin denetçilerine veya düzenleyici kuruluşlara yalan söylemek veya kasıtlı olarak yanlış yöne sevk etmek,
- d) Finansal veya finansal olmayan raporlama faaliyetlerinde gerçekleri önemli ölçüde yanlış sunan işlemler yapmak veya bunlarla ilgili olmak,
- e) Finansal tablolar, vergi beyannameleri veya diğer yasal yükümlülüklerde sermaye piyasasını düzenleyici kuruluşların istediği raporlarla ilişkili olarak yapılan ve gerçeklerin önemli ölçüde yanlış olduğu, finansal veya finansal olmayan raporlama işlemleri yapmak ve bu tür raporlarla ilgili olmak.

**MADDE 72 – (1)** Bu tür baskılar nedeniyle ortaya çıkacak tehditleri (yıldırma tehditleri gibi) değerlendirilmeli ve önemli kabul edilen tehditleri ortadan kaldırmaya veya kabul edilebilir bir düzeye indirmeye yönelik önlemler belirlenmeli ve uygulanmalıdır. Alınabilecek önlemlerden bazıları şunlar olabilir:

- a) İşletme içinden, bağımsız bir meslekî danışmandan veya meslek örgütünden tavsiye almak,
- b) Yasal tavsiyeler almak,
- c) İşletmede formel bir anlaşmazlık çözüm sürecinin mevcut olması.

**ÜÇÜNCÜ BÖLÜM  
Bilginin Hazırlanması ve Raporlanması**

**SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN MESLEKİ  
FAALİYETLERİNDE UYACAKLARI ETİK İLKELER HAKKINDA YÖNETMELİK <sup>(1)</sup>**

(19.10.2007 / 26675 – R.G.)

**MADDE 73 –** (1) Bağımlı çalışan meslek mensupları, kamuya açıklanan veya işveren içindeki veya dışındaki gruplar tarafından kullanılacak bilgilerin hazırlanması ve raporlanmasında sıklıkla görev alırlar. Bu tür raporlar tahminler ve bütçeler, finansal tablolar, yönetim analizleri ile finansal tablo denetiminin bir parçası olarak denetçiye sunulan yönetim temsil mektubu gibi finansal veya yönetim bilgileri içeren raporlar olabilir. Meslek mensubu bu tür bilginin hazırlanmasında ve sunulmasında dürüst olmalı ve geçerli meslekî standartlara ve finansal raporlama standartlarına uygun olarak hareket etmelidir.

**MADDE 74 –** (1) Bağımlı çalışan meslek mensubu dışarıdan gelen veya kendisine kişisel kazanç sağlama amaçlı baskılar sonucu yanıltıcı bilgi üretmek durumunda kalırsa temel etik ilkelerine yönelik tehditler (örneğin, tarafsızlık ilkesi veya meslekî yeterlilik ve özen ilkesine yönelik kişisel çıkar veya yıldırma tehdidi) ortaya çıkabilir.

(2) Söz konusu tehditlerin önemi, baskının kaynağı ve bilginin hatalı olma derecesine bağlı olacaktır. Tehditleri değerlendirilmeli ve açıkça önemsiz olanlar dışındaki tehditlerin ortadan kaldırılması veya kabul edilebilir bir düzeye indirilmesi için gerekli önlemler alınmalıdır. Alınabilecek önlemlerden bir tanesi işletme içinde üst düzey yetkililere (örneğin denetim komitesi veya meslek örgütüne) danışmak olabilir.

(3) Tehdidin makul bir düzeye indirilmesi mümkün olmadığında, meslek mensubu yanıltıcı olan bilgilerle ilişkisini sürdürmeyi reddedebilir. Yanıltıcı bilgi sunumunun önemli derecede ve sürekli olduğu durumlarda bağımlı çalışan meslek mensubunun Birinci Kısım ve Birinci Bölümünde yer alan Önlemler başlığındaki ilkeler ışığında ilgili otoritelere, durumu bildirme yükümlülüğü bulunmaktadır. Bağımlı çalışan meslek mensubu aynı zamanda yasal tavsiye alabilir veya istifa edebilir.

#### **DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**

##### **Yeterli Uzmanlık Bilgisi ile Hareket Etme**

**MADDE 75 –** (1) Temel etik ilkelerden meslekî yeterlilik ve özen ilkesi, bağımlı çalışan meslek mensubunun sadece yeterli eğitim ve deneyimi olan konularla ilgili görevler üstlenmesi gerektiğini belirtmektedir. Meslek mensubu sahip olduğu deneyim veya uzmanlık düzeyi ile ilgili işverenine yanıltıcı bilgi vermemeli ve gerektiğinde uzman tavsiye ve desteğine başvurmaktan kaçınmamalıdır.

**MADDE 76 –** (1) Bağımlı çalışan meslek mensubunun görevlerini uygun meslekî yeterlilik ve özen içinde yerine getirmesini tehdit eden durumlara verilebilecek örnekler şunlar olabilir:

- a) Görevlerin uygun şekilde yerine getirilmesi için yeterli zaman verilmemesi,
- b) Görevlerin uygun şekilde yerine getirilmesi için gerekli bilgilerin eksik, yetersiz veya sınırlı olması,
- c) Yetersiz deneyim ve eğitim,
- ç) Görevlerin yerine getirilmesinde kullanılacak kaynakların yetersizliği.

**MADDE 77 –** (1) Bu tehditlerin önemi; bağımlı çalışan meslek mensubunun başkaları ile birlikte çalışma derecesi, işletme içindeki kıdem durumu ve işe uygulanan gözetim ve inceleme düzeyi gibi faktörlere bağlı olacaktır. Söz konusu tehditlerden önemli kabul edilenleri için uygun önlemler alınmalıdır. Alınabilecek önlemlerden bazıları şunlar olabilir:

- a) İlave danışmanlık veya eğitim sağlanması,
- b) Görevlerin yerine getirilmesi için yeterli zamanın garanti edilmesi,
- c) Konuyla ilgili uzmanlığa sahip bir kişiden destek alınması,
- ç) Uygun olduğunda işletme içindeki üstlerden, bağımsız uzmanlardan veya meslek örgütünden danışmanlık sağlanması.

**MADDE 78 –** (1) Tehditler ortadan kaldırılamıyor veya kabul edilebilir bir düzeye indirilemiyorsa bağımlı meslek mensubu kuşku duyduğu bu görevleri yerine getirmeyi kabul etmeyebilir. Böyle bir durumda bu karara ilişkin nedenleri açıklamalıdır.

#### **BEŞİNCİ BÖLÜM**

##### **Finansal Çıkarlar**

**SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN MESLEKİ  
FAALİYETLERİNDE UYACAKLARI ETİK İLKELER HAKKINDA YÖNETMELİK <sup>(1)</sup>**

(19.10.2007 / 26675 – R.G.)

**MADDE 79 – (1)** Bağımlı çalışan meslek mensubunun kendisi veya yakını ya da birinci dereceden bir aile üyesinin temel etik ilkeleri tehdit eden finansal çıkarları bulunabilir. Örneğin, finansal kazanç elde etmek amacı ile fiyata duyarlı bilgilerin manipüle edilme isteği, tarafsızlık veya gizliliğe yönelik kişisel çıkar tehdidi yaratabilir. Kişisel çıkar tehdidi yaratabilecek durumlara verilebilecek önlemlerden bazıları şunlar olabilir:

a) Meslek mensubunun veya birinci dereceden yakın aile üyesinin işveren işletmede doğrudan veya dolaylı bir finansal çıkarı olması ve bu çıkarın değerinin bağımlı meslek mensubunun verdiği kararlardan doğrudan etkilenebilmesi,

b) Meslek mensubunun kâr üzerinden prim alması ve bu primin değerinin meslek mensubunun verdiği kararlardan doğrudan etkilenmesi,

c) İşverenin ana sözleşmesinde bağımlı çalışan meslek mensubunun kârdan pay almasına hak sağlayan maddeler olması.

**MADDE 80 – (1)** Bağımlı çalışan meslek mensubu bir tehdidin önemini değerlendirirken finansal çıkarın önem düzeyine ve doğrudan veya dolaylı bir çıkar oluşuna göre bir değerlendirme yapmalıdır.

**MADDE 81 – (1)** Saptanan tehditlerin, açıkça önemsiz olanlarının dışındakiler için alınabilecek önlemlerden bazıları şunlar olabilir:

a) Üst yönetimin alacağı ücreti belirlemek üzere yönetimden bağımsız bir komite oluşturulmak,

b) Gerekli olduğunda işletmedeki üstlere danışmak,

c) Gerekli olduğunda işletmenin yönetimden sorumlu taraflara veya meslek örgütüne danışmak,

ç) İç ve dış denetim süreçleri,

d) Etik konularla ilgili güncel eğitimler verilmesi ve içeriden öğrenenlerin ticaretini önleyen yasal sınırlamalar.

**MADDE 82 – (1)** Bağımsız çalışan bir meslek mensubu bilgileri manipüle edemez ve gizli bilgileri kişisel çıkarı için kullanamaz.

### **ALTINCI BÖLÜM**

#### **Teşvikler**

**MADDE 83 – (1)** Bağımlı çalışan bir meslek mensubuna veya birinci derece ya da yakın aile üyesine teşvik teklif edilebilir. Teşvikler; hediyeler, ayrıcalıklı davranış gibi çeşitli biçimlerde ortaya çıkabilir.

**MADDE 84 – (1)** Bağımlı çalışan meslek mensubuna teşvik teklif edilmesi temel etik ilkelere yönelik tehdit yaratabilir. Meslek mensuba ya da yakın bir aile üyesine bir teşvik sunulduğunda, durum çok dikkatli biçimde ele alınmalıdır. Bir teşvik, meslek mensubunun faaliyet veya kararlarını etkileme, yasal veya dürüst olmayan davranışları teşvik etme veya gizli bilgileri ele geçirme gibi amaçlarla yapılmış ise tarafsızlık ve gizlilik ilkelerine yönelik kişisel çıkar tehdidi oluşacaktır. Bu tür bir teşvik teklifinin kabul edilmesi ise tarafsızlık veya gizlilik tehdidi yaratacaktır. Teşvikin kabul edilmesinin ardından, teşvikinin kamuya açıklanması ve meslek mensubunun veya ailesinin adına leke düşürülmesine yönelik ilave tehditler de gelebilecektir.

(2) Bu tür tehditlerin önemi teşvikin özelliğine, değerine ve arkasındaki niyete bağlı olacaktır. Konuyla ilgili tüm bilgilere sahip üçüncü bir kişi sunulan teşviki önemsiz olarak değerlendirmekteyse, bu durumda bağımlı çalışan meslek mensubu temel etik ilkelere yönelik önemli bir tehdit oluşmadığına karar verebilir.

**MADDE 85 – (1)** Değerlendirilen tehditlerden önemli kabul edilenler için önlem alınmalıdır. Tehditler ortadan kaldırılamıyor veya kabul edilebilir bir düzeye indirilemiyor ise meslek mensubu teşviki kabul etmemelidir. Temel etik ilkelerine yönelik gerçek tehditler sadece teşvikin kabul edilmesinden kaynaklanmamaktadır. Bazen sadece teşvik teklifinin yapılmış olması bile ilave önlemlerin alınmasını gerektirebilir. Bağımlı çalışan meslek mensubu bu tür tekliflerin taşıdığı riski değerlendirmeli ve aşağıdaki önlemlerin alınıp alınmaması gerektiğine karar vermelidir:

a) Bu tür teklifler yapıldığında, hemen üst yönetime veya işverenin yönetimden sorumlu olanlara bilgi verilmesi,

b) Meslek örgütüne veya teklifi yapan kişinin işverene teklifle ilgili bilgi verilmesi ancak böyle bir adım atılmadan önce yasal tavsiye alınması,

**SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN MESLEKİ  
FAALİYETLERİNDE UYACAKLARI ETİK İLKELER HAKKINDA YÖNETMELİK (\*)**

(19.10.2007 / 26675 – R.G.)

c) Bu tür teklifleri alabilecek pozisyonda bulunan birinci derece veya yakın aile üyelerine tehditler ve önlemler hakkında bilgi verilmesi,

ç) Meslek mensubunun birinci derece veya yakın aile üyelerinin işveren işletmenin rakipleri ya da potansiyel tedarikçileri tarafından istihdam edilmeleri ile ilgili üst yönetime bilgi verilmesi.

**MADDE 86** – (1) Bağımlı çalışan meslek mensubu başka bir bireyin ya da işletmenin haklarını geri plana itmek, karar alma sürecini etkilemek veya gizli bilgileri ele geçirmek gibi amaçlarla teşvik teklifi yapma baskısı altında kalabilir.

(2) Bu tür baskılar işletme içinden bir üst ya da meslektaştan veya işletme dışından gelebilir.

(3) Bu tür durumlara karşı dikkatli olunmalıdır.

**MADDE 87** – (1) Bağımlı çalışan meslek mensubu üçüncü bir grubun meslekî kararını uygunsuz biçimde etkileyecek bir teşvik vermeyi teklif edemez.

**MADDE 88** – (1) Etik olmayan bir teşvik verilmesi yönündeki baskılar işveren işletme içinden geliyorsa, bağımlı çalışan meslek mensubu, Yönetmeliğin birinci kısmındaki etik çatışmanın çözülmesiyle ilgili kısma uygun davranmalıdır.

**Yönetmelikte Değişiklik Yapan Yönetmeliğin Yayımlandığı  
Resmi Gazete'nin**

<b>Tarihi</b>	<b>Sayısı</b>
08.04.2018	30385
25.12.2012	28508

(\*) (25.12.2012 tarih ve 28508 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Yönetmeliğin 7 nci maddesiyle "SERBEST MUHASEBECİLER SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERİN MESLEKİ FAALİYETLERİNDE UYACAKLARI ETİK İLKELER" olan ek başlığı metne işlendiği şekilde değiştirilmiştir.)