

**Sürdürülebilirlik Güvence Denetimlerine İlişkin Etik
Standartlar (Bağımsızlık Standartları Dâhil) ve
Sürdürülebilirlik Güvencesi ile Raporlaması Projesi
Kapsamında Etik Kurallar'da Yapılan Diğer
Değişiklikler**

Bölüm 1 – Sürdürülebilirlik Güvence Denetimlerine İlişkin Etik Standartlar (Bağımsızlık Standartları Dâhil)

KISIM 5 – SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK GÜVENCE DENETİMLERİNE İLİŞKİN ETİK STANDARTLAR (BAĞIMSIZLIK STANDARTLARI DÂHİL)

BÖLÜM 5100	KISIM 5'E UYUM
BÖLÜM 5110	TEMEL İLKELER
BÖLÜM 5120	KAVRAMSAL ÇERÇEVE
BÖLÜM 5270	TEMEL İLKELERİ İHLAL ETME BASKISI
BÖLÜM 5300	KAVRAMSAL ÇERÇEVENİN UYGULANMASI
BÖLÜM 5310	ÇIKAR ÇATIŞMALARI
BÖLÜM 5320	DENETÇİNİN GÖREVLENDİRİLMESİ
BÖLÜM 5325	KALİTEYİ GÖZDEN GEÇİREN KİŞİNİN VE DİĞER UYGUN GÖZDEN GEÇİREN KİŞİLERİN TARAFSIZLIĞI
BÖLÜM 5330	ÜCRETLER VE DİĞER MENFAATLER
BÖLÜM 5340	HEDİYELER VE AĞIRLANMA DÂHİL, TEŞVİKLER
BÖLÜM 5350	EMANET OLARAK TUTULAN MÜŞTERİ VARLIKLARI
BÖLÜM 5360	MEVZUATA AYKIRILIKLARA KARŞILIK VERİLMESİ
BÖLÜM 5380	VERGİ PLANLAMASI HİZMETLERİ
BÖLÜM 5390	DIŞ UZMAN ÇALIŞMASININ KULLANILMASI
BÖLÜM 5400	SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK GÜVENCE DENETİMLERİNDE BAĞIMSIZLIK İÇİN KAVRAMSAL ÇERÇEVENİN UYGULANMASI
BÖLÜM 5405	TOPLULUK SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK GÜVENCE DENETİMLERİ
BÖLÜM 5406	SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK GÜVENCE DENETİMİNDE GÜVENCE ÇALIŞMASI KULLANILAN BAŞKA BİR DENETÇİ
BÖLÜM 5410	ÜCRETLER
BÖLÜM 5411	ÖDÜLLENDİRME VE DEĞERLENDİRME POLİTİKALARI
BÖLÜM 5420	HEDİYELER VE AĞIRLANMA
BÖLÜM 5430	FİİLİ HUKUKİ İHTİLAFLAR VE HUKUKİ İHTİLAFA TEHDİTLERİ
BÖLÜM 5510	FİNANSAL ÇIKARLAR
BÖLÜM 5511	KREDİLER VE GARANTİLER
BÖLÜM 5520	İŞ İLİŞKİLERİ
BÖLÜM 5521	AİLEVİ VE KİŞİSEL İLİŞKİLER
BÖLÜM 5522	SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK GÜVENCE MÜŞTERİSİNE YAKIN ZAMANDA VERİLEN HİZMETLER

- BÖLÜM 5523 SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK GÜVENCE MÜŞTERİSİNİN YÖNETİCİSİ VEYA YETKİLİSİ OLARAK HİZMET VERİLMESİ
- BÖLÜM 5524 SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK GÜVENCE MÜŞTERİSİ TARAFINDAN İSTİHDAM
- BÖLÜM 5525 ÇALIŞANLARIN GEÇİCİ OLARAK GÖREVLENDİRİLMESİ
- BÖLÜM 5540 ÇALIŞANLARIN SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK GÜVENCE MÜŞTERİSİYLE UZUN SÜRELİ İLİŞKİSİ
- BÖLÜM 5600 SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK GÜVENCE MÜŞTERİLERİNE GÜVENCE DIŞI HİZMETLERİN SUNULMASI

KISIM 5 – SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK GÜVENCE DENETİMLERİNE İLİŞKİN ETİK STANDARTLAR (BAĞIMSIZLIK STANDARTLARI DÂHİL)

BÖLÜM 5100

KISIM 5'E UYUM

Giriş

Genel

- 5100.1 Sürdürülebilirlik denetçilerinin, güvenceye tabi sürdürülebilirlik bilgilerine ilişkin kamuoyu güvenini korumak için etik olarak hareket etmeleri kamu yararına hizmet eder. Yüksek kaliteli etik ve bağımsızlık standartları ile yüksek kaliteli, küresel düzeyde kabul görmüş diğer raporlama ve güvence standartları; yatırımcılar, müşteriler, çalışanlar, tedarikçiler, düzenleyici kurumlar ve hükümetler gibi sürdürülebilirlik bilgilerinin kullanıcılarının karar alma süreçlerinde bu tür bilgilere güven duymalarına yardımcı olur.
- 5100.1a Sürdürülebilirlik denetçilerinin, sürdürülebilirlik güvence denetimlerini yürütmek için gerekli beceri, bilgi ve deneyime sahip olmaları ve ilgili gelişmeler doğrultusunda, güvence becerilerinin sürekli olarak güncel kalmasını sağlamak için uygun eğitim almaları beklenir.
- 5100.2 Bu Kısım, sürdürülebilirlik denetçileri için (bağımsızlık dâhil) etik standartları belirler ve aşağıdakilerden oluşur:
- (a) 5100–5390 ıncı Bölümler, tüm sürdürülebilirlik güvence denetimleri (bu Kısımda yer alan Bağımsızlık Standartları kapsamındaki denetimler dâhil) ve sürdürülebilirlik güvence müşterilerine ilişkin yürütülen diğer mesleki hizmetler için etik standartları düzenler ve
- (b) 5400–5600 üncü Bölümler, 5400.3a ve 5400.3b paragraflarında belirtildiği üzere, bu Kısımda yer alan Bağımsızlık Standartları kapsamındaki sürdürülebilirlik güvence denetimleri için etik standartları düzenler.
- 5100.2a Sürdürülebilirlik denetçisinin, bu Kısımdaki Bağımsızlık Standartları kapsamına girmeyen bir sürdürülebilirlik güvence denetimi yürütmesi durumunda Kısım 4B, 5400.3e paragrafında belirtildiği üzere, geçerli bağımsızlık standartlarını düzenler.
- 5100.2b Sürdürülebilirlik denetçileri, bu Kısım kapsamında yer almayan mesleki faaliyetleri yürütebilir ve mesleki ve iş ilişkileri kurabilir. Bu tür durumda:
- (a) Etik Kuralların Kısım 1 ila Kısım 4B hükümleri, sürdürülebilirlik denetçisine de uygulanır.
- (b) Sürdürülebilirlik denetçisinin genel davranışına rehberlik etmesi için Etik Kuralların Kısım 1 ila Kısım 4B hükümlerinin uygulanması teşvik edilir. Tüm mesleki faaliyetlerde, Etik Kurallarda düzenlenen (bağımsızlık dâhil) etik standartlara veya (en az Etik Kurallarda öngörülenleri karşılayacak muhtevada

olan diğer etik standartlara) uyulması, güvenceye tabi sürdürülebilirlik bilgilerine ilişkin kamuoyu güvenine katkıda bulunur. Bu husus:

- (i) Sürdürülebilirlik denetçisinin; müşteri, denetim şirketi ya da diğerleri için finansal veya sürdürülebilirlik dâhil, finansal olmayan bilgileri hazırladığı ya da sunduğu,
- (ii) Sürdürülebilirlik denetçisinin, sürdürülebilirlik güvence müşterisi olmayan işletmelere mesleki hizmetler sunarken, çıkar çatışmalarıyla karşılaştığı,
- (iii) Sürdürülebilirlik denetçisine, denetim şirketinin tedarikçisi veya sürdürülebilirlik güvence müşterisi olmayan işletmeler tarafından teşvik teklifinde bulunduğu,
- (iv) Sürdürülebilirlik denetçisinin; yönetim, üst yönetimden sorumlu olanlar veya denetim şirketindeki diğer kişilerin müdahil olduğu, hile gibi mevzuata aykırılık şüphesiyle karşılaştığı,
- (v) Sürdürülebilirlik denetçisinden; hâlihazırda sürdürülebilirlik güvence müşterisi olmayan bir işletme tarafından, belirli durumlara ilişkin diğer standart veya ilkelerin uygulanmasına ya da sürdürülebilirlik bilgilerinin hazırlanmasına yönelik ikinci bir görüş vermesinin talep edildiği,
- (vi) Sürdürülebilirlik denetçisinin, sürdürülebilirlik güvence müşterisi olmayan işletmelere vergi planlaması hizmetleri sunduğu,

durumları da içerir.

- 5100.3 Bu Kısım, sürdürülebilirlik denetçilerinden beklenen yüksek kaliteli etik davranış standartlarını belirler.
- 5100.4 Bu Kısım, tüm sürdürülebilirlik denetçilerinin uyması gereken beş temel ilkeyi belirler. Ayrıca bu Kısım, bu temel ilkelere uyumu engelleyen tehditler ile bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için izlenecek yaklaşımı ortaya koyan kavramsal bir çerçeve içerir. Bu Kısım aynı zamanda temel ilkeleri ve kavramsal çerçeveyi, sürdürülebilirlik denetçilerinin karşılaşılabileceği farklı durum ve gerçeğe uygular.

Güvenceye Tabi Sürdürülebilirlik Bilgileri

- 5100.4a Sürdürülebilirlik bilgileri; sürdürülebilirlik raporlama çerçevesi veya mevzuat tarafından zorunlu kılınan ya da bir işletmenin diğer kıstaslara uygun olarak hazırlamayı seçtiği birçok farklı konu başlığı veya konu başlıklarının birçok farklı unsuru hakkında kapsamlı açıklamaları içerebilir. Alternatif olarak, bir işletme tarafından hazırlanan sürdürülebilirlik bilgileri; metrikler, hedefler veya kilit performans göstergeleri gibi belirli konularla sınırlı olabilir.
- 5100.4b Sürdürülebilirlik denetçisinin görüş bildirdiği sürdürülebilirlik bilgilerinin raporlanmasında kullanılan kıstaslar; çerçeve kıstaslar, işletme tarafından geliştirilen kıstaslar veya bu ikisinin bileşimi olabilir. Çerçeve kıstaslar, mevzuatta düzenlenmiş olabilir ya da şeffaf bir standart oluşturma süreci izleyen yetkili kurumlar tarafından yayımlanmış olabilir.

- 5100.4c Kullanılan kıstaslara bağılı olarak sürdürülebilirlik bilgileri, tek bir işletme veya topluluk bazında hazırlanabilir ve raporlama yapan işletmenin değer zincirinde yer alan diğer işletmelere ilişkin bilgileri içerebilir.
- 5100.4d Sürdürülebilirlik bilgileri; farklı şekillerde, örneğin işletme tarafından yayımlanan ayrı bir sürdürülebilirlik raporunda, işletmenin yıllık faaliyet raporunun bir parçası olarak (örneğin; yıllık faaliyet raporu içerisinde ayrı olarak tanımlanan bir rapor ya da yönetim raporunun veya yönetimin değerlendirmelerinin bir parçası olarak) veya entegre raporda sunulabilir.

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

- 5100.5 U1 Bu Kısımda yükümlülük getiren ana hükümler “A” harfi ile gösterilir.
- 5100.5 U2 “U” harfi ile gösterilen uygulama hükümleri ise bu Kısımın doğru anlaşılabilmesi amacıyla; içerik, açıklama, atılacak adım veya dikkate alınacak husus için öneri, örnek veya başka şekilde bir rehberlik sağlar. Uygulama hükümlerinin; özellikle sürdürülebilirlik denetçisinin 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, bu Kısımdaki hükümlerin doğru uygulanması için gereklidir.
- A5100.6** Sürdürülebilirlik denetçisi, 5100.2 paragrafında açıklanan bir mesleki hizmeti sunarken bu Kısma uyar.
- 5100.6 U1 Temel ilkelere ve bu Kısımın ana hükümlerine uyulması, sürdürülebilirlik denetçilerinin, sürdürülebilirlik güvence denetimi yürütürken kamu yararına hareket etmelerini sağlar.
- 5100.6 U2 Bu Kısma uyulması, ana hükümlerin amaç ve niyetinin gerekli şekilde dikkate alınmasını içerir.
- 5100.6 U3 Sürdürülebilirlik denetçisinin; sürdürülebilirlik güvence denetimi yürütürken, bu Kısımdaki bir veya birden fazla hükme uyulmasının kamu yararına olmayabileceğine ya da orantısız bir sonuca yol açacağına inandığı olağan dışı veya istisnai durumlar bulunabilir. Bu tür durumlarda, denetçinin ilgili düzenleyici kuruma danışması ya da -uygun hâllerde- hukuki danışmanlık veya başka bir uzman danışmanlığı alması önerilir.
- 5100.6 U4 Kamu yararına hareket ederken sürdürülebilirlik denetçisi yalnızca sürdürülebilirlik güvence müşterisinin tercihlerini veya gereksinimlerini değil, aynı zamanda sürdürülebilirlik güvence müşterileri için mesleki hizmetler yürütürken diğer paydaşların çıkarlarını da dikkate alır.
- 5100.6 U5 5100.2(a) paragrafında açıklanan bir mesleki hizmeti sunarken sürdürülebilirlik denetçisi, mesleğinin veya mesleki üyeliğinin bir parçası olarak belirli mesleki ve etik standartlara tabi olabilir. Bu standartlar, bu Kısımda da ele alınan konulara ilişkin hükümler içerebilir. Böyle bir durumda, bu Kısım ve diğer mesleki ve etik standartlar denetçi için geçerlidir.

A5100.7 Bu Kısımın belirli hükümlerine uymasının mevzuatla kısıtlandığı durumlarda sürdürülebilirlik denetçisi, başta söz konusu mevzuat olmak üzere bu Kısımın diğer hükümlerine uyar.

5100.7 U1 Mesleğe uygun davranış ilkesi, sürdürülebilirlik denetçisinin mevzuata uymasını zorunlu kılar. Bazı ülke mevzuatlarında, bu Kısımdakilerden farklı veya daha kapsamlı hükümler bulunabilir. Bu ülkelerdeki denetçilerin farklılıklardan haberdar olması ve mevzuatla yasaklanmadığı sürece daha kısıtlayıcı hükümlere uyması gerekir.

Kısım 5'in İhlali

A5100.8 A5400.80–A5400.89 ve A5405.22 U1–A5405.29 paragrafları, bu Kısımdaki bağımsızlık hükümlerinin ihlalini ele alır. Bu Kısımın bunlar dışındaki herhangi bir hükmünün ihlalini tespit eden bir sürdürülebilirlik denetçisi, 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.

5100.8 U1 Bu tür bir ihlalin bildirilebileceği ilgili taraflar; ihlalden etkilenmiş olabilecek tarafları ve yetkili bir merciye veya gözetim otoritesini içerir.

BÖLÜM 5110

TEMEL İLKELER

Genel

- 5110.1 U1 Sürdürülebilirlik denetçileri için beş temel etik ilke bulunmaktadır:
- (a) Dürüstlük: Bütün mesleki ve iş ilişkilerinde dürüst, açık, doğru ve güvenilir olmak.
 - (b) Tarafsızlık: Meslek veya işle ilgili muhakeme ve kararları, aşağıda belirtilen unsurlardan etkilenmeden uygulamak:
 - (i) Önyargılar ve temayüller,
 - (ii) Çıkar çatışmaları veya
 - (iii) Bireyler, kuruluşlar, teknoloji veya diğer etkenlere gereğinden fazla güvenilmesi veya bunların nüfuzlarının kötüye kullanılması.
 - (c) Mesleki yeterlik ve özen:
 - (i) Güncel teknik ve mesleki standartlar ile mevzuata uygun olarak, sürdürülebilirlik güvence müşterilerinin 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.
 - (d) Sır saklama (gizlilik): Mesleğin icrası sırasında elde edilen bilgilerin gizliliğine riayet etmek.
 - (e) Mesleğe uygun davranış:
 - (i) İlgili mevzuata uymak,
 - (ii) Sürdürülebilirlik güvence müşterileriyle ilgili tüm mesleki faaliyetlerde ve iş ilişkilerinde kamu yararına hareket edilmesiyle tutarlı olacak şekilde davranmak ve
 - (iii) Güvenceye tabi sürdürülebilirlik bilgilerine ilişkin kamuoyu güvenini etkileyebileceğini bildiği veya bilmesi gereken her tür tutum ve davranıştan kaçınmak.
- A5110.2** Sürdürülebilirlik denetçisi, temel ilkelerin her birine uyar.
- 5110.2 U1 Temel etik ilkeler, sürdürülebilirlik denetçisinden beklenen standart davranışı belirler. Kavramsal çerçeve, denetçinin temel ilkelere uyması için uygulaması zorunlu olan yaklaşımı belirler. 5111–5115 inci Alt Bölümler, bu Kısımdaki her bir temel ilkeye ilişkin ana hükümleri ve uygulama hükümlerini düzenlemektedir.
- 5110.2 U2 Sürdürülebilirlik denetçisi, 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.

5110.2 U3 Sürdürülebilirlik denetçisinin, ilgili konunun içeriğini, yapılan müzakerelerin detaylarını ve konuyla ilgili alınan kararlar ile bu kararların gerekçelerini belgelendirmesi teşvik edilir.

ALT BÖLÜM 5111 – DÜRÜSTLÜK

A5111.1 Sürdürülebilirlik denetçisi; bütün mesleki ve iş ilişkilerinde dürüst, açık, doğru ve güvenilir olma zorunluluğu getiren dürüstlük ilkesine uyar.

5111.1 U1 Dürüstlük; doğru iş yapmayı, güvenilir olmayı ve bu şekilde hareket etmek olumsuz kişisel veya kurumsal sonuçlara yol açabilecek olsa ya da aksi şekilde hareket etme baskısıyla karşı karşıya kalırsa dahi uygun şekilde davranma gücüne sahip olmayı içerir.

5111.1 U2 Uygun şekilde davranma; içinde bulunulan şartlara uygun bir şekilde;

- (a) İkilemler ve zor durumlarla karşı karşıya kalındığında bulunduğu pozisyonu koruyabilmeyi veya
 - (b) Şartlar gerektirdiğinde başkalarına karşı koyabilmeyi,
- içerir.

A5111.2 Sürdürülebilirlik denetçisinin, 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.

5111.2 U1 Bu tür bir rapor, beyanname, yazışma veya diğer bilgilerle ilgili olumlu görüş dışında bir görüş içeren bir rapor sunan sürdürülebilirlik denetçisi, A5111.2 paragrafını ihlal etmiş sayılmaz.

A5111.3 A5111.2 paragrafında açıklanan bilgilerle ilişkilendirildiğini fark etmesi durumunda sürdürülebilirlik denetçisi, söz konusu bilgilerle ilişkilendirilmesini sonlandırmak için gerekli adımları atar.

ALT BÖLÜM 5112 – TARAFSIZLIK

- A5112.1** Sürdürülebilirlik denetçisi, meslek veya işle ilgili muhakeme ve kararları aşağıda belirtilen unsurlardan etkilenmeden uygulamasını gerektiren tarafsızlık ilkesine uyar:
- (a) Önyargılar ve temayüller,
 - (b) Çıkar çatışmaları veya
 - (c) Bireyler, kuruluşlar, teknoloji veya diğer etkenlere gereğinden fazla güvenilmesi veya bunların nüfuzlarının kötüye kullanılması.
- A5112.2** Herhangi bir durum veya ilişkinin, yürüttüğü mesleki faaliyetle ilgili muhakemesini uygunsuz şekilde etkilemesi durumunda sürdürülebilirlik denetçisi, sürdürülebilirlik güvence müşterisi için söz konusu mesleki faaliyeti üstlenmez.

ALT BÖLÜM 5113 – MESLEKİ YETERLİK VE ÖZEN

- A5113.1** Sürdürülebilirlik denetçisi; aşağıdakilerin yerine getirilmesini zorunlu kılan mesleki yeterlik ve özen ilkesine uyar:
- (a) Güncel teknik ve mesleki standartlar ile mevzuata uygun olarak, sürdürülebilirlik güvence müşterilerinin yeterli mesleki hizmetleri almalarını temin edecek mesleki bilgi ve becerileri elde etmek ve korumak ve
 - (b) Geçerli teknik ve mesleki standartlara uygun bir şekilde ve özen içinde hareket etmek.
- 5113.1 U1 Mesleki yeterlikle sürdürülebilirlik güvence müşterilerine hizmet sunulması, mesleki faaliyetler yürütülürken mesleki bilgi ve becerinin uygulanması sırasında doğru ve yerinde muhakemelerde bulunulmasını içerir.
- 5113.1 U2 Mesleki bir faaliyet için gerekli bilgi ve beceriler, üstlenilen faaliyetin niteliğine bağlı olarak değişir. Örneğin; mesleki faaliyetle ilgili her türlü teknik bilginin uygulanmasına ek olarak, sosyal beceriler, iletişim becerileri ve organizasyon becerileri, denetçinin etkileşim içinde olduğu işletme ve bireylerle etkileşimini kolaylaştırır.
- 5113.1 U3 Mesleki yeterliğin sürdürülmesi; sürdürülebilirlik denetçisinin üstlendiği mesleki faaliyetlerle ilgili teknik, mesleki, iş hayatına ilişkin ve teknolojik gelişmeler hakkında anlayışa ve bunlara yönelik sürekli bir farkındalığa sahip olmasını gerektirir. Sürekli mesleki gelişim, denetçinin mesleki çevrede yeterli bir şekilde faaliyet gösterebilmesi için gerekli kabiliyetleri geliştirebilmesine ve sürdürebilmesine imkân sağlar.
- 5113.1 U4 Özen, bir görevin gereklilikleri uyarınca dikkatli, derinlemesine ve zamanında hareket etme sorumluluğunu kapsar.
- A5113.2** Mesleki yeterlik ve özen ilkesine uyarken sürdürülebilirlik denetçisi, mesleki faaliyet kapsamında, maiyetinde çalışan kişilerin uygun hizmet içi eğitim almasını ve gözetime tabi olmasını temin etmek üzere gerekli adımları atar.
- A5113.3** Sürdürülebilirlik denetçisi, uygun hâllerde, sürdürülebilirlik güvence müşterilerinin veya denetçinin mesleki faaliyetlerinden faydalanan diğer tarafların, sunulan

faaliyetlerde bulunan yapısal kısıtlamalardan/kısıtlardan haberdar olmasını sağlar ve bu kısıtlamaların/kısıtların etkilerini açıklar.

ALT BÖLÜM 5114 – SIR SAKLAMA

- A5114.1** Sürdürülebilirlik denetçisi; 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 ihtimaline karşı dikkatli olur,
 - (b) Denetim şirketi bünyesinde bilgilerin gizliliğini korur,
 - (c) Potansiyel bir sürdürülebilirlik güvence müşterisi tarafından açıklanan bilgilerin gizliliğini korur ve
 - (d) Kendi kontrolü altındaki çalışanlar ile danışmanlık ve yardım aldığı kişilerin, denetçinin sır saklama yükümlülüğüne uymalarını sağlamak üzere uygun adımları atar.
- 5114.1 U1 Mesleğin icrası sırasında edinilen bilgilerin gizliliğinin korunması; sürdürülebilirlik denetçisinin, bu tür bilgilerin toplanması, kullanılması, aktarılması, depolanması veya saklanması, yayılması ve mevzuata uygun olarak imha edilmesi sırasında gizliliğini korumak için uygun adımları atmasını içerir.
- A5114.2** A5114.3 paragrafında belirtilen hükümlere tabi olmak kaydıyla sürdürülebilirlik denetçisi;
- (a) Mesleğin icrası sırasında edindiği gizli bilgileri açıklayamaz,
 - (b) Mesleğin icrası sırasında edindiği gizli bilgileri, kendisinin, denetim şirketinin veya üçüncü kişilerin çıkarlarına kullanamaz,
 - (c) Mesleğin icrası sırasında edindiği veya aldığı herhangi bir gizli bilgiyi, söz konusu ilişki sona erdikten sonra kullanamaz veya açıklayamaz ve
 - (d) Sır saklama yükümlülüğünün geçerli olduğu bilgileri, bu bilgiler uygun veya uygun olmayan bir şekilde kamuya açık hâle gelmiş olsa da kullanamaz veya açıklayamaz.
- A5114.3** A5114.2 paragrafının bir istisnası olarak sürdürülebilirlik denetçisi, aşağıdaki durumlarda gizli bilgileri açıklayabilir veya kullanabilir:
- (a) Bu bilgilerin açıklanması ya da kullanılması için yasal veya mesleki bir görev veya hak olması ya da
 - (b) Sürdürülebilirlik güvence müşterisi ya da gizli bilgilerin açıklanmasına veya kullanılmasına izin verme yetkisine sahip herhangi bir kişi tarafından, bu bilgilerin açıklanmasına ya da kullanılmasına izin verilmiş olması ve bu durumun mevzuat tarafından yasaklanmamış olması.
- 5114.3 U1 Sır saklama, bilginin -üçüncü taraflara açıklanmayacağı bilinciyle- sürdürülebilirlik güvence müşterisinden sürdürülebilirlik denetçisine serbestçe aktarılmasına imkân sağladığından kamu yararına hizmet eder. Bununla birlikte, sürdürülebilirlik

denetçisinin gizli bir bilgiyi açıklamasının gerekebileceği ya da bu tür bir açıklama yapma görev veya hakkına sahip olabileceği durumlar aşağıda yer almaktadır:

- (a) Aşağıdaki örneklerde olduğu gibi mevzuat tarafından açıklama yapmanın zorunlu tutulması:
 - (i) Yasal işlemler sırasında belgelerin üretilmesi ve diğer kanıtların sağlanması veya
 - (ii) Ortaya çıkan mevzuat ihlallerinin ilgili kamu yetkililerine açıklanması ve
- (b) Mevzuatla yasaklanmadığı sürece, bilgiyi aşağıdaki amaçlarla açıklamanın ya da kullanmanın mesleki bir görev veya hak olması:
 - (i) Yetkili mercilerin kalite incelemesi, uygulama değerlendirmesi veya eşdeğer izleme faaliyetine uygunluk sağlama,
 - (ii) Yetkili mercilerce yapılan bir sorgulamaya veya araştırmaya/incelemeye cevap verme,
 - (iii) Yasal işlemler sırasında bir denetçinin mesleki çıkarlarını koruma veya
 - (iv) Etik hükümler dâhil, teknik ve mesleki standartlara uygunluk sağlama.

5114.3 U2 Gizli bir bilginin açıklanıp açıklanmayacağına veya kullanılıp kullanılmayacağına karar verirken dikkate alınacak faktörler, içinde bulunulan şartlara bağlı olarak aşağıdakileri içerir:

- Sürdürülebilirlik güvence müşterisinin, bilgilerin sürdürülebilirlik denetçisi tarafından açıklanmasına veya kullanılmasına izin vermesi 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. Bilgilerin açıklanmasına veya kullanılmasına ilişkin kararı etkileyen faktörler aşağıdakileri içerir:
 - Doğrulanmamış bulgular.
 - Eksik bilgiler.
 - Doğrulanmamış sonuçlar.
- Bilginin iletilmesi için önerilen araçlar.
- Bilginin verileceği veya erişimin sağlanacağı tarafların, bilgi alması uygun kişiler olup olmadığı.
- Açıklamanın yapılabileceği bir ülkede ve bu ülkeden farklı bir yer olması durumunda gizli bilgiye dayanak teşkil eden ülkelerde yürürlükte olan herhangi bir mevzuat (gizliliği düzenleyenler dâhil).

5114.3 U3 Bir denetim şirketinin gizli bilgileri kullanmak veya açıklamak için izin istediği durumlar arasında, söz konusu bilgilerin; eğitim amacıyla, ürün veya teknoloji geliştirmede, araştırmada ya da sektör veya diğer kıyaslama verileri ya da çalışmalarını için kaynak olarak kullanılacağı durumlar yer alır. Bu tür bir izin, uygulama açısından

(örneğin, bilgilerin şirket içi eğitim amaçları veya kalite geliştirme girişimleri için kullanılmasına ilişkin olarak) genel olabilir. Belirli durumlarda kullanılmak üzere bu tür bilgileri sağlayan kişi veya işletmelerin iznini alırken, bildirilmesi gereken ilgili hususlar (tercihen yazılı olarak) aşağıdakileri içerebilir:

- Kullanılan veya açıklanan bilginin niteliği.
- Bilginin hangi amaçla kullanılacağı veya açıklanacağı (örneğin; teknoloji geliştirme, araştırma veya kıyaslama verileri ya da çalışmaları).
- Bilginin kullanılacağı veya açıklanacağı faaliyeti üstlenecek olan kişi ya da işletme.
- Bu tür bilgileri sağlayan kişi veya işletmenin ya da bu tür bilgilerin ilgili olduğu kişi veya işletmelerin kimliğinin, bilgilerin kullanılacağı veya açıklanacağı faaliyetin çıktısından hareketle belirlenebilir belirlenemeyeceği.

A5114.4 Sürdürülebilirlik denetçisi, sürdürülebilirlik güvence müşterisiyle arasındaki ilişkinin sona ermesinden sonra da sır saklama ilkesine uymayı sürdürür. Yeni bir sürdürülebilirlik güvence müşterisi edinmesi durumunda denetçi, önceki deneyimlerini kullanma hakkına sahiptir; ancak mesleğin icrası sırasında edindiği veya kendisine ulaşan herhangi bir gizli bilgiyi kullanamaz veya açıklayamaz.

ALT BÖLÜM 5115 – MESLEĞE UYGUN DAVRANIŞ

A5115.1 Sürdürülebilirlik denetçisi kendisine;

- (a) İlgili mevzuata uyma,
- (b) Sürdürülebilirlik güvence müşterileriyle ilgili tüm mesleki faaliyetlerde ve iş ilişkilerinde kamu yararına hareket edilmesiyle tutarlı olacak şekilde davranma ve
- (c) Güvenceye tabi sürdürülebilirlik bilgilerine ilişkin kamuoyu güvenini etkileyebileceğini bildiği veya bilmesi gereken her tür tutum ve davranıştan kaçınma,

yükümlülüğü getiren mesleğe uygun davranış ilkesine uyar. Sürdürülebilirlik denetçisi, güvenceye tabi sürdürülebilirlik bilgilerine ilişkin kamuoyu güvenine zarar veren veya verebilecek ve sonuç olarak temel ilkelerle uyumsuzluk teşkil edebilecek herhangi bir iş, meslek veya faaliyet ile bilerek uğraşamaz.

5115.1 U1 Güvenceye tabi sürdürülebilirlik bilgilerine ilişkin kamuoyu güvenini kötü yönde etkileyebilecek tutum ve davranışlar; gerekli bilgiye sahip makul üçüncü bir tarafın, bu tür bir etkinin oluşacağı sonucuna varmasının daha muhtemel olduğu tutum ve davranışları içerir.

A5115.2 Sürdürülebilirlik denetçileri, pazarlama ve tanıtım çalışmalarında açık sözlü ve dürüst olurlar ve:

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

(b) Başkalarının işleriyle ilgili kötüleyici referanslar veremezler veya mesnetsiz karşılaştırmalar yapamazlar.

5115.2 U1 Reklam veya pazarlama yönteminin uygun olup olmadığı konusunda şüpheyeye düşen bir sürdürülebilirlik denetçisine, ilgili düzenleyici kuruma danışması ya da -uygun hâllerde- hukuki danışmanlık veya başka bir uzman danışmanlığı alması önerilir.

BÖLÜM 5120

KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Giriş

5120.1 Sürdürülebilirlik denetçilerinin faaliyetlerini yürütürken içinde bulunduğu şartlar, temel ilkelere uyumu engelleyen belirli tehditler oluşturabilir. Bölüm 5120, sürdürülebilirlik güvence denetimlerini yürütürken temel ilkelere uymaları ve kamu yararına hareket etmeleri 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 bu Kısımda özel olarak yasaklanmamışsa söz konusu duruma izin verilmektedir” şeklinde bir sonuca varmalarını önler.

5120.2 Kavramsal çerçeve sürdürülebilirlik denetçisinin:

- (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

A5120.3 Sürdürülebilirlik denetçisi; Bölüm 5110’da düzenlenen temel ilkelere uyumu engelleyen tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve bunlara ilişkin önlemler almak üzere kavramsal çerçeveyi uygular.

[5120.3 U1–A5120.4 arası paragraflar bilerek boş bırakılmıştır.]

A5120.5 Kavramsal çerçeveyi uygularken sürdürülebilirlik denetçisi;

- (a) Sorgulayıcı bir yaklaşımla hareket eder,
- (b) Mesleki muhakemesini kullanır ve
- (c) 5120.5 U9 paragrafında tanımlanan “gerekli bilgiye sahip makul üçüncü taraf testi”ni kullanır.

Sorgulayıcı Bir Yaklaşımla Hareket Etmek

5120.5 U1 Sorgulayıcı yaklaşım, kavramsal çerçevenin doğru şekilde uygulanması için gerekli olan haberdar olunan durum ve gerçekler hakkında kanaat edinilmesi için bir ön şarttır. Sorgulayıcı bir yaklaşımla hareket etmek:

- (a) Üstlenilen mesleki faaliyetin niteliği, kapsamı ve sonuçlarını dikkate alarak, elde edilen bilginin kaynağı, uygunluğu ve yeterliliğini göz önünde bulundurmaya ve

- (b) Daha fazla araştırma/inceleme veya başka bir adım atma ihtiyacına karşı açık ve dikkatli olmayı,

içerir.

5120.5 U2 Sürdürülebilirlik denetçisi, elde edilen bilginin kaynağı, uygunluğu ve yeterliliğini değerlendirirken, diğer hususların yanı sıra aşağıdakileri de değerlendirebilir:

- Yeni bilgilerin ortaya çıkıp çıkmadığı veya durum ve gerçeklerde değişiklik olup olmadığı.
- Bilgi veya kaynağının, önyargılardan veya kişisel çıkarlardan etkilenip etkilenmediği.
- 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.
- Bilginin, bir sonuca ulaşmak için makul bir dayanak sağlayıp sağlamadığı.
- Elde edilen bilgidен ulaşılacak başka makul sonuçların olup olamayacağı.

5120.5 U3 A5120.5 paragrafı, tüm sürdürülebilirlik denetçilerinin temel ilkelere yönelik tehditleri belirlerken, değerlendirirken ve ele alırken sorgulayıcı bir yaklaşımla hareket etmesini gerektirir. Kavramsal çerçevenin uygulanması için bu ön koşul, üstlenilen mesleki faaliyete bakılmaksızın tüm denetçiler için geçerlidir. Türkiye Denetim Standartları kapsamında yer alan sürdürülebilirlik güvence denetimi standartları uyarınca denetçiler, kanıtların titiz bir biçimde değerlendirilmesi dâhil olmak üzere, mesleki şüpheciliği kullanmak zorundadır.

Mesleki Muhakemenin Kullanılması

5120.5 U4 Mesleki muhakeme; mesleki faaliyetlerin niteliği ve kapsamı ile çıkar ve ilişkileri dikkate alarak, durum ve gerçeklere uygun ilgili eğitim, mesleki bilgi, beceri ve deneyimin uygulanmasını içerir. Örneğin; belirli bir yere özgü çevresel, sosyal, ekonomik, kültürel konular veya sürdürülebilirlikle ilgili diğer konular hakkındaki bilgilerin uygulanması, sürdürülebilirlik güvence denetimleri yürütülürken gerekli olabilir.

5120.5 U5 Sürdürülebilirlik denetçisinin kavramsal çerçeveyi uygulaması sırasında atabileceği adımlarla ilgili bilinçli bir karar vermesi ve bu kararların içinde bulunan durumda uygun olup olmayacağına karar vermesi için mesleki muhakemenin kullanılması gerekir. Buna karar verirken denetçi, aşağıdaki gibi konuları değerlendirebilir:

- Denetçinin uzmanlığının bir sonuca ulaşmak için yeterli olup olmadığı.
- Konuyla ilgili uzmanlığa sahip diğer kişilere danışma ihtiyacının bulunup bulunmadığı.
- Denetçinin yerleşmiş fikrinin veya önyargılarının mesleki muhakemesini kullanmasını etkileyip etkilemeyeceği.

- 5120.5 U6 Sürdürülebilirlik denetçilerinin mesleki faaliyetlerini yürüttüğü şartlar ve ilgili faktörler, çeşitlilikleri ve karmaşıklıkları açısından önemli ölçüde farklılık gösterir. Denetçiler tarafından kullanılan mesleki muhakemenin, belirsiz olan durum ve gerçeklerin unsurları ile birbirine bağlı veya birbirine bağımlı olan değişken ve varsayımlar arasındaki etkileşimin ve bunlardaki değişikliklerin bileşik etkisinden kaynaklanan karmaşıklığı dikkate alması gerekebilir.
- 5120.5 U7 Karmaşıklığın yönetilmesi aşağıdakileri içerir:
- Denetim şirketinin ve -uygun hâllerde- ilgili paydaşların, durum ve gerçeklerden kaynaklanan yapısal belirsizliklerden veya zorluklardan haberdar olmasının sağlanması. (Bkz.: A5113.3 paragrafı)
 - Durum ve gerçeklerdeki herhangi bir gelişme ya da değişikliğe karşı dikkatli olunması ve bunların sürdürülebilirlik denetçisinin muhakemesini etkileyip etkilemeyeceğinin değerlendirilmesi. (Bkz.: A5120.5–5120.5 U3 paragrafları ve A5120.9–5120.9 U2 paragrafları)
- 5120.5 U8 Karmaşıklığın yönetilmesi aşağıdakileri de içerebilir:
- Belirsiz unsurlar, değişkenler ve varsayımlar ile bunların nasıl bağlantılı veya birbirine bağımlı olduğunun analiz edilmesi ve araştırılması.
 - Sürdürülebilirlik denetçisinin muhakeme sürecinde dikkate alabileceği ilgili verileri analiz etmek için teknolojinin kullanılması.
 - Değerlendirme sürecinin bir parçası olarak uygun bir karşı koymayı ve ilave girdiyi sağlamak için uzmanlar dâhil olmak üzere, diğer kişilere danışılması.

Gerekli Bilgiye Sahip Makul Üçüncü Taraf

- 5120.5 U9 Gerekli bilgiye sahip makul üçüncü taraf testi, sürdürülebilirlik denetçisi tarafından, aynı sonuçlara başka bir tarafça ulaşılmasının muhtemel olup olmadığı hakkında yapılan bir değerlendirmedir. Bu tür bir değerlendirme, denetçinin sonuçlara ulaşılan zamanda haberdar olduğu veya makul olarak haberdar olmasının beklenebileceği tüm ilgili durum ve gerçekleri değerlendiren, gerekli bilgiye sahip makul bir üçüncü tarafın bakış açısıyla yapılır. Gerekli bilgiye sahip makul üçüncü tarafın sürdürülebilirlik denetçisi olması gerekmez, ancak denetçinin sonuçlarının uygunluğunu tarafsız bir biçimde anlamak ve değerlendirmek için ilgili bilgi ve deneyime sahip olması gerekir.

Tehditlerin Belirlenmesi

- A5120.6** Sürdürülebilirlik denetçisi, temel ilkelere uyumu engelleyen tehditleri belirler.

- 5120.6 U1 Temel ilkelere uyumu tehlikeye düşürebilecek her türlü mesleki faaliyet, çıkar ve ilişkiler dâhil, durum ve gerçekler hakkında kanaat edinilmesi, sürdürülebilirlik denetçisinin temel ilkelere uyumdan taviz verilmesine sebep olan tehditleri belirlenmesinin 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 5120.8 U2 paragrafında yer almaktadır.

- 5120.6 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.
- 5120.6 U3 Temel ilkelere uyumu engelleyen tehditler aşağıdaki çeşitlerden bir veya birkaçının kapsamına girmektedir:
- (a) Kişisel çıkar tehdidi: Finansal veya finansal olmayan bir çıkarın, sürdürülebilirlik denetçisinin muhakemesini veya davranışını uygun olmayan şekilde etkilemesi tehdididir.
 - (b) Kendi kendini denetleme tehdidi: Sürdürülebilirlik denetçisinin; 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: Sürdürülebilirlik denetçisinin, bir sürdürülebilirlik güvence müşterisinin pozisyonunu, kendi tarafsızlığından taviz verecek şekilde desteklemesi tehdididir.
 - (d) Yakınlık tehdidi: Sürdürülebilirlik denetçisinin, bir sürdürülebilirlik güvence müşterisi 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.
 - (e) Yıldırma tehdidi: Sürdürülebilirlik denetçisi üzerinde başkalarının nüfuzlarını kötüye kullanma çabaları dâhil olmak üzere, denetçinin mevcut veya hissettiği baskılardan dolayı tarafsız olarak hareket edebilmesinin engellenmesi tehdididir.
- 5120.6 U4 Bir durum birden fazla tehdit oluşturabilir ve bir tehdit birden fazla temel ilkeye uyumu etkileyebilir.

Tehditlerin Değerlendirilmesi

- A5120.7** Temel ilkelere uyumu engelleyen bir tehdit belirleyen sürdürülebilirlik denetçisi, söz konusu tehdidin kabul edilebilir bir düzeyde olup olmadığını değerlendirir.

Kabul Edilebilir Düzey

- 5120.7 U1 Kabul edilebilir düzey, gerekli bilgiye sahip makul üçüncü taraf testini kullanan bir sürdürülebilirlik denetçisinin, temel ilkelere uyduğu sonucuna varmasının daha muhtemel olduğu düzeydir.

Tehditlerin Düzeyinin Değerlendirilmesiyle İlgili Etkenler

- 5120.8 U1 Nicel etkenlerin yanı sıra nitel etkenlerin de göz önünde bulundurulması -varsa birden fazla tehdidin toplam etkisinde olduğu gibi- sürdürülebilirlik denetçisinin tehditleri değerlendirmesiyle ilgilidir.

- 5120.8 U2 5120.6 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.
 - Eğitim, mesleki eğitim ve deneyim yükümlülükleri.
 - Sürdürülebilirlik denetçisinin 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

A5120.9 Bir tehdidin ortadan kaldırılıp kaldırılmadığını veya kabul edilebilir bir düzeye indirilip indirilmediğini etkileyebilecek yeni bir bilgiden veya durum ve gerçeklerdeki değişikliklerden haberdar olması durumunda sürdürülebilirlik denetçisi, tehdidi yeniden değerlendirir ve buna göre yeniden ele alır.

- 5120.9 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 belirlemesinde sürdürülebilirlik denetçisine yardımcı olur.

5120.9 U2 Yeni bilgi, yeni bir tehdidin belirlenmesiyle sonuçlanıyorsa sürdürülebilirlik denetçisi, bu tehdidi değerlendirmeli ve -uygun hâllerde- ele almalıdır (Bkz.: A5120.7 ve A5120.10 paragrafları).

Tehditlerin Ele Alınması

- A5120.10** Temel ilkelere uyumu engelleyen belirlediği tehditlerin kabul edilebilir bir düzeyde olmadığına karar vermesi durumunda sürdürülebilirlik denetçisi, 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

- 5120.10 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

5120.10 U2 Önlemler, temel ilkelere uyumu engelleyen tehditleri etkin bir şekilde kabul edilebilir bir düzeye indirmek için sürdürülebilirlik denetçisi tarafından -tek başına veya birlikte- atılan adımlardır.

Yapılan Önemli Muhakemelerin ve Ulaşılan Genel Sonuçların Değerlendirilmesi

A5120.11 Attığı veya atmayı planladığı adımların tehditleri ortadan kaldırıp kaldırmayacağı veya kabul edilebilir bir düzeye indirip indirmeyeceği hakkında sürdürülebilirlik denetçisi, 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.

Kavramsal Çerçeveyi Uygularken Dikkat Edilecek Diğer Hususlar

Önyargı

5120.12 U1 Kasti veya kasti olmayan önyargı; temel ilkelere uyuma yönelik tehditleri belirlerken, değerlendirirken ve ele alırken mesleki muhakemenin kullanılmasını etkiler.

5120.12 U2 Mesleki muhakemenin kullanılması sırasında haberdar olunması gereken muhtemel önyargı örnekleri aşağıdakileri içerir:

- Sabitleme önyargısı: Başlangıçtaki bir bilgiyi, yetersiz bir şekilde değerlendirilen sonraki bilgilerin tahmin edilmesinde bir dayanak olarak kullanma eğilimidir.
- Otomasyon önyargısı: İnsan muhakemesi veya çelişkili bilgiler, otomatik sistemlerden üretilen çıktının güvenilir veya amaca uygun olup olmadığı konusunda şüphelere yol açsa bile bu çıktıyı tercih etme eğilimidir.
- Ulaşılabilirlik önyargısı: Akla hemen gelen veya kolayca ulaşılabilen olaylara veya tecrübelerle daha fazla ağırlık verme eğilimidir.
- Doğrulama önyargısı: Mevcut bir kanaati doğrulayan bilgiye, söz konusu kanaatle çelişen veya kanaate ilişkin şüphe uyandıran bilgilerden daha fazla ağırlık verme eğilimidir.
- Grup düşüncesi: Bir grup bireyin, bireysel yaratıcılık ve sorumluluk cesaretinin kırılması ve bunun sonucunda eleştirel bir mantık yürütmeden veya alternatifleri düşünmeden bir karara varma eğilimidir.
- Aşırı özgüven önyargısı: Kişinin kendi risk değerlendirmesini veya diğer muhakeme ya da kararlarını doğru değerlendirme yeteneğini abartma eğilimidir.
- Temsil önyargısı: Bir anlayışı; temsil ettiği varsayılan deneyim, olay veya kanaatler kalıbına dayandırma eğilimidir.
- Algıda seçicilik: Bir kişinin beklentilerinin, söz konusu kişinin belirli bir konuyu veya başka kişiyi nasıl gördüğünü etkileme eğilimidir.

5120.12 U3 Önyargının etkisini azaltabilecek adımlar aşağıdakileri içerir:

- İlave girdi elde etmek için uzmanlardan danışmanlık alınması.
- Değerlendirme sürecinin bir parçası olarak uygun bir karşı koymayı sağlamak için diğer kişilere danışılması.
- Mesleki gelişimin bir parçası olarak önyargının belirlenmesi ile ilgili eğitim almak.

Kurumsal Kültür

5120.13 U1 Kavramsal çerçevenin bir sürdürülebilirlik denetçisi tarafından etkili bir şekilde uygulanması, bu Kısımda belirtilen temel ilkeler ve diğer hükümlerle uyumlu etik değerlerin öneminin, denetim şirketinin iç kültürü aracılığıyla desteklenmesi hâlinde sağlanır.

5120.13 U2 Bir denetim şirketi içinde etik kültür aşağıdaki durumlarda en etkili şekilde teşvik edilmiş olur:

- (a) Yöneticiler ve yönetimde görev üstlenenlerin şirketin etik değerlerinin önemini teşvik etmesi ile kendilerinin ve diğer kişilerin bu değerleri taşıdıklarını göstermekle sorumlu tutulması,
- (b) Uygun mesleki eğitim ve öğretim programları, yönetim süreçleri ile etik kültürü teşvik eden performans değerlendirme ve ödüllendirme kriterlerinin bulunması,
- (c) Mevcut veya şüpheli yasadışı veya etik olmayan davranışları ihbar edenler de dâhil olmak üzere, söz konusu durumları bildiren kişileri teşvik etmek ve korumak için etkili politikalar ve prosedürlerin bulunması ve
- (d) Şirketin, üçüncü şahıslarla olan ilişkilerinde etik değerlere bağlı kalması.

5120.13 U3 Sürdürülebilirlik denetçilerinden;

- (a) Pozisyonlarını ve kıdemlerini göz önünde bulundurmamak suretiyle, denetim şirketlerinde etik temelli bir kültürü teşvik etmeleri ve desteklemeleri ve
- (b) Kendilerinin veya denetim şirketinin mesleki ilişki içinde bulunduğu kişi ve işletmelerle olan ilişkilerinde etik davranış sergilemeleri

beklenir.

Sürdürülebilirlik Güvence Denetimlerinde Dikkate Alınacak Hususlar

Denetim Şirketi Kültürüne İlişkin Dikkate Alınacak İlave Hususlar

5120.14 U1 Kalite yönetim standartları, bir denetim şirketinin, sürdürülebilirlik güvence denetimleri için bir kalite yönetim sistemi tasarlama, uygulama ve işletme sorumlulukları bağlamında, şirket kültürünü ele alabilir. Örneğin; KYS 1, denetim şirketinin; mesleki etik, değer ve tutumların önemini ele alan ve güçlendiren bir kültür aracılığıyla kaliteye olan bağlılığını gösteren bir kalite hedefi oluşturmasını zorunlu kılar.

Bağımsızlık

- 5120.15 U1 5400–5600 üncü Bölümler ve -uygun hâllerde- Kısım 4B; sürdürülebilirlik denetçilerinin sürdürülebilirlik 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 sürdürülebilirlik güvence ekibi üyesinin; makul ve bilgi sahibi üçüncü kişilerde, dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilikten ödün verdiği intibainı oluşturabilecek durum ve davranışlardan sakınmasıdır.
- 5120.15 U2 5400–5600 üncü Bölümler ve Kısım 4B; bağımsız denetimler, sürdürülebilirlik güvence denetimleri yürütülürken bağımsızlığın sürdürülmesi için kavramsal çerçevenin nasıl uygulanacağı hakkında ana hükümler ve uygulama hükümleri içerir. Bu tür işleri yürütürken bağımsız olmak için sürdürülebilirlik denetçileri ve denetim şirketleri söz konusu ana hükümlere ve uygulama hükümlerine 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 5120.6 U3 paragrafında tanımlanan sınıflar, bağımsızlık hükümlerine uyumu engelleyen tehditlerin de sınıflarıdır.
- 5120.15 U3 5120.6 U1 ve 5120.8 U2 paragraflarında tanımlanan ve temel ilkelere uyumu engelleyen tehditlerin belirlenmesine ve değerlendirilmesine yardımcı olabilecek şartlar ile politika ve prosedürler, bağımsızlığa yönelik tehditlerin belirlenmesi ve değerlendirilmesiyle ilgili etkenler de olabilir. Sürdürülebilirlik güvence denetimleri bağlamında, Kurum tarafından yayımlanan kalite yönetim standartlarına uygun olarak denetim şirketince tasarlanan, uygulanan ve işleyişi sağlanan bir kalite yönetim sistemi, bu tür şart, politika ve prosedürlere ilişkin bir örnektir.

Mesleki Şüphecilik

- 5120.16 U1 Türkiye Denetim Standartları kapsamında yer alan sürdürülebilirlik güvence denetimi standartları uyarınca sürdürülebilirlik denetçileri; sürdürülebilirlik güvence denetimlerini planlarken ve yürütürken mesleki şüpheciliği kullanmak zorundadır. Mesleki şüphecilik ve Bölüm 5110'da tanımlanan temel ilkeler birbirleriyle ilişkili kavramlardır.
- 5120.16 U2 Bu Kısımda yer alan Bağımsızlık Standartları kapsamındaki sürdürülebilirlik güvence denetiminde -tek başına veya toplu olarak- temel ilkelere uyum, aşağıdaki örneklerde gösterildiği gibi, mesleki şüpheciliğin kullanılmasını destekler:
- *Dürüstlük*; sürdürülebilirlik denetçisinin dürüst, açık, doğru ve güvenilir olmasını gerektirir. Örneğin, denetçi aşağıdakileri gerçekleştirmek suretiyle dürüstlük ilkesine uyar:

- Sürdürülebilirlik güvence müşterisinin aldığı bir pozisyon hakkındaki endişelerini dile getirirken dürüst, açık, doğru ve güvenilir olmak.
- 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 kanıt elde etmeye çalışmak.
- Bu şekilde hareket etmek olumsuz kişisel veya kurumsal sonuçlara yol açabilecek olsa ya da aksi şekilde hareket etme baskısıyla karşı karşıya kalınsa dahi uygun şekilde davranma gücüne sahip olmak. Uygun şekilde davranma, şartlara uygun bir şekilde, aşağıdakileri içerir:
 - (a) İkilemler ve zorlu durumlarla karşı karşıya kalındığında bulunduğu pozisyonu koruyabilme veya
 - (b) Şartlar gerektirdiğinde başkalarına karşı koyabilme.

Denetçi bu şekilde, mesleki şüpheciliğin kullanılmasına katkı sağlamak üzere kanıtları titiz bir biçimde değerlendirmiş olur.

- *Tarafsızlık*, sürdürülebilirlik denetçisinin meslek veya işle ilgili muhakeme ve kararlarının, aşağıda belirtilen unsurlardan etkilenmeden uygulanmasını gerektirir:
 - (a) Önyargılar ve temayüller,
 - (b) Çıkar çatışmaları veya
 - (c) Bireyler, kuruluşlar, teknoloji veya diğer etkenlere gereğinden fazla güvenilmesi veya bunların nüfuzlarının kötüye kullanılması.

Örneğin denetçi:

- (a) Kendisinin meslek veya işle ilgili muhakemelerini etkileyebilecek - sürdürülebilirlik güvence müşterisiyle yakınlık gibi- durum veya ilişkilerin farkına varmak ve
- (b) Müşterinin sürdürülebilirlik bilgileri açısından önemli bir hususla ilgili kanıtların 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*; sürdürülebilirlik denetçisinin 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 sürdürülebilirlik güvence müşterisinin faaliyetleriyle ve içinde bulunduğu sektörle ilgili bilgiyi kullanmak,
 - (b) Uygun güvence prosedürlerini tasarlamak ve uygulamak ve

(c) İçinde bulunulan şartlar altında, kanıtların yeterli ve uygun olup olmadığını titiz bir şekilde değerlendirirken ilgili bilgiyi kullanmak, suretiyle mesleki yeterlik ve özen ilkesine uyar. Denetçi bu şekilde, mesleki şüphecililiğin kullanılmasına katkı sağlayan bir biçimde hareket etmiş olur.

BÖLÜM 5270

TEMEL İLKELERİ İHLAL ETME BASKISI

Giriş

- 5270.1 Sürdürülebilirlik denetçileri; temel ilkelere uymalı ve tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 5120’de yer alan kavramsal çerçeveyi uygulamalıdır.
- 5270.2 Sürdürülebilirlik denetçisine baskı yapılması veya sürdürülebilirlik denetçisinin baskı yapması, yıldırma 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

- A5270.3** Sürdürülebilirlik denetçisi;
- (a) Başkaları tarafından yapılan baskının, temel ilkelere uyumun ihlaliyle sonuçlanmasına izin veremez veya
 - (b) Diğer kişilerin temel ilkeleri ihlal etmesine neden olacağını bildiği veya buna inanmak için sebebinin bulunduğu bir baskıyı söz konusu kişilere yapamaz.
- 5270.3 U1 Sürdürülebilirlik denetçisi, bir sürdürülebilirlik güvence müşterisi için mesleki faaliyet yürütürken, örneğin yıldırma tehdidi gibi temel ilkelere uyumu engelleyen tehditler oluşturan baskıyla karşılaşabilir. Baskı, açık veya örtülü olabilir ve:
- Sürdürülebilirlik güvence müşterisinden,
 - Denetim şirketi içinden (örneğin, iş arkadaşı veya üst kademedeki bir kişi),
 - Sürdürülebilirlik güvence müşterisinin veya denetim şirketinin tedarikçisi, müşterisi ya da borç vereni gibi başka bir dış kuruluş veya kişiden,
 - İç veya dış hedefler ve beklentilerden,
- kaynaklanabilir.
- 5270.3 U2 Temel ilkelere uyumu engelleyen tehditlere yol açabilecek baskılara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:
- Çıkar çatışmalarıyla ilgili baskı:
 - Sürdürülebilirlik güvence müşterisiyle ilgili bir işlemde karşı taraf olarak hareket etmeyi teklif eden bir aile üyesinin, diğer karşı taraflar yerine kendisinin seçilmesi yönünde baskı yapması.
- Ayrıca bakınız: Bölüm 5310, *Çıkar Çatışmaları*.
- Yeterli uzmanlık veya gerekli özen gösterilmeden hareket etme baskısı:
 - Sürdürülebilirlik güvence müşterisinin, uygulanan güvence prosedürlerinden elde edilen kanıtlarla desteklenmeyen sürdürülebilirlik bilgileri hakkında görüş bildirilmesi yönünde baskı yapması.

- Sürdürülebilirlik güvence müşterisinin, kendi sürdürülebilirlik amaçları veya uygulamalarının nasıl algılandığını etkilemek için sürdürülebilirlik güvence denetiminin kapsamını uygun olmayan şekilde değiştirilmesi yönünde baskı yapması.
- Gönüllü bir sürdürülebilirlik güvence denetiminin kapsamı belirlenirken, önerilen yaklaşımdan sapılması yönünde sürdürülebilirlik güvence müşterisinin baskı yapması.
- Sürdürülebilirlik güvence müşterisinin, müşteri tarafından hazırlanan ve güvence prosedürlerine tabi olan ileriye dönük bilgilerde kullanılan stratejiyle ilgili varsayımlar hakkında sorgulama gerçekleştirilmemesi yönünde baskı yapması.
- Üst kademedeki kişilerin, yapılan çalışmanın kapsamını uygun olmayan şekilde azaltılması yönünde baskı yapması.
- Üst kademedeki kişilerin, yeterli beceri veya eğitim olmadan ya da gerçekçi olmayan süreler içinde bir görevin yürütülmesi yönünde baskı yapması.
- Teşviklerle ilgili baskı:
 - İş arkadaşlarının, rüşvet veya diğer teşviklerin kabul edilmesi yönünde baskı yapması (örneğin, potansiyel veya mevcut sürdürülebilirlik güvence müşterilerinin uygun olmayan hediye veya eğlence tekliflerinin kabul edilmesi yönündeki baskı).

Ayrıca bakınız: Bölüm 5340, *Hediyeler ve Ağır lanma Dâhil, Teşvikler*.

- Mevzuata aykırılıklarla ilgili baskı:
 - Sürdürülebilirlik güvence müşterisi için geçerli olan çevre veya güvenlikle ilgili düzenlemelerdeki muhtemel ihlallerin göz ardı edilmesi yönünde baskı yapılması.

Ayrıca bakınız: Bölüm 5360, *Mevzuata Aykırılıklara Karşılık Verilmesi*.

- Ücret düzeyiyle ilgili baskı:
 - Sürdürülebilirlik denetçisinin üst kademesindeki bir kişi veya iş arkadaşı tarafından, teknik ve mesleki standartlara uygun olarak hizmetleri yürütmek için yeterli ve uygun kaynakları (insan, teknolojik ve entelektüel kaynaklar dâhil) sağlamaya imkân vermeyen bir ücret düzeyinde mesleki hizmetlerin sunulması yönünde baskı yapılması.

Ayrıca bakınız: Bölüm 5330, *Ücretler ve Diğer Menfaatler*.

5270.3 U3 Baskı yapılmasının oluşturabileceği tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili faktörler aşağıdakileri içerir:

- Baskı yapan kişinin niyeti ve baskının niteliği ile kapsamı.
- Mevzuatın ve mesleki standartların, içinde bulunulan şartlara uygulanması.
- Etik davranışın önemini ne ölçüde yansıttığı veya vurguladığı ve çalışanların etik

olarak hareket etmeleri beklentisi dâhil olmak üzere, denetim şirketinin kültürü ve liderlik yapısı. Örneğin; etik olmayan davranışlara tolerans gösteren bir kurumsal kültür, baskının temel ilkelere uyumu engelleyen bir tehdit oluşturma ihtimalini artırabilir.

- -Varsa- denetim şirketinin, baskıyı ele alan etik veya insan kaynakları politikaları gibi belirlemiş olduğu politika ve prosedürler.

5270.3 U4

Baskıya yol açan şartların müzakere edilmesi ve bu şartlar hakkında diğer kişilere danışılması, tehdidin düzeyinin değerlendirilmesinde sürdürülebilirlik denetçisine yardımcı olabilir. Sır saklama ilkesi açısından dikkatli davranılmasını gerektiren bu tür müzakere ve danışmalar aşağıdakiler içerebilir:

- Konuyu, baskı yapan kişiyle müzakere ederek çözmeye çalışmak.
- Baskı yapan kişi, denetçinin üst kademesindeki bir kişi değilse, konuyu bu kişiyle müzakere etmek.
- -Uygun hâllerde- denetim şirketine yönelik olası riskleri açıklamak dâhil olmak üzere, konuyu denetim şirketi içinde daha üst kademedeki kişilere iletmek. Örneğin;
 - Yönetimin daha üst kademeleri.
 - İç denetçiler veya finansal tabloları denetleyen denetçiler.
 - Üst yönetimden sorumlu olanlar.
- Etik ve ihbar politikaları dâhil olmak üzere, denetim şirketinin politikaları doğrultusunda, gizli bir etik bildirim hattı gibi oluşturulmuş herhangi bir mekanizmayı kullanarak konuyu açıklamak.
- Aşağıdakilere danışmak:
 - İş arkadaşı, üst kademedeki bir kişi, insan kaynakları çalışanı veya başka bir sürdürülebilirlik denetçisi,
 - İlgili düzenleyici kurumlar veya sektör dernekleri ya da
 - Hukuk müşaviri.

5270.3 U5

Baskı yapan kişi veya işletmeyle uzun süreli bir ilişkisinin kalmaması amacıyla sürdürülebilirlik denetçisinin, sürdürülebilirlik güvence müşterisi için yürütülen mesleki hizmetlerle ilgili belirli sorumlulukların ve görevlerin yeniden yapılandırılması veya ayrıştırılması talebinde bulunması, baskı yapılmasının oluşturabileceği tehditleri ortadan kaldırabilecek adımlara örnek olarak verilebilir.

Belgelendirme

5270.4 U1

Sürdürülebilirlik denetçisinin aşağıdakileri belgelendirmesi teşvik edilir:

- Gerçekler.
- Konuların müzakere edilmesine yönelik kurulan iletişimler ve müzakare edilen taraflar.
- Atılacak adımlar.
- Konuların nasıl ele alındığı.

BÖLÜM 5300

KAVRAMSAL ÇERÇEVENİN UYGULANMASI

Giriş

5300.1 5300–5390 ıncı Bölümler, sürdürülebilirlik denetçilerinin Bölüm 5120’de belirlenen kavramsal çerçeveyi uygulamasına yönelik ana hükümleri ve uygulama hükümlerini düzenler. Bu bölümlerde, denetçilerin karşılaşabileceği temel ilkelere uyumu engelleyen tehditler oluşturan veya oluşturabilecek -mesleki faaliyet, çıkar ve ilişkiler dâhil- durum ve gerçeklerin tamamı tanımlanmamaktadır. Bu sebeple, kavramsal çerçeve sürdürülebilirlik denetçilerinin bu tür durum ve gerçeklere karşı dikkatli olmasını gerektirir.

[5300.2–5300.3 arası paragraflar bilerek boş bırakılmıştır.]

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Genel

A5300.4 Sürdürülebilirlik denetçisi, Bölüm 5110’da belirlenen temel ilkelere uyar ve temel ilkelere uyumu engelleyen tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 5120’de yer alan kavramsal çerçeveyi uygular.

[A5300.5–5300.5 U1 arası paragraflar bilerek boş bırakılmıştır.]

5300.5 U2 Bir sürdürülebilirlik denetçisi ne kadar kıdemli olursa, bilgiye erişim ve denetim şirketiyle ilgili diğer kişiler tarafından oluşturulan politikaları, alınan kararları, atılan adımları etkileme kabiliyeti ve fırsatı da o kadar büyük olacaktır. Denetim şirketindeki pozisyonları ve kıdemleri dikkate alındığında denetçilerden; 5120.13 U3 paragrafı uyarınca yapabildikleri ölçüde, denetim şirketinde etik temelli bir kültürü teşvik etmeleri, desteklemeleri ve kendilerinin veya denetim şirketinin mesleki ilişki içinde bulunduğu kişi ve işletmelerle olan ilişkilerinde etik davranış sergilemeleri beklenir. Atılabilecek adımlara örnek olarak aşağıdakilerin uygulamaya konulması, uygulanması ve gözetimi verilebilir:

- Etik ile ilgili eğitim ve öğretim programları.
- Etik kültürü teşvik eden denetim şirketi süreçleri ile performans değerlendirme ve ödüllendirme kriterleri.
- Etik ve ihbar politikaları.
- Mevzuata aykırılıkları önlemek amacıyla tasarlanmış politika ve prosedürler.

(Bkz.: 5120.13 U1–5120.13 U3 paragrafları)

Tehditlerin Belirlenmesi

5300.6 U1 Temel ilkelere uyumu engelleyen tehditler çok çeşitli durum ve gerçeklerden kaynaklanabilir. Tehdit sınıfları 5120.6 U3 paragrafında tanımlanmaktadır. Sürdürülebilirlik güvence müşterisine hizmet sunarken sürdürülebilirlik denetçisinin karşılaşabileceği tehditlerin kaynaklanabileceği söz konusu durum ve gerçeklere ilişkin örnekler her bir tehdit sınıfı bazında aşağıda yer almaktadır:

(a) Kişisel Çıkar Tehditleri

- Sürdürülebilirlik denetçisinin, sürdürülebilirlik güvence müşterisinde doğrudan finansal çıkarının bulunması.
- Sürdürülebilirlik denetçisinin, yeni bir iş almak için düşük fiyat teklifinde bulunması ve bu fiyatın işin teknik ve mesleki standartlara uygun olarak yürütülmesini zorlaştırabilecek kadar düşük olması.
- Sürdürülebilirlik denetçisinin, sürdürülebilirlik güvence müşterisiyle yakın bir iş ilişkisinin bulunması.
- Sürdürülebilirlik denetçisinin, sürdürülebilirlik güvence denetiminin çıktısıyla bağlantılı teşviklere sahip olması.
- Sürdürülebilirlik denetçisinin, çalıştığı denetim şirketindeki bir kişinin daha önceden gerçekleştirmiş olduğu mesleki hizmetin sonuçlarını değerlendirirken önemli bir hata tespit etmesi.

(b) Kendi Kendini Denetleme Tehditleri

- Sürdürülebilirlik denetçisinin, sürdürülebilirlik bilgileri üreten sistemleri tasarladıktan veya uyguladıktan sonra bu sistemlerin işleyiş etkinliğine ilişkin güvence raporu düzenlemesi.
- Sürdürülebilirlik denetçisinin, sürdürülebilirlik güvence denetiminde prosedürlere tabi bilgileri oluşturmak için kullanılacak olan verilerin hazırlanmasına katkıda bulunmuş olması.
- Sürdürülebilirlik denetçisinin, sürdürülebilirlik güvence müşterisinin değer zincirinde yer alan bir işletmeye, sürdürülebilirlik güvence denetimleri dışındaki sürdürülebilirlikle ilgili hizmetler sunmuş olması ve bu hizmetlerin çıktısının, müşteri için yürütülen sürdürülebilirlik güvence denetimindeki prosedürlere tabi olması.
- Sürdürülebilirlik denetçisinin, sürdürülebilirlik güvence müşterisi için yürütülen sürdürülebilirlik güvence denetimindeki prosedürlere tabi olan bir değerlendirme veya tahmin hizmeti sunmuş olması.

(c) Taraf Tutma Tehditleri

- Sürdürülebilirlik denetçisinin, sürdürülebilirlik güvence müşterisinin çıkarlarını gözetmesi.
- Sürdürülebilirlik denetçisinin, üçüncü taraflarla yaşanan hukuki bir davada veya anlaşmazlıkta, sürdürülebilirlik güvence müşterisi adına bir avukat gibi hareket etmesi.
- Sürdürülebilirlik denetçisinin, sürdürülebilirlik güvence müşterisinin lehine bir yasal düzenleme yapılması için çalışması.
- Sürdürülebilirlik denetçisinin, sürdürülebilirlik güvence müşterisi adına sürdürülebilirlikle ilgili belirli bir girişimi, ürünü veya hizmeti tanıtması.

(d) Yakınlık Tehditleri

- Sürdürülebilirlik denetçisinin aile yakınlarından birisinin veya çekirdek ailesinin bir üyesinin, sürdürülebilirlik güvence müşterisinin yöneticisi veya yetkilisi olması.
- Sürdürülebilirlik güvence müşterisinin yöneticisi veya yetkilisinin ya da müşteriye sunulan hizmetin konusu üzerinde önemli etkisi bulunan bir pozisyonda istihdam ettiği diğer bir çalışanın, yakın bir zamanda sürdürülebilirlik sorumlu denetçisi olarak hizmet vermiş olması.
- Sürdürülebilirlik güvence ekibinin bir üyesinin, sürdürülebilirlik güvence müşterisiyle uzun süredir iş ilişkisi içinde olması.
- Bir tehdidi ele almak için önlem olarak, uygun bir gözden geçiren kişi sıfatıyla hizmet verdiği değerlendirilen kişinin, çalışmaları yürüten kişiyle yakın bir ilişkisi olması.

(e) Yıldırma Tehditleri

- Sürdürülebilirlik denetçisinin, mesleki bir husustaki anlaşmazlık sebebiyle sürdürülebilirlik güvence müşterisine sunduğu mesleki hizmetin veya denetim şirketindeki işinin sonlandırılmasıyla tehdit edilmesi.
- Sürdürülebilirlik güvence müşterisinin ilgili konu hakkında daha fazla bilgi sahibi -uzmanlığı- olması nedeniyle, müşterinin vardığı yargılarla hemfikir olması konusunda, sürdürülebilirlik denetçisinin kendisine baskı yapıldığını hissetmesi.
- Sürdürülebilirlik denetçisinin, sürdürülebilirlikle ilgili uygun olmayan bir analizi veya sonucu onaylamaması durumunda, önceden planlanmış bir terfinin olmayacağına dair bilgilendirilmesi.
- Sürdürülebilirlik denetçisinin, sürdürülebilirlik güvence müşterisinden önemli bir hediye kabul etmiş olması ve bu durumun kamuya açıklanacağı hususuyla tehdit edilmesi.

Teknoloji Kullanımına İlişkin Tehditlerin Belirlenmesi

5300.6 U2 Sürdürülebilirlik güvence müşterisine ilişkin mesleki bir faaliyeti yürütürken sürdürülebilirlik denetçisi için tehdit oluşturabilecek teknoloji kullanımıyla ilgili durum ve gerçeklere ilişkin örnekler aşağıda yer almaktadır:

- Kişisel Çıkar Tehditleri
 - Mevcut verilerin, teknolojinin etkin kullanımı için yeterli olmaması.
 - Teknolojinin, kullanılacağı amaç için uygun olmaması.
 - Denetçinin, teknolojiyi kullanmak ve teknolojinin hedeflenen amaca uygunluğunu açıklamak için yeterli bilgi ve uzmanlığa sahip olmaması veya bu hususta yeterli anlayışa sahip bir uzmana erişiminin olmaması.
- Kendi Kendini Denetleme Tehditleri

- Teknolojinin, denetçinin ya da denetim şirketinin bilgisi, uzmanlığı veya muhakemesi kullanılarak tasarlanmış ya da geliştirilmiş olması.

Tehditlerin Değerlendirilmesi

5300.7 U1 5120.6 U1 ve 5120.8 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) Sürdürülebilirlik güvence müşterisi ve faaliyet gösterdiği çevre ve
- (b) Denetim şirketi ve faaliyet gösterdiği çevre.

5300.7 U2 Sürdürülebilirlik denetçisinin bir tehdidin düzeyine ilişkin yaptığı değerlendirme, mesleki hizmetin niteliği ve kapsamından da etkilenir.

Sürdürülebilirlik Güvence Müşterisi ve Faaliyet Gösterdiği Çevre

5300.7 U3 Sürdürülebilirlik denetçisinin bir tehdidin düzeyine ilişkin yaptığı değerlendirme aşağıdakilerden etkilenebilir:

- (a) Sürdürülebilirlik güvence müşterisinin, denetçinin bu Kısımda yer alan Bağımsızlık Standartları kapsamında sürdürülebilirlik güvence denetimi yürüttüğü bir müşteri olup olmadığı,
- (b) Sürdürülebilirlik güvence müşterisinin, denetçinin aynı zamanda denetim işi yürüttüğü bir müşteri olup olmadığı,
- (c) Sürdürülebilirlik güvence müşterisinin, kendisine diğer güvence veya güvence dışı hizmetlerin de sunulduğu bir müşteri olup olmadığı ve eğer sunulmuşsa, bu hizmetlerin niteliği veya
- (d) Sürdürülebilirlik güvence müşterisinin, kamu yararını ilgilendiren kuruluş olup olmadığı.

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

5300.7 U4 Sürdürülebilirlik güvence müşterisinin liderlik yapısı dâhil, kurumsal yönetim yapısı temel ilkelere uyumu teşvik edebilir. Buna göre, sürdürülebilirlik denetçisinin bir tehdidin düzeyine ilişkin değerlendirmesi müşterinin faaliyet gösterdiği çevreden de etkilenebilir. 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.

5300.7 U4a Sürdürülebilirlik denetçisinin bir tehdidin düzeyine ilişkin yaptığı değerlendirme, sürdürülebilirlik güvence müşterisinin değer zincirinin nicel ve nitel özelliklerinden etkilenebilir. Örneğin, mesleki yeterlik ve özen ilkesine uyumu engelleyen bir tehdide ilişkin yapılan değerlendirme; güvenceye tabi sürdürülebilirlik bilgilerinin, coğrafi olarak dağılmış birden fazla tedarikçiden gelmesinden veya farklı raporlama çerçevelerine uygun olarak hazırlanmasından etkilenebilir.

Denetim Şirketi ve Faaliyet Gösterdiği Çevre

5300.7 U5 Sürdürülebilirlik denetçisinin bir tehdidin düzeyine ilişkin değerlendirmesi, denetim şirketindeki çalışma çevresinden ve denetim şirketinin faaliyet gösterdiği çevreden etkilenebilir. Buna örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:

- Denetim şirketinin, temel ilkelere uyumun önemini vurgulayan ve sürdürülebilirlik güvence ekibi üyelerinin, sürdürülebilirlik güvence denetimi yürütürken 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 sürdürülebilirlik güvence müşterisinden elde edilen gelire bağımlılığın yönetilmesi.
- Bir sürdürülebilirlik güvence müşterisinin kabul edilmesi veya bir sürdürülebilirlik güvence müşterisine hizmet sunulması hakkındaki herhangi bir karar dâhil, temel ilkelere uyumla ilgili kararların verilmesinde yetkisi bulunan sürdürülebilirlik sorumlu denetçisi.
- Eğitim, mesleki eğitim ve deneyim yükümlülükleri.
- İç ve dış endişe/sorun veya şikâyetlerin iletilmesine ve ele alınmasına imkân sağlayan süreçler.

5300.7 U6 Sürdürülebilirlik denetçisinin teknoloji kullanımına yönelik bir tehdidin düzeyine ilişkin değerlendirmesi, denetim şirketindeki çalışma çevresinden ve denetim şirketinin faaliyet gösterdiği çevreden de etkilenebilir. Örneğin:

- Teknoloji üzerindeki kurumsal gözetim ve iç kontrollerin düzeyi.
- Üçüncü bir tarafça üstlenilen teknolojinin kalitesi ve işlevselliğine ilişkin değerlendirmeler.
- İlgili tüm çalışanlara, teknolojiyi ve teknolojinin hedeflenen amaca uygunluğunu yeterince anlayabilecek, kullanabilecek ve açıklayabilecek mesleki yeterliliği edinmeleri ve sürdürmeleri için düzenli olarak verilen eğitimler.

Yeni Bilgilerin veya Durum ve Gerçeklerdeki Değişikliklerin Değerlendirilmesi

5300.7 U7 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 sürdürülebilirlik denetçisinin ulaştığı sonuçları etkileyebilir.

Bu tür durumlarda, hâlihazırda önlem olarak atılmış adımlar, tehditlerin ele alınmasında artık etkili olmayabilir. Dolayısıyla, kavramsal çerçevenin uygulanması, sürdürülebilirlik denetçisinin tehditleri buna göre yeniden değerlendirmesini ve ele almasını gerektirir. (Bkz.: A5120.9 ve A5120.10 paragrafları)

5300.7 U8 Bir tehdidin düzeyini etkileyebilecek yeni bilgilere veya durum ve gerçeklerdeki değişikliklere ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- Mesleki hizmetin kapsamının genişletilmesi.
- Sürdürülebilirlik güvence müşterisinin borsada işlem görmeye başlaması veya başka bir ticari birimi edinmesi.
- İşletmenin başka bir işletmeyle birleşmesi.
- Sürdürülebilirlik denetçisinin, bir sürdürülebilirlik güvence müşterisi ile başka bir müşteri tarafından müştereken görevlendirilmesi ve bu müşteriler arasında bir anlaşmazlık ortaya çıkması.
- Sürdürülebilirlik denetçisinin kişisel ilişkilerinde veya çekirdek ailesinde bir değişiklik olması.

Tehditlerin Ele Alınması

5300.8 U1 A5120.10–5120.10 U2 paragrafları, kabul edilebilir bir düzeyde olmayan tehditlerin ele alınmasına ilişkin ana hükümleri ve uygulama hükümlerini düzenler.

Önlemlere İlişkin Örnekler

5300.8 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 sürdürülebilirlik güvence müşterisine güvence dışı hizmetlerin sunulması için ayrı raporlama kanallarına sahip farklı yöneticilerin ve ekiplerin kullanılması; kendi kendini denetleme, taraf tutma veya yakınlık tehditlerini ele alabilir.
- İşin bir kısmının yürütülmesine veya yeniden yürütülmesine başka bir denetim şirketinin dâhil edilmesi; kişisel çıkar, 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 sürdürülebilirlik güvence müşterisine açıklanması, kişisel çıkar tehdidini ele alabilir.
- Gizli nitelikteki hususlar ele alınırken ekiplerin ayrılması, kişisel çıkar tehdidini ele alabilir.

5300.8 U3 Bu Kısımın kalan bölümleri, sürdürülebilirlik güvence müşterilerine ilişkin mesleki hizmetlerin yürütülmesi sırasında ortaya çıkabilecek belirli tehditleri tanımlar ve bu tehditleri ele alabilecek adımlara ilişkin örnekler içerir.

Uygun Gözden Geçiren Kişi

5300.8 U4 Uygun bir gözden geçiren kişi; sürdürülebilirlik güvence müşterisi için yürütülen ilgili çalışmayı veya sunulan hizmeti tarafsız bir şekilde gözden geçirmek için gerekli bilgi, beceri, deneyim ve yetkiye sahip bir sürdürülebilirlik denetçisidir.

Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim

A5300.9 Bu Kısım uyarınca üst yönetimden sorumlu olanlarla iletişim kurarken sürdürülebilirlik denetçisi, sürdürülebilirlik güvence müşterisinin 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.

5300.9 U1 İletişim kurulacak kişi veya kişilere karar verirken sürdürülebilirlik denetçisi aşağıdakileri değerlendirir:

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

5300.9 U2 Üst yönetimden sorumlu olanların bir alt grubuna ilişkin örnekler, denetim komitesini veya sürdürülebilirlik bilgilerinin gözetiminden sorumlu başka bir komiteyi ya da üst yönetimden sorumlu olanların bir üyesini içerir.

A5300.10 Üst yönetim sorumluluklarının yanı sıra yönetim sorumlulukları da bulunan kişi veya kişilere bildirim yapması durumunda sürdürülebilirlik denetçisi, bu kişi veya kişilerin -aksi takdirde denetçinin bilgilendirmek isteyeceği- üst yönetimden sorumlu diğer kişileri yeterince bilgilendirdiğinden emin olur.

5300.10 U1 Bazı durumlarda, üst yönetimden sorumlu olanların tamamı sürdürülebilirlik güvence müşterisinin yönetiminde icrâî 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 sürdürülebilirlik denetçisi, üst yönetimden sorumlu olanlara bildirim yapma yükümlülüğünü yerine getirmiş olur.

Başka Bir Denetçinin Güvence Dışı Çalışmasının Kullanılması

A5300.11 Sürdürülebilirlik güvence denetiminin amaçları doğrultusunda, başka bir denetçi

tarafından yapılan güvence dışı çalışmayı kullanmayı planlayan bir sürdürülebilirlik denetçisi; dürüstlük, tarafsızlık ile mesleki yeterlik ve özen ilkelerine uyma sorumluluğunu yerine getirmek amacıyla -varsa- atılması gereken uygun adımlara karar vermek için mesleki muhakemesini kullanır.

5300.11 U1 Bu bölümün amaçları doğrultusunda, başka bir denetçi tarafından yapılan güvence dışı çalışma, bir dış uzman çalışmasını kapsamaz. Sürdürülebilirlik denetçisinin, dış uzman çalışmasını kullanmayı planlaması durumunda, Bölüm 5390'da yer alan ana hükümler ve uygulama hükümleri uygulanır. Sürdürülebilirlik denetçisinin, sürdürülebilirlik güvence denetiminin amaçları doğrultusunda başka bir denetçi tarafından yapılan güvence çalışmasını kullanmayı planlaması durumunda, Bölüm 5406'da yer alan ana hükümler ve uygulama hükümleri uygulanır.

5300.11 U2 Sürdürülebilirlik denetçisinin, başka bir denetçinin güvence dışı çalışmasını kullanmayı planlaması durumunda -varsa- atılması gereken uygun adımlara karar verirken göz önünde bulunduracağı faktörler aşağıdakileri içerir:

- Başka bir denetçinin itibarı ve yetkinliği ile erişebileceği mevcut kaynaklar.
- Başka bir denetçinin geçerli mesleki ve etik standartlara tabi olup olmadığı.

Bu tür bilgiler, başka bir denetçiyle daha önceden yapılmış bir iş birliğinden veya başka bir denetçi hakkında diğer kişilere danışmak suretiyle elde edilebilir.

BÖLÜM 5310

ÇIKAR ÇATIŞMALARI

Giriş

- 5310.1 Sürdürülebilirlik denetçileri; temel ilkelere uymalı ve tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 5120’de yer alan kavramsal çerçeveyi uygulamalıdır.
- 5310.2 Çıkar çatışması, tarafsızlık ilkesine uyum için bir tehdit oluşturmalarının yanı sıra diğer temel ilkelere uyumu engelleyen tehditleri de oluşturabilir. Aşağıdaki durumlarda bu tür tehditler oluşabilir:
- (a) Sürdürülebilirlik denetçisinin; belirli bir konuda çıkarları çatışan bir sürdürülebilirlik güvence müşterisi ve başka bir müşteri için bu konuyla ilgili mesleki hizmet sunması veya
 - (b) Sürdürülebilirlik denetçisinin belirli bir konudaki çıkarları ile bu konuya ilişkin mesleki bir hizmet sunduğu sürdürülebilirlik güvence müşterisinin çıkarlarının çatışıyor olması.
- 5310.3 Bu bölüm, kavramsal çerçevenin çıkar çatışmalarına uygulanmasına ilişkin ana hükümleri ve uygulama hükümlerini düzenler. Sürdürülebilirlik denetçisinin bir sürdürülebilirlik güvence denetimi yürütmesi hâlinde, bu Kısım veya -uygun hâllerde- Kısım 4B uyarınca bağımsızlığın da sağlanması gerekir.

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Genel

- A5310.4** Sürdürülebilirlik denetçisi, mesleki veya işe ilişkin muhakemesinden taviz -ödün- verdirecek hiçbir çıkar çatışmasına izin veremez.
- 5310.4 U1 Çıkar çatışmasına yol açabilecek durumlara ilişkin örnekler aşağıda yer almaktadır:
- Denetim şirketinin; yürüttüğü sürdürülebilirlik güvence denetimi esnasında sürdürülebilirlik güvence 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 bir sürdürülebilirlik güvence müşterisine ve başka bir müşteriye aynı anda tavsiye verilmesi.
 - Hukuki bir anlaşmazlık içerisinde bulunan bir sürdürülebilirlik güvence müşterisi ve başka bir müşterinin aynı konuyla ilgili olarak temsil edilmesi.
 - Sürdürülebilirlik güvence müşterisine, -örneğin denetçinin eşinin finansal çıkarının bulunduğu- bir işe yatırım yapması yönünde tavsiyelerde bulunulması.

- Sürdürülebilirlik güvence müşterisinin 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 sürdürülebilirlik güvence müşterisine 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 sürdürülebilirlik güvence müşterisine tavsiyelerde bulunması.

Çıkar Çatışması Belirleme

Genel

A5310.5 Sürdürülebilirlik denetçisi, yeni bir sürdürülebilirlik güvence müşterisi ilişkisini, iş 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.

5310.5 U1 Etkili bir çıkar çatışması belirleme süreci, işi kabul edip etmeme kararından önce ve işin yürütülmesi sırasında sürdürülebilirlik denetçisine, 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.

5310.5 U2 Mevcut veya muhtemel çıkar çatışmalarının belirlenmesine ilişkin etkili bir süreç aşağıdaki gibi faktörleri dikkate alır:

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

5310.5 U3 Müşteri kabulüne ilişkin daha fazla bilgi, Bölüm 5320 *Denetçinin Görevlendirilmesi*'nde yer almaktadır.

Şartlardaki Değişiklikler

A5310.6 Sürdürülebilirlik denetçisi; işin yürütülmesi sırasında çıkar çatışması oluşturabilecek hizmet, çıkar ve ilişkilerin niteliğinde zaman içerisinde meydana gelen değişikliklere karşı dikkatli olur.

5310.6 U1 Hizmet, çıkar ve ilişkilerin niteliği iş sırasında değişebilir. Bu durum özellikle, sürdürülebilirlik denetçisiyle sözleşme imzalayan taraflar başlangıçta herhangi bir uyuşmazlık içinde bulunmasa dahi, denetçiden ihtilaf konusu olabilecek bir durumda bir işi yürütmesinin istendiği hâllerde geçerlidir.

A5310.7 Denetim şirketinin denetim ağının bir üyesi olması hâlinde sürdürülebilirlik denetçisi, denetim ağına dâhil diğer bir şirketin çıkar ve ilişkileri sebebiyle var olabileceğini veya ortaya çıkabileceğini düşünmesi için sebebi olan -düşünmesini gerektirecek- çıkar çatışmalarını değerlendirir.

5310.7 U1 Denetim ağına dâhil bir şirketi içeren çıkar ve ilişkileri belirlerken dikkate alınacak faktörler aşağıdakileri içerir:

- Sunulan mesleki hizmetlerin niteliği.
- Denetim ağına dâhil şirketler tarafından hizmet sunulan müşteriler.
- İlgili tüm tarafların coğrafi konumları.

Çıkar Çatışmalarının Oluşturduğu Tehditler

5310.8 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.

5310.8 U2 Belirli bir konuda çıkarları çatışan bir sürdürülebilirlik güvence müşterisi ve başka bir müşteri için bu konuyla ilgili mesleki hizmetlerin yürütülmesi sırasında, bir çıkar çatışmasının oluşturduğu tehdit düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili faktörler, 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 sürdürülebilirlik sorumlu denetçileri ve yöneticiler tarafından sır saklama sözleşmelerinin imzalanması.
- Gizli bilgilerin elektronik ve fiziksel olarak ayrıştırılması.
- Özel ve odaklanmış mesleki eğitim ve iletişim.

5310.8 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 ekiplerin 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

- A5310.9** Çıkar çatışması oluşturan tehdidi ele alırken sürdürülebilirlik denetçisi, çıkar çatışmasının niteliğinin ve ciddiyetinin özel bir açıklama yapılmasını ve açık bir onay alınmasını gerektirip gerektirmediğine karar vermek için mesleki muhakemesini kullanır.
- 5310.9 U1 Özel bir açıklama yapılmasının ve açık bir onay alınmasının gerekip gerekmediğine karar verirken dikkate alınacak faktörler aşağıdakileri içerir:
- Çıkar çatışmasına yol açan durumlar.
 - Etkilenmiş olabilecek taraflar.
 - Ortaya çıkabilecek konuların niteliği.
 - Belli bir konunun beklenmedik şekilde gelişme olasılığı.
- 5310.9 U2 Yapılacak açıklama ve alınacak onay, aşağıdaki gibi çeşitli şekillerde yapılabilir:
- Sürdürülebilirlik denetçisinin, 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 sürdürülebilirlik denetçisinin elinde yeterli kanıt bulunuyorsa ve müşteri söz konusu çatışmanın varlığına itiraz etmemişse, müşterinin zımnen onay verdiği anlaşılabılır.
- 5310.9 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.
- 5310.9 U4 Yapılan açıklamanın veya alınan onayın yazılı olmaması durumunda, sürdürülebilirlik denetçisinin 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

A5310.10 Sürdürülebilirlik denetçisinin A5310.9 paragrafı uyarınca açık bir onayın gerekli olduğuna karar vermesi ve sürdürülebilirlik güvence müşterisinin 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

A5310.11 Sürdürülebilirlik denetçisi, 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.

5310.11 U1 Alt Bölüm 5114, 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

A5310.12 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 başka bir müşteriyle karşı karşıya gelen bir sürdürülebilirlik güvence müşterisini savunucu rol üstlenmemesi,
- (b) Sürdürülebilirlik güvence müşterisine ve diğer müşteriye hizmet sunan ekipler 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.

5310.12 U1 Sır saklama ilkesinin ihlali örneğin aşağıdakiler için onay talep ederken ortaya çıkabilir:

- Denetim şirketinin; bir sürdürülebilirlik güvence müşterisinin yönetiminin ele geçirilmesi sürecinde diğer bir müşterisi için işlem bazlı bir hizmet sunması.
- Hileye karışmış olabilecek bir sürdürülebilirlik güvence müşterisi için, çalışmaları 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

A5310.13 A5310.12 paragrafında belirtilen durumlarda, sürdürülebilirlik denetçisi aşağıdakileri belgelendirir:

- (a) Denetçinin üstleneceği görev dâhil, şartların niteliği,
- (b) Sürdürülebilirlik güvence müşterisine ve diğer müşteriye hizmet sunan ekipler arasında bilgi açıklanmasını engellemek için alınan özel tedbirler ve
- (c) İşin kabul etmenin veya işe devam etmenin neden uygun olduğu.

BÖLÜM 5320

DENETÇİNİN GÖREVLENDİRİLMESİ

Giriş

- 5320.1 Sürdürülebilirlik denetçileri; temel ilkelere uymalı ve tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 5120’de yer alan kavramsal çerçeveyi uygulamalıdır.
- 5320.2 Yeni bir sürdürülebilirlik güvence müşterisi 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

- 5320.3 U1 Dürüstlük veya mesleğe uygun davranış ilkelerine uyumu engelleyen tehditler, sürdürülebilirlik güvence müşterisiyle 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, sürdürülebilirlik dâhil olmak üzere finansal veya finansal olmayan raporlamaya ilişkin şüphe uyandıran uygulamaları ya da diğer etik olmayan davranışlarda bulunması gibi hususları içerir.
- 5320.3 U2 Bu tür bir tehdidin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili faktörler aşağıdakileri içerir:
- Sürdürülebilirlik güvence müşterisi, ortaklar, yönetim ile üst yönetimden ve işletme faaliyetlerinden sorumlu olanlar hakkındaki bilgi ve kanaat.
 - Sürdürülebilirlik güvence müşterisinin, örneğin kurumsal yönetim uygulamalarını veya iç kontrolleri geliştirmek suretiyle, tartışmaya açık konuları ele almadaki kararlılığı.
- 5320.3 U3 Ekip, hizmetleri yürütmek için gerekli yetkinliğe sahip değilse veya bu yetkinliği elde edemiyorsa, mesleki yeterlik ve özen ilkesine uyumu engelleyen bir kişisel çıkar tehdidi oluşur.
- 5320.3 U4 Bu tür bir tehdidin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili faktörler aşağıdakileri içerir:
- Aşağıdaki konulara ilişkin edinilen kanaat:
 - Sürdürülebilirlik güvence müşterisinin işlerinin/faaliyetlerinin niteliği,
 - Faaliyetlerin karmaşıklığı,
 - Sürdürülebilirlik güvence müşterisinin değer zincirinin nicel ve nitel özellikleri,
 - 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.
- Denetim şirketinin mesleki standartlara ve mevzuat hükümlerine uygun olarak işi yürütme kabiliyetiyle ilgili kalite risklerine karşılık veren, KYS 1 gibi kalite yönetim standartlarına uygun bir kalite yönetim sisteminin parçası olarak, uyguladığı politika ve prosedürler.
- Sürdürülebilirlik denetçisinin ticari ve piyasa öncelikleri dikkate alındığında; ücret düzeyi ve ücretlerin gerekli kaynakları ne ölçüde dikkate aldığı.

5320.3 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

A5320.4 Sürdürülebilirlik denetçisi;

- (a) Potansiyel bir sürdürülebilirlik güvence müşterisi tarafından diğer bir sürdürülebilirlik denetçisinin yerine geçmesinin istenmesi,
 - (b) Sürdürülebilirlik güvence müşterisi için, farklı bir denetçinin elindeki işe teklif vermeyi düşünmesi veya
 - (c) Sürdürülebilirlik güvence müşterisi için, farklı bir denetçinin işi açısından tamamlayıcı veya ilave niteliğinde olacak bir işi üstlenmeyi düşünmesi,
- durumunda söz konusu işi kabul etmemesi için herhangi bir sebebin olup olmadığını belirler.

5320.4 U1 Bir işin kabul edilmemesi için çeşitli sebepler bulunabilir. Bu sebeplerden biri de durum ve gerçeklerin oluşturduğu bir tehdidin önlemlerin uygulanması suretiyle ele alınamaması olabilir. Örneğin, sürdürülebilirlik denetçisinin tüm ilgili gerçekleri öğrenmeden işi kabul etmesi durumunda mesleki yeterlik ve özen ilkesine uyumu engelleyen bir kişisel çıkar tehdidi olabilir.

5320.4 U2 Sürdürülebilirlik denetçisinden, mevcut veya önceki denetçinin işlerini tamamlayıcı veya ilave nitelikteki işleri üstlenmesinin sürdürülebilirlik güvence müşterisi tarafından istenmesi durumunda, bilgi eksikliği gibi sebeplerden dolayı mesleki yeterlik ve özen ilkesine uyumu engelleyen bir kişisel çıkar tehdidi ortaya çıkabilir.

5320.4 U3 Bu tür bir tehdidin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili faktörlerden biri; teklifte, sözleşmeyi kabul etmeden önce mevcut veya önceki denetçiyle irtibat kurma talebinde bulunulacağını belirtilip belirtilmemesidir. Bu irtibat, işin teklif edildiği denetçiye işi kabul etmemesi için herhangi bir sebebin olup olmadığı hakkında sorgulama yapma imkânı verir.

5320.4 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 sürdürülebilirlik güvence müşterisinin kıdemli yöneticilerinin veya üst yönetimden sorumlu olanlarının geçmişlerinin araştırılması gibi, diğer kaynaklardan bilgi edinilmesi.

Mevcut Denetçiyle veya Önceki Denetçiyle İletişim Kurulması

5320.5 U1 İşin teklif edildiği denetçinin, mevcut veya önceki denetçiyle görüşmelere başlaması için, tercihen yazılı olacak şekilde, genelde sürdürülebilirlik güvence müşterisinden izin alması gerekir.

A5320.6 Mevcut veya önceki denetçiyle iletişime geçememesi durumunda işin teklif edildiği denetçi, muhtemel tüm tehditlere ilişkin bilgiyi edinmek için gerekli diğer adımları atar.

İşin Teklif Edildiği Denetçiyle İletişim Kurulması

A5320.7 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.

5320.7 U1 Mevcut veya önceki denetçinin sır saklama ilkesine uyması zorunludur. Mevcut veya önceki denetçinin, sürdürülebilirlik güvence müşterisine 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 sürdürülebilirlik güvence müşterisinden izin alıp almadığı ve
- (b) Bu tür iletişime ve açıklamalara ilişkin (ülkelere göre farklılık gösterebilen) yasal veya etik hükümler.

5320.7 U2 Sürdürülebilirlik denetçisinin gizli bilgileri açıklamasını gerektiren veya gerektirebilen ya da bu açıklamanın uygun olabileceği durumlar, 5114.3 U1 paragrafında açıklanmıştır.

Sürdürülebilirlik Güvence Denetimi Görevlendirmelerindeki Değişiklikler

A5320.8 Bu Kısımda yer alan Bağımsızlık Standartları kapsamındaki bir sürdürülebilirlik güvence denetiminde sürdürülebilirlik denetçisi, 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. A5360.21 ve A5360.22 paragraflarında düzenlenmiş olan

mevzuata ilişkin aykırılıklar veya şüphelenilen aykırılıklar haricinde:

- (a) Sürdürülebilirlik güvence müşterisinin 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) Sürdürülebilirlik güvence müşterisinin, 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

A5320.9 Sürdürülebilirlik denetçisi, sürdürülebilirlik güvence müşterisine ilişkin müteakip (yinelenen) işlere devam edip etmeyeceğini periyodik olarak gözden geçirir.

5320.9 U1 Sürdürülebilirlik denetçisinin 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, kilit performans göstergesinde olumlu bir eğilim varmış gibi görünmesi için ölçüm metodolojisinde değişiklikler yapılması şeklinde uygun olmayan sürdürülebilirlik raporlamasından kaynaklanıyor olabilir.

Uzman Çalışmasının Kullanılması

A5320.10 Mesleki bir faaliyetin yürütülmesi sırasında bir uzmanın çalışmasını kullanmayı planlayan bir sürdürülebilirlik denetçisi, söz konusu çalışmanın hedeflenen amaca uygun olup olmadığını belirler.

5320.10 U1 Bu bölümün amaçları doğrultusunda, bir dış uzmanın çalışması kapsam dışında tutulmuştur. Sürdürülebilirlik denetçisinin, dış uzmanın çalışmasını kullanmayı planlaması durumunda, Bölüm 5390'da yer alan ana hükümler ve uygulama hükümleri uygulanır.

5320.10 U2 Sürdürülebilirlik denetçisinin, uzmanın çalışmasını kullanmayı planlaması durumunda göz önünde bulunduracağı faktörler aşağıdakileri içerir:

- Uzmanın itibarı ve uzmanlığı ile erişebileceği mevcut kaynaklar.
- Uzmanın geçerli mesleki ve etik standartlara tabi olup olmadığı.

Bu tür bilgiler, uzmanla daha önceden yapılmış bir iş birliğinden veya uzman hakkında diğer kişilere danışmak suretiyle elde edilebilir.

Teknoloji Çıktılarının Kullanılması

A5320.11 Sürdürülebilirlik güvence müşterisine ilişkin mesleki bir faaliyetin yürütülmesi sırasında teknoloji çıktılarını kullanmayı düşünen bir sürdürülebilirlik denetçisi, söz konusu çıktıların hedeflenen amaca uygun olup olmadığını belirler.

5320.11 U1 Sürdürülebilirlik denetçisinin teknoloji çıktılarını kullanmayı düşünmesi durumunda göz önünde bulunduracağı faktörler arasında şunlar yer alır:

- Teknoloji tarafından gerçekleştirilecek faaliyetin niteliği.
- Teknoloji çıktılarının beklenen kullanımı veya bu çıktılara ne ölçüde güvenileceği.
- Denetçinin teknolojiyi ve teknolojinin hedeflenen amaca uygunluğunu anlama, kullanma ve açıklama kabiliyetine sahip olup olmadığı ya da bu kabiliyete sahip bir uzmana erişimi olup olmadığı.
- Kullanılan teknolojinin, hedeflenen amaç için uygun bir şekilde test edilip edilmediği ve değerlendirilip değerlendirilmediği.
- Teknolojiye ilişkin önceki deneyimler ve teknolojinin belirli amaçlar için kullanımının genel kabul görüp görmediği.
- Denetim şirketinin teknolojinin tasarımı, geliştirilmesi, uygulanması, işletilmesi, bakımı, izlenmesi, güncellenmesi veya yükseltilmesi üzerindeki gözetimi.
- Kullanıcının teknolojiye erişim konusunda yetkilendirilmesi ve bu kullanımın gözetimine yönelik prosedürler dâhil olmak üzere, teknolojinin kullanımına ilişkin kontroller.
- Veriler ve ilgili her türlü karar ile teknolojinin kullanılması sırasında kişiler tarafından alınan kararlar dâhil olmak üzere, teknolojiye ilişkin girdilerin uygunluğu.

Diğer Hususlar

5320.12 U1 Sürdürülebilirlik denetçisinin, uzman çalışmalarını ya da teknoloji çıktılarını kullanmayı düşünmesi durumunda, söz konusu denetçinin denetim şirketi içinde, bu tür bir kullanımın uygun olup olmadığını belirlemek için gerekli faktörlerle ilgili bilgi edinebilecek bir pozisyonda olup olmadığı göz önünde bulundurulur.

BÖLÜM 5325

KALİTEYİ GÖZDEN GEÇİREN KİŞİNİN VE DİĞER UYGUN GÖZDEN GEÇİREN KİŞİLERİN TARAFSIZLIĞI

Giriş

- 5325.1 Sürdürülebilirlik denetçileri; temel ilkelere uymalı ve tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 5120’de yer alan kavramsal çerçeveyi uygulamalıdır.
- 5325.2 Gözden geçirilen çalışmaya dâhil olan veya söz konusu çalışmayı yürütmekten sorumlu kişilerle yakın ilişkileri olan bir kişinin kaliteyi gözden geçiren kişi olarak atanması, tarafsızlık ilkesine uyumu engelleyen tehditler oluşturabilir.
- 5325.3 Bu bölüm, sürdürülebilirlik güvence müşterisine yönelik kaliteyi gözden geçiren kişinin tarafsızlığıyla ilgili olarak kavramsal çerçevenin uygulanmasına ilişkin uygulama hükümlerini düzenler.
- 5325.4 Kaliteyi gözden geçiren kişi ayrıca, 5300.8 U4 paragrafında açıklandığı üzere uygun bir gözden geçiren kişi örneğidir. Bu nedenle, bu bölümde yer alan uygulama hükümleri; sürdürülebilirlik denetçisinin, belirlenen tehditleri ele almak için bir önlem olarak yürütülen çalışmayı gözden geçirmesi amacıyla uygun bir gözden geçiren kişiyi atadığı durumlarda uygulanabilir.

Uygulama Hükümleri

Genel

- 5325.5 U1 Kaliteli denetimler; denetimlerin mesleki standartlara ve mevzuat hükümlerine uygun olarak planlanması, yürütülmesi ve raporlanmasıyla gerçekleştirilebilir. KYS 1, denetim şirketinin kalite yönetim sistemi kapsamındaki sorumluluklarını belirler ve denetimin yürütülmesiyle ilgili kalite risklerine karşı yapılacak işleri tasarlamasını ve uygulamasını zorunlu kılar. Risklere karşı yapılacak bu tür işler, KYS 2 uyarınca yapılacak kalite gözden geçirmelerini ele alan politika veya prosedürler oluşturulmasını içerir.
- 5325.5 U2 Kaliteyi gözden geçiren kişi, denetimin kalitesini gözden geçirmek üzere denetim şirketi tarafından atanan sürdürülebilirlik sorumlu denetçisi, denetim şirketindeki diğer bir kişi veya denetim şirketi dışından bir kişidir.

Tehditlerin Belirlenmesi

- 5325.6 U1 Kaliteyi gözden geçiren kişi olarak atanan bir kişinin tarafsızlığına yönelik tehditlerin oluşabileceği durumlara ilişkin örnekler aşağıda yer almaktadır:
- (a) Kişisel Çıkar Tehdidi
- Her biri diğerinin işinde kaliteyi gözden geçiren kişi olarak hizmet veren iki sürdürülebilirlik sorumlu denetçisi.
- (b) Kendi Kendini Denetleme Tehdidi
- Bir kişinin, önceden sürdürülebilirlik sorumlu denetçisi olarak hizmet

verdiği bir sürdürülebilirlik güvence denetiminde, sonradan kaliteyi gözden geçiren kişi olarak hizmet vermesi.

(c) Yakınlık Tehdidi

- Kaliteyi gözden geçiren kişi olarak hizmet veren bir kişinin, denetime dâhil olan başka bir kişiyle yakın bir ilişkisinin olması veya bu kişinin çekirdek ailesinin bir üyesi olması.

(d) Yıldırma Tehdidi

- Denetimde kaliteyi gözden geçiren kişi olarak hizmet veren bir kişinin, söz konusu denetimin sürdürülebilirlik sorumlu denetçisine doğrudan raporlama yapabileceği bir raporlama yapısının bulunması.

Tehditlerin Değerlendirilmesi

5325.7 U1 Kaliteyi gözden geçiren kişi olarak atanan bir kişinin tarafsızlığına yönelik tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili faktörler aşağıdakileri içerir:

- Kişinin rolü ve kıdemi.
- Denetime katılan diğer kişilerle olan ilişkisinin niteliği.
- Daha önceden denetime katıldığı süre ve kişinin denetimdeki rolü.
- Kaliteyi gözden geçiren kişi olarak atanmadan önce denetime en son ne zaman katıldığı ve bu tarihten sonra denetimin şartlarında meydana gelen ilgili değişiklikler.
- Denetime daha önceki herhangi bir katılımında, kişinin önemli muhakemelerde bulunmasını gerektiren hususların niteliği ve karmaşıklığı.

Tehditlerin Ele Alınması

5325.8 U1 Denetim şirketi içerisindeki raporlama sorumluluklarının yeniden tahsisi, yıldırma tehdidini ortadan kaldıracak adımlara örnek olarak verilebilir.

5325.8 U2 Denetimde yer almış bir kişinin, kaliteyi gözden geçiren kişi olarak atanmasından önce yeterli bir sürenin (ara verme süresi) geçmesi, kendi kendini denetleme tehdidini ele almak için önlem olarak atılabilecek adımlara örnek olarak verilebilir.

Ara Verme Süresi

5325.8 U3 Kalite yönetim standartları; denetim şirketinin, liyakate ilişkin bir koşul olarak, sürdürülebilirlik sorumlu denetçisinin kaliteyi gözden geçirme görevini üstlenmesinden önce bir ara verme süresi belirleyen politika veya prosedürler oluşturmasını gerektirir. Bu husus, tarafsızlık ilkesine uyumu ve kaliteli denetimlerin tutarlı bir şekilde yürütülmesini sağlamaya katkıda bulunur. Örneğin; KYS 2, iki yıllık bir ara verme süresi gerektirir.

5325.8 U4 KYS 2 gibi kalite yönetim standartlarının gerektirebileceği ara verme süresi, Bölüm 5540'ta yer alan ve bir sürdürülebilirlik güvence müşterisiyle uzun süreli ilişki neticesinde oluşan bağımsızlığa yönelik tehditleri ele almak için tasarlanmış olan yönetici rotasyonu hükümlerinden farklıdır ve bu hükümleri değiştirmez.

BÖLÜM 5330

ÜCRETLER VE DİĞER MENFAATLER

Giriş

- 5330.1 Sürdürülebilirlik denetçileri; temel ilkelere uymalı ve tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 5120’de yer alan kavramsal çerçeveyi uygulamalıdır.
- 5330.2 Ücretlere ve diğer menfaatlara ilişkin düzenlemelerin seviyesi ve niteliği, bir veya daha fazla temel ilkeye uyumu engelleyen bir kişisel çıkar tehdidi oluşturabilir. Bu bölüm, kavramsal çerçevenin bu tür durumlarda uygulanmasına ilişkin uygulama hükümlerini düzenler.

Uygulama Hükümleri

Ücret Düzeyi

- 5330.3 U1 Ücret düzeyi; sürdürülebilirlik denetçisinin, sürdürülebilirlik güvence müşterilerine ilişkin mesleki hizmetleri teknik ve mesleki standartlara uygun olarak yürütme kabiliyetini etkileyebilir.
- 5330.3 U2 Sürdürülebilirlik denetçisi, uygun olarak nitelendirilebilecek ücret neyse onu teklif edebilir. Farklı 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.
- 5330.3 U3 Bu tür bir tehdidin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili faktörler aşağıdakileri içerir:
- Sürdürülebilirlik güvence müşterisinin; denetimin/işin şartlarından ve özellikle ücretlerin belirlendiği esastan ve kapsama giren hizmetlerden haberdar olup olmadığı.
 - Ücret düzeyinin düzenleyici bir otorite gibi bağımsız bir üçüncü tarafça belirlenip belirlenmediği.
- 5330.3 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

- 5330.4 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.
- 5330.4 U2 Bu tür tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili faktörler aşağıdakileri içerir:

- Hizmetin niteliği.
- Olası ücret tutarlarının aralığı.
- Ücret belirleme esasları veya metrikleri.
- Alınan ücret ve diğer menfaatlerin hesaplanma esaslarının, sürdürülebilirlik denetçisi tarafından yürütülen hizmetin hedef kullanıcılarına açıklanması.
- Kalite yönetim politika ve prosedürleri.
- Hizmetin çıktısının veya sonucunun bağımsız bir üçüncü tarafça gözden geçirilip geçirilmediği.
- Ücret düzeyinin düzenleyici bir otorite gibi bağımsız bir üçüncü tarafça belirlenip belirlenmediği.

5330.4 U3 Bu tür bir kişisel çıkar tehdidinin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- Hizmetin yürütülmesine dâhil olmamış uygun bir gözden geçiren kişinin, sürdürülebilirlik denetçisi tarafından yürütülen çalışmaları gözden geçirmesi.
- Alınan ücret ve diğer menfaatlerin hesaplanma esaslarına ilişkin olarak sürdürülebilirlik güvence müşterisiyle önceden yazılı bir anlaşma yapılması.

5330.4 U4 Sürdürülebilirlik güvence müşterilerine sunulan hizmetler için şarta bağlı ücretlere ilişkin ana hükümler ve uygulama hükümleri Bölüm 5410 ile Bölüm 905'te belirlenmektedir.

Yönlendirme Ücretleri veya Komisyonlar

5330.5 U1 Sürdürülebilirlik denetçisinin bir sürdürülebilirlik güvence müşterisiyle 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:

- Sürdürülebilirlik güvence müşterisini denetçiye yönlendiren üçüncü bir tarafa ödenen ücret.
- Denetçinin, devamlı bir sürdürülebilirlik güvence müşterisini üçüncü bir tarafa yönlendirmek için söz konusu üçüncü taraftan aldığı ücret.
- Denetçinin, mal veya hizmetlerin bir sürdürülebilirlik güvence müşterisine satılmasıyla ilgili olarak üçüncü bir taraftan (örneğin, bir yazılım satıcısından) aldığı komisyon.

5330.5 U2 Bu tür bir kişisel çıkar tehdidinin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- Başka bir tarafça sürdürülebilirlik güvence müşterisine 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 sürdürülebilirlik denetçisine veya üçüncü tarafa ödenen ya da bunlardan alınan her tür yönlendirme ücreti veya komisyon anlaşmasının sürdürülebilirlik güvence müşterilerine açıklanması, kişisel çıkar tehdidini ele alabilir.

Denetim Şirketinin Satın Alınması veya Satılması

5330.6 U1 Sürdürülebilirlik denetçisi, 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 5340

HEDİYELER VE AĞIRLANMA DÂHİL, TEŞVİKLER

Giriş

- 5340.1 Sürdürülebilirlik denetçileri; temel ilkelere uymalı ve tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 5120’de yer alan kavramsal çerçeveyi uygulamalıdır.
- 5340.2 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.
- 5340.3 Bu bölüm; sürdürülebilirlik güvence müşterileri için, mevzuata aykırılık oluşturmamayan 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 sürdürülebilirlik denetçisinin mevzuata uymasını zorunlu kılar.

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Genel

- 5340.4 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, sürdürülebilirlik denetçileri ile mevcut veya potansiyel sürdürülebilirlik güvence müşterileri 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

- A5340.5** Birçok ülkede, belirli durumlarda teşvik teklifinde bulunulmasını veya teşviklerin kabul edilmesini yasaklayan, rüşvet ve yolsuzlukla ilgili olanlar gibi mevzuat hükümleri bulunmaktadır. Sürdürülebilirlik denetçisi, bu tür mevzuat hükümlerine ilişkin kanaat edinir ve böyle bir durumla karşılaşması durumunda mevzuata uyar.

Mevzuatla Yasaklanmayan Teşvikler

- 5340.6 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

- A5340.7** Sürdürülebilirlik denetçisi, 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.
- A5340.8** Sürdürülebilirlik denetçisi, 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.
- 5340.9 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, sürdürülebilirlik denetçisi veya -gerekmesi hâlinde kıyasen-diğer kişiler tarafından neyin etik olmayan bir davranış oluşturduğunun değerlendirilmesinde uygun bir referans çerçevesidir.
- 5340.9 U2 Sürdürülebilirlik denetçisinin, teşvik alacak kişinin veya diğer bir kişinin davranışını uygunsuz şekilde etkileme niyetiyle yapılan bir teşvik teklifinde bulunması veya böyle bir teşviki kabul etmesi ya da başkalarını teklifte bulunmak veya böyle bir teşviki kabul etmek için desteklemesi durumunda dürüstlük ilkesine yönelik bir ihlal meydana gelir.
- 5340.9 U3 Davranışı uygunsuz şekilde etkilemeye yönelik mevcut veya hissedilen bir niyetin olup olmadığının belirlenmesi, mesleki muhakemede bulunulmasını gerektirir. Mesleki muhakemede bulunulurken dikkate alınacak ilgili faktörler 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, sürdürülebilirlik güvence müşterisinin diğer tedarikçileri gibi, denetim şirketi içinden veya dışından olabilir.
 - Teşvik teklifinde bulunan veya bulunulan kişilerin denetim şirketindeki veya sürdürülebilirlik güvence müşterisindeki rolleri ve pozisyonları.

- Teşviki kabul etmenin sürdürülebilirlik güvence müşterisinin politika ve prosedürlerini ihlal edeceğinin sürdürülebilirlik denetçisi 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

- 5340.10 U1 Sürdürülebilirlik denetçisinin, davranışı uygunsuz şekilde etkilemeye yönelik mevcut veya hissedilen bir niyetten haberdar olması durumunda, A5340.7 ve A5340.8 paragraflarındaki şartlar sağlanmış olsa dahi, temel ilkelere uyumu engelleyen tehditler oluşabilir.
- 5340.10 U2 Bu tehditlerin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:
- Denetim şirketinin üst yöneticilerinin veya sürdürülebilirlik güvence müşterisinin üst yönetimden sorumlu olanlarının teklifle ilgili bilgilendirilmesi.
 - Sürdürülebilirlik güvence müşterisiyle olan iş ilişkisinin değiştirilmesi veya sonlandırılması.

Kişinin Davranışını Uygunsuz Şekilde Etkileme Niyeti Bulunmayan Teşvikler

- 5340.11 U1 Kavramsal çerçevede düzenlenen ana hükümler ve uygulama hükümleri; sürdürülebilirlik denetçisinin, teşvik alacak kişinin veya diğer bir kişinin davranışını uygunsuz şekilde etkileme niyetinin bulunmadığına karar vermesi durumunda uygulanır.
- 5340.11 U2 Bu tür bir teşvikin küçük ve önemsiz olması durumunda oluşan tehditler kabul edilebilir bir düzeyde olacaktır.
- 5340.11 U3 Sürdürülebilirlik denetçisinin, 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
 - Bir sürdürülebilirlik güvence müşterisine kurumsal finansman hizmeti sunarken söz konusu müşteriye satın alması muhtemel biri tarafından sürdürülebilirlik denetçisine ağırlanma teklifinde bulunulması.
 - Yakınlık tehditleri
 - Sürdürülebilirlik denetçisinin, mevcut veya potansiyel bir sürdürülebilirlik güvence müşterisini düzenli olarak spor faaliyetlerine götürmesi.

- Yıldırma tehditleri
 - Sürdürülebilirlik denetçisinin, bir sürdürülebilirlik güvence müşterisinden, kamuoyuna açıklandığında uygunsuz olarak algılanacak niteliğe sahip bir ağırlanmayı kabul etmesi.

5340.11 U4 Bu tür bir teşvik teklifinde bulunulmasından veya teşvikin kabul edilmesinden doğan tehditlerin derecesinin değerlendirilmesiyle ilgili faktörler, niyetin belirlenmesine yönelik olarak 5340.9 U3 paragrafında düzenlenen faktörlerin aynılarını içermektedir.

5340.11 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.
- Sürdürülebilirlik güvence müşterisine herhangi bir mesleki hizmetin verilmesine ilişkin sorumluluğun, sürdürülebilirlik denetçisinin hizmet sunarken uygunsuz şekilde etkileneceğini veya etkilenmiş şeklinde algılanacağını düşünmesi için hiçbir sebebinin bulunmadığı başka bir kişiye devredilmesi.

5340.11 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 sürdürülebilirlik güvence müşterisinin üst yöneticilerine karşı şeffaf olunması.
- Teşvikin, denetim şirketinin üst yöneticileri veya etiğe uyumdan sorumlu başka bir kişi tarafından izlenen ya da denetim şirketi tarafından sürdürülen bir sistemle kayıt altına alınması.
- Sürdürülebilirlik güvence müşterisine mesleki hizmetin sunulmasına herhangi bir şekilde dâhil olmayan uygun bir gözden geçiren kişinin, sürdürülebilirlik denetçisinin 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 edilişinden sonra en kısa sürede geri verilmesi.

Çekirdek Aile Üyeleri veya Aile Yakınları

A5340.12 Sürdürülebilirlik denetçisi;

- (a) Çekirdek aile üyelerinden veya aile yakınlarından biri tarafından mevcut veya potansiyel bir sürdürülebilirlik güvence müşterisine,

(b) Mevcut veya potansiyel bir sürdürülebilirlik güvence müşterisi tarafından denetçinin çekirdek aile üyelerinden veya aile yakınlarından birine,

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

A5340.13 Sürdürülebilirlik denetçisinin;

- Çekirdek aile üyelerinden veya aile yakınlarından birine yapılan veya bunlar tarafından teklifte bulunulan bir teşvikten haberdar olması ve
- Kendisinin veya mevcut ya da potansiyel bir sürdürülebilirlik güvence 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.

5340.13 U1 5340.9 U3 paragrafında düzenlenen faktörler, sürdürülebilirlik denetçisinin veya mevcut ya da potansiyel sürdürülebilirlik güvence müşterisinin davranışını uygunsuz şekilde etkilemeye yönelik mevcut veya hissedilen bir niyetin olup olmadığının belirlenmesiyle ilgilidir. İlgili olan diğer bir faktör 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 bir sürdürülebilirlik güvence denetimi yürüttüğü bir müşterisi tarafından, denetçinin eşine normal işe alım sürecinin dışında iş teklif edilmesi böyle bir niyete işaret edebilir.

5340.13 U2 5340.10 U2 paragrafındaki uygulama hükmü aynı zamanda, A5340.13 paragrafı uyarınca verilen tavsiyeye çekirdek aile üyeleri veya aile yakınlarından biri tarafından uyulsa bile, sürdürülebilirlik denetçisinin veya mevcut ya da potansiyel sürdürülebilirlik güvence müşterisinin davranışını uygunsuz şekilde etkilemeye yönelik mevcut veya hissedilen bir niyetin olması durumunda oluşabilecek tehditlerin ele alınmasıyla ilgilidir.

Kavramsal Çerçevenin Uygulanması

5340.14 U1 Sürdürülebilirlik denetçisi A5340.12 paragrafında yer alan durumlarda teklifte bulunulan bir teşvikten haberdar olduğunda, aşağıdaki durumlarda temel ilkelere uyumu engelleyen tehditler oluşabilir:

- (a) Çekirdek aile üyelerinden veya aile yakınlarından birinin, A5340.13 paragrafı uyarınca denetçi tarafından verilen tavsiyenin aksine, teşvik teklifinde bulunması veya teşviki kabul etmesi ya da

- (b) Denetçinin; denetçinin veya mevcut ya da potansiyel sürdürülebilirlik güvence müşterisinin davranışını uygunsuz şekilde etkilemeye yönelik mevcut veya hissedilen bir niyetin olduğunu düşünmesi için hiçbir sebebinin bulunmaması.

5340.14 U2 5340.11 U1–5340.11 U6 paragraflarında yer alan uygulama hükümleri, bu tür tehditlerin belirlenme, değerlendirilme ve ele alınmasıyla ilgilidir. Böyle durumlarda tehdit düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili olan faktörler, 5340.13 U1 paragrafında düzenlenen ilişkilerin niteliği veya yakınlığını da içerir.

Diğer Hususlar

5340.15 U1 Sürdürülebilirlik denetçisinin, bir sürdürülebilirlik güvence müşterisi veya müşteri için ya da sürdürülebilirlik güvence müşterisi yönetimi altında çalışan kişilerin müdahil olduğu, mevzuata aykırılığa veya mevzuata aykırılık şüphesine yol açabilecek teşviklerle karşılaşması ya da bunlardan haberdar olması durumunda, Bölüm 5360'da yer alan ana hükümler ve uygulama hükümleri uygulanır.

5340.15 U2 Sürdürülebilirlik güvence müşterisi tarafından; denetim şirketine, denetim ağına dâhil şirkete veya sürdürülebilirlik güvence ekibinin bir üyesine hediye veya ağırlanma teklifinde bulunulması durumunda, Bölüm 5420'de yer alan ana hükümler ve uygulama hükümleri uygulanır.

[5340.15 U3 paragrafı bilerek boş bırakılmıştır.]

BÖLÜM 5350

EMANET OLARAK TUTULAN MÜŞTERİ VARLIKLARI

Giriş

- 5350.1 Sürdürülebilirlik denetçileri; temel ilkelere uymalı ve tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 5120’de yer alan kavramsal çerçeveyi uygulamalıdır.
- 5350.2 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

- A5350.3** Sürdürülebilirlik denetçisi, mevzuat tarafından açıkça izin verilmedikçe ve sürdürülebilirlik güvence müşterisine ait para veya diğer varlıkların alınmasına ilişkin her türlü şarta uymadıkça, bu tür varlıkları emanet olarak tutmaz.
- A5350.4** Sürdürülebilirlik güvence müşterisine ait para veya varlıkların emanete alınmasına ilişkin müşteri ve iş kabul prosedürlerinin bir parçası olarak sürdürülebilirlik denetçisi;
- (a) Varlıkların kaynağıyla ilgili uygun sorgulamaları yapar ve
- (b) Yasal yükümlülükleri göz önünde bulundurur.
- 5350.4 U1 Sürdürülebilirlik güvence müşterisine ait 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 5360’ın hükümleri uygulanabilir.

Emanete Aldıktan Sonra

- A5350.5** Sürdürülebilirlik güvence müşterisine ait para veya diğer varlıkların emanet edildiği bir sürdürülebilirlik denetçisi;
- (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
- (d) Varlıklar ve bunlardan elde edilen gelir, temettü veya kazançlarla ilgili olarak, hesap sormak üzere yetkilendirilmiş kişilere hesap vermeye her zaman hazır hâlde bulunur.

BÖLÜM 5360

MEVZUATA AYKIRILIKLARA KARŞILIK VERİLMESİ

Giriş

- 5360.1 Sürdürülebilirlik denetçileri; temel ilkelere uymalı ve tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 5120’de yer alan kavramsal çerçeveyi uygulamalıdır.
- 5360.2 Sürdürülebilirlik denetçisinin 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.
- 5360.3 Bir sürdürülebilirlik güvence müşterisine mesleki hizmet sunarken sürdürülebilirlik denetçisi, aykırılıkla veya şüphelenilen bir aykırılıkla karşılaşabilir ya da 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 veya sürdürülebilirlik bilgilerinde 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 Sürdürülebilirlik Denetçisinin Amaçları

- 5360.4 Sürdürülebilirlik denetçilerinin, güvenceye tabi sürdürülebilirlik bilgilerine ilişkin kamuoyu güvenini korumak için etik olarak hareket etmeleri kamu yararına hizmet eder. 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 ya da 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

- 5360.5 U1 Mevzuata aykırılıklar (“aykırılıklar”); kasten ya da kasıt olmaksızın, aşağıdakiler tarafından gerçekleştirilen, yürürlükteki mevzuata aykırı olan ihmalî veya icrâî eylemlerden oluşur:

- (a) Sürdürülebilirlik güvence müşterisinin kendisi,
- (b) Sürdürülebilirlik güvence müşterisinin üst yönetiminden sorumlu olanlar,
- (c) Sürdürülebilirlik güvence müşterisinin yönetimi ya da
- (d) Sürdürülebilirlik güvence müşterisi için veya müşteri yönetimi altında çalışan diğer kişiler.

5360.5 U2 Bu bölümde ele alınan aykırılıklar, örneğin, aşağıdaki mevzuata ilişkin olabilir:

- Çevre koruma.
- Kamu sağlığı ve güvenliği.
- İnsan haklarının korunması.
- Çalışma koşulları ve çalışanların hakları.
- Tüketici hakları.
- Verinin korunması.
- 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.
- Vergi ve sosyal güvenlik yükümlülükleri ve ödemeleri.

5360.5 U3 Aykırılıklar; sürdürülebilirlik güvence müşterisi açısından, finansal tablolarını ya da sürdürülebilirlik bilgilerini 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 çevreyle ilgili mevzuatın ihlal edilmesi bu tür fiillere örnek olarak gösterilebilir.

A5360.6 Sürdürülebilirlik denetçilerinin, 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) Sürdürülebilirlik güvence müşterisinin haberdar edilmesini yasaklayan hükümler.

- 5360.6 U1 Müşterinin haberdar edilmesini yasaklayan -örneğin, kara paranın aklanmasıyla mücadele mevzuatında- bir hüküm bulunabilir.
- 5360.7 U1 Bu bölümde yer alan hükümler, KAYİK olup olmadığına bakılmaksızın tüm sürdürülebilirlik güvence müşterileri için uygulanır.
- 5360.7 U2 Açıkça önemsiz olarak değerlendirilen hususlarla karşılaşan veya bunlardan haberdar olan sürdürülebilirlik denetçisi, söz konusu hususlara ilişkin olarak bu bölüm hükümlerine uymak zorunda değildir. Bir hususun açıkça önemsiz olup olmadığına; sürdürülebilirlik güvence müşterisine, ortaklarına ve kamuya olan (finansal veya diğer) etkileri ve niteliği itibarıyla karar verilir.
- 5360.7 U3 Bu bölümde aşağıdaki hususlar ele alınmamaktadır:
- (a) Sürdürülebilirlik güvence müşterisinin, ticari faaliyetleriyle ilgisi olmayan kusurlu davranışları ve
 - (b) 5360.5 U1 paragrafında belirtilenler dışındaki tarafların sebep olduğu aykırılıklar. Tespit edilen veya şüphelenilen aykırılığın, sürdürülebilirlik güvence müşterisinin değer zincirinde yer alan bir işletme tarafından gerçekleştirilmesi, bu duruma örnek olarak verilebilir.

Bununla birlikte sürdürülebilirlik denetçisi, söz konusu durumlara nasıl karşılık vereceğini değerlendirirken, bu bölümde yer alan hükümlere başvurmayı faydalı bulabilir.

Yönetim ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Sorumlulukları

- 5360.8 U1 Yönetim, üst yönetimden sorumlu olanların gözetiminde, sürdürülebilirlik güvence müşterisinin işletme faaliyetlerinin mevzuata uygun olarak yürütülmesini sağlamaktan sorumludur. Yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanlar ayrıca, aşağıdakiler tarafından gerçekleştirilen aykırılıkların belirlenmesi ve ele alınmasından da sorumludur:
- (a) Sürdürülebilirlik güvence müşterisinin kendisi,
 - (b) Sürdürülebilirlik güvence müşterisinin üst yönetiminden sorumlu olan bir kişi,
 - (c) Sürdürülebilirlik güvence müşterisi yönetiminin bir üyesi veya
 - (d) Sürdürülebilirlik güvence müşterisi için veya müşteri yönetimi altında çalışan diğer kişiler.

Sürdürülebilirlik Denetçisinin Sorumlulukları

- A5360.9** Bu bölüm hükümlerinin uygulanacağı bir durumu fark etmesi hâlinde, sürdürülebilirlik denetçisinin bu bölüme uymak üzere atacağı adımlar, sır saklama ilkesi açısından dikkatli davranılarak zamanında olmalıdır. Zamanında adım atarken denetçi, söz konusu durumun niteliğine ilişkin edindiği kanaati ve sürdürülebilirlik güvence müşterisinin, yatırımcıların, kredi verenlerin, çalışanların veya kamunun uğrayacağı muhtemel zararları dikkate alır.

Bu Kısımda Yer Alan Bağımsızlık Standartları Kapsamındaki Sürdürülebilirlik Güvence Denetimleri

Konuya İlişkin Kanaat Edinilmesi

- A5360.10** Bu Kısımda yer alan Bağımsızlık Standartları kapsamındaki sürdürülebilirlik güvence denetimiyle görevli olan sürdürülebilirlik denetçisi, 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.
- 5360.10 U1 Sürdürülebilirlik denetçisi, sürdürülebilirlik güvence denetimi sırasında veya diğer taraflarca sağlanan bilgiler yoluyla bir aykırılıktan veya şüphelenilen bir aykırılıktan haberdar olabilir.
- 5360.10 U2 Sürdürülebilirlik denetçisinden; bilgisini ve uzmanlığını kullanması ve mesleki muhakemede bulunması beklenmektedir. Ancak denetçiden, sürdürülebilirlik güvence denetimini 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.
- 5360.10 U3 Konunun niteliğine ve ciddiyetine göre sürdürülebilirlik denetçisi, gizlilik esasına bağlı kalarak, denetim şirketindeki, denetim ağına dâhil şirketteki diğer kişilerle veya bir hukuk müşaviriyle görüşebilir.
- A5360.11** Aykırılığı tespit etmesi veya aykırılıktan şüphelenmesi durumunda sürdürülebilirlik denetçisi, konuyu yönetimin uygun bir kademesiyle ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlarla müzakere eder.
- 5360.11 U1 Müzakerenin amacı;
- (a) Konuya ilişkin durum ve gerçekler ile konunun doğuracağı muhtemel sonuçlara ilişkin olarak sürdürülebilirlik denetçisinin elde ettiği kanaate açıklık getirmektir. Ayrıca bu müzakere, yönetimi veya üst yönetimden sorumlu olanları konuyu araştırmaya sevk edebilir ve
- (b) Yönetim veya üst yönetimden sorumlu olanların konu hakkında bilgilendirmesi gerektiği ilgili tarafları değerlendirmektir. Bu tür taraflar; finansal tabloları denetleyen denetçiyi ve/veya bu Kısımda yer alan Bağımsızlık Standartları kapsamındaki sürdürülebilirlik güvence denetimini yürüten diğer sürdürülebilirlik denetçisi veya denetçilerini içerebilir.
- 5360.11 U2 Konunun müzakere edileceği uygun yönetim kademesinin belirlenmesi bir mesleki muhakeme konusudur. Uygun yönetim kademesi belirlenirken göz önünde bulundurulması gereken faktörlere 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.

5360.11 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, sürdürülebilirlik güvence müşterisini kontrol eden işletmenin yönetimi olabilir.

5360.11 U4 Sürdürülebilirlik denetçisi -uygun hâllerde- konuyu iç denetçilerle müzakere etmeyi de düşünebilir.

A5360.12 Yönetimin aykırılığa veya şüphelenilen aykırılığa karıştığına inanması durumunda sürdürülebilirlik denetçisi, konuyu üst yönetimden sorumlu olanlarla müzakere eder.

Konunun Ele Alınması

A5360.13 Yönetimle ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlarla aykırılıkları veya şüphelenilen aykırılıkları müzakere ederken sürdürülebilirlik denetçisi, 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.

A5360.14 Sürdürülebilirlik denetçisi, aykırılıklara veya şüphelenilen aykırılıklara ilişkin olarak yönetimin ve üst yönetimden sorumlu olanların mevzuattan kaynaklanan sorumluluklarını anlayıp anlamadıklarını değerlendirir.

5360.14 U1 Yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanların mevzuattan kaynaklanan sorumluluklarını anlamamış olmaları durumunda sürdürülebilirlik denetçisi, uygun bilgi kaynakları önerebilir veya hukuki danışmanlık almalarını tavsiye edebilir.

A5360.15 Sürdürülebilirlik denetçisi, aşağıdaki hususlara uyar:

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

5360.15 U1 Bazı mevzuat hükümleri, aykırılıkların veya şüphelenilen aykırılıkların yetkili bir kuruma bildirilmesindeki bildirim sürelerini özellikle belirtebilir.

Toplulukla İlgili Kurulacak İletişim

A5360.16 Aykırılıklardan veya şüphelenilen aykırılıklardan haberdar olması durumunda sürdürülebilirlik denetçisi, bir topluluk bağlamında aşağıdaki her iki durumda da mevzuatla yasaklanmamışsa konuyu topluluk sürdürülebilirlik sorumlu denetçisine bildirir:

- (a) Denetçinin; topluluk sürdürülebilirlik güvence denetiminin amaçları açısından bir topluluk birimiyle ilgili sürdürülebilirlik güvence çalışması yapması veya
- (b) Denetçinin; topluluk sürdürülebilirlik güvence denetimi dışındaki amaçlarla topluluğun bir parçası olan bir tüzel kişilik veya işletme biriminin sürdürülebilirlik bilgilerine ilişkin sürdürülebilirlik güvence denetimi yürütmekle görevlendirilmesi.

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

5360.16 U1 Bildirim yapılmasının amacı, topluluk sürdürülebilirlik sorumlu denetçisinin konuyla ilgili bilgi sahibi olmasına ve bu konunun topluluk sürdürülebilirlik güvence denetimi kapsamında ele alınmasının gerekip gerekmediğinin ve ele alınacaksa, bu bölüm hükümlerine uygun olarak bunun nasıl yapılması gerektiğinin belirlenmesine imkân sağlamaktır. A5360.16 paragrafında yer alan bildirimle ilişkin hüküm, topluluk sürdürülebilirlik sorumlu denetçisinin denetim şirketinin veya denetim ağıнын, sürdürülebilirlik denetçisinin denetim şirketi veya denetim ağıyla aynı ya da farklı olup olmadığına bakılmaksızın uygulanır.

A5360.17 Topluluk sürdürülebilirlik güvence denetimi sırasında aykırılıklardan veya şüphelenilen aykırılıklardan haberdar olması durumunda topluluk sürdürülebilirlik sorumlu denetçisi, konunun;

- (a) Topluluk sürdürülebilirlik güvence denetiminin amaçları açısından, sürdürülebilirlik güvence çalışmasına konu olan bir veya daha fazla topluluk birimiyle ya da
- (b) Sürdürülebilirlik bilgileri, topluluk sürdürülebilirlik güvence denetimi dışındaki amaçlar açısından denetime konu olan ve topluluğun bir parçası olan bir veya daha fazla tüzel kişilik veya işletme birimiyle,

ilgili olup olmadığını değerlendirir. Bu değerlendirme, bu bölüm hükümleri uyarınca topluluk sürdürülebilirlik güvence denetimi bağlamında konuya karşılık vermenin yanı sıra yapılır.

A5360.18 Aykırılık veya şüphelenilen aykırılıkların A5360.17(a) paragrafında belirtilen bir veya daha fazla topluluk birimiyle ve A5360.17(b) paragrafında belirtilen tüzel kişilik veya işletme birimleriyle ilgili olması durumunda, topluluk sürdürülebilirlik sorumlu denetçisi, mevzuatla yasaklanmadığı sürece, konunun ilgili olabileceği topluluk birimleri, tüzel kişilik veya işletme birimlerinde sürdürülebilirlik güvence çalışması yapanlara konunun bildirilmesi amacıyla gerekli adımları atar. Gerekmesi hâlinde topluluk sürdürülebilirlik sorumlu denetçisi, A5360.17(b) paragrafında belirtilen tüzel kişilik veya işletme birimlerin sürdürülebilirlik güvence denetimine tabi olup olmadığına ve sürdürülebilirlik güvence denetimine tabi olmaları hâlinde mümkünse denetçilerin kimliğinin tespitine yönelik (kamuya açık bilgilerden veya yönetimden)

gerekli sorgulamaların yapılmasını planlar.

- 5360.18 U1 Bildirimin amacı; bu tür topluluk birimleri, tüzel kişilik veya işletme birimlerindeki sürdürülebilirlik güvence çalışmalarından sorumlu olanların, konuya ilişkin bilgi sahibi olmalarına ve bu bölüm hükümlerine uygun olarak konunun ele alınıp alınamayacağının ve ele alınacaksa ne şekilde olacağının belirlenmesine imkân sağlamaktır. Bildirime ilişkin hüküm, topluluk sürdürülebilirlik sorumlu denetçisinin denetim şirketinin veya denetim ağının topluluk birimleri, tüzel kişilik ya da işletme birimlerinde sürdürülebilirlik güvence çalışması yapan denetçilerin denetim şirketi veya denetim ağıyla aynı veya farklı olup olmadığına bakılmaksızın uygulanır.

Konunun Sürdürülebilirlik Güvence Müşterisinin Finansal Tablolarını Denetleyen Denetçiye Bildirilmesi

A5360.18a Sürdürülebilirlik güvence müşterisinin aynı zamanda;

- (a) Denetim şirketinden denetim hizmeti alan bir müşteri veya
- (b) Bu müşterinin bir birimi,

olması durumunda sürdürülebilirlik denetçisi, aykırılıkları veya şüphelenilen aykırılıkları -mevzuatla yasaklanmadığı sürece- sürdürülebilirlik güvence müşterisinin finansal tablolarını denetleyen denetçiye bildirir. Bu bildirim, denetim şirketinin prosedürlerine uygun olarak yapılır. Prosedürlerin bulunmadığı hâllerde ise doğrudan finansal tabloların sorumlu denetçisine yapılır.

A5360.18b Sürdürülebilirlik denetçisi, aşağıdaki durumların varlığı hâlinde, aykırılıkları veya şüphelenilen aykırılıkları sürdürülebilirlik güvence müşterisinin finansal tablolarını denetleyen denetçiye bildirip bildirmeyeceğini değerlendirir:

- (a) Sürdürülebilirlik güvence müşterisinin aynı zamanda denetim ağına dâhil bir şirketten denetim hizmeti alan bir müşteri veya bu müşterinin bir birimi olması. Yapılması durumunda bu bildirim, denetim ağının prosedürlerine uygun olarak yapılır. Prosedürlerin bulunmadığı hâllerde ise doğrudan finansal tabloların sorumlu denetçisine yapılır ya da
- (b) Sürdürülebilirlik güvence müşterisinin, denetim şirketinden veya denetim ağına dâhil bir şirketten denetim hizmeti almaması ya da denetim hizmeti alan bir müşterinin bir birimi olmaması.

Dikkate Alınacak Faktörler

5360.18b U1 A5360.18b paragrafı uyarınca yapılacak bildirimin değerlendirilmesinde dikkate alınacak faktörler 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.
- Yönetimin veya üst yönetimden sorumlu olanların, sürdürülebilirlik güvence müşterisinin finansal tablolarını denetleyen denetçiye konu hakkında hâlihazırda bilgilendirmiş olup olmadıkları.

Bildirimin Amacı

5360.18b U2 A5360.18a ve A5360.18b paragraflarında ele alınan durumlarda, yapılacak bildirimin amacı;

- (a) Her hâlükârda finansal tabloların sorumlu denetçisinin aykırılıkla veya şüphelenilen aykırılıkla ilgili bilgi sahibi olmasına ve Etik Kuralların hükümlerine uygun olarak konunun ele alınmasının gerekip gerekmediğinin ve ele alınacaksa bunun nasıl yapılması gerektiğinin belirlenmesine ve
- (a) Sürdürülebilirlik denetçisi ve finansal tabloların sorumlu denetçisinin, sırasıyla bu bölüm ve Bölüm 360'da yer alan hükümlere uygun olarak gerekli olduğu ölçüde atılacak ilgili adımları müzakare etmelerine ve koordine etmelerine

imkân sağlamaktır.

İlave Adım Atılmasının Gerekli Olup Olmadığının Belirlenmesi

A5360.19 Sürdürülebilirlik denetçisi, yönetim ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlar tarafından verilen karşılıkların uygunluğunu değerlendirir.

5360.19 U1 Yönetim ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlar tarafından verilen karşılıkların uygunluğunun değerlendirilmesinde dikkate alınacak faktörler 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, ilave kontroller veya eğitim) atılmış veya atılıyor olup olmadığı.
- Aykırılıkların veya şüphelenilen aykırılıkların -gerekmesi hâlinde- yetkili bir kuruma bildirilip bildirilmediği, bildirilmişse bu bildirimin yeterli görülüp görülmediği.

A5360.20 Yönetimin ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların verdiği karşılıkları göz önünde bulundurarak sürdürülebilirlik denetçisi, kamu yararı açısından ilave adımların gerekli olup olmadığını belirler.

5360.20 U1 İlave adımların gerekli olup olmadığının belirlenmesi, bu adımların niteliği ve kapsamı aşağıdakileri de içeren çeşitli faktörlere bağlıdır:

- Yasal ve düzenleyici çerçeve.
- Durumun aciliyeti.
- Konunun sürdürülebilirlik güvence müşterisi bünyesindeki yaygınlığı.
- Sürdürülebilirlik denetçisinin, yönetimin ve -uygun hâllerde- üst yönetimden

sorumlu olanların dürüstlüğüne güven duymaya devam edip etmediği.

- Aykırılıkların veya şüphelenilen aykırılıkların tekrarlamasının muhtemel olup olmadığı.
- Sürdürülebilirlik güvence müşterisinin, yatırımcıların, kredi verenlerin, çalışanların veya kamunun çıkarlarına yönelik mevcut veya muhtemel büyük bir zarara ilişkin güvenilir kanıtın bulunup bulunmadığı.

5360.20 U2 Sürdürülebilirlik denetçisinin, 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 ya da kanıta 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.

A5360.21 Sürdürülebilirlik denetçisi, ilave adımların gerekip gerekmediğini ve bu adımların niteliği ile 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.

5360.21 U1 Sürdürülebilirlik denetçisi 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.

5360.21 U2 Denetimden ve mesleki ilişkiden çekilme, sürdürülebilirlik denetçisinin 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.

A5360.22 A5360.20 ve 5360.21 U1 paragrafları gereğince mesleki ilişkiden çekilmesi durumunda sürdürülebilirlik denetçisi; işin teklif edildiği sonraki denetçinin A5320.8 paragrafına uygun olarak talebi üzerine, tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıklara ilişkin tüm ilgili gerçekleri ve diğer bilgileri işin teklif edildiği sonraki denetçiye sağlar. Sürdürülebilirlik güvence müşterisinin, 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, A5320.8(b) paragrafında ele alınan durumlara rağmen tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıklara ilişkin tüm ilgili gerçekleri ve diğer bilgileri işin teklif edildiği sonraki denetçiye sağlar.

5360.22 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 5320’de ele alınmaktadır.

A5360.23 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.

5360.23 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.

5360.24 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

5360.25 U1 Konunun yetkili bir kuruma bildirilmesinin mevzuata aykırı olması hâlinde, böyle bir bildirim yapılamaz. Mümkün olması hâlinde ise yapılacak bildirimin amacı, yetkili kurumun konuyu kamu yararı açısından incelemesine ve buna yönelik adım atmasına imkân sağlamak olacaktır.

5360.25 U2 Bu tür bir bildirimin yapılıp yapılmayacağının belirlenmesi, özellikle konunun yatırımcılara, kredi verenlere, çalışanlara ya da kamuya verdiği veya verebileceği zararın niteliğine ve boyutuna bağlıdır. Örneğin aşağıdaki durumlarda sürdürülebilirlik denetçisi, konunun yetkili bir kuruma bildirilmesinin atılacak uygun bir adım olduğuna karar verebilir:

- Sürdürülebilirlik güvence müşterisinin rüşvet suçuna karışması (örneğin, büyük ihaleleri almak amacıyla yerel veya yabancı devlet görevlilerine rüşvet verilmesi).
- Sürdürülebilirlik güvence müşterisinin belirli bir düzenlemeye tabi olması ve konunun, bu düzenleme uyarınca verilen faaliyet iznini tehdit edecek kadar ciddi olması.
- Sürdürülebilirlik güvence müşterisi 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 oluşturmaması.
- Sürdürülebilirlik güvence müşterisi tarafından kamu sağlığı veya güvenliği açısından zararlı ürünlerin satışının muhtemel olması.
- Müşterilerinin vergi kaçırmasına yardımcı olmak amacıyla sürdürülebilirlik güvence müşterisinin bir plan tasarlaması.

5360.25 U3 Bu tür bir bildirimin yapılıp yapılmayacağının belirlenmesi, aşağıdaki gibi harici faktörlere 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, cezaî veya mesleki sorumluluklar bakımından güçlü ve güvenilir bir yasal korumanın sağlanıp sağlanmadığı.
- Sürdürülebilirlik denetçisi veya diğer kişilerin fiziksel güvenliğine yönelik mevcut veya muhtemel tehditlerin olup olmadığı.

A5360.26 Sürdürülebilirlik denetçisinin, aykırılıkları veya şüphelenilen aykırılıkları yetkili bir kuruma bildirmenin atılacak uygun bir adım olduğuna karar vermesi hâlinde, bu bildirim A5114.3 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 sürdürülebilirlik güvence müşterisini bilgilendirmenin uygun olup olmayacağını da değerlendirir.

Muhtemel İhlal

A5360.27 İstisnai durumlarda sürdürülebilirlik denetçisi; 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 A5114.3 paragrafına uygun olarak yapılmasına izin verilmektedir.

Belgelendirme

A5360.28 Bu bölüm kapsamına giren bir aykırılık veya şüphelenilen aykırılıkla ilişkili olarak sürdürülebilirlik denetçisi, 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, A5360.20 paragrafında düzenlenen sorumluluğunu yerine getirmiş olduğuna dair ne şekilde ikna olduğu.

5360.28 U1 Bu belgelendirme, geçerli sürdürülebilirlik güvence denetimi standartlarında yer alan aykırılık veya şüphelenilen aykırılığa ilişkin belgelendirme hükümlerine uymaya ek olarak yapılmaktadır.

Bu Kısımdaki Bağımsızlık Standartları Kapsamına Girmeyen Sürdürülebilirlik Güvence Denetimleri ve Diğer Mesleki Hizmetler

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

A5360.29 Sürdürülebilirlik güvence müşterisi için, bu Kısımdaki Bağımsızlık Standartları kapsamına girmeyen bir sürdürülebilirlik güvence denetimi yürütmekle ya da başka bir mesleki hizmet sunmakla görevli olan ve aykırılıktan veya şüphelenilen bir aykırılıktan haberdar olan sürdürülebilirlik denetçisi, bahsi geçen konuya ilişkin bir kanaat edinmeye çalışır. Bu kanaat, aykırılığın veya şüphelenilen aykırılığın niteliğini ve hangi şartlar altında gerçekleştiği veya gerçekleşebileceğini içerir.

5360.29 U1 Sürdürülebilirlik denetçisinden; 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.

5360.29 U2 Konunun niteliği ve ciddiyetine göre sürdürülebilirlik denetçisi, gizlilik esasına bağlı kalarak, denetim şirketindeki diğer kişilerle, denetim ağına dâhil şirketteki diğer kişilerle veya bir hukuk müşaviriyle görüşebilir.

A5360.30 Aykırılığı tespit etmesi veya aykırılıktan şüphelenmesi durumunda sürdürülebilirlik denetçisi, konuyu yönetimin uygun bir kademesiyle müzakere eder. Ulaşabilme imkânının olması durumunda denetçi -uygun hâllerde- konuyu üst yönetimden sorumlu olanlarla da müzakere eder.

5360.30 U1 Müzakerenin amacı, konuya ilişkin durum ve gerçekler ile konunun doğuracağı muhtemel sonuçlara ilişkin olarak sürdürülebilirlik denetçisinin elde ettiği kanaate açıklık getirmektir. Ayrıca bu müzakere, yönetimi veya üst yönetimden sorumlu olanları konuyu araştırmaya sevk edebilir.

5360.30 U2 Konunun müzakere edileceği uygun yönetim kademesinin belirlenmesi bir mesleki muhakeme konusudur. Uygun yönetim kademesi belirlenirken göz önünde bulundurulması gereken faktörlere 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 Sürdürülebilirlik Güvence Müşterisinin Finansal Tablolarını Denetleyen Denetçiye Bildirilmesi

A5360.31

- (a) Denetim şirketinden denetim hizmeti alan bir müşteri veya

(b) Bu müşterinin bir birimi,

olan bir sürdürülebilirlik güvence müşterisi için, bu Kısımdaki Bağımsızlık Standartları kapsamına girmeyen bir sürdürülebilirlik güvence denetimi yürütmesi ya da başka bir mesleki hizmet sunması durumunda sürdürülebilirlik denetçisi, aykırılıkları veya şüphelenilen aykırılıkları -mevzuatla yasaklanmadığı sürece- denetim şirketi içinde görüşür. Bu görüşme, denetim şirketinin prosedürlerine uygun olarak yapılır. Prosedürlerin bulunmadığı hâllerde ise doğrudan finansal tabloların sorumlu denetçisiyle yapılır.

A5360.32

(a) Denetim ağına dâhil bir şirketten denetim hizmeti alan bir müşteri veya

(b) Bu müşterinin bir birimi,

olan bir sürdürülebilirlik güvence müşterisi için, bu Kısımdaki Bağımsızlık Standartları kapsamına girmeyen bir sürdürülebilirlik güvence denetimi yürütmesi ya da başka bir mesleki hizmet sunması durumunda sürdürülebilirlik denetçisi, 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 finansal tabloların sorumlu denetçisine yapılır.

A5360.33

Denetim şirketinden veya denetim ağına dâhil bir şirketten;

(a) Denetim hizmeti almayan veya

(b) Denetim hizmeti alan bir müşterinin bir birimi olmayan,

bir sürdürülebilirlik güvence müşterisi için, bu Kısımdaki Bağımsızlık Standartları kapsamına girmeyen bir sürdürülebilirlik güvence denetimi yürütmesi ya da başka bir mesleki hizmet sunması durumunda sürdürülebilirlik denetçisi, aykırılıkları veya şüphelenilen aykırılıkları -eğer varsa- sürdürülebilirlik güvence müşterisinin finansal tablolarını denetleyen denetçiye bildirip bildirmeyeceğini değerlendirir.

Dikkate Alınacak Faktörler

5360.34 U1 A5360.31–A5360.33 paragrafları uyarınca yapılacak bildirimlerin değerlendirilmesinde dikkate alınacak faktörler 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; sürdürülebilirlik güvence müşterisinin uygun adımları atmasını sağlamak üzere, müşteri içindeki muhtemel aykırılıkların araştırılması olup olmadığı.
- Yönetimin veya üst yönetimden sorumlu olanların, finansal tabloları denetleyen denetçiye konu hakkında hâlihazırda bilgilendirmiş olup olmadıkları.

Bildirimin Amacı

5360.35 U1 A5360.31–A5360.33 paragraflarında ele alınan durumlarda, yapılacak bildirimin amacı, her hâlükârda finansal tabloların sorumlu denetçisinin aykırılıkla veya şüphelenilen aykırılıkla ilgili bilgi sahibi olmasına ve Etik Kuralların 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

A5360.36 Sürdürülebilirlik denetçisi, kamu yararı açısından ilave adımların gerekli olup olmadığını da değerlendirir.

5360.36 U1 İlave adımların gerekli olup olmadığının belirlenmesi, bu adımların niteliği ve kapsamı aşağıdakileri de içeren çeşitli faktörlere 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; sürdürülebilirlik güvence müşterisinin, yatırımcıların, kredi verenlerin, çalışanların veya kamunun çıkarlarına önemli zarar vermesinin muhtemel olup olmadığı.

5360.36 U2 Sürdürülebilirlik denetçisi 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.

5360.36 U3 Yetkili bir kuruma bildirimde bulunup bulunmayacağını değerlendirirken sürdürülebilirlik denetçisinin dikkate alacağı faktörler 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; sürdürülebilirlik güvence müşterisinin uygun adımları atmasını sağlamak üzere, müşteri içindeki muhtemel aykırılıkların araştırılması olup olmadığı.

A5360.37 Sürdürülebilirlik denetçisinin, aykırılıkları veya şüphelenilen aykırılıkları yetkili bir kuruma bildirmenin atılacak uygun bir adım olduğuna karar vermesi hâlinde, bu bildirimin A5114.3 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 sürdürülebilirlik güvence müşterisini bilgilendirmenin uygun olup olmayacağını da değerlendirir.

Muhtemel İhlal

A5360.38 İstisnai durumlarda sürdürülebilirlik denetçisi; 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 bildirimin A5114.3 paragrafına uygun olarak yapılmasına izin verilmektedir.

Danışmanlık Alınması

5360.39 U1 Sürdürülebilirlik denetçisi 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

5360.40 U1 Bu bölüm kapsamına giren bir aykırılık veya şüphelenilen aykırılıkla ilgili olarak sürdürülebilirlik denetçisi, 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, A5360.36 paragrafında düzenlenen sorumluluğunu yerine getirmiş olduğuna dair ne şekilde ikna olduğu.

BÖLÜM 5380

VERGİ PLANLAMASI HİZMETLERİ

Giriş

- 5380.1 Sürdürülebilirlik denetçileri; temel ilkelere uymalı ve tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 5120’de yer alan kavramsal çerçeveyi uygulamalıdır.
- 5380.2 Vergi planlaması hizmetlerinin sunulması; temel ilkelere uyumu engelleyen kişisel çıkar, kendi kendini denetleme, taraf tutma veya yıldırma tehditleri oluşturabilir.
- 5380.3 Bu bölüm, sürdürülebilirlik güvence müşterisine vergi planlaması hizmetlerinin sunulmasıyla ilgili olarak kavramsal çerçevenin uygulanmasına ilişkin ana hükümleri ve uygulama hükümlerini düzenler. Bu bölüm ayrıca, söz konusu hizmetleri sunarken sürdürülebilirlik denetçisinin ilgili vergi mevzuatına uymasını zorunlu kılar.

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Genel

Sürdürülebilirlik Denetçilerinin Vergi Planlaması Hizmetlerine İlişkin Kamu Yararı Rolü

- 5380.4 U1 Sürdürülebilirlik güvence müşterilerine vergi planlaması hizmetleri sunan sürdürülebilirlik denetçileri, vergi mevzuatına uygunluk sağlarken müşterilerin vergi planlaması hedeflerine ulaşmalarına yardımcı olmak için uzmanlıklarıyla katkıda bulunarak önemli bir rol oynar. Bunu yaparken denetçiler, bir ülkenin vergi sisteminin daha etkin ve verimli bir şekilde işlemesine yardımcı olarak kamu yararına hizmet eder.
- 5380.4 U2 Müşteriler, vergi planlaması amacıyla işlerini düzenleme hakkına sahiptir. Bu amaca ulaşmanın çeşitli yolları bulunmakla birlikte, müşterilerin ilgili vergi mevzuatı tarafından belirlenen şekilde vergileri ödeme sorumluluğu vardır. Bu bağlamda, sürdürülebilirlik denetçilerinin rolü, sürdürülebilirlik güvence müşterilerinin vergi planlaması hedeflerine ulaşmalarına ve vergi yükümlülüklerini yerine getirmelerine yardımcı olmak için uzmanlıklarını kullanmaktır. Ancak denetçilerin sağladığı bu tür bir yardım, vergi mevzuatı tarafından yasaklanmamış olsa da, temel ilkelere uyumu engelleyen tehditler oluşturabilecek belirli vergi minimizasyonu düzenlemelerini içerebilir.
- 5380.4 U3 Bir vergi planlaması düzenlemesinin ilgili vergi mevzuatına uygun olup olmadığına nihai olarak karar verme yetkisi, mahkemelere, diğer yasal yollarla belirlenmiş mercilere veya uygun karar organlarına aittir.

Vergi Planlaması Hizmetlerinin Tanımı

- 5380.5 U1 Vergi planlaması hizmetleri, bir sürdürülebilirlik güvence müşterinin işlerinin vergi açısından etkin bir şekilde planlanmasına veya yapılandırılmasına yardımcı olmak için tasarlanmış danışmanlık hizmetleridir.
- 5380.5 U2 Vergi planlaması hizmetleri, çok çeşitli konu veya alanları kapsar. Bu tür hizmetlere örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:

- Bir işletmeye; yatırım hedeflerine ulaşmak amacıyla vergi işlerini yapılandırması konusunda tavsiye verilmesi.
- Bir işletmeye; genel vergi yükünü en aza indirmek amacıyla ayrı işletmelerdeki sahiplik durumunu ve bu işletmelerden elde ettiği geliri yapılandırması konusunda tavsiye verilmesi.
- Bir işletmeye; genel vergi yükünü en aza indirmek amacıyla uluslararası faaliyetlerini yapılandırması konusunda tavsiye verilmesi.
- Vergiyle ilgili transfer fiyatlandırması yönergelerini dikkate alarak transfer fiyatlandırması düzenlemelerinin yapılandırılması konusunda tavsiye verilmesi.
- Zararların vergi açısından etkin bir şekilde kullanılması konusunda tavsiye verilmesi.
- Bir işletmeye; sermaye dağıtım stratejisinin vergi açısından etkin bir şekilde yapılandırılması konusunda tavsiye verilmesi.
- Bir işletmeye; vergi avantajlarını optimize etmek amacıyla üst düzey yöneticilere yönelik tazminat stratejisinin yapılandırılması konusunda tavsiye verilmesi.

5380.5 U3 Vergi planlaması hizmetleri; sürdürülebilirlik güvence müşterisinin, vergi mevzuatı kapsamındaki dosyalama, raporlama, ödeme ve diğer yükümlülüklerini yerine getirmesine yardımcı olan ve genellikle, vergi uyumu veya vergi hazırlığı olarak adlandırılan hizmetleri içermez. Ancak, bir vergi hizmeti hem vergi planlaması hem de vergi uyumuyla ilgili unsurlar içeriyorsa, vergi planlamasıyla ilgili kısım bu bölüm kapsamındadır.

5380.5 U4 Bu bölümde yer alan hükümler, KAYİK olup olmadığına bakılmaksızın tüm sürdürülebilirlik güvence müşterileri için uygulanır.

İlgili Hizmetler

5380.6 U1 Sürdürülebilirlik denetçisinin, sürdürülebilirlik güvence müşterisi veya üçüncü taraf bir sağlayıcı tarafından geliştirilen bir vergi planlaması düzenlemesine dayanan veya bununla bağlantılı bir ilgili hizmeti söz konusu müşteriye sunmak üzere görevlendirildiği durumlar olabilir. Bu tür durumlarda, bu bölüm hükümleri temel vergi planlaması düzenlemesine uygulanır.

5380.6 U2 Bu tür ilgili hizmetlere örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:

- Vergi planlaması düzenlemesine ilişkin olarak vergi idaresiyle yaşanan bir uyuşmazlığın çözümünde sürdürülebilirlik güvence müşterisine yardımcı olunması.
- Vergi planlaması düzenlemesine ilişkin idari işlemlerde veya mahkeme işlemlerinde sürdürülebilirlik güvence müşterisinin temsil edilmesi.
- Sürdürülebilirlik güvence müşterisi için vergi planlaması düzenlemesinin uygulanması.

- Değerlemenin, hedef şirket tarafından oluşturulan vergi planlaması düzenlemesine bağlı olduğu bir satın alma konusunda sürdürülebilirlik güvence müşterisine tavsiye verilmesi.

Mevzuata Uygunluk Sağlanması

5380.7 U1 Bu bölümde, yasa dışı olan vergi kaçakçılığı durumları ele alınmamaktadır.

Kaçınmayı Önleyici Mevzuat

A5380.8 Kaçınmayı önleyici kurallar olarak adlandırılabilirler olanlar dâhil olmak üzere, belirli vergi planlaması düzenlemelerini sınırlayan ya da yasaklayan mevzuatın bulunduğu durumlarda sürdürülebilirlik denetçisi, söz konusu mevzuat hakkında kanaat edinir ve vergi planlaması hizmetlerini sunarken, bu mevzuata uyması konusunda sürdürülebilirlik güvence müşterisine tavsiyede bulunur.

Vergi Mevzuatına Aykırılık

5380.8 U1 Vergi planlaması hizmetlerinin sunulması sırasında, sürdürülebilirlik denetçisinin bir sürdürülebilirlik güvence müşterisi, yönetim, üst yönetimden sorumlu olanlar ya da müşteri için veya müşteri yönetimi altında çalışan diğer kişilerin müdahil olduğu, vergi kaçakçılığından veya vergi kaçakçılığı şüphesinden ya da vergi mevzuatına aykırılıktan veya vergi mevzuatına aykırılık şüphesinden haberdar olması durumunda, Bölüm 5360'ta yer alan ana hükümler ve uygulama hükümleri uygulanır.

Yönetim ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Sorumlulukları

5380.9 U1 Vergi planlamasıyla ilgili olarak yönetim, üst yönetimden sorumlu olanların gözetiminde, aşağıdakiler dâhil olmak üzere bir dizi sorumluluğa sahiptir:

- Sürdürülebilirlik güvence müşterisinin vergi işlerinin ilgili vergi mevzuatına uygun olarak yürütülmesinin sağlanması.
- Sürdürülebilirlik güvence müşterisinin vergi uyumu yükümlülüklerini yerine getirebilmesi için gerekli tüm defter ile kayıtların tutulması ve iç kontrol sistemlerinin uygulanması.
- Sürdürülebilirlik denetçisinin, vergi planlaması hizmetini yürütebilmesi için gereken tüm gerçeklerin ve diğer ilgili bilgilerin sağlanması.
- Vergi planlaması düzenlemesinin ilgili yönleri hakkında tavsiyelerde bulunması için uzmanların görevlendirilmesi.
- Sürdürülebilirlik denetçisinin, vergi planlaması düzenlemesine ilişkin öneri veya tavsiyesini kabul edip etmemeye ve uygulayıp uygulamamaya karar verilmesi.
- Sürdürülebilirlik güvence müşterisinin vergi beyannamelerinin verilmesinin onaylanması ve ilgili vergi idareleri tarafından gündeme getirilen her türlü konunun zamanında ele alınmasının sağlanması.
- Vergi planlaması düzenlemelerinin ayrıntıları dâhil olmak üzere, vergi mevzuatının gerektirebileceği ya da bir vergi pozisyonunu desteklemek için gerekli olabilecek açıklamaların ilgili vergi idarelerine yapılması.

- Geçerli raporlama hükümleri uyarınca, finansal tablolarda, sürdürülebilirlik açıklamalarında ya da kamuya açık diğer ilgili belgelerde vergi stratejisi, vergi politikaları veya vergiyle ilgili diğer hususların uygun şekilde açıklanması.
- Sürdürülebilirlik güvence müşterisinin vergi planlaması düzenlemelerinin, kamuya açıklanan vergi stratejisi veya vergi politikalarıyla tutarlı olmasının sağlanması.

Sürdürülebilirlik Denetçisinin Sorumlulukları

A5380.10 Bir vergi planlaması hizmeti sunulmasının bir parçası olarak sürdürülebilirlik denetçisi, aşağıdakiler dâhil olmak üzere, işin niteliği hakkında kanaat edinir:

- (a) Sürdürülebilirlik güvence müşterisi, ortaklar, yönetim ile üst yönetiminden sorumlu olanlar ve işletme faaliyetleri hakkındaki bilgi ve anlayış,
- (b) Vergi planlaması düzenlemesinin amacı, durum ve gerçekleri ve
- (c) İlgili vergi mevzuatı.

5380.10 U1 Müşterinin ve işin kabulüne ilişkin olarak Bölüm 5320’de yer alan ana hükümler ve uygulama hükümleri uygulanır.

[5380.10 U2 paragrafı bilerek boş bırakılmıştır.]

5380.11 U1 Vergi planlaması hizmeti sunarken sürdürülebilirlik denetçisinden, Alt Bölüm 5113 uyarınca mesleki yeterlik ve özen ilkesine uyması beklenir. Denetçiden ayrıca, vergi planlaması hizmetine özgü durum ve gerçekleri değerlendirirken, Bölüm 5120 uyarınca sorgulayıcı bir yaklaşımla hareket etmesi ve mesleki muhakemesini kullanması beklenir.

Vergi Planlaması Düzenlemesine İlişkin Öneride Bulunulmasının veya Söz Konusu Düzenleme Hakkında Başka Bir Şekilde Tavsiyede Bulunulmasının Dayanağı

A5380.12 Sürdürülebilirlik denetçisi, yalnızca vergi planlaması düzenlemesi için mevzuatta güvenilir bir dayanak bulunduğunu belirlemesi durumunda, söz konusu düzenlemeyi sürdürülebilirlik güvence müşterisine önerir veya bu düzenleme hakkında başka bir şekilde tavsiyede bulunur.

5380.12 U1 Güvenilir bir dayanak bulunup bulunmadığının belirlenmesi, sürdürülebilirlik denetçisinin mesleki muhakemesini kullanmasını içerir. Bu belirleme, belirlemenin yapıldığı tarihte yürürlükte olan ilgili mevzuata bağlı olarak ülkeden ülkeye farklılık gösterir.

5380.12 U2 Sürdürülebilirlik denetçisi, vergi planlaması düzenlemesinin mevzuatta güvenilir bir dayanağının bulunmadığını belirlerse; A5380.12 paragrafı, denetçinin söz konusu belirlemenin gerekçesini sürdürülebilirlik güvence müşterisine açıklamasını veya güvenilir bir dayanağı olan alternatif bir düzenleme hakkında tavsiyede bulunmasını engellemez.

5380.12 U3 A5380.12 paragrafı ayrıca, güvenilir bir dayanağı bulunmayan bir vergi planlaması düzenlemesini iyileştirmek veya düzeltmek amacıyla sürdürülebilirlik denetçisinin, sürdürülebilirlik güvence müşterisi tarafından görevlendirilmesini ya da başka bir şekilde müşteriye yardımcı olmasını engellemez. Bu tür bir hizmet, 5380.6 U1 ve

5380.6 U2 paragraflarında açıklandığı üzere ilgili bir hizmet olup örneğin aşağıdakileri içerir:

- Vergi uyumsuzluğunun çözümlenmesi hizmetinin bir parçası olarak güvenilir bir dayanağa ulaşmak için bir vergi planlaması düzenlemesini yeniden yapılandırma konusunda müşteriye yardımcı olunması.
- Müşteriyi idari işlemlerde veya mahkeme işlemlerinde temsil etmenin bir parçası olarak, güvenilir bir dayanak sağlamak amacıyla vergi planlaması düzenlemesinde uygun değişiklikler yapılması konusunda müşteriyle anlaşmaya varılması.

5380.12 U4 Sürdürülebilirlik denetçisinin, belirli bir vergi planlaması düzenlemesine ilişkin güvenilir bir dayanak bulunup bulunmadığını belirlemek için atabileceği adımlara örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:

- Düzenlemenin ekonomik amacı ve maddi özü dâhil olmak üzere, ilgili durum ve gerçeklerin gözden geçirilmesi.
- Varsayımların makul olup olmadığının değerlendirilmesi.
- İlgili vergi mevzuatının gözden geçirilmesi.
- İlgili vergi mevzuatının amacını müzakere eden yasama işlemlerinin gözden geçirilmesi.
- Mahkeme kararları, mesleki veya sektörel dergiler ve vergi idaresi kararları veya rehberleri gibi ilgili literatürün gözden geçirilmesi.
- Önerilen düzenlemeye ilişkin kullanılan dayanağın, ilgili vergi idareleri tarafından itiraz edilmemiş yerleşik bir uygulama olup olmadığının değerlendirilmesi.
- İlgili tüm durum ve gerçeklerin açıklanmış olması hâlinde, önerilen düzenlemenin ilgili vergi idareleri tarafından kabul edilme ihtimalinin değerlendirilmesi.
- İlgili mevzuatın makul bir yorumunun ne olabileceği konusunda hukuk müşavirine ya da sürdürülebilirlik denetçisinin denetim şirketi içindeki veya dışındaki diğer uzmanlara danışılması.
- -Uygun hâllerde- ilgili vergi idarelerine danışılması.

A5380.13 İş sırasında, güvenilir dayanağa ilişkin önceki belirlemesini etkileyebilecek durumlardan haberdar olması hâlinde sürdürülebilirlik denetçisi, söz konusu dayanağın geçerliliğini yeniden değerlendirir.

Genel Vergi Planlaması Önerisi veya Tavsiyesinin Değerlendirilmesi

A5380.14 Vergi planlaması düzenlemesinin güvenilir bir dayanağı bulunduğunu belirlemenin yanı sıra sürdürülebilirlik denetçisi, mesleki muhakemesini kullanır ve paydaşların söz konusu düzenlemeye bakış açısından kaynaklanabilecek itibari, ticari ve daha geniş ekonomik sonuçları değerlendirir.

5380.14 U1 İtibari ve ticari sonuçlar, sürdürülebilirlik güvence müşterisinin faaliyetleri

üzerindeki etkilerle ya da ilgili vergi idaresi veya diğer kurumlarla yaşanan uzun süreli bir uyuşmazlığın, müşterinin veya ilgili mesleğin ya da sürdürülebilirlik denetçisinin mensubu olabileceği bir denetçi grubunun itibarına etkileriyle ilgili olabilir. Müşteriye yönelik etkiler; kötü tanıtım, maliyetler, idari veya adli para cezaları, önemli bir süre boyunca yönetim zamanı kaybı ve müşterinin faaliyetlerine ilişkin potansiyel olumsuz sonuçları içerebilir.

5380.14 U2 Daha geniş ekonomik sonuçlara ilişkin bir farkındalık, sürdürülebilirlik denetçisinin mevcut ekonomik çevreye dair genel anlayışını ve vergi planlaması düzenlemesinin sürdürülebilirlik güvence müşterisinin faaliyet gösterdiği ülkenin vergi matrahı üzerindeki etkisini veya müşterinin faaliyet gösterdiği birden fazla ülkenin vergi matrahları üzerindeki nispi etkilerini dikkate almayı içerebilir.

A5380.15 A5380.14 paragrafında belirtilen hususları değerlendirdikten sonra sürdürülebilirlik denetçisi, sürdürülebilirlik güvence müşterisinin takip etmek isteyebileceği bir vergi planlaması düzenlemesini önermemeye veya bu düzenleme konusunda başka bir şekilde tavsiyede bulunmamaya karar verirse, müşteriye bu husus hakkında bilgilendirir ve ulaştığı sonucun dayanağını açıklar.

Birden Fazla Ülkeyi İçeren Vergi Planlaması Düzenlemeleri

5380.16 U1 Sürdürülebilirlik denetçisinin, özellikle de ülkeler arasında bir vergi anlaşması yoksa, sürdürülebilirlik güvence müşterisinin aynı işlemi birden fazla ülkede muhasebeleştirerek bir vergi avantajı elde ettiğinin farkına vardığı durumlar olabilir. Bu tür durumlarda, müşteri her bir ülkenin vergi mevzuatına uyuyor olsa da denetçi, belirli durum ve gerçekleri ve farklı ülkelerde söz konusu işlemde elde edilen vergi avantajlarını ilgili vergi idarelerine açıklaması konusunda müşteriye tavsiyede bulunabilir.

5380.16 U2 Sürdürülebilirlik denetçisinin, bu tür bir açıklama yapma konusunda sürdürülebilirlik güvence müşterisine tavsiyede bulunup bulunmamaya karar verirken dikkate alabileceği ilgili faktörler aşağıdakileri içerir:

- İlgili ülkelerdeki vergi avantajlarının önemi.
- Durum ve gerçekler paydaşlar tarafından biliniyor olsaydı, paydaşların müşteri hakkındaki algıları.
- İlgili ülkelerdeki vergi idarelerine benzer durumların açıklanmasına ilişkin olarak küresel ya da ulusal düzeyde kabul görmüş ilke veya uygulamaların bulunup bulunmadığı.

Belirsizlik Durumları

5380.17 U1 Vergi planlaması düzenlemesinin güvenilir bir dayanağı bulunup bulunmadığını belirlerken sürdürülebilirlik denetçisi, teklif edilen bir vergi planlaması düzenlemesinin ilgili vergi mevzuatına uygun olup olmayacağı konusunda belirsizliğe yol açan durumlarla karşılaşabilir. Bu tür bir belirsizlik; denetçinin, vergi planlaması düzenlemesi için mevzuatta güvenilir bir dayanak bulunup bulunmadığını belirlemesini daha zor hâle getirir ve bu nedenle, temel ilkelere uyumu engelleyen tehditler oluşturabilir.

5380.17 U2 Belirsizliğe yol açabilecek durumlar aşağıdakileri içerir:

- Yeterli bir somut dayanak oluşturmada zorluk.
- Varsayımlara ilişkin yeterli bir dayanak oluşturmada zorluk.
- Aşağıdakiler dâhil, vergi mevzuatının ve söz konusu mevzuata ilişkin düzenleme ve yorumların net olmaması:
 - Vergi mevzuatındaki boşluklar.
 - Önceki mahkeme kararlarına itirazlar.
 - Sınır ötesi işlemleri içeren durumlarda farklı ülkelerdeki vergi mevzuatlarının çelişkili olması.
 - Mevcut vergi mevzuatı tarafından ele alınmayan yenilikçi iş modelleri.
 - Benzer vergi planlaması düzenlemelerini şüpheli hâle getiren yakın tarihli mahkeme ya da vergi idaresi kararları veya görüşleri.
 - Vergi mevzuatının teknik veya hukuki açıdan yorumlanmasında ya da uygulanmasında karmaşıklık.
 - Hukuki bir emsal karar, kural veya görüş eksikliği.
- Vergi planlaması düzenlemesinin ekonomik amacı ve maddi özünün net olmaması.
- Vergi planlaması düzenlemesinden nihai olarak kimlerin faydalanacağını net olmaması.

A5380.18 Bir vergi planlaması düzenlemesinin, ilgili vergi mevzuatıyla uyumlu olup olmadığı veya uyumlu olup olmayacağı konusunda belirsizliğin bulunduğu durumlarda sürdürülebilirlik denetçisi, söz konusu belirsizliği sürdürülebilirlik güvence müşterisiyle müzakere eder.

5380.18 U1 Bu müzakere, aşağıdakiler dâhil olmak üzere bir dizi amaca hizmet eder:

- İlgili vergi mevzuatına ilişkin yorumun net olmadığı durumlarda, sürdürülebilirlik denetçisinin ilgili vergi idarelerinin vergi planlaması düzenlemesini destekleyen bir görüşe sahip olmasının ne kadar muhtemel olduğuna dair değerlendirmesinin açıklanması.
- Vergi planlaması tavsiyesinin sağlandığı dayanağın oluşturulmasında yapılan varsayımların değerlendirilmesi.
- Belirsizliği azaltabilecek her türlü ilave bilginin sürdürülebilirlik güvence müşterisinden elde edilmesi.
- Vergi planlaması düzenlemesini takip etmenin itibari, ticari veya daha geniş ekonomik sonuçlarının müzakere edilmesi.
- İlgili vergi idarelerine açıklama yapılmasının değerlendirilmesi dâhil olmak üzere, sürdürülebilirlik güvence müşterisi için olumsuz sonuçların ortaya çıkma ihtimalini azaltmaya yönelik atılacak potansiyel adımların müzakere edilmesi.

Vergi Planlaması Hizmetinin Sunulmasından Doğabilecek Potansiyel Tehditler

5380.19 U1 Sürdürülebilirlik güvence müşterisine vergi planlaması hizmeti sunulması; kişisel çıkar, kendi kendini denetleme, taraf tutma veya yıldırma tehdidi oluşturabilir. Örneğin:

- Sürdürülebilirlik denetçisinin yakın zamanda bir müşteriye vergi amaçlı bir değerlendirme hizmeti sunması ve bu hizmetin çıktısının daha sonra müşteriye yönelik bir vergi planlaması hizmetinin dayanağı veya temel girdisi olması durumunda, kendi kendini denetleme tehdidi ortaya çıkabilir.
- Sürdürülebilirlik denetçisinin bir müşteri üzerinde doğrudan bir finansal çıkarının bulunması ve müşterinin finansal durumu üzerinde etkisi olan bir vergi planlaması düzenlemesinin tasarlanmasına dâhil olması durumunda, kişisel çıkar tehdidi ortaya çıkabilir.
- Sürdürülebilirlik denetçisinin, müşterinin benimsemesi gereken belirli bir vergi pozisyonunu aktif olarak desteklemesi durumunda, kişisel çıkar ve taraf tutma tehditleri ortaya çıkabilir.
- Sürdürülebilirlik denetçisinin, bir devlet kurumuna ilişkin vergi politikalarının veya vergi mevzuatının formüle edilmesi ya da taslaklarının hazırlanması sürecine dâhil olması nedeniyle gizli bilgiler edinmesi ve bu gizli bilgilerin, diğer müşterilere vergi planlaması düzenlemeleri konusunda tavsiyelerde bulunurken denetçi için faydalı olması durumunda, kişisel çıkar tehdidi ortaya çıkabilir.
- Sürdürülebilirlik denetçisinin, ilgili vergi mevzuatının yorumlanmasının belirsiz olduğu ya da açık olmadığı bir vergi planlaması düzenlemesi geliştirme işi için aşırı olarak algılanabilecek bir ücreti kabul etmesi durumunda, kişisel çıkar tehdidi ortaya çıkabilir.
- Sürdürülebilirlik denetçisinin, daha önce kendisinin tavsiyede bulunduğu bir vergi planlaması düzenlemesiyle ilgili olarak, söz konusu düzenlemenin yasal düzenlemelerde güvenilir bir dayanağı bulunmayabileceğine dair göstergeler olmasına rağmen, müşterinin pozisyonunu bir vergi idaresi nezdinde savunması durumunda, kişisel çıkar ve taraf tutma tehditleri ortaya çıkabilir.
- Sürdürülebilirlik denetçisinin, belirli bir vergi düzenlemesinin tasarımı üzerinde önemli etkiye sahip olan bir müşteriye, söz konusu düzenlemenin mevzuatta güvenilir bir dayanağı bulunduğuna dair kararını etkileyebilecek şekilde hizmetler sunması durumunda, kişisel çıkar ve yıldırma tehditleri ortaya çıkabilir.
- Sürdürülebilirlik denetçisinin, bir müşterinin vergi planlaması düzenlemesiyle ilgili olarak takip etmekte ısrar ettiği pozisyon nedeniyle sözleşmenin veya denetim şirketindeki işinin sonlandırılmasıyla tehdit edilmesi durumunda, kişisel çıkar ve yıldırma tehditleri ortaya çıkabilir.

5380.19 U2 Bu tür tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili faktörler aşağıdakileri içerir:

- -Uygun hâllerde- nihai olarak faydalanacakların kimlikleri dâhil olmak üzere,

sürdürülebilirlik güvence müşterisinin şeffaflık derecesi.

- Vergi planlaması düzenlemesinin, dayandığı ticari işlem veya koşullar çerçevesinde açık bir ekonomik amaca ve maddi öze sahip olup olmadığı.
- Temel ticari işlem veya şartların niteliği ve karmaşıklığı.
- İlgili vergi mevzuatının karmaşıklığı veya netliği.
- Vergi planlaması düzenlemesinin, ilgili vergi mevzuatının amacına aykırı olacağının sürdürülebilirlik denetçisi tarafından biliniyor olup olmadığı veya denetçinin buna inanmak için sebebinin bulunup bulunmadığı.
- İlgili ülkelerin sayısı ve vergi rejimlerinin niteliği.
- Sürdürülebilirlik denetçisinin, ilgili vergi alanlarındaki uzmanlığının kapsamı.
- Potansiyel vergi tasarruflarının önemi.
- Vergi planlaması hizmeti ücretinin niteliği ve miktarı.
- Sürdürülebilirlik denetçisinin, vergi planlaması düzenlemesinin ilgili vergi idareleri tarafından itiraz edilmemiş yerleşik bir uygulamayı yansıttığının ne ölçüde farkında olduğu.
- Sürdürülebilirlik güvence müşterisi veya başka bir tarafça, sürdürülebilirlik denetçisine baskı yapıp yapılmadığı.
- Vergi planlaması düzenlemesini uygulamanın aciliyet derecesi.
- Vergi planlaması düzenlemesinin, sürdürülebilirlik güvence müşterisinin özel şartlarına göre küçük değişiklikler yapılarak birden fazla müşteri için kullanılan bir düzenleme olup olmadığı.
- Sürdürülebilirlik güvence müşterisinin kurumsal kültürü dâhil olmak üzere, bilinen önceki davranışları veya itibarı.

5380.19 U3 Bu tür tehditleri ortadan kaldıracabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- Sürdürülebilirlik güvence müşterisinin, vergi planlaması düzenlemesi konusunda kendisine tavsiyede bulunması için gerekli uzmanlığa sahip olan, sürdürülebilirlik denetçisinin denetim şirketi dışındaki bir uzmana yönlendirilmesi.
- Vergi planlaması düzenlemesini, ilgili vergi idareleri tarafından yayımlanan mevcut bir yorum veya kararla tutarlı olacak şekilde yapılandırması konusunda sürdürülebilirlik güvence müşterisine tavsiyede bulunulması.
- Mümkün olduğu hâllerde, ilgili vergi idarelerinden veya diğer kurumlardan bir ön karar alınması.
- Vergi planlaması düzenlemesini takip etmemesi konusunda sürdürülebilirlik güvence müşterisine tavsiyede bulunulması.

5380.19 U4 Bu tür tehditlerin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- Nihai olarak faydalanacakların kimliklerinin belirlenmesi.
- Vergi planlaması düzenlemesini, dayandığı ekonomik amaç ve maddi öze daha uyumlu hâle getirecek şekilde yapılandırması konusunda sürdürülebilirlik güvence müşterisine tavsiyede bulunulması.
- Vergi planlaması düzenlemesini, hâlihazırda ilgili vergi idareleri tarafından itiraz edilmeyen veya kabul edildiği bilinen yerleşik bir uygulamaya dayalı olarak yapılandırması konusunda sürdürülebilirlik güvence müşterisine tavsiyede bulunulması.
- İlgili vergi alanlarında, sürdürülebilirlik denetçisinin denetim şirketi içinden veya dışından bir hukuk müşavirine ya da başka bir uzmana danışılması.
- İlgili vergi mevzuatının belirli durumlara uygulandığı şekliyle yorumlanmasına ilişkin olarak uygun niteliklere sahip bir meslek mensubundan (hukuk müşaviri veya bir denetçi gibi) görüş alınması.
- Vergi planlaması hizmetinin sunulmasına herhangi bir şekilde dâhil olmayan uygun bir gözden geçiren kişinin, vergi planlaması düzenlemesine ilişkin olarak sürdürülebilirlik denetçisi tarafından yapılan çalışmaları veya ulaşılan sonuçları gözden geçirmesi.
- Vergi planlaması düzenlemesinin hedefleri, ticari ile hukuki yönleri ve söz konusu düzenlemeden nihai olarak kimlerin faydalanacağı dâhil olmak üzere, sürdürülebilirlik güvence müşterisinin, vergi planlaması düzenlemesi hakkında ilgili vergi idarelerine tam şeffaflık göstermesinin sağlanması.

5380.19 U5 Nihai olarak faydalanacakların kimliğini belirlemek için sürdürülebilirlik denetçisinin atabileceği adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- Yönetimin ve sürdürülebilirlik güvence müşterisi içindeki diğer kişilerin sorgulanması.
- Sır saklama ilkesini göz önünde bulundurarak, sürdürülebilirlik güvence müşterisiyle iş yapmış olan, denetim şirketi içindeki ya da dışındaki diğer kişilerin sorgulanması.
- Sürdürülebilirlik güvence müşterisinin vergi kayıtlarının, finansal tablolarının ve diğer ilgili kurumsal kayıtlarının gözden geçirilmesi.
- Sürdürülebilirlik güvence müşterisi ya da bağlı olduğu hukuki yapı içindeki kuruluşların tescil edildiği sicil mercilerine, ilgili ortaklar hakkında bilgi almak amacıyla başvurulması.
- Kamuya açık ilgili kayıtların araştırılması.

Vergi Planlaması Önerisi veya Tavsiyesinin Dayanağının Bildirilmesi

A5380.20 Sürdürülebilirlik denetçisi, bir vergi planlaması düzenlemesine ilişkin önerisinin veya söz konusu düzenleme hakkında sürdürülebilirlik güvence müşterisine başka bir şekilde tavsiyede bulunmasının dayanağını açıklar.

Sürdürülebilirlik Güvence Müşterisiyle Yaşanan Anlaşmazlık

- A5380.21** Sürdürülebilirlik güvence müşterisinin takip etmek istediği bir vergi planlaması düzenlemesinin güvenilir bir dayanağı bulunduğu hususunda anlaşmazlık ortaya çıkması durumunda sürdürülebilirlik denetçisi;
- (a) Yaptığı değerlendirmenin dayanağı hakkında müşteriye bilgilendirir,
 - (b) Söz konusu düzenlemeyi takip etmenin potansiyel sonuçlarını müşteriye bildirir ve
 - (c) Müşteriye, söz konusu düzenlemeyi takip etmemesini tavsiye eder.
- A5380.22** Sürdürülebilirlik denetçisinin aksi yöndeki tavsiyesine rağmen, sürdürülebilirlik güvence müşterisinin, vergi planlaması düzenlemesini takip etmeye karar vermesi hâlinde denetçi, müşteriye aşağıdakileri yapmasını tavsiye eder:
- (a) Düzenlemenin ayrıntılarının ve görüş ayrılıklarının yönetimin uygun bir kademesine iç iletişim yoluyla bildirilmesi,
 - (b) Düzenlemenin, ilgili vergi idarelerine tam olarak açıklanmasının değerlendirilmesi ve
 - (c) Düzenlemenin ayrıntılarının ve görüş ayrılıklarının -eğer varsa- müşterinin finansal tablolarını denetleyen denetçiye bildirilmesinin değerlendirilmesi.
- 5380.22 U1 A5380.21 ve A5380.22 paragraflarında belirtilen hususların bildirilmesinin bir parçası olarak sürdürülebilirlik denetçisi, sürdürülebilirlik güvence müşterisinin üst yönetiminden sorumlu olanlara ilgili hususları iletmenin uygun olacağını düşünebilir.
- A5380.23** Sürdürülebilirlik denetçisinin tavsiyesine sürdürülebilirlik güvence müşterisinin verdiği yanıt doğrultusunda denetçi, denetimden ve mesleki ilişkiden çekilmeye gerek olup olmadığını değerlendirir.

Üçüncü Bir Tarafça Geliştirilen Vergi Planlaması Ürünleri veya Düzenlemeleri

- A5380.24** Sürdürülebilirlik güvence müşterisinin, üçüncü bir tarafça geliştirilen bir vergi planlaması ürünü veya düzenlemesi hakkında tavsiyede bulunması için sürdürülebilirlik denetçisiyle anlaşması hâlinde, denetçi;
- (a) Üçüncü taraf sağlayıcıyla olan her türlü mesleki veya iş ilişkisi hakkında müşteriye bilgilendirir ve
 - (b) Vergi planlaması ürünü veya düzenlemesiyle ilgili olarak bu bölüm hükümlerini uygular.
- A5380.25** Bir sürdürülebilirlik güvence müşterisine üçüncü taraf vergi planlaması hizmetleri sağlayıcısını önermesi ya da müşteriye bu sağlayıcıya yönlendirmesi hâlinde sürdürülebilirlik denetçisi, üçüncü taraf sağlayıcıyla olan her türlü mesleki veya iş ilişkisi hakkında müşteriye bilgilendirir.
- 5380.25 U1 Sürdürülebilirlik denetçisinin, bir sürdürülebilirlik güvence müşterisine üçüncü taraf vergi planlaması hizmetleri sağlayıcısını yalnızca önerdiği ya da müşteriye bu sağlayıcıya yalnızca yönlendirdiği durumlarda, bu bölüm hükümleri uygulanmaz.

5380.25 U2 Sürdürülebilirlik denetçisinin, üçüncü taraf sağlayıcıdan bir yönlendirme ücreti veya komisyon alması hâlinde, Bölüm 5330'daki hükümler uygulanır.

Belgelendirme

5380.26 U1 Bir vergi planlaması hizmeti sunarken, sürdürülebilirlik denetçisinin aşağıdakileri zamanında belgelendirmesi teşvik edilir:

- Vergi planlaması düzenlemesinin amacı, şartları ve özü.
- Nihai olarak faydalanacakların kimlikleri.
- Her bir belirsizliğin niteliği.
- Vergi planlaması düzenlemesi konusunda sürdürülebilirlik güvence müşterisine tavsiyede bulunurken denetçinin yaptığı analiz, atılacak adımlar, yapılan muhakemeler ve ulaşılan sonuçlar.
- Sürdürülebilirlik güvence müşterisi ve diğer taraflarla yapılan müzakerelerin sonuçları.
- Denetçinin tavsiyesine sürdürülebilirlik güvence müşterisinin verdiği yanıt.
- Sürdürülebilirlik güvence müşterisiyle yaşanan anlaşmazlıklar.

5380.26 U2 Bu tür belgelendirmenin yapılması, aşağıdaki hususlarda sürdürülebilirlik denetçisine yardımcı olur:

- Paydaşların düzenlemeye bakış açısından kaynaklanabilecek itibari, ticari ve daha geniş ekonomik sonuçların değerlendirilmesi.
- Denetçinin durumlara, gerçeklere, ilgili vergi mevzuatına ve yapılan veya değiştirilen varsayımlara ilişkin analizinin geliştirilmesi.
- Mesleki muhakemelerin yapıldıkları veya değiştirildikleri tarihlerdeki dayanaklarının kaydedilmesi.
- Vergi planlaması düzenlemesine ilgili vergi idareleri tarafından itiraz edilmesi durumunda, söz konusu pozisyonun desteklenmesi.
- Denetçinin, bu bölüm hükümlerine uygunluk sağladığının gösterilmesi.

BÖLÜM 5390

DIŞ UZMAN ÇALIŞMASININ KULLANILMASI

[Bu bölüm, Dış Uzman Çalışmasının Kullanılması Projesi Kapsamında Etik Kurallar’da Yapılan Değişiklikler’de düzenlenecektir.]

(...)

SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK GÜVENCE DENETİMLERİ İÇİN BAĞIMSIZLIK STANDARTLARI

BÖLÜM 5400

SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK GÜVENCE DENETİMLERİNDE BAĞIMSIZLIK İÇİN KAVRAMSAL ÇERÇEVENİN UYGULANMASI

Giriş

Genel

5400.1 Sürdürülebilirlik denetçilerinin, sürdürülebilirlik güvence denetimlerini yürütürken bağımsız olmaları, Etik Kurallarla zorunlu tutulmuş olup, kamu yararındadır.

[5400.2 paragrafı bilerek boş bırakılmıştır.]

5400.3 Bu Kısımda yer alan Bağımsızlık Standartlarındaki “sürdürülebilirlik denetçisi” ifadesi, sürdürülebilirlik güvence denetimlerini yürüten kişiler ile -uygun hâllerde- denetim şirketlerini kapsar.

5400.3a Bu Kısımda yer alan Bağımsızlık Standartları, hem makul güvence hem de sınırlı güvence niteliğindeki sürdürülebilirlik güvence denetimlerine uygulanır. Bu Kısımda; makul güvence niteliğindeki sürdürülebilirlik güvence denetimi bağlamında, sürdürülebilirlik bilgilerine ilişkin görüş bildiren bir denetim şirketine atıfta bulunulur. Sınırlı güvence denetimi bağlamında ise bu atıflar, sürdürülebilirlik bilgilerine ilişkin sonuç bildiren bir denetim şirketi anlamına gelir.

Kısım 5’te Yer Alan Bağımsızlık Standartlarının Kapsamı

- 5400.3b Bu Kısımda yer alan Bağımsızlık Standartları yalnızca, sürdürülebilirlik denetçisinin;
- (a) Genel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak raporlanan ve
 - (b)
 - (i) Mevzuat uyarınca sunulması zorunlu tutulan ya da
 - (ii) Yatırımcılar veya diğer kullanıcıların karar alma süreçlerini desteklemek için kamuya açıklanan
- sürdürülebilirlik bilgilerine ilişkin bir görüş bildirdiği sürdürülebilirlik güvence denetimlerine uygulanır.
- 5400.3c Mevzuat, 5400.3b paragrafında açıklananlar dışındaki sürdürülebilirlik güvence denetimlerine de Bölüm 5’te yer alan Bağımsızlık Standartlarının uygulanmasını gerektirebilir.
- 5400.3d Bir güvence denetimi, doğrulama hizmeti veya doğrudan denetim şeklinde olabilir. Bu Kısımda yer alan Bağımsızlık Standartları, yalnızca doğrulama hizmetleri niteliğindeki sürdürülebilirlik güvence denetimlerini kapsar.
- 5400.3e Etik Kuralların 4B Kısımı, bu Kısımdaki Bağımsızlık Standartları kapsamına girmeyen diğer sürdürülebilirlik güvence denetimleri için Bağımsızlık Standartlarını düzenlemekte olup örneğin aşağıdakileri içerir:

- Sürdürülebilirlik denetçisinin yalnızca;
 - Belirli kullanıcıların bilgi ihtiyaçlarını karşılamak için tasarlanmış olan bir raporlama çerçevesine veya
 - İşletme tarafından geliştirilen kıstaslara
 uygun olarak raporlanan sürdürülebilirlik bilgilerine ilişkin görüş bildirdiği bir sürdürülebilirlik güvence denetimi.
- Sürdürülebilirlik güvence raporunun kullanımı ve dağıtımının sınırlı olduğu bir sürdürülebilirlik güvence denetimi.

Kalite Yönetimi

5400.3f Sürdürülebilirlik güvence denetimleri yürüten denetim şirketlerindeki kalite yönetimi, yüksek düzeyde kaliteli sürdürülebilirlik güvence denetimlerinin ayrılmaz bir parçasıdır. Sürdürülebilirlik güvence denetimi standartları; sürdürülebilirlik denetçisinin, geçerli kalite yönetim standartlarına uygun olarak tasarlanan, uygulanan ve işleyişi sağlanan bir kalite yönetim sistemine sahip olması beklentisine dayanmaktadır. Örneğin; SGDS 5000, KYS 1'e veya yetkili bir kurumun en az KYS 1'de öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevada olduğuna karar verdiği diğer mevzuat hükümlerine uygunluk sağlanmasını zorunlu kılar.

5400.4 Denetim şirketinin bir kalite yönetim sistemi tasarlama, uygulama ve işletme sorumluluklarını düzenleyen mevzuat veya mesleki hükümler; şirketin, sorumlulukları etik hükümlere -bağımsızlıkla ilgili olanlar dâhil- uygun olarak yerine getirmesini gerektirebilir. Etik hükümler; denetim şirketi, personeli ve -varsa- denetim şirketinin ve denetimlerinin tabi olduğu bağımsızlık hükümlerine tabi diğer kişilerle ilgilidir. Bir denetim şirketi içerisinde sorumlulukların paylaşılması, bu şirketin büyüklüğüne, yapısına ve organizasyon biçimine bağlıdır. Bu Kısımda yer alan Bağımsızlık Standartları hükümlerinin birçoğu, bağımsızlıkla ilgili eylemler için denetim şirketindeki kişilerin özel sorumluluklarını belirtmemekte, bunun yerine referans kolaylığı sağlaması için “denetim şirketi”ne atıf yapmaktadır.

5400.5 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 sürdürülebilirlik güvence ekibi üyesinin; makul ve bilgi sahibi üçüncü kişilerde, dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilikten ödün verdiği intibahı oluşturabilecek durum ve davranışlardan sakınmasıdır.

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

5400.6 Etik Kurallar, denetim şirketlerinin sürdürülebilirlik güvence denetimlerini 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 5120’de yer alan kavramsal çerçeve, Bölüm 5110’da belirlenen temel ilkelere uygulandığı gibi, bağımsızlık için de uygulanır. Bölüm 5405, bir topluluk sürdürülebilirlik güvence denetiminde geçerli olan ana hükümleri ve uygulama hükümlerini düzenler.

5400.7 Bu Kısımda yer alan Bağımsızlık Standartlarında 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.

İş Ekibi ve Sürdürülebilirlik Güvence Ekibi

5400.8 Bu Kısımda yer alan Bağımsızlık Standartları, iş ekibi üyeleri dâhil olmak üzere, tüm sürdürülebilirlik güvence ekibi üyelerine uygulanır.

5400.9 Bir sürdürülebilirlik güvence denetimi için oluşturulan iş ekibinde; söz konusu denetimle ilgili güvence prosedürlerini uygulayan denetim şirketindeki sürdürülebilirlik sorumlu denetçisi, sürdürülebilirlik denetçileri ve diğer personel ile denetim şirketinin denetim ağı içinde veya dışında bulunan diğer kişiler yer alır.

[5400.10 paragrafı bilerek boş bırakılmıştır.]

5400.10a Denetim şirketinin, başka bir sürdürülebilirlik denetçisinin güvence çalışmasını kullanmayı planlaması ve bu çalışmaya yeterli ve uygun düzeyde katılım sağlayabilmesi hâlinde, söz konusu denetçi iş ekibinin bir üyesidir. Örneğin, topluluk sürdürülebilirlik güvence denetiminin amaçları açısından bir birimin sürdürülebilirlik bilgileriyle ilgili güvence prosedürlerini uygulayan birim denetim şirketindeki bir kişi, topluluk sürdürülebilirlik güvence denetimi için oluşturulan iş ekibinin bir üyesidir.

5400.11 Sürdürülebilirlik güvence denetimleri, iş ekibinin sahip olduğunun ötesinde uzmanlık bilgi ve becerisi gerektiren çok çeşitli sürdürülebilirlik konularında yürütülebilir. Bu nedenle, bir sürdürülebilirlik güvence denetiminde; denetim şirketi, denetim ağına dâhil şirket veya birim denetim şirketi bünyesindeki ya da bunlar tarafından görevlendirilen ve söz konusu denetimde yardımcı olan uzmanlar yer alabilir. Görevlerine bağlı olarak bu kişiler, iş ekibi veya sürdürülebilirlik güvence ekibinin üyesi olabilir. Örneğin;

- Sürdürülebilirlik raporlaması veya güvencesinin özel bir alanındaki uzmanlığını kullanarak güvence prosedürlerini uygulayan kişiler, iş ekibinin üyesidir. Bunlar arasında örneğin, belirli sürdürülebilirlik konularının ölçülmesi alanında uzmanlaşmış kişiler ya da olağan dışı veya beklenmedik ilişkileri tespit etmek amacıyla, otomatik araç ve teknikler tarafından oluşturulan karmaşık bilgileri analiz etme konusunda uzmanlaşmış kişiler yer alır.

- Denetim şirketi bünyesindeki veya şirket tarafından görevlendirilen ve söz konusu denetim için teknik veya sektöre özgü konularla, işlemlerle veya olaylarla ilgili danışmanlık sunmak suretiyle sürdürülebilirlik güvence denetiminin çıktısı üzerinde doğrudan etkisi bulunan kişiler, sürdürülebilirlik güvence ekibinin üyesidir ancak iş ekibinin üyesi değildir.

Bununla birlikte, dış uzman olan kişiler ne iş ekibinin ne de sürdürülebilirlik güvence ekibinin üyesidir. (Bkz.: Bölüm 5390)

5400.12 Sürdürülebilirlik güvence denetiminin, kalitesi gözden geçirilmesi gereken bir denetim olması durumunda, kaliteyi gözden geçiren kişi ve kalitenin gözden geçirilmesinde görev alan diğer kişiler, sürdürülebilirlik güvence ekibinin üyesidir ancak iş ekibinin üyesi değildir.

Sürdürülebilirlik Güvence Denetimine Başka Bir Denetçinin Katılımı

5400.12a Sürdürülebilirlik güvence denetimi yürütülürken bir denetim şirketi, başka bir sürdürülebilirlik denetçisinin güvence çalışmasını kullanmayı planlayabilir ancak bu çalışmaya yeterli ve uygun düzeyde katılım sağlayamayabilir. Örneğin;

- Sürdürülebilirlik güvence müşterisi, belirli sürdürülebilirlik bilgileriyle ilgili olarak diğer denetçiyi görevlendirmeyi tercih etmiş olabilir ve söz konusu diğer denetçi, denetimini hâlihazırda tamamlamış olabilir ya da mevzuat veya diğer koşullar nedeniyle bilgilere veya kişilere erişim konusunda getirilen kısıtlamalardan dolayı, denetim şirketiyle iş birliği yapamıyor olabilir.
- Söz konusu çalışma, bir değer zinciri biriminde yapılmış olabilir.

5400.12b Denetim şirketinin, başka bir sürdürülebilirlik denetçisinin güvence çalışmasını kullanmayı planlaması ancak bu çalışmaya yeterli ve uygun düzeyde katılım sağlayamayabilmesi durumunda, söz konusu diğer sürdürülebilirlik denetçisi bu Kısımın amaçları açısından “başka bir denetçi” olarak kabul edilir. Başka bir denetçiye bağlı kişiler, iş ekibinin üyeleri değildir. Bu Kısımda yer alan Bölüm 5406; bir denetim şirketinin, başka bir denetçinin güvence çalışmasını kullanmayı planlaması durumuna ilişkin ana hükümleri ve uygulama hükümlerini düzenler.

Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK’ler)

5400.13 Bu Kısımda yer alan ana hükümlerin ve uygulama hükümlerinin bazıları yalnızca, kamu yararını ilgilendiren kuruluşların (KAYİK) sürdürülebilirlik güvence denetimlerine uygulanabilir. Bir işletmenin, Kısım 4A’da yer alan ilgili hükümler uyarınca finansal tablolarının bağımsız denetiminin amaçları doğrultusunda KAYİK olarak belirlenmesi hâlinde söz konusu işletme, bu Kısımda KAYİK olarak kabul edilir.

5400.13a Bir işletmenin finansal tablolarının bağımsız denetimini yürüten bir denetim şirketi, söz konusu işletmeyi gönüllü bir şekilde KAYİK olarak değerlendirmeye karar verebilir. Böyle bir durum, söz konusu işletme için sürdürülebilirlik güvence denetimi yürüten başka bir denetim şirketinin, bu işletmeyi sürdürülebilirlik güvence denetiminin amaçları doğrultusunda KAYİK olarak değerlendirmesi gerektiği anlamına gelmez.

5400.13b Mevzuat; bir işletmenin, sürdürülebilirlik güvence denetiminin amaçları doğrultusunda KAYİK olarak değerlendirilmesini de belirleyebilir.

[5400.14 paragrafı bilerek boş bırakılmıştır.]

5400.15 Paydaşların, KAYİK'ler için sürdürülebilirlik güvence denetimi yürüten bir denetim şirketinin bağımsızlığına yönelik beklentileri artar. KAYİK'lere ilişkin ana hükümler ve uygulama hükümlerinin amacı, bu beklentileri karşılamak ve böylece paydaşların, karar alma süreçleri için kullanabileceği işletmenin sürdürülebilirlik bilgilerine olan güvenini artırmaktır.

[5400.16 paragrafı bilerek boş bırakılmıştır.]

Hem Bağımsız Denetim Hem de Sürdürülebilirlik Güvence Denetimi Yürüten Denetim Şirketleri

5400.16a Bağımsız denetim ve sınırlı bağımsız denetimler için bağımsızlık standartları Kısım 4A – *Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimde Bağımsızlık*'ta düzenlenmektedir. Bir denetim şirketinin, aynı müşteri için hem sürdürülebilirlik güvence denetimi hem de bağımsız denetim veya sınırlı bağımsız denetim yürütmesi durumunda, Etik Kurallar'ın bağımsız denetim ve sınırlı bağımsız denetimler için geçerli olan hükümleri (Kısım 4A dâhil) ve bu Kısım, söz konusu denetim şirketine, denetim ağına dâhil şirkete ve denetim ekibi üyelerine uygulanır.

[5400.17 paragrafı bilerek boş bırakılmıştır.]

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Genel

A5400.18 Sürdürülebilirlik güvence denetimi yürüten bir denetim şirketi bağımsız olmalıdır.

A5400.19 Denetim şirketi; sürdürülebilirlik güvence denetimiyle ilgili olarak bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 5120'de yer alan kavramsal çerçeveyi uygulamalıdır.

Yönetim Sorumluluklarının Üstlenilmesinin Yasaklanması

A5400.20 Bir denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, sürdürülebilirlik güvence müşterisi adına yönetim sorumluluğu üstlenmez.

5400.20 U1 Yönetim sorumlulukları; beşerî, finansal, teknolojik, maddi ve maddi olmayan kaynakların edinimi, sevki ve kontrolüyle ilgili kararlar almak dâhil, işletmenin kontrol edilmesi, yönetilmesi ve yönlendirilmesinden oluşmaktadır.

5400.20 U2 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, sürdürülebilirlik güvence müşterisi adına yönetim sorumluluklarını üstlendiğinde kendi kendini denetleme, kişisel çıkar ve yakınlık tehditleri ortaya çıkar. Bir yönetim sorumluluğunun üstlenilmesi, denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, yönetimin görüş ve çıkarlarıyla çok yakından ilgili hâle geldiğinden taraf tutma tehdidi de oluşturabilir.

5400.20 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:

- Politikaları ve stratejik gidişatı belirlemek (örneğin, sürdürülebilirlik politikaları ve amaçlarının belirlenmesi).
- Çalışanları işe almak veya işten çıkarmak.

- Çalışanların işletme adına yaptığı çalışmalarla ilgili faaliyetleri için sorumluluk almak ve bunları yönlendirmek.
- İşlemleri onaylamak.
- 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:
 - Müşteri tarafından sürdürülebilirlik bilgilerinin raporlanmasında kullanılan kıstasların geliştirilmesi.
 - Raporlanacak önemli sürdürülebilirlik konularının belirlenmesi dâhil olmak üzere, sürdürülebilirlik bilgilerinin geçerli sürdürülebilirlik raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanması ve sunulması.
 - İç kontrolün tasarlanması, uygulanması, izlenmesi veya sürdürülmesi.
 - Tedarik zinciri yönetimi.
 - Müşteriye ilişkin sürdürülebilirlik verilerinin toplanması veya üretilmesi amacıyla yazılımın tasarlanması ya da uygulanması.
 - Çevresel krediler veya denkleştirmelerin raporlanması.
 - Sürdürülebilirlik girişimleri için kaynak tahsisi.
- Banka hesaplarını veya yatırımları yönetmek ya da kontrol etmek.

5400.20 U4 A5400.21 paragrafına uygunluk sağlamak şartıyla, bir sürdürülebilirlik güvence müşterisinin yönetimine sorumluluklarını yerine getirme konusunda yardımcı olmak için öneri ve tavsiyede bulunulması, bir yönetim sorumluluğunun üstlenilmesi olarak kabul edilmez. Sürdürülebilirlik güvence müşterisine öneri ve tavsiyede bulunulması, kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilir ve Bölüm 5600’de ele alınmaktadır.

A5400.21 Denetim şirketi, bir sürdürülebilirlik güvence müşterisine mesleki bir faaliyet sunarken, müşteri yönetiminin, uygun yönetim sorumluluğunda olan tüm kararları aldığı ve yargılara vardığı konusunda ikna olur. Bu durum, aşağıdakilerden emin olmayı içerir:

- (a) Müşteri yönetiminin; faaliyetlerin 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) Faaliyetlerin 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 faaliyetleri yürütme veya yeniden uygulama uzmanlığına sahip olması gerekmemektedir.

- (b) Müşteri yönetiminin; faaliyetlerin gözetimini gerçekleştirdiği ve müşterinin amacı açısından yürütülen faaliyetlerin sonuçlarının yeterliğini değerlendirdiği ve
- (c) Müşteri yönetiminin; ilgili faaliyetlerin sonuçlarından kaynaklanan atılacak adımlar için sorumluluğu kabul ettiği.

5400.21 U1 Bir sürdürülebilirlik güvence müşterisine mesleki bir hizmet sunulurken teknoloji kullanıldığında, A5400.20 ve A5400.21 paragraflarında yer alan hükümler, teknolojinin söz konusu kullanımının niteliğine veya kapsamına bakılmaksızın uygulanır.

Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar

[A5400.22–5400.24 U1 arası paragraflar bilerek boş bırakılmıştır.]

A5400.25 A5400.26 paragrafında belirtilen hükümlere tabi olmak kaydıyla denetim şirketi, bir sürdürülebilirlik güvence denetimi yürütürken 5400.13 paragrafında açıklanan KAYİK'lere ilişkin bağımsızlık hükümlerini uygulaması durumunda, bilgilerin zamanlamasını ve paydaşlara erişilebilirliğini de dikkate alarak, bu durumu uygun bir şekilde kamuya açıklar.

A5400.26 A5400.25 paragrafının bir istisnası olarak denetim şirketi, işletmenin gelecekteki gizli planlarının ifşa edilmesine yol açacak olması durumunda, bu tür bir açıklamayı yapmayabilir.

İlişkili İşletmeler

A5400.27 “Sürdürülebilirlik güvence müşterisi” tanımında belirtildiği üzere, halka açık bir işletme olan bir sürdürülebilirlik güvence müşterisi, tüm ilişkili işletmelerini kapsamaktadır. Diğer tüm müşteriler için, bu Kısımda sürdürülebilirlik güvence 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 belirlerken, değerlendirirken ve ele alırken sürdürülebilirlik güvence ekibi söz konusu ilişkili işletmeyi de dâhil eder.

[5400.28–5400.29 arası paragraflar bilerek boş bırakılmıştır.]

Bağımsızlığın Zorunlu Olduğu Dönem

A5400.30 Bu Kısımda yer alan Bağımsızlık Standartları uyarınca bağımsızlık, aşağıdaki her iki dönem boyunca sürdürülür:

- (a) Denetim dönemi ve
- (b) Denetime ilişkin raporlama dönemi.

5400.30 U1 Denetim dönemi, iş ekibinin sürdürülebilirlik güvence denetimine başlamasıyla başlar ve sürdürülebilirlik güvence raporunun yayımlanmasıyla sona erer. Denetim yinelenen bir niteliğe sahipse, denetimin süresi, taraflardan herhangi birinin mesleki ilişkisinin sona erdiğini bildirmesi veya nihai sürdürülebilirlik güvence raporunun yayımlanmasından hangisi sonra ise o tarihte sona erer.

- 5400.30 U2 Denetime ilişkin raporlama dönemi, finansal tabloların kapsadığı dönemle aynı olabilir. Denetime ilişkin raporlama dönemi, sürdürülebilirlik bilgilerinin kapsadığı, tarihî bilgilerin başlangıcından ileriye dönük bilgilerin sonuna kadar olan dönemi ifade etmez.
- A5400.31** Bir işletmenin, denetime ilişkin raporlama dönemi süresince veya sonrasında sürdürülebilirlik güvence müşterisi hâline gelmesi durumunda, denetim şirketi bağımsızlığa yönelik olarak aşağıdaki unsurların herhangi bir tehdit oluşturup oluşturmadığını belirler:
- (a) Denetime ilişkin raporlama dönemi süresince veya sonrasında; ancak sürdürülebilirlik güvence denetiminin kabulünden önce sürdürülebilirlik güvence müşterisiyle kurulan finansal ilişkiler veya iş ilişkileri ya da
- (b) Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket tarafından sürdürülebilirlik güvence müşterisine önceden sunulan hizmetler.
- 5400.31 U1 Sürdürülebilirlik güvence müşterisine, denetime ilişkin raporlama dönemi süresince veya sonrasında; ancak iş ekibinin sürdürülebilirlik güvence denetimine başlamasından önce güvence dışı bir hizmet sunulmuş olması ve denetim boyunca söz konusu hizmet sunumuna izin verilmemesi durumunda, bağımsızlığa yönelik tehditler oluşur.
- 5400.31 U2 Bu tür durumlarda dikkate alınması gereken bir faktör, sunulan hizmetin sonuçlarının denetim şirketinin görüş bildireceği sürdürülebilirlik bilgilerinin, bu bilgilerin dayanağını oluşturan kayıtların veya sürdürülebilirlik raporlaması üzerindeki iç kontrollerin bir parçasını oluşturup oluşturmadığı ya da bunları etkileyip etkilemediğidir.
- 5400.31 U3 Bu tür tehditlerin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:
- Hizmeti sunmak için iş ekibinin üyesi olmayan uzmanlardan faydalanılması.
 - Uygun hâllerde, uygun bir gözden geçiren kişinin, sürdürülebilirlik güvence çalışmasını veya güvence dışı hizmeti 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.
- 5400.31 U4 Sürdürülebilirlik güvence denetimi döneminden veya denetime ilişkin raporlama döneminden önce denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket tarafından güvence dışı bir hizmetin sunulması sonucu oluşan bağımsızlığa yönelik bir tehdit, bu tür bir hizmetin sonuçları başka bir denetim şirketi tarafından sürdürülebilirlik güvence denetimi yürütülen bir dönemde kullanılmış veya uygulanmışsa ortadan kaldırılır ya da kabul edilebilir bir düzeye indirilir.

KAYİK Olan Sürdürülebilirlik Güvence Müşterileri

- A5400.32** Denetim şirketi, kendisinin veya denetim ağına dâhil şirketin, bir sürdürülebilirlik güvence denetimi yürütmek üzere atanmadan önce denetim şirketinin görüş

bildireceği sürdürülebilirlik bilgileriyle ilgili olarak kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilecek bir güvence dışı hizmet sunduğu bir KAYİK için sürdürülebilirlik güvence denetimi yürütmeyi, aşağıdaki şartlar sağlanmadıkça, kabul etmez:

- (a) Bu tür bir hizmetin sunumu, sürdürülebilirlik güvence denetimi döneminin başlamasından önce sona erer,
- (b) Denetim şirketi, bağımsızlığına yönelik her türlü tehdidi ele almak üzere adım atar ve
- (c) Gerekli bilgiye sahip makul üçüncü bir tarafın görüşleri doğrultusunda denetim şirketi, bağımsızlığına yönelik her türlü tehdidin ortadan kaldırıldığına veya kabul edilebilir bir düzeye indirildiğine ya da ortadan kaldırılacağına veya kabul edilebilir bir düzeye indirileceğine karar verir.

5400.32 U1 Gerekli bilgiye sahip makul üçüncü bir tarafça; KAYİK olan bir işletmeye sürdürülebilirlik güvence denetimi yürütmek üzere atanmadan önce güvence dışı hizmetin sunulması sonucu oluşan bağımsızlığa yönelik her türlü tehdidi ortadan kaldıran veya kabul edilebilir bir düzeye indiren adımlar olarak nitelendirilebilecek adımlar aşağıdakileri içerir:

- Hizmetin sonuçları, önceki denetim şirketi tarafından önceki dönemin sürdürülebilirlik bilgilerine ilişkin sürdürülebilirlik güvence denetimi sırasında sürdürülebilirlik güvence prosedürlerine tabi tutulmuştur.
- Denetim şirketi, sürdürülebilirlik bilgilerine ilişkin görüş bildiren bir denetim şirketinin üyesi olmayan bir denetçiyi, denetimin kalitesini gözden geçirmenin amacıyla tutarlı olacak şekilde, kendi kendini denetleme tehdidinden etkilenen ilk sürdürülebilirlik güvence denetimini gözden geçirmesi için görevlendirir.
- KAYİK, denetim ağı dışından başka bir denetim şirketiyle, bu şirketin hizmetin sonucuna ilişkin sorumluluğu üstlenmesini sağlamak için gerekli olduğu ölçüde, aşağıdakileri yapmak üzere anlaşır:
 - (i) Güvence dışı hizmetin sonuçlarını değerlendirmek veya
 - (ii) Hizmeti yeniden sunmak.

[5400.33–5400.39 arası paragraflar bilerek boş bırakılmıştır.]

Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim

5400.40 U1 A5300.9 ve A5300.10 paragrafları, üst yönetimden sorumlu olanlarla kurulacak iletişime ilişkin ana hükümleri düzenler.

5400.40 U2 Bu Kurallarla, 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.

[5400.41–5400.49 arası paragraflar bilerek boş bırakılmıştır.]

Denetim Ağına Dâhil Şirketler

5400.50 U1 Denetim şirketleri, mesleki hizmetleri sunmaya ilişkin kapasitelerini artırmak için çoğu zaman diğer denetim şirketleriyle ve işletmelerle daha büyük yapılar oluştururlar. Söz konusu yapıların bir ağ oluşturup oluşturumaması, denetim şirketleri ve işletmelerin hukuki olarak birbirinden ayrı ve bağımsız olmasına değil, özel durum ve gerçeklere bağlıdır.

A5400.51 Denetim şirketi, bu Kısım uyarınca denetim ağı içerisindeki diğer şirketlerin sürdürülebilirlik güvence müşterilerinden bağımsız olmalıdır.

5400.51 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.

A5400.52 Diğer denetim şirketleri ve işletmelerin oluşturduğu daha büyük bir yapıyla ilişkilendirilmesi durumunda denetim şirketi:

- (a) Bu tür daha büyük bir yapının bir denetim ağı oluşturup oluşturmadığına karar vermek amacıyla mesleki muhakemede bulunur,
- (b) 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
- (c) Bu tür bir kararı (yargıyı) daha büyük yapının tamamına tutarlı bir şekilde uygular.

A5400.53 Denetim şirketleri ve işletmelerin içinde bulundukları 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:

- (a) Yapı kapsamında bulunan işletmeler arasında açık bir şekilde kâr veya maliyet paylaşımı hedeflenmektedir (Bkz.: 5400.53 U2 paragrafı),
- (b) Yapı kapsamında bulunan işletmeler, ortak mülkiyet, kontrol ve yönetimi paylaşmaktadır (Bkz.: 5400.53 U3 paragrafı),
- (c) Yapı kapsamında bulunan işletmeler, ortak kalite yönetim politika ve prosedürlerini paylaşmaktadır (Bkz.: 5400.53 U4 paragrafı),
- (d) Yapı kapsamında bulunan işletmeler, ortak bir iş stratejisini paylaşmaktadır (Bkz.: 5400.53 U5 paragrafı),

- (e) Yapı kapsamında bulunan işletmeler, ortak bir marka adının kullanımını paylaşmaktadır (Bkz.: 5400.53 U6 ve 5400.53 U7 paragrafları) veya
- (f) Yapı kapsamında bulunan işletmeler, mesleki kaynaklarının önemli bir bölümünü paylaşmaktadır (Bkz.: 5400.53 U8 ve 5400.53 U9 paragrafları).

- 5400.53 U1 Denetim şirketleri ile denetim ağı oluşturan daha büyük yapının içerisinde yer alan işletmeler arasında, A5400.53 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.
- 5400.53 U2 Önemsiz maliyetlerin paylaşımı tek başına bir denetim ağı oluşturmaz. Ayrıca maliyet paylaşımı, yalnızca sürdürülebilirlik güvence 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.: A5400.53(a) paragrafı).
- 5400.53 U3 Ortak mülkiyet, kontrol ve yönetim sözleşmeyle veya başka yollarla kurulabilir (Bkz.: A5400.53(b) paragrafı).
- 5400.53 U4 Ortak kalite yönetim politika ve prosedürleri, büyük yapı içerisinde tasarlanan, uygulanan ve işleyişi sağlanan politika ve prosedürlerdir (Bkz.: A5400.53(c) paragrafı).
- 5400.53 U5 Ortak bir iş stratejisinin paylaşılması, işletmeler tarafından ortak stratejik hedeflere ulaşmak için yapılmış bir anlaşmayı içerir. Bir işletme, yalnızca mesleki bir hizmetin sunulmasına yönelik teklif talebine ortak bir şekilde cevap vermek için bir başka işletmeyle iş birliği yapmakla denetim ağına dâhil bir şirket olmaz (Bkz.: A5400.53(d) paragrafı).
- 5400.53 U6 Ortak bir marka adı; ortak baş harfler veya ortak bir isim içerir. Örneğin; bir denetim şirketinin sürdürülebilirlik sorumlu denetçisi sürdürülebilirlik güvence 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.: A5400.53(e) paragrafı).
- 5400.53 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.: A5400.53(e) paragrafı).
- 5400.53 U8 Mesleki kaynaklar aşağıdakileri ihtiva eder:
- Denetim şirketlerinin müşteri verileri, faturalandırma ve zaman kayıtları gibi bilgi alışverişi yapabilmelerine imkân sağlayan ortak sistemler.
 - Yöneticiler, sürdürülebilirlik sorumlu denetçileri ve diğer çalışanlar.

- Güvence denetimleri için teknik ya da sektöre özgü konular, işlemler veya olaylar üzerine danışmanlık yapan teknik birimler.
- Sürdürülebilirlik güvence metodolojisi veya sürdürülebilirlik güvence kılavuzları.
- Mesleki eğitim kursları ve imkânları (Bkz.: A5400.53(f) paragrafı).

5400.53 U9 Paylaşılan mesleki kaynakların önemli olup olmadığı içinde bulunulan şartlara bağlıdır. Örneğin:

- Paylaşılan kaynaklar, personel değişimi olmaksızın ya da müşteri veya piyasa konusunda bilgi alışverişi yapılmaksızın yalnızca ortak sürdürülebilirlik güvence metodolojisi ya da sürdürülebilirlik güvence 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.: A5400.53(f) paragrafı).

A5400.54 Bir denetim şirketinin veya denetim ağının, uygulamalarının bir kısmını satması ve bu kısmın sınırlı bir süre için denetim şirketinin veya denetim ağının adının bir kısmını ya da tamamını kullanması durumunda, ilgili işletmeler kendilerini üçüncü taraflara tanıtırken denetim ağına dâhil şirketler olmadıklarını ne şekilde açıklayacaklarına karar verirler.

5400.54 U1 Bir kısmın satışına ilişkin sözleşme; denetim şirketiyle veya denetim ağıyla bağlantısı kalmamış olsa bile satılan kısmın, kısa bir süreliğine denetim şirketinin veya denetim ağının adının bir kısmını ya da 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.

[5400.55–5400.59 arası paragraflar bilerek boş bırakılmıştır.]

Sürdürülebilirlik Güvence Denetimlerinde Bağımsızlığın Belgelendirilmesine İlişkin Genel Hükümler

A5400.60 Denetim şirketi, bu Kısımda yer alan Bağımsızlık Standartlarına 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.

5400.60 U1 Belgelendirme, denetim şirketinin bu Kısımda yer alan Bağımsızlık Standartlarına 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.

[5400.61–5400.69 arası paragraflar bilerek boş bırakılmıştır.]

Birleşmeler ve İşletme Satın Alımları

Müşteri Birleşmesinin Tehdit Oluşturması

5400.70 U1 Bir işletme, birleşme veya satın alım sonucu bir sürdürülebilirlik güvence müşterisinin ilişkili işletmesi hâline gelebilir. Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket ile bu tür bir ilişkili işletme arasında önceden bulunan ya da hâlihazırdaki çıkar veya ilişkiler sebebiyle, denetim şirketinin bağımsızlığına ve dolayısıyla sürdürülebilirlik güvence denetimini devam ettirebilme kabiliyetine yönelik bir tehdit oluşabilir.

A5400.71 5400.70 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 sürdürülebilirlik güvence denetimini devam ettirebilme kabiliyetini etkileyen, ilişkili işletmeye yönelik önceki ve mevcut çıkar ve ilişkilerini belirler ile değerlendirir ve
- (b) A5400.72 paragrafında belirtilen hükümlere tabi olmak kaydıyla denetim şirketi, birleşme veya satın alımın yürürlük tarihine kadar bu Kurallarca izin verilmeyen tüm çıkar veya ilişkileri sonlandırmak için gerekli adımları atar.

A5400.72 A5400.71(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.

5400.72 U1 Bazı durumlarda, tehdit oluşturan bir çıkar veya ilişkiyi, birleşme veya satın alımın yürürlük tarihine kadar makul bir şekilde 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 aktaramaması olabilir.

5400.72 U2 Makul bir şekilde sonlandırılmayan çıkar ve ilişkiler bulunduğu, birleşmeler ve satın alımlar sonucu oluşan bir tehdidin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili faktörler 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 veya ilişki makul bir şekilde sonlandırılana kadar geçen süre.

A5400.73

A5400.72(b) paragrafında belirtilen müzakereden sonra üst yönetimden sorumlu olanların; denetim şirketinden sunmuş olduğu sürdürülebilirlik güvence denetimini devam ettirmesini 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 5600 ve alt bölümlerinde izin verilmeyen bir güvence dışı hizmetin sunulmasından kaynaklananlar dâhil, bu şekilde bir çıkarı veya ilişkisi olan hiç kimse sürdürülebilirlik güvence denetimi için oluşturulan iş ekibinin bir üyesi olmayacak veya denetimin kalitesinin gözden geçirilmesinden sorumlu olmayacaksa ve
- (c) Gerektiğinde geçiş tedbirleri uygulanacak ve üst yönetimden sorumlu olanlarla müzakere edilecekse.

5400.73 U1

Bu tür geçiş tedbirlerine ilişkin örnekler aşağıda yer almaktadır:

- Uygun hâllerde, sürdürülebilirlik güvence denetiminin veya güvence dışı hizmetin, bir sürdürülebilirlik denetçisi tarafından gözden geçirilmesinin sağlanması.
- Sürdürülebilirlik bilgilerine ilişkin görüş bildiren denetim şirketinin üyesi olmayan bir sürdürülebilirlik denetçisi tarafından, denetimin kalitesini gözden geçirmenin amacıyla tutarlı 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.

A5400.74

Denetim şirketi, birleşme veya satın alımın yürürlüğe girdiği tarihe kadar sürdürülebilirlik güvence denetimine ilişkin önemli miktarda çalışmayı tamamlamış olabilir ve geriye kalan sürdürülebilirlik güvence prosedürlerini de kısa bir süre içerisinde tamamlayacak olabilir. Bu tür durumlarda, üst yönetimden sorumlu olanların, 5400.70 U1 paragrafında belirtilen çıkar veya ilişki devam etmesine rağmen, denetim şirketinden sürdürülebilirlik güvence denetimini tamamlamasını istemesi durumunda, denetim şirketi yalnızca:

- (a) Tehdidin düzeyini değerlendirmiş ve sonuçları üst yönetimden sorumlu olanlarla müzakere etmiş olması,
- (b) A5400.73 (a)–(c) bentlerindeki şartlara uyması ve
- (c) Sürdürülebilirlik güvence raporunun yayımlandığı tarihten sonra olmamak üzere sürdürülebilirlik güvence denetimini yürütmeyi bırakması

durumunda bunu yapar.

Tarafsızlıktan Taviz Verilmiş Olması

A5400.75 A5400.71–A5400.74 paragraflarında yer alan tüm hükümlere uyum sağlanabilmiş olsa bile denetim şirketi, 5400.70 U1 paragrafında belirlenen durumların, ele alınamayan (ve sonucunda tarafsızlıktan taviz verilmiş olacak) bir tehdit oluşturup oluşturmadığını belirler. Böyle bir durum olması hâlinde, denetim şirketi sürdürülebilirlik güvence denetimini yürütmeyi bırakır.

Belgelendirme

A5400.76 Denetim şirketi aşağıdakileri belgelendirir:

- (a) Birleşme veya satın alımın yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla sonlanmayacak - 5400.70 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
- (d) Önceki ve mevcut çıkar ve ilişkilerin neden tarafsızlıktan taviz verdirecek seviyede bir tehdit oluşturmadığının nedenleri.

[5400.77–5400.79 arası paragraflar bilerek boş bırakılmıştır.]

Sürdürülebilirlik Güvence Denetimlerinde Bir Bağımsızlık Hükümünün İhlali

Denetim Şirketinin Bir İhlal Tespit Etmesi

A5400.80 Bu Kısımda yer alan bir bağımsızlık hükümünün ihlal edildiği sonucuna varması durumunda denetim şirketi;

- (a) Söz konusu ihlale yol açan çıkar veya ilişkileri sonlandırır, askıya alır ya da 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) Sürdürülebilirlik sorumlu denetçisi,
 - (ii) Bağımsızlık hükümlerine uygunluğun işleyişinden sorumlu olan kişi,
 - (iii) Denetim şirketindeki diğer ilgili personel ve gereken hâllerde, denetim ağı ve
 - (iv) Kısım 5'te yer alan bağımsızlık hükümlerine tabi olan ve uygun adımları atması gereken ilgili kişiler.
- (d) İhlalin önemi ile ihlalin şirketin tarafsızlığına ve sürdürülebilirlik güvence raporu yayımlama kabiliyetine olan etkisini değerlendirir ve

(e) İhlalin önemine bağlı olarak, aşağıdakilere karar verir:

- (i) Sürdürülebilirlik güvence denetimini sonlandırıp sonlandırmamak veya
- (ii) İhlalin sonuçlarını tatminkâr bir şekilde ele alacak adımların atılmasının mümkün olup olmadığı ve bu tür adımların atılıp atılamayacağı ile içinde bulunulan durumda uygun olup olmayacağı.

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

5400.80 U1 Bağımsızlık hükümlerini ele almak üzere tasarladığı bir kalite yönetim sistemine sahip olmasına rağmen denetim şirketi, bu Kısımdaki bir bağımsızlık hükmünü ihlal edilebilir. İhlal nedeniyle sürdürülebilirlik güvence denetiminin sonlandırılması gerekebilir.

5400.80 U2 İhlalin önemi ile ihlalin denetim şirketinin tarafsızlığına ve sürdürülebilirlik güvence raporu yayımlama kabiliyetine olan etkileri, aşağıdaki gibi etkenlere bağlı olacaktır:

- İhlalin niteliği ve süresi.
- Cari sürdürülebilirlik güvence denetimiyle ilgili olmak üzere, daha önceki ihlallerin sayısı ve niteliği.
- Sürdürülebilirlik güvence ekibinin bir üyesinin, ihlale sebep olan çıkar veya ilişkiler hakkında bilgi sahibi olup olmadığı.
- İhlali yapan kişinin, sürdürülebilirlik güvence ekibinin bir üyesi veya bağımsızlık hükümlerine tabi bir başka kişi olup olmadığı.
- İhlalin sürdürülebilirlik güvence ekibinin bir üyesiyle ilgili olması hâlinde bu kişinin görevi.
- İhlalin bir mesleki hizmetin sunulmasından kaynaklanması hâlinde, varsa, bu hizmetin denetim şirketinin görüş bildireceği sürdürülebilirlik bilgilerinin dayanağını oluşturan kayıtlara veya bu bilgileri oluşturan verilere etkisi.
- İhlalin oluşturduğu kişisel çıkar, taraf tutma, yıldırma veya diğer tehditlerin boyutu.

5400.80 U3 İhlalin önemine bağlı olarak, denetim şirketinin ihlali tatminkâr bir şekilde ele almak için atmayı düşünebileceği adımlara ilişkin örnekler aşağıda yer almaktadır:

- İlgili kişinin sürdürülebilirlik güvence ekibinden çıkarılması.
- Etkilenen güvence çalışmasına ilişkin ilave bir gözden geçirme yapılması için farklı kişilerin kullanılması veya çalışmanın gereken ölçüde yeniden gerçekleştirilmesi.
- Etkilenen güvence çalışmasının gereken ölçüde yeniden gerçekleştirilmesi veya gözden geçirilmesi için sürdürülebilirlik güvence müşterisinin başka bir denetim şirketiyle anlaşmasının önerilmesi.

- İhlalin denetim şirketinin görüş bildireceği sürdürülebilirlik bilgilerinin dayanağını oluşturan kayıtları veya bu bilgileri oluşturan verileri 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.

A5400.81 İhlalin sonuçlarını tatminkâr bir şekilde ele alacak adımların atılamayacağına karar vermesi hâlinde denetim şirketi, üst yönetimden sorumlu olanları derhâl bilgilendirir ve geçerli mevzuat hükümlerine uygun olarak sürdürülebilirlik güvence denetimini sonlandırmak üzere gerekli adımları atar. Mevzuat tarafından denetimin sonlandırılmasına izin verilmediği durumlarda denetim şirketi, ilgili raporlama ve açıklama/bildirim hükümlerine uyar.

A5400.82 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 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 tatminkâr bir şekilde ele alabileceği ve denetim şirketinin sürdürülebilirlik güvence raporu yayımlamasına neden imkân sağlayacağı,
- (d) Denetim şirketinin mesleki muhakemesine göre, tarafsızlıktan taviz verilmediği sonucu ve bu sonucun gerekçesi ve
- (e) Başka ihlallerin gerçekleşme riskini azaltmak ya da 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.

İhlallerin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara Bildirilmesi

5400.83 U1 A5300.9 ve A5300.10 paragrafları, üst yönetimden sorumlu olanlarla kurulacak iletişime ilişkin ana hükümleri düzenler.

A5400.84 İhlallere ilişkin olarak denetim şirketi, aşağıdaki hususları üst yönetimden sorumlu olanlara yazılı olarak iletir:

- (a) A5400.82 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 ya da önlemek üzere denetim şirketi tarafından atılan veya atılması önerilen adımlar.

A5400.85 Üst yönetimden sorumlu olanların, A5400.80(e)(ii) paragrafı uyarınca denetim şirketi tarafından önerilen adımların ihlalin sonuçlarını tatminkâr bir şekilde ele alacağı konusunda mutabık kalmaması hâlinde, denetim şirketi A5400.81 paragrafı uyarınca sürdürülebilirlik güvence denetimini sonlandırmak üzere gerekli adımları atar.

Önceki Sürdürülebilirlik Güvence Raporu Yayınlanmadan Önce Gerçekleşen İhlaller

A5400.86 İhlalin, önceki sürdürülebilirlik güvence raporunun yayımlanmasından önce gerçekleşmesi hâlinde denetim şirketi; ihlalin önemini, şirketin tarafsızlığına ve cari dönem sürdürülebilirlik güvence raporunu yayımlama kabiliyetine olan etkisini değerlendirirken bu Kısım hükümlerine uygunluk sağlar.

A5400.87 Denetim şirketi ayrıca;

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

Belgelendirme

A5400.88 A5400.80–A5400.87 arasındaki paragraflara uygunluk sağlarken denetim şirketi aşağıdakileri belgelendirir:

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

A5400.89 Sürdürülebilirlik güvence denetimini devam ettirmesi 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 sürdürülebilirlik güvence raporu yayımlamasına imkân sağlayacağına ilişkin gerekçe.

BÖLÜM 5405

TOPLULUK SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK GÜVENCE DENETİMLERİ

Giriş

5405.1 Bölüm 5400, denetim şirketinin; sürdürülebilirlik güvence denetimini yürütürken bağımsız olmasını ve bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 5120’de yer alan kavramsal çerçeveyi uygulamasını zorunlu kılar. Bu bölüm, bir topluluk sürdürülebilirlik güvence denetimini yürütürken kavramsal çerçevenin uygulanmasına ilişkin ana hükümleri ve uygulama hükümlerini düzenler.

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Genel

- 5405.2 U1 Sürdürülebilirlik raporlama çerçevesine bağlı olarak, denetim şirketi, topluluk finansal tablolarına dâhil edilmesi gereken birimler (topluluk birimleri) hakkında bilgiler içeren topluluk sürdürülebilirlik bilgilerine ilişkin bir görüş bildirebilir. Geçerli sürdürülebilirlik raporlama çerçevesi ayrıca, sürdürülebilirlik bilgilerinin, diğer işletmelere (örneğin, değer zinciri birimleri) ilişkin bilgileri de içerecek şekilde genişletilmesini zorunlu kılabilir. Değer zincirine ilişkin bilgiler dâhil olmak üzere, bu tür sürdürülebilirlik bilgileri, bu Kısımın amaçları doğrultusunda topluluk sürdürülebilirlik bilgilerini oluşturur.
- 5405.2 U1a Topluluk sürdürülebilirlik güvence denetiminin amaçları doğrultusunda denetim şirketi, sürdürülebilirlik güvence müşterisinde veya bir değer zinciri biriminde güvence çalışması yapabilir ya da başka bir sürdürülebilirlik denetçisinin yaptığı güvence çalışmasını kullanabilir. Topluluk sürdürülebilirlik denetim şirketinin, diğer denetçinin güvence çalışmasına yeterli ve uygun düzeyde katılım sağlayabildiği durumlarda, söz konusu diğer sürdürülebilirlik denetçisi bir birim denetçisidir.
- 5405.2 U1b Alt Bölüm A; topluluk sürdürülebilirlik güvence müşterisinde veya topluluk biriminde güvence çalışması yapılması durumunda, topluluk sürdürülebilirlik denetim şirketi, birim denetçileri ve topluluk sürdürülebilirlik güvence ekibi üyeleri açısından geçerli olan bağımsızlık hükümlerini ve uygulama hükümlerini düzenler.
- 5405.2 U1c Alt Bölüm B; topluluk sürdürülebilirlik güvence denetiminin amaçları doğrultusunda bir değer zinciri biriminde güvence çalışması yapılması durumunda, topluluk sürdürülebilirlik denetim şirketi, birim denetçileri ve topluluk sürdürülebilirlik güvence ekibi üyeleri açısından geçerli olan bağımsızlık hükümlerini ve uygulama hükümlerini düzenler.
- 5405.2 U1d Topluluk sürdürülebilirlik denetim şirketinin, topluluk sürdürülebilirlik güvence denetiminin amaçları doğrultusunda başka bir denetçinin güvence çalışmasını kullanmayı planladığı ancak bu güvence çalışmasına yeterli ve uygun düzeyde katılım sağlayamayabildiği durumlarda, Bölüm 5406 uygulanır.
- 5405.2 U2 Bir topluluk sürdürülebilirlik güvence denetimine katılım sağlayan bir birim denetçisi, birimin sürdürülebilirlik bilgileri hakkında ayrı bir güvence görüşü yayımlayabilir. İçinde bulunulan şartlara bağlı olarak birim denetçisinin, bir topluluk

sürdürülebilirlik güvence denetimine ilişkin güvence çalışması yaparken ve mevzuat gereği veya diğer nedenlerle birimin sürdürülebilirlik bilgileri hakkında ayrı bir güvence görüşü yayımlarken farklı bağımsızlık hükümlerine uygunluk sağlaması gerekebilir.

5405.2 U3 Bu bölüm, topluluk sürdürülebilirlik denetim şirketinin veya birim denetçisinin bir birimde güvence çalışması yapması durumunda geçerli olan bağımsızlık hükümlerini düzenler. Bu hükümler; topluluk sürdürülebilirlik denetim şirketinin, topluluk sürdürülebilirlik güvence denetiminin amaçları doğrultusunda kanıt elde etmek için, birimin sürdürülebilirlik bilgilerinin dayanağını oluşturan ve birim tarafından tutulan veri veya bilgilere ilişkin güvence prosedürlerinin uygulanması gerektiğine karar vermesi durumunda geçerlidir. Buna göre;

- Birimin sürdürülebilirlik bilgilerine ilişkin “önemli yanlışlık” risklerini belirlemek ve değerlendirmek ya da bunlara karşılık vermek için, birim tarafından tutulan dayanak (temel) veri veya bilgilere yönelik güvence prosedürleri uygulaması hâlinde topluluk sürdürülebilirlik denetim şirketi ya da birim denetçisi, söz konusu birimle ilgili olarak bu bölümdeki bağımsızlık hükümlerine tabidir.
- Bir işletme veya işletme biriminin, topluluk sürdürülebilirlik güvence denetiminin amaçları doğrultusunda güvence çalışmasının yapılacağı bir değer zinciri birimi olup olmadığını belirlemek için yalnızca topluluk düzeyinde planlanan prosedürleri uygulaması hâlinde topluluk sürdürülebilirlik denetim şirketi, söz konusu işletme veya işletme birimiyle ilgili olarak bu bölümdeki bağımsızlık hükümlerine tabi değildir.
- Birim tarafından tutulan dayanak (temel) veri veya bilgilere ilişkin prosedürler uygulanmaksızın, bir değer zinciri biriminin sürdürülebilirlik bilgileri hakkında kanıt elde etmesi hâlinde topluluk sürdürülebilirlik denetim şirketi, söz konusu birimle ilgili olarak bu bölümdeki bağımsızlık hükümlerine tabi değildir.

Topluluk Sürdürülebilirlik Denetim Şirketi ile Birim Denetçisi Arasındaki İletişim

A5405.3 Topluluk sürdürülebilirlik sorumlu denetçisi, topluluk sürdürülebilirlik güvence denetiminin niteliği ve içinde bulunduğu şartlar açısından geçerli olan ve bu Kısımda yer alan bağımsızlık dâhil, etik hükümlerden birim denetçisinin haberdar edilmesine ilişkin sorumluluğu üstlenir. Bağımsızlık dâhil, etik hükümlerden birim denetçisi haberdar edilirken topluluk sürdürülebilirlik denetim şirketi, birim denetçisinin bu bölüm kapsamındaki sorumluluklarını yerine getirmesini sağlamak için gerekli bilgileri uygun zamanlarda bildirir.

5405.3 U1 Topluluk sürdürülebilirlik denetim şirketinin bildirebileceği hususlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- Topluluk sürdürülebilirlik güvence müşterisinin KAYİK olup olmadığı ve söz konusu topluluk sürdürülebilirlik güvence denetimi açısından geçerli olan bağımsızlık dâhil, etik hükümler.
- Birim denetçisi ile bu denetçi bünyesindeki veya denetçi tarafından görevlendirilen topluluk sürdürülebilirlik güvence ekibi üyeleri açısından

geçerli bağımsızlık hususlarıyla ilgili olan ilişkili işletmeler ve topluluk sürdürülebilirlik güvence müşterisi bünyesindeki diğer topluluk birimleri.

- Birim denetçisinin bağımsız olmasının zorunlu olduğu dönem.
- Topluluk sürdürülebilirlik güvence denetiminin amaçları doğrultusunda bir topluluk birimiyle ilgili çalışma yapan sürdürülebilirlik sorumlu denetçisinin, söz konusu topluluk sürdürülebilirlik güvence denetimi için kilit sürdürülebilirlik denetçisi olup olmadığı.

A5405.4 Topluluk sürdürülebilirlik sorumlu denetçisi; birim denetçisinden, topluluk sürdürülebilirlik güvence denetimi için geçerli olan, bu Kısımdaki ilgili hükümleri anlayıp anlamadığı ve bunlara uyum sağlayıp sağlamayacağı hususunu teyit etmesini talep etme sorumluluğu üstlenir. Topluluk sürdürülebilirlik sorumlu denetçisi ayrıca, birim denetçisinden aşağıdakileri bildirmesini talep eder:

- (a) Bağımsızlığa ilişkin önemli muhakeme gerektiren hususlar ve
- (b) Bu hususlara ilişkin olarak, bağımsızlığına yönelik tehditlerin kabul edilebilir bir düzeyde olup olmadığına ilişkin birim denetçisinin ulaştığı sonuç ve bu sonucun gerekçesi.

A5405a Bağımsızlığa yönelik bir tehdit olduğunu gösteren hususların dikkatini çekmesi durumunda topluluk sürdürülebilirlik sorumlu denetçisi, bu tehdidi değerlendirir ve uygun adımları atar.

A – Topluluk Sürdürülebilirlik Güvence Müşterisinde veya Topluluk Biriminde Güvence Çalışması Yapılması Durumunda Geçerli Olan Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Kişiler Açısından Geçerli Olan Bağımsızlık Hususları

Topluluk Sürdürülebilirlik Denetim Şirketi ve Denetim Ağına Dâhil Şirketler Bünyesindeki veya Bunlar Tarafından Görevlendirilen Topluluk Sürdürülebilirlik Güvence Ekibi Üyeleri

A5405.5 Topluluk sürdürülebilirlik denetim şirketi ve denetim ağına dâhil şirketler bünyesindeki veya bunlar tarafından görevlendirilen topluluk sürdürülebilirlik güvence ekibi üyeleri, bu Kısımın sürdürülebilirlik güvence ekibi açısından geçerli olan hükümleri uyarınca topluluk sürdürülebilirlik güvence müşterisinden bağımsız olmalıdır.

Topluluk Sürdürülebilirlik Güvence Ekibinin Diğer Üyeleri

A5405.6 Topluluk sürdürülebilirlik denetim şirketinin denetim ağı dışında bulunan birim denetçisinin, topluluk sürdürülebilirlik güvence denetiminin amaçları doğrultusunda bir topluluk biriminde güvence çalışması yapması hâlinde, söz konusu birim denetçisi bünyesindeki veya bu denetçi tarafından görevlendirilen topluluk sürdürülebilirlik güvence ekibinin üyeleri, bu Kısımın sürdürülebilirlik güvence ekibi açısından geçerli olan hükümleri uyarınca;

- (a) Topluluk biriminden,

- (b) Topluluk sürdürülebilirlik denetim şirketinin, topluluk sürdürülebilirlik bilgileri hakkında görüş bildirdiği işletmeden ve
- (c) Topluluk birimi üzerinde doğrudan veya dolaylı kontrole sahip olması şartıyla, (b) bendinde belirtilen işletmenin üzerinde doğrudan veya dolaylı kontrole sahip olduğu herhangi bir işletmeden

bağımsız olmalıdır.

A5405.7 A5405.6 paragrafının kapsamı dışında kalan ilişkili işletmeler veya topluluk sürdürülebilirlik güvence müşterisi bünyesindeki diğer topluluk birimlerine ilişkin olarak, topluluk sürdürülebilirlik denetim şirketinin denetim ağı dışında bulunan birim denetçisinin, topluluk sürdürülebilirlik güvence denetiminin amaçları doğrultusunda bir topluluk biriminde güvence çalışması yapması hâlinde, söz konusu birim denetçisi bünyesindeki veya bu denetçi tarafından görevlendirilen topluluk sürdürülebilirlik güvence ekibinin bir üyesi, topluluk sürdürülebilirlik güvence denetimi bağlamında kişinin bağımsızlığına yönelik bir tehdit oluşturabileceğini bildiği veya buna inanmak için bir sebebinin olduğu herhangi bir ilişki veya durumu birim denetçisine bildirir.

5405.7 U1 A5405.7 paragrafına uygunluk sağlarken kişinin dikkate alacağı hususlarla ilgili olan ve söz konusu kişiyi veya -uygun hâllerde- çekirdek aile üyelerinden herhangi birisini ilgilendiren ilişki veya durumlara dair örnekler aşağıdakileri içerir:

- Topluluk sürdürülebilirlik güvence müşterisinin işletme açısından önemli olması durumunda, topluluk sürdürülebilirlik güvence müşterisi üzerinde kontrole sahip olan söz konusu işletmede doğrudan veya önemli düzeyde dolaylı bir finansal çıkar (Bkz.: Bölüm 5510).
- Aşağıdakileri ilgilendiren bir kredi veya garanti: (Bkz.: Bölüm 5511)
 - Söz konusu kredi veya garanti önemsiz olmadığı müddetçe, banka veya benzeri bir kuruluş olmayan bir işletme ya da
 - Normal borç verme prosedürleri, hükümleri ve şartları dâhilinde verilmediği müddetçe, banka veya benzeri bir kuruluş.
- Önemli olan veya önemli bir finansal çıkar içeren bir iş ilişkisi (Bkz.: Bölüm 5520).
- Çekirdek aile üyelerinden birinin;
 - İşletmede yönetici veya yetkili ya da
 - İşletmenin sürdürülebilirlik bilgileri verileri veya kayıtlarının ya da sürdürülebilirlik bilgilerinin hazırlanmasında önemli etkisi bulunan bir pozisyondaki çalışan olması (Bkz.: Bölüm 5521).
- Kişinin;
 - İşletmede yönetici veya yetkili ya da
 - İşletmenin sürdürülebilirlik bilgileri verileri veya kayıtlarının ya da

sürdürülebilirlik bilgilerinin hazırlanmasında önemli etkisi bulunan bir pozisyondaki çalışan

olarak hizmet vermesi veya yakın bir zamanda hizmet vermiş olması (Bkz.: Bölüm 5522 ve Bölüm 5523).

A5405.8 A5405.7 paragrafında belirtilen bildirimin alınması üzerine birim denetçisi, kişinin ilişki veya durumundan kaynaklanan bağımsızlığa yönelik her tür tehdidi değerlendirir ve ele alır.

Topluluk Sürdürülebilirlik Denetim Şirketi Açısından Geçerli Olan Bağımsızlık Hususları

A5405.9 Topluluk sürdürülebilirlik denetim şirketi, bu Kısımın denetim şirketi açısından geçerli olan hükümleri uyarınca topluluk sürdürülebilirlik güvence müşterisinden bağımsız olmalıdır.

Topluluk Sürdürülebilirlik Denetim Şirketinin Denetim Ağına Dâhil Şirketler Açısından Geçerli Olan Bağımsızlık Hususları

A5405.10 Topluluk sürdürülebilirlik denetim şirketinin denetim ağına dâhil şirket, bu Kısımın denetim ağına dâhil şirket açısından geçerli olan hükümleri uyarınca topluluk sürdürülebilirlik güvence müşterisinden bağımsız olmalıdır.

Topluluk Sürdürülebilirlik Denetim Şirketinin Denetim Ağı Dışında Bulunan Birim Denetçileri Açısından Geçerli Olan Bağımsızlık Hususları

Tüm Topluluk Sürdürülebilirlik Güvence Müşterileri

A5405.11 Topluluk sürdürülebilirlik denetim şirketinin denetim ağı dışında bulunan birim denetçisi, bir topluluk biriminde güvence çalışması yaparken;

- (a) Bu Kısımda yer alan ve tüm sürdürülebilirlik güvence müşterileriyle ilgili olarak denetim şirketi açısından geçerli olan hükümler uyarınca topluluk biriminden bağımsız olmalıdır,
- (b) Topluluk sürdürülebilirlik denetim şirketinin, topluluk sürdürülebilirlik bilgileri hakkında görüş bildirdiği işletmede bulunan finansal çıkarlarla ilgili olarak A5510.4(a), A5510.7 ve A5510.9 paragraflarında yer alan ilgili hükümleri uygular ve
- (c) Topluluk sürdürülebilirlik denetim şirketinin, topluluk sürdürülebilirlik bilgileri hakkında görüş bildirdiği işletmeyi ilgilendiren krediler ve garantilerle ilgili olarak Bölüm 5511'de yer alan ilgili hükümleri uygular.

A5405.12 Topluluk sürdürülebilirlik denetim şirketinin denetim ağı dışında bulunan birim denetçisi, bir topluluk biriminde güvence çalışması yaparken; A5405.11(b) ve (c) paragraflarında belirtilenlerin ötesinde, topluluk sürdürülebilirlik güvence müşterisini ilgilendiren bir ilişki veya durumun, topluluk biriminden bağımsızlığının değerlendirilmesiyle bağlantılı olduğunu biliyorsa veya buna inanmak için bir sebebi varsa bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlerken, değerlendirirken ve ele alırken birim denetçisi söz konusu ilişki veya durumu da dâhil eder.

A5405.13 Topluluk sürdürülebilirlik denetim şirketinin denetim ağı dışında bulunan birim denetçisi, bir topluluk biriminde güvence çalışması yaparken, kendi denetim ağındaki

bir denetim şirketinin topluluk birimi ya da topluluk sürdürülebilirlik güvence müşterisiyle olan ilişki veya durumun, bağımsızlığına yönelik bir tehdit oluşturduğunu biliyorsa veya buna inanmak için bir sebebi varsa, bu tür bir tehdidi değerlendirir ve ele alır.

[5405.14 U1 paragrafı bilerek boş bırakılmıştır.]

KAYİK Olmayan Topluluk Sürdürülebilirlik Güvence Müşterileri

A5405.15 Topluluk sürdürülebilirlik güvence müşterisinin KAYİK olmaması durumunda, topluluk sürdürülebilirlik denetim şirketinin denetim ağı dışında bulunan birim denetçisi, topluluk sürdürülebilirlik güvence denetiminin amaçları doğrultusunda bir topluluk biriminde güvence çalışması yaparken, bu Kısımda belirtilen ve KAYİK olmayan sürdürülebilirlik güvence müşterileri açısından geçerli olan hükümler uyarınca topluluk biriminden bağımsız olmalıdır.

5405.15 U1 Topluluk sürdürülebilirlik denetim şirketinin denetim ağı dışında bulunan birim denetçisinin ayrıca, topluluk sürdürülebilirlik güvence denetimi dışındaki sebeplerle (örneğin, yasal bir sürdürülebilirlik güvence denetimi) KAYİK olan bir topluluk birimi için sürdürülebilirlik güvence denetimi yürütmesi durumunda, KAYİK olan sürdürülebilirlik güvence müşterileriyle ilgili bağımsızlık hükümleri bu denetime uygulanır.

KAYİK Olan Topluluk Sürdürülebilirlik Güvence Müşterileri

Güvence Dışı Hizmetler

A5405.16 A5405.17 paragrafında belirtilen hükümlere tabi olmak kaydıyla, topluluk sürdürülebilirlik güvence müşterisinin KAYİK olması durumunda topluluk sürdürülebilirlik denetim şirketinin denetim ağı dışında bulunan birim denetçisi, bir topluluk biriminde güvence çalışması yaparken, topluluk birimine güvence dışı hizmetlerin sunulmasıyla ilgili olarak KAYİK'ler açısından geçerli olan Bölüm 5600 hükümlerine uygunluk sağlar.

5405.16 U1 Topluluk sürdürülebilirlik güvence müşterisinin KAYİK olması ve güvence çalışması yapılan topluluk biriminin KAYİK olmaması durumunda, topluluk sürdürülebilirlik denetim şirketinin denetim ağı dışında bulunan ve söz konusu topluluk biriminde güvence çalışması yapan birim denetçisinin, örneğin;

- Topluluk birimine, güvence çalışması yapacağı sürdürülebilirlik bilgilerini etkileyebilecek sürdürülebilirlik veri ve bilgi hizmetlerini sunması (Bkz.: Alt Bölüm 5601),
- Güvence çalışması yapacağı topluluk biriminin sürdürülebilirlik bilgileri veya bu bilgilerin dayanağını oluşturan sürdürülebilirlik kayıtları için bilgi üreten bilgi teknolojisi sistemini ya da onun bir yönünü söz konusu topluluk birimi için tasarlaması (Bkz.: Alt Bölüm 5606),
- Mahkeme veya başka bir yasal merci huzurunda, anlaşmazlık veya hukuki ihtilafın çözülmesinde topluluk birimini savunacak şekilde hareket etmesi (Bkz.: Alt Bölüm 5608),

yasaktır.

5405.16 U2 Topluluk sürdürülebilirlik denetim şirketinin denetim ağı dışında bulunan birim denetçisinin güvence prosedürlerini uyguladığı sürdürülebilirlik bilgileri, birim denetçisinin güvence dışı bir hizmet sunması nedeniyle ortaya çıkabilecek kendi kendini denetleme tehdidinin değerlendirilmesiyle ilgilidir ve bu sebeple Bölüm 5600'ün uygulanması gerekir. Örneğin; birim denetçisinin güvence prosedürlerinin sera gazı emisyonları gibi belirli bir kalemle sınırlı olması durumunda, sera gazı emisyonlarının raporlanması veya sera gazı emisyonları üzerindeki iç kontrollerle ilgili sürdürülebilirlik kayıtlarının veya ilgili sürdürülebilirlik bilgilerinin bir parçasını oluşturan ya da bunları etkileyen herhangi bir güvence dışı hizmetin sonuçları, kendi kendini denetleme tehdidinin değerlendirilmesiyle ilgilidir.

A5405.17 A5405.16 paragrafının bir istisnası olarak, topluluk sürdürülebilirlik denetim şirketinin denetim ağı dışında bulunan birim denetçisi, topluluk sürdürülebilirlik güvence müşterisinin üst yönetiminden sorumlu olanlarla, teklif edilen güvence dışı hizmet hakkında iletişim kurmadan veya A5600.22 ila A5600.25 paragraflarında belirtildiği üzere, bu hizmetin verilmesi konusunda onların mutabakatını almadan, bir topluluk birimine Bölüm 5600 uyarınca yasaklanmayan bir güvence dışı hizmet sunabilir.

Kilit Sürdürülebilirlik Denetçileri

A5405.18 Topluluk sürdürülebilirlik sorumlu denetçisi, topluluk sürdürülebilirlik güvence denetiminin amaçları doğrultusunda bir topluluk biriminde güvence çalışması yapan bir sürdürülebilirlik sorumlu denetçisinin, topluluk sürdürülebilirlik güvence denetimi açısından kilit bir sürdürülebilirlik denetçisi olup olmadığına karar verir. Topluluk sürdürülebilirlik sorumlu denetçisinin, bir topluluk biriminde güvence çalışması yapan bir sürdürülebilirlik sorumlu denetçisinin, topluluk sürdürülebilirlik güvence denetimi açısından kilit bir sürdürülebilirlik denetçisi olduğuna karar vermesi durumunda:

(a) Bu kararını söz konusu kişiye bildirir ve

(b) Aşağıdaki hususları belirtir:

(i) İlgili kişinin, tüm topluluk sürdürülebilirlik güvence müşterileri açısından A5411.4 paragrafına tabi olduğu ve

(ii) İlgili kişinin, KAYİK olan topluluk sürdürülebilirlik güvence müşterileri açısından aynı zamanda A5524.6, A5540.7(c) ve A5540.23 paragraflarına tabi olduğu.

5405.18 U1 Kilit bir sürdürülebilirlik denetçisi, topluluk sürdürülebilirlik güvence denetiminde topluluk sürdürülebilirlik denetim şirketinin görüş bildirdiği topluluk sürdürülebilirlik bilgileriyle ilgili önemli hususlarda kilit kararlar alır veya muhakemelerde bulunur.

Topluluk Birimlerinde Meydana Gelen Değişiklikler

A5405.19 İlişkili taraf olmayan bir işletmenin, topluluk sürdürülebilirlik güvence müşterisi bünyesindeki bir topluluk birimi hâline gelmesi durumunda topluluk sürdürülebilirlik denetim şirketi, topluluk sürdürülebilirlik güvence denetiminin amaçları doğrultusunda topluluk birimine ilişkin değişikliklerle ilgili olarak A5400.71 ila

A5400.76 paragraflarında yer alan hükümleri uygular.

Topluluk Birimlerinde Güvence Çalışması Yapan Birim Denetçilerinde Meydana Gelen Değişiklikler

Tüm Topluluk Sürdürülebilirlik Güvence Müşterileri

- 5405.20 U1 Denetime ilişkin raporlama dönemi süresince veya sonrasında, topluluk sürdürülebilirlik denetim şirketinin örneğin, müşteri birleşmesi veya satın alınması nedeniyle, başka bir şirketten bir topluluk biriminde birim denetçisi olarak güvence çalışması yapmasını talep ettiği durumlar olabilir. Aşağıdaki hususlardan dolayı, birim denetçisinin bağımsızlığına yönelik tehditler ortaya çıkabilir:
- (a) Denetime ilişkin raporlama dönemi süresince veya sonrasında, ancak birim denetçisi güvence çalışmasını yapmayı kabul etmeden önce, birim denetçisinin topluluk birimiyle olan finansal veya iş ilişkileri ya da
 - (b) Birim denetçisi tarafından topluluk birimine sunulan önceki hizmetler.
- 5405.20 U2 5400.31 U1 ila U3 paragrafları; birimin denetçisinin, topluluk birimine, denetime ilişkin raporlama dönemi süresince veya sonrasında, ancak topluluk sürdürülebilirlik güvence denetiminin amaçları doğrultusunda güvence çalışmasına başlamadan önce bir güvence dışı hizmet sunması ve söz konusu hizmete denetim süresince izin verilemeyecek olması durumunda birim denetçisinin, bağımsızlığa yönelik tehditleri değerlendirirken kullanacağı bir uygulama rehberi belirler.
- 5405.20 U3 5400.31 U4 paragrafı, birimin denetçisinin denetime ilişkin raporlama döneminden önce topluluk birimine bir güvence dışı hizmet sunması durumunda birim denetçisinin, bağımsızlığa yönelik tehditleri değerlendirirken kullanacağı bir uygulama rehberi belirler.

KAYİK Olan Topluluk Sürdürülebilirlik Güvence Müşterileri

- 5405.21 U1 A5400.32 ve 5400.32 U1 paragrafları; birim denetçisi, daha önce topluluk birimine bir güvence dışı hizmet sunmuşsa, söz konusu birim denetçisinin topluluk sürdürülebilirlik güvence denetiminin amaçları doğrultusunda KAYİK olan bir topluluk sürdürülebilirlik güvence müşterisiyle ilgili güvence çalışması yapmayı kabul ettiği durumlarda uygulanır.
- 5405.21 U2 A5600.25 ve 5600.25 U1 paragrafları, topluluk sürdürülebilirlik güvence müşterisinin daha sonra KAYİK hâline geldiği durumlarda, birim denetçisi tarafından topluluk birimine hâlihazırda veya daha önce sunulan güvence dışı bir hizmetle ilgili olarak uygulanır.

Birim Denetçisinde Bir Bağımsızlık Hükümünün İhlali

- 5405.22 U1 Bu bölümdeki bir hükmün ihlali, birim denetçisinin bağımsızlık hükümlerini ele almak üzere tasarlanmış bir kalite yönetim sistemine sahip olmasına rağmen meydana gelebilir. A5405.23 ila A5405.29 paragrafları, birim denetçisinde bir ihlalin meydana gelmesi durumunda, bir topluluk sürdürülebilirlik denetim şirketinin, birim denetçisinin çalışmasını kullanıp kullanamayacağına ilişkin kararıyla ilgilidir.
- 5405.22 U2 Topluluk sürdürülebilirlik denetim şirketinin denetim ağı bünyesindeki birim denetçisinde bir ihlalin meydana gelmesi durumunda, A5400.80 ila A5400.89

paragrafları, topluluk sürdürülebilirlik güvence denetimiyle ilgili olarak, uygun hâllerde, topluluk sürdürülebilirlik denetim şirketine de uygulanır.

Birim Denetçisinin Bir İhlal Tespit Etmesi

A5405.23 Birim denetçisinin bu bölümün ihlal edildiği sonucuna varması hâlinde, birim denetçisi:

- (a) İhlale yol açan çıkar veya ilişkiyi sona erdirir, askıya alır ya da ortadan kaldırır ve ihlalin sonuçlarını ele alır,
- (b) İhlalin önemini ve ihlalin, birim denetçisinin tarafsızlığı ile topluluk sürdürülebilirlik güvence denetiminin amaçları doğrultusunda güvence çalışmasını yapma kabiliyeti üzerindeki etkisini değerlendirir,
- (c) İhlalin önemine bağlı olarak, ihlalin sonuçlarını tatmin edici bir şekilde ele alan bir adım atmanın mümkün olup olmadığını ve bu tür bir adımın atılıp atılamayacağını ve şartlara uygun olup olmadığını belirler ve
- (d) Birim denetçisinin ihlalin önemine ilişkin değerlendirmesi ve ihlalin sonuçlarını ele almak için önerilen veya alınan önlemler dâhil olmak üzere, ihlali derhâl yazılı olarak topluluk sürdürülebilirlik sorumlu denetçisine bildirir.

5405.23 U1 5400.80 U2 ve U3 paragrafları, birim denetçisinin; ihlalin önemine ve birim denetçisinin tarafsızlığı ile topluluk sürdürülebilirlik güvence denetiminin amaçları doğrultusunda topluluk biriminde yapılan güvence çalışması hakkında bir görüş veya sonuç bildirme kabiliyeti üzerindeki etkisine ilişkin değerlendirmesiyle ve ihlalin sonuçlarını tatmin edici bir şekilde ele almak için atılabilecek herhangi bir adım hakkındaki mütalaasıyla ilgili uygulama rehberi belirler.

A5405.24 Topluluk sürdürülebilirlik sorumlu denetçisi, birim denetçisinin ihlale ilişkin bildirimini aldıktan sonra:

- (a) Birim denetçisinin ihlalin önemine ve ihlalin, birim denetçisinin tarafsızlığı üzerindeki etkisine ilişkin değerlendirmesini ve ihlalin sonuçlarını ele almak üzere atılabilecek veya atılmış olan her türlü adımı gözden geçirir,
- (b) Topluluk sürdürülebilirlik denetim şirketinin, birim denetçisinin çalışmalarını topluluk sürdürülebilirlik güvence denetiminin amaçları doğrultusunda kullanma kabiliyetini değerlendirir ve
- (c) Daha ileri bir adım atma ihtiyacını belirler.

A5405.25 Topluluk sürdürülebilirlik sorumlu denetçisi, A5405.24 paragrafını uygularken mesleki muhakemesini kullanır ve gerekli bilgiye sahip makul üçüncü bir tarafın, birim denetçisinin tarafsızlığının zedelendiği ve bu nedenle, topluluk sürdürülebilirlik denetim şirketinin, topluluk sürdürülebilirlik güvence denetiminin amaçları doğrultusunda birim denetçisinin çalışmasını kullanamayacağı sonucuna varmasının muhtemel olup olmadığını göz önünde bulundurur.

5405.25 U1 Topluluk sürdürülebilirlik sorumlu denetçisinin, ihlalin sonuçlarının birim denetçisi tarafından tatmin edici bir şekilde ele alındığına ve birim denetçisinin tarafsızlığının zedelenmediğine karar vermesi durumunda, topluluk sürdürülebilirlik denetim şirketi, birim denetçisinin çalışmalarını topluluk sürdürülebilirlik güvence denetimi

için kullanmaya devam edebilir. Belirli durumlarda topluluk sürdürülebilirlik sorumlu denetçisi, birim denetçisinin çalışmasını kullanmak için ihlali tatmin edici bir şekilde ele almaya yönelik ilave adımların gerekli olduğuna karar verebilir. Topluluk sürdürülebilirlik denetim şirketinin ihlalden etkilenen alanlar üzerinde belirli prosedürler uygulaması veya birim denetçisinden, etkilenen alanlar üzerinde uygun iyileştirici çalışmalar yapmasını talep etmesi bu tür adımlara örnek olarak gösterilebilir.

- 5405.25 U2 Birim denetçisi tarafından gerçekleştirilen bir ihlalin olması ve ihlalin tatmin edici bir şekilde ele alınmaması durumunda topluluk sürdürülebilirlik denetim şirketi, söz konusu birim denetçisinin çalışmalarını kullanamaz. Bu tür durumlarda, topluluk sürdürülebilirlik sorumlu denetçisi, topluluk biriminin sürdürülebilirlik bilgilerine ilişkin gerekli güvence kanıtlarını elde etmek için başka yollar bulabilir. Topluluk sürdürülebilirlik denetim şirketinin, topluluk biriminde gerekli güvence çalışmasını yapması veya başka bir birim denetçisinden bu tür bir güvence çalışmasını yapmasını talep etmesi bu tür yollara örnek olarak gösterilebilir.

Topluluk Sürdürülebilirlik Güvence Müşterisinin Üst Yönetiminden Sorumlu Olanlarla Müzakere

- 5405.26 U1 Topluluk sürdürülebilirlik denetim şirketinin denetim ağı bünyesindeki birim denetçisi tarafından gerçekleştirilen ihlallerle ilgili olarak A5400.84 paragrafı uygulanır.

A5405.27 Topluluk sürdürülebilirlik denetim şirketi, kendi denetim ağı dışındaki birim denetçisi tarafından gerçekleştirilen ihlallerle ilgili olarak, topluluk sürdürülebilirlik güvence müşterisinin üst yönetiminden sorumlu olanlarla aşağıdaki konuları müzakere eder:

- (a) Birim denetçisinin, ihlalin niteliği ve süresi ile atılan veya atılabilecek adımlar dâhil olmak üzere, ihlalin önemi ve kendi tarafsızlığı üzerindeki etkisine ilişkin değerlendirmesi ve
- (b)
 - (i) Adımların, ihlalin sonuçlarını tatmin edici bir şekilde ele alıp alamayacağı veya
 - (ii) Topluluk sürdürülebilirlik denetim şirketinin, topluluk biriminin sürdürülebilirlik bilgilerine ilişkin gerekli güvence kanıtlarını elde etmek için başka yollar kullanıp kullanmayacağı.

Daha az önemli ihlallerin raporlanması için üst yönetimden sorumlu olanlar tarafından alternatif bir takvim belirtilmediği sürece, bu tür bir müzakere mümkün olan en kısa sürede gerçekleştirilir.

A5405.28 Topluluk sürdürülebilirlik denetim şirketi, A5405.27 paragrafı uyarınca müzakere edilen tüm konuları, topluluk sürdürülebilirlik güvence müşterisinin üst yönetiminden sorumlu olanlara yazılı olarak bildirir ve ihlalin sonuçlarını tatmin edici bir şekilde ele almak üzere gerekli adımların atıldığı veya atılabileceği konusunda üst yönetimden sorumlu olanların mutabakatını alır.

A5405.29 Üst yönetimden sorumlu olanlar, atılan veya atılabilecek adımların, birim denetçisindeki ihlalin sonuçlarını tatmin edici bir şekilde ele alacağı konusunda

mutabık değilse, topluluk sürdürülebilirlik denetim şirketi, topluluk sürdürülebilirlik güvence denetiminin amaçları doğrultusunda, birim denetçisi tarafından yapılan çalışmayı kullanmaz.

B – Bir Değer Zinciri Biriminde Güvence Çalışması Yapılması Durumunda Geçerli Olan Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Kişiler Açısından Geçerli Olan Bağımsızlık Hususları

Topluluk Sürdürülebilirlik Denetim Şirketi Bünyesindeki veya Bu Şirket Tarafından Görevlendirilen Topluluk Sürdürülebilirlik Güvence Ekibi Üyeleri

A5405.30A Topluluk sürdürülebilirlik denetim şirketinin, topluluk sürdürülebilirlik güvence denetiminin amaçları doğrultusunda bir değer zinciri biriminde güvence çalışması yapması hâlinde, topluluk sürdürülebilirlik denetim şirketi bünyesindeki veya bu şirket tarafından görevlendirilen topluluk sürdürülebilirlik güvence ekibi üyeleri, bu Kısımın sürdürülebilirlik güvence ekibi açısından geçerli olan hükümleri uyarınca söz konusu değer zinciri biriminden bağımsız olmalıdır.

5405.30A U1 Topluluk sürdürülebilirlik güvence müşterisinin KAYİK olması durumunda, bir değer zinciri biriminde güvence çalışması yapan topluluk sürdürülebilirlik denetim şirketi bünyesindeki veya bu şirket tarafından görevlendirilen topluluk sürdürülebilirlik güvence ekibi üyeleri, KAYİK'ler açısından geçerli olan hükümlere uymak zorunda değildir.

5405.30A U2 Topluluk sürdürülebilirlik denetim şirketinin, bir değer zinciri biriminde güvence çalışması yapması hâlinde, topluluk sürdürülebilirlik denetim şirketinin denetim ağı içinde yer alan denetim şirketleri bünyesindeki veya bunlar tarafından görevlendirilen topluluk sürdürülebilirlik güvence ekibi üyeleri, söz konusu değer zinciri birimiyle ilgili olarak bu Kısımdaki bağımsızlık hükümlerine tabi değildir.

Topluluk Sürdürülebilirlik Denetim Şirketinin Denetim Ağı İçinde Yer Alan Birim Denetçisi Bünyesindeki veya Bu Denetçi Tarafından Görevlendirilen Topluluk Sürdürülebilirlik Güvence Ekibi Üyeleri

A5405.30B Topluluk sürdürülebilirlik denetim şirketinin denetim ağı içinde yer alan birim denetçisinin, topluluk sürdürülebilirlik güvence denetiminin amaçları doğrultusunda bir değer zinciri biriminde güvence çalışması yapması hâlinde, birim denetçisi bünyesindeki veya bu denetçi tarafından görevlendirilen topluluk sürdürülebilirlik güvence ekibi üyeleri, bu Kısımın sürdürülebilirlik güvence ekibi açısından geçerli olan hükümleri uyarınca söz konusu değer zinciri biriminden bağımsız olmalıdır.

5405.30B U1 Topluluk sürdürülebilirlik güvence müşterisinin KAYİK olması durumunda, bir değer zinciri biriminde güvence çalışması yapan topluluk sürdürülebilirlik denetim şirketinin denetim ağı içinde yer alan birim denetçisi bünyesindeki veya bu denetçi tarafından görevlendirilen topluluk sürdürülebilirlik güvence ekibi üyeleri, KAYİK'ler açısından geçerli olan hükümlere uymak zorunda değildir.

5405.30B U2 Topluluk sürdürülebilirlik denetim şirketinin denetim ağı içinde yer alan birim denetçisinin, bir değer zinciri biriminde güvence çalışması yapması hâlinde, topluluk sürdürülebilirlik denetim şirketi ya da denetim ağındaki diğer şirketler bünyesindeki

veya bunlar tarafından görevlendirilen topluluk sürdürülebilirlik güvence ekibi üyeleri, söz konusu değer zinciri birimiyle ilgili olarak bu Kısımdaki bağımsızlık hükümlerine tabi değildir.

Topluluk Sürdürülebilirlik Güvence Ekibinin Diğer Üyeleri

A5405.31 Topluluk sürdürülebilirlik denetim şirketinin denetim ağı dışında bulunan birim denetçisinin, topluluk sürdürülebilirlik güvence denetiminin amaçları doğrultusunda bir değer zinciri biriminde güvence çalışması yapması hâlinde, söz konusu birim denetçisi bünyesindeki veya bu denetçi tarafından görevlendirilen topluluk sürdürülebilirlik güvence ekibinin üyeleri, bu Kısımın sürdürülebilirlik güvence ekibi açısından geçerli olan hükümleri uyarınca söz konusu değer zinciri biriminden bağımsız olmalıdır.

5405.31 U1 Topluluk sürdürülebilirlik güvence müşterisinin KAYİK olması durumunda, bir değer zinciri biriminde güvence çalışması yapan topluluk sürdürülebilirlik denetim şirketinin denetim ağı dışında bulunan birim denetçisi bünyesindeki veya bu denetçi tarafından görevlendirilen topluluk sürdürülebilirlik güvence ekibi üyeleri, KAYİK'ler açısından geçerli olan hükümlere uymak zorunda değildir.

5405.31 U2 Topluluk sürdürülebilirlik denetim şirketinin denetim ağı dışında bulunan birim denetçisinin, bir değer zinciri biriminde güvence çalışması yapması hâlinde, topluluk sürdürülebilirlik denetim şirketi ya da denetim ağına dâhil şirketler bünyesindeki veya bunlar tarafından görevlendirilen topluluk sürdürülebilirlik güvence ekibi üyeleri, söz konusu değer zinciri birimiyle ilgili olarak bu Kısımdaki bağımsızlık hükümlerine tabi değildir.

Topluluk Sürdürülebilirlik Denetim Şirketi Açısından Geçerli Olan Bağımsızlık Hususları

A5405.32 Topluluk sürdürülebilirlik denetim şirketi, bu Kısımın denetim şirketi açısından geçerli olan hükümleri uyarınca, topluluk sürdürülebilirlik güvence denetiminin amaçları doğrultusunda güvence çalışması yaptığı bir değer zinciri biriminden bağımsız olmalıdır.

5405.32 U1 Topluluk sürdürülebilirlik güvence müşterisinin KAYİK olması durumunda, bir değer zinciri biriminde güvence çalışması yapan topluluk sürdürülebilirlik denetim şirketi, söz konusu değer zinciri birimiyle ilgili olarak KAYİK'ler açısından geçerli olan hükümlere uymak zorunda değildir.

5405.32 U2 Topluluk sürdürülebilirlik denetim şirketinin, bir değer zinciri biriminde güvence çalışması yapması hâlinde, topluluk sürdürülebilirlik denetim şirketinin denetim ağına dâhil şirketler, söz konusu değer zinciri birimiyle ilgili olarak bu Kısımdaki bağımsızlık hükümlerine tabi değildir.

Topluluk Sürdürülebilirlik Denetim Şirketinin Denetim Ağı Bünyesindeki Birim Denetçileri Açısından Geçerli Olan Bağımsızlık Hususları

A5405.33 Topluluk sürdürülebilirlik denetim şirketinin denetim ağı bünyesindeki birim denetçisi, bu Kısımın denetim şirketi açısından geçerli olan hükümleri uyarınca, topluluk sürdürülebilirlik güvence denetiminin amaçları doğrultusunda güvence çalışması yaptığı bir değer zinciri biriminden bağımsız olmalıdır.

5405.33 U1 Topluluk sürdürülebilirlik güvence müşterisinin KAYİK olması durumunda, bir

değer zinciri biriminde güvence çalışması yapan topluluk sürdürülebilirlik denetim şirketinin denetim ağı bünyesindeki birim denetçisi, söz konusu değer zinciri birimiyle ilgili olarak KAYİK'ler açısından geçerli olan hükümlere uymak zorunda değildir.

- 5405.33 U2 Topluluk sürdürülebilirlik denetim şirketinin denetim ağı bünyesindeki birim denetçisinin, bir değer zinciri biriminde güvence çalışması yapması hâlinde, topluluk sürdürülebilirlik denetim şirketi ve denetim ağındaki diğer şirketler, söz konusu değer zinciri birimiyle ilgili olarak bu Kısımdaki bağımsızlık hükümlerine tabi değildir.

Topluluk Sürdürülebilirlik Denetim Şirketinin Denetim Ağı Dışında Bulunan Birim Denetçileri Açısından Geçerli Olan Bağımsızlık Hususları

- A5405.34** Topluluk sürdürülebilirlik denetim şirketinin denetim ağı dışında bulunan birim denetçisi, bu Kısımın denetim şirketi açısından geçerli olan hükümleri uyarınca, topluluk sürdürülebilirlik güvence denetiminin amaçları doğrultusunda güvence çalışması yaptığı bir değer zinciri biriminden bağımsız olmalıdır.

- 5405.34 U1 Topluluk sürdürülebilirlik güvence müşterisinin KAYİK olması durumunda, bir değer zinciri biriminde güvence çalışması yapan topluluk sürdürülebilirlik denetim şirketinin denetim ağı dışında bulunan birim denetçisi, söz konusu değer zinciri birimiyle ilgili olarak KAYİK'ler açısından geçerli olan hükümlere uymak zorunda değildir.

- 5405.34 U2 Topluluk sürdürülebilirlik denetim şirketinin denetim ağı dışında bulunan birim denetçisinin, bir değer zinciri biriminde güvence çalışması yapması hâlinde, topluluk sürdürülebilirlik denetim şirketi ve denetim ağına dâhil şirketler, söz konusu değer zinciri birimiyle ilgili olarak bu Kısımdaki bağımsızlık hükümlerine tabi değildir.

Değer Zinciri Birimlerinde Meydana Gelen Değişiklikler

- A5405.35** Bir işletmenin, denetime ilişkin raporlama dönemi süresince bir değer zinciri birimi hâline gelmesi ve topluluk sürdürülebilirlik denetim şirketinin, topluluk sürdürülebilirlik güvence denetiminin amaçları doğrultusunda söz konusu değer zinciri biriminde güvence çalışması yapması durumunda, topluluk sürdürülebilirlik denetim şirketi, değer zinciri birimine ilişkin değişikliklerle ilgili olarak A5400.31 paragrafını uygular.

Değer Zinciri Birimlerinde Güvence Çalışması Yapan Birim Denetçilerinde Meydana Gelen Değişiklikler

- 5405.36 U1 Denetime ilişkin raporlama dönemi süresince veya sonrasında, topluluk sürdürülebilirlik denetim şirketinin, başka bir şirketten bir değer zinciri biriminde birim denetçisi olarak güvence çalışması yapmasını talep ettiği durumlar olabilir. Aşağıdaki hususlardan dolayı, birim denetçisinin bağımsızlığına yönelik tehditler ortaya çıkabilir:

- (a) Denetime ilişkin raporlama dönemi süresince veya sonrasında, ancak birim denetçisi güvence çalışmasını yapmayı kabul etmeden önce, birim denetçisinin değer zinciri birimiyle olan finansal veya iş ilişkileri ya da
- (b) Birim denetçisi tarafından değer zinciri birimine sunulan önceki hizmetler.

- 5405.36 U2 5400.31 U1 ila U3 paragrafları; birimin denetçisinin, değer zinciri birimine, denetime ilişkin raporlama dönemi süresince veya sonrasında, ancak topluluk sürdürülebilirlik güvence denetiminin amaçları doğrultusunda güvence çalışmasına başlamadan önce bir güvence dışı hizmet sunması ve söz konusu hizmete denetim süresince izin verilemeyecek olması durumunda birim denetçisinin, bağımsızlığa yönelik tehditleri değerlendirirken kullanacağı bir uygulama rehberi belirler.
- 5405.36 U3 5400.31 U4 paragrafı, birimin denetçisinin denetime ilişkin raporlama döneminden önce değer zinciri birimine bir güvence dışı hizmet sunması durumunda birim denetçisinin, bağımsızlığa yönelik tehditleri değerlendirirken kullanacağı bir uygulama rehberi belirler.

Birim Denetçisinde Bir Bağımsızlık Hükmünün İhlali

- A5405.37** Bir değer zinciri biriminde güvence çalışması yapan birim denetçisinin bu bölümün ihlal edildiği sonucuna varması hâlinde, topluluk sürdürülebilirlik denetim şirketi ve birim denetçisi, söz konusu değer zinciri birimiyle ilgili olarak, topluluk birimi açısından geçerli olan Alt Bölüm A'nın A5405.22 U1 ila A5405.29 paragraflarını uygular.

BÖLÜM 5406

SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK GÜVENCE DENETİMİNDE GÜVENCE ÇALIŞMASI KULLANILAN BAŞKA BİR DENETÇİ

Giriş

- 5406.1 Bölüm 5400, denetim şirketinin; sürdürülebilirlik güvence denetimini yürütürken bağımsız olmasını ve bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 5120’de yer alan kavramsal çerçeveyi uygulamasını zorunlu kılar. Bu bölüm; denetim şirketinin, kendi sürdürülebilirlik güvence müşterisinde veya bir değer zinciri biriminde başka bir sürdürülebilirlik denetçisinin yaptığı güvence çalışmasını kullanmayı planlaması ancak bu güvence çalışmasına yeterli ve uygun düzeyde katılım sağlayamayabilmesi durumunda, kavramsal çerçevenin uygulanmasına ilişkin ana hükümleri ve uygulama hükümlerini düzenler. Bu bölümde; bu tür bir denetçi, “başka bir denetçi” olarak ifade edilir. Başka bir denetçiye bağlı kişiler, iş ekibinin üyeleri değildir.
- 5406.2 Bu bölüm; denetim şirketinin, kendi sürdürülebilirlik güvence müşterisinde veya bir değer zinciri biriminde başka bir denetçi tarafından yapılan güvence dışı çalışmayı kullanmayı planlaması durumunda uygulanmaz. Bu tür durumlarda, A5300.11 paragrafında yer alan hüküm uygulanır.

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Genel

- 5406.3 U1 Tek başına ayrı olarak ya da bir topluluk şeklinde hazırlanan sürdürülebilirlik bilgileri, başka bir denetçi tarafından güvence verilen veya güvence verilecek bilgileri içerebilir. Bu tür durumlara örnek olarak; müşterinin, belirli sürdürülebilirlik bilgileriyle ilgili olarak başka bir denetçiyle anlaşma yapmayı tercih etmesi veya bir değer zinciri biriminde başka bir denetçinin güvence çalışması yapılması verilebilir.
- 5406.3 U2 Bir denetim şirketi, münferit veya topluluk sürdürülebilirlik güvence denetimleri için başka bir denetçinin çalışmasını kullanabileceğinden dolayı, bu bölümde denetim şirketi, sürdürülebilirlik sorumlu denetçisi, sürdürülebilirlik güvence denetimi, sürdürülebilirlik güvence ekibi ve sürdürülebilirlik güvence müşterisine yapılan atıflar; -uygun hâllerde- topluluk sürdürülebilirlik denetim şirketi, topluluk sürdürülebilirlik sorumlu denetçisi, topluluk sürdürülebilirlik güvence denetimi, topluluk sürdürülebilirlik güvence ekibi ve topluluk sürdürülebilirlik güvence müşterisi anlamına da gelir.

Bir Sürdürülebilirlik Güvence Müşterisiyle İlgili Olarak Başka Bir Denetçinin Güvence Çalışmasının Kullanılması

Denetim Şirketi ile Başka Bir Denetçi Arasındaki İletişim

- A5406.4 Denetim şirketinin, sürdürülebilirlik güvence denetiminin amaçları doğrultusunda bir sürdürülebilirlik güvence müşterisinin sürdürülebilirlik bilgileriyle ilgili olarak başka bir denetçinin güvence çalışmasını kullanmaya karar vermesi hâlinde sürdürülebilirlik sorumlu denetçisi, sürdürülebilirlik güvence denetiminin niteliği ve

içinde bulunduğu şartlar dikkate alındığında sürdürülebilirlik güvence müşterisi açısından geçerli olan ve bu Kısımda yer alan bağımsızlık dâhil, etik hükümlerden söz konusu denetçinin haberdar edilmesine ilişkin sorumluluğu üstlenir. Bu Kısımda yer ilgili hükümlerden başka bir denetçi haberdar edilirken denetim şirketi, söz konusu denetçinin bu hükümlere uyduğunu teyit etmesini sağlamak için gerekli bilgileri uygun zamanlarda bildirir.

5406.4 U1 Denetim şirketinin bildirebileceği hususlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- Sürdürülebilirlik güvence müşterisinin KAYİK olup olmadığı ve söz konusu sürdürülebilirlik güvence denetimi açısından geçerli olan ilgili hükümler.
- Başka bir denetçi açısından geçerli bağımsızlık hususlarıyla ilgili olan sürdürülebilirlik güvence müşterisi bünyesindeki ilişkili işletmeler.
- Bağımsızlığın zorunlu olduğu dönem.

Denetim Şirketinin, Kendi Sürdürülebilirlik Güvence Müşterisinde Başka Bir Denetçinin Yaptığı Güvence Çalışmasını Kullanmayı Planlaması Durumunda Geçerli Olan Bağımsızlık Hususları

A5406.5 Kendi sürdürülebilirlik güvence müşterisinde başka bir denetçinin yaptığı güvence çalışmasını kullanmayı planlaması hâlinde denetim şirketi, söz konusu denetçiden aşağıdakileri teyit etmesini talep eder:

- (a) Güvence çalışması yaptığı işletmeyle ilgili olarak denetim şirketi açısından geçerli olan bu Kısımdaki bağımsızlık hükümlerini yerine getirdiği ve
- (b) Güvence çalışması yapan başka bir denetçiye bağlı kişilerin, söz konusu işletmeyle ilgili olarak sürdürülebilirlik güvence ekibi üyesi açısından geçerli olan bu Kısımdaki bağımsızlık hükümlerini yerine getirdiği.

5406.5 U1 A5406.5 paragrafına uygun olarak başka bir denetçinin bağımsızlığa ilişkin teyidini elde edememesi hâlinde denetim şirketi, bu Kısım hükümleri uyarınca söz konusu denetçinin bağımsız olduğu sonucuna varamaz.

Bir Değer Zinciri Birimiyle İlgili Olarak Başka Bir Denetçinin Güvence Çalışmasının Kullanılması

A5406.6 Bir değer zinciri biriminin sürdürülebilirlik bilgileriyle ilgili olarak başka bir denetçinin güvence çalışmasını kullanmayı planlaması hâlinde denetim şirketi, bu denetçinin söz konusu değer zinciri birimiyle ilgili olarak denetim şirketi açısından geçerli olan bu Kısımdaki bağımsızlık hükümlerini yerine getirdiğinden emin olur.

5406.6 U1 A5406.6 paragrafındaki hükmün yerine getirilmesine ilişkin örnekler, denetim şirketi tarafından;

- Değer zinciri biriminde yapılan güvence çalışmasıyla ilgili olarak başka bir denetçinin verdiği bağımsızlık beyanının gözden geçirilmesini,
- Başka bir denetçiden, değer zinciri birimiyle ilgili olarak denetim şirketi açısından geçerli olan bu Kısımdaki bağımsızlık hükümlerini yerine getirdiğini teyit etmesinin talep edilmesini

içerir.

- 5406.6 U2 A5406.6 paragrafında belirtildiği üzere, başka bir denetçinin bağımsızlık hükümlerini yerine getirdiğinden emin olamaması hâlinde denetim şirketi, sürdürülebilirlik güvence denetiminin amaçları doğrultusunda bu Kısım hükümleri uyarınca söz konusu denetçinin bağımsız olduğu sonucuna varamaz.
- 5406.6 U3 Sürdürülebilirlik güvence denetiminin amaçları doğrultusunda, bir değer zinciri biriminin sürdürülebilirlik bilgileriyle ilgili olarak başka bir denetçinin güvence çalışmasını kullanmayı planlaması hâlinde denetim şirketi, söz konusu değer zinciri birimiyle ilgili olarak bu Kısımdaki bağımsızlık hükümlerine tabi değildir.

BÖLÜM 5410

ÜCRETLER

Giriş

- 5410.1 Denetim şirketleri; temel ilkelere uygunluk sağlamalı, bağımsız olmalı ve bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 5120’de yer alan kavramsal çerçeveyi uygulamalıdır.
- 5410.2 Bölüm 5330; ücret ve diğer menfaatlara ilişkin düzenlemelerin seviyesi ve niteliğinin, bir veya daha fazla temel ilkeye uyumu engelleyen bir kişisel çıkar tehdidi oluşturabileceği durumlarda, kavramsal çerçevenin uygulanmasına ilişkin uygulama hükümlerini düzenler. Bu bölüm, sürdürülebilirlik güvence müşterilerinden talep edilen ücretlerden kaynaklanan bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için kavramsal çerçevenin uygulanmasına ilişkin ana hükümleri ve uygulama hükümlerini düzenler.

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Genel

- 5410.3 U1 Mesleki hizmetlere ilişkin ücretler; genellikle sürdürülebilirlik güvence müşterisiyle görüşülür, söz konusu müşteri tarafından ödenir ve bağımsızlığa yönelik tehdit oluşturabilir. Bu uygulama, sürdürülebilirlik bilgilerinin hedef kullanıcıları tarafından genellikle bilinmekte ve kabul edilmektedir.
- 5410.3 U2 Sürdürülebilirlik güvence müşterisinin KAYİK olması durumunda, paydaşların denetim şirketinin bağımsızlığına yönelik beklentileri artar. Şeffaflık, üst yönetimden sorumlu olanların ve geniş bir yelpazede yer alan paydaşların görüş ve kararlarını daha iyi şekilde bildirmelerine hizmet edebileceğinden dolayı bu bölüm, ücretle ilgili bilgilerin hem üst yönetimden sorumlu olanlara hem de paydaşlara -daha genel olarak KAYİK olan sürdürülebilirlik güvence müşterilerine- açıklanmasını sağlar.
- 5410.3 U3 Bu bölümün amaçları bakımından sürdürülebilirlik güvence ücretleri, sürdürülebilirlik güvence denetimi için alınan ücretler veya diğer menfaatlardan oluşur.
- 5410.3 U4 Denetim şirketinin aynı müşteri için denetim işi de yürütmesi hâlinde, denetim ücretleri ve sürdürülebilirlik güvence denetimi için alınan ücretler, denetim şirketi ile müşteri arasında anlaşmaya varılması gereken bir konudur. Sürdürülebilirlik güvence denetiminin ayrı bir iş olması hâlinde, ayrı denetim işine uygulanan Kısım 4A’daki ilgili hükümlere ilave olarak bu Kısımdaki hükümler de uygulanır.

Sürdürülebilirlik Güvence Müşterisi Tarafından Ödenen Ücretler

- 5410.4 U1 Ücretlerin bir sürdürülebilirlik güvence müşterisiyle görüşülmesi ve söz konusu müşteri tarafından ödenmesi durumunda, kişisel çıkar tehdidi ortaya çıkar ve bağımsızlığa yönelik yıldırma tehdidi oluşabilir.
- 5410.4 U2 Kavramsal çerçevenin uygulanması; bir denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil şirketin bir sürdürülebilirlik güvence müşterisi için bir sürdürülebilirlik güvence denetimini veya başka herhangi bir işi kabul etmeden önce, denetim şirketinin,

müşteriye teklif edilen ücretin oluşturduğu bağımsızlığa yönelik tehditlerin kabul edilebilir bir düzeyde olup olmadığına karar vermesini zorunlu kılar. Kavramsal çerçevenin uygulanması ayrıca, sürdürülebilirlik güvence denetimi dönemi boyunca durum ve gerçeklerin değişmesi hâlinde, denetim şirketinin bu tür tehditleri yeniden değerlendirmesini gerektirir.

5410.4 U3 Sürdürülebilirlik güvence müşterisi tarafından sürdürülebilirlik güvence denetimi veya başka herhangi bir iş için ücret ödendiğinde oluşabilecek tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili faktörler aşağıdakileri içerir:

- Denetim şirketinin ticari ve piyasa öncelikleri göz önünde bulundurulduğunda; ücret düzeyi ve ücretlerin gerekli kaynakları ne ölçüde dikkate aldığı.
- Sürdürülebilirlik güvence denetimi ile sürdürülebilirlik güvence denetimi dışındaki hizmetler için alınan ücretler arasındaki herhangi bir bağlantı ve her iki unsurun görece büyüklüğü.
- Hizmetin ücret düzeyi ile çıktısı arasındaki herhangi bir bağımlılığın kapsamı.
- Ücretin denetim şirketi mi yoksa denetim ağına dâhil şirket tarafından mı sunulacak hizmetler için olduğu.
- Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket tarafından sunulacak hizmet bağlamında ücret düzeyi.
- Denetim şirketinin ve denetim ağına dâhil şirketlerin faaliyet yapısı ve tazminat düzenlemeleri.
- Müşterinin veya müşteriye yönlendiren üçüncü bir tarafın; denetim şirketi, denetim ağına dâhil şirket, ortak veya kilit yönetici ya da ofis açısından önemi.
- Müşterinin niteliği, örneğin söz konusu müşterinin KAYİK olup olmadığı.
- Müşterinin, sürdürülebilirlik güvence denetimi dışındaki hizmetlerin sunulduğu ilişkili işletmelerle ilişkisi, örneğin ilişkili işletmenin kardeş işletme olması durumu.
- Üst yönetimden sorumlu olanların, sürdürülebilirlik güvence denetimi hizmeti sunan denetim şirketinin görevlendirilmesine ve ücretler üzerinde anlaşmaya varılmasına karışıp karışmadığı ve onların ve müşteri yönetiminin, sürdürülebilirlik güvence denetiminin kalitesine ve ücretler genel düzeyine atfettikleri bariz önem.
- Ücret düzeyinin, düzenleyici bir otorite gibi bağımsız bir üçüncü tarafça belirlenip belirlenmediği.
- Denetim şirketine ait sürdürülebilirlik güvence çalışmasının kalitesinin, bir gözetim otoritesi gibi bağımsız bir üçüncü tarafın gözden geçirmesine tabi olup olmadığı.

5410.4 U4 5120.15 U3 paragrafında tanımlanan şart, politika ve prosedürler (özellikle, Kurum tarafından yayımlanan kalite yönetim standartlarına uygun olarak denetim şirketince tasarlanan, uygulanan ve işleyişi sağlanan bir kalite yönetim sistemi), bağımsızlığa yönelik tehditlerin kabul edilebilir bir düzeyde olup olmadığına ilişkin değerlendirmeyi de etkileyebilir.

5410.4 U5 Sonraki ana hükümler ve uygulama hükümleri, tehditlerin kabul edilebilir bir düzeyde olup olmadığına karar verirken daha fazla değerlendirilmesi gerekebilecek durumları belirler. Bu tür durumlar için uygulama hükümleri, tehditlerin değerlendirilmesiyle ilgili olabilecek ilave faktörlere ilişkin örnekler içermektedir.

Sürdürülebilirlik Güvence Denetimine İlişkin Ücret Düzeyi

5410.5 U1 İster sürdürülebilirlik güvence denetimi ister diğer hizmetler için olsun, bir sürdürülebilirlik güvence müşterisinden talep edilecek ücretlerin belirlenmesi, teknik ve mesleki standartların hükümleri de dâhil olmak üzere belirli bir denetimle ilgili durum ve gerçekleri dikkate alan denetim şirketinin ticari kararıdır.

5410.5 U2 Sürdürülebilirlik güvence müşterisi tarafından ödenen sürdürülebilirlik güvence ücreti düzeyinin oluşturduğu kişisel çıkar ve yıldırma tehditlerinin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili faktörler aşağıdakileri içerir:

- Denetim şirketinin, sürdürülebilirlik güvence ücretine ilişkin ticari gerekçesi.
- Sürdürülebilirlik güvence ücretinin azaltılması için müşteri tarafından aşırı baskı yapılmış veya yapılıyor olup olmadığı.

5410.5 U3 Bu tür tehditlerin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- Sürdürülebilirlik güvence denetiminin yürütülmesine dâhil olmamış uygun bir gözden geçiren kişinin, söz konusu denetimin kapsamını ve karmaşıklığını göz önünde bulundurarak, teklif edilen ücretin makul olup olmadığını değerlendirmesi.
- Sürdürülebilirlik güvence denetiminin yürütülmesine dâhil olmamış uygun bir gözden geçiren kişinin, yürütülen çalışmaları gözden geçirmesi.

Sürdürülebilirlik Güvence Müşterisine Sunulan Diğer Hizmetlerin Etkisi

A5410.6 A5410.7 paragrafında belirtilen hükümlere tabi olmak kaydıyla bir denetim şirketi, sürdürülebilirlik güvence ücretinin, söz konusu denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket tarafından bir sürdürülebilirlik güvence müşterisine sürdürülebilirlik güvence denetimi dışındaki hizmetlerin sunulmasından etkilenmesine izin vermez.

5410.6 U1 Sürdürülebilirlik güvence ücreti, 5410.23 U1 paragrafında belirtilenler gibi, genellikle çeşitli hususların bir bileşimini yansıtır. Bununla birlikte, bir sürdürülebilirlik güvence müşterisine diğer hizmetlerin sunulması, sürdürülebilirlik güvence ücretinin belirlenmesinde uygun bir değerlendirme unsuru değildir.

A5410.7 A5410.6 paragrafının bir istisnası olarak, sürdürülebilirlik güvence ücretini belirlerken denetim şirketi, sürdürülebilirlik güvence müşterisine sürdürülebilirlik güvence denetimi dışındaki hizmetlerin sunulmasından elde edilen deneyimin bir sonucu olarak ulaşılan maliyet tasarruflarını dikkate alabilir.

Şarta Bağlı Ücretler

5410.8 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.

A5410.9 Denetim şirketi tarafından sürdürülebilirlik güvence denetimiyle ilgili doğrudan veya dolaylı olarak bir şarta bağlı ücret talep edilemez.

A5410.10 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket tarafından, aşağıdaki durumlarda, sürdürülebilirlik güvence müşterisine verilen güvence dışı bir hizmetle ilgili doğrudan veya dolaylı olarak bir şarta bağlı ücret talep edilemez:

- (a) Ücretin; sürdürülebilirlik bilgilerine ilişkin görüş bildiren denetim şirketi tarafından talep edilmesi ve bu şirket açısından önemli olması ya da önemli olmasının beklenmesi,
- (b) Ücretin; sürdürülebilirlik güvence denetiminin 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, denetim şirketinin görüş bildireceği sürdürülebilirlik bilgilerindeki önemli bir bilginin güvencesiyle ilgili güncel veya geleceğe ilişkin bir yargıya bağlı olması.

5410.10 U1 A5410.9 ve A5410.10 paragrafları bir denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil bir şirketin, bir sürdürülebilirlik güvence müşterisiyle belirli şarta bağlı ücret anlaşmalarına girmesini yasaklar. Sürdürülebilirlik güvence müşterisine güvence dışı bir hizmet sunulmasında şarta bağlı ücret anlaşmasının yapılması yasaklanmamış olsa dahi, yine de kişisel çıkar tehdidinin düzeyini etkileyebilir.

5410.10 U2 Bu tür bir tehdidin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili faktörler 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, denetim şirketinin görüş bildireceği sürdürülebilirlik bilgileri üzerindeki etkisi.

5410.10 U3 Bu tür bir kişisel çıkar tehdidinin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

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

Toplam Ücretler – Sürdürülebilirlik Güvence Denetimi Dışındaki Hizmetlere İlişkin Ücretlerin Sürdürülebilirlik Güvence Denetimi Ücretine Oranı

5410.11 U1 Denetim şirketinin, bir sürdürülebilirlik güvence müşterisi için hem denetim işi hem

de sürdürülebilirlik güvence denetimi yürüttüğü durumlarda, Kısım 4A'da yer alan 410.11 U1 ila 410.11 U3 paragrafları, denetim şirketi ve denetim ağına dâhil şirketler tarafından söz konusu sürdürülebilirlik güvence müşterisinden talep edilen ücretler bağlamına uygulanır. Denetim şirketinin, müşteri için bir denetim işini yürütmekle görevlendirilmediği durumlarda ise 5410.11 U2 ila 5410.11 U4 paragrafları uygulanır.

5410.11 U2 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirketler tarafından bir sürdürülebilirlik güvence müşterisinden talep edilen ücretlerin önemli bir bölümü, söz konusu müşteriye sunulan sürdürülebilirlik güvence denetimi dışındaki hizmetlerden oluştuğunda, kişisel çıkar tehdidinin düzeyi; sürdürülebilirlik güvence denetimi veya diğer hizmetlere ilişkin muhtemel bir kayıp endişesinden dolayı etkilenebilir. Bu tür durumlar ayrıca, yıldırma tehdidi oluşturabilir. Dikkate alınması gereken ilave bir husus da denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil şirketin, sürdürülebilirlik denetçisinin bağımsızlığına yönelik bir tehdit oluşturabilecek sürdürülebilirlik güvence denetimi dışı ilişkilere odaklanması algısıdır.

5410.11 U3 Bu tür tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili faktörler aşağıdakileri içerir:

- Sürdürülebilirlik güvence denetimi dışındaki hizmetlere ilişkin ücretlerin sürdürülebilirlik güvence ücretine oranı.
- Sürdürülebilirlik güvence denetimi dışındaki hizmetlere ilişkin ücretlerin, sürdürülebilirlik güvence ücretinin önemli bir bölümünü oluşturmalarına dair sürenin uzunluğu.
- Aşağıdakiler dâhil olmak üzere, sürdürülebilirlik güvence denetimi dışındaki hizmetlerin niteliği, kapsamı ve amaçları:
 - Yinelenen hizmetler olup olmadığı.
 - Söz konusu hizmetlerin denetim şirketi tarafından yürütülmesinin mevzuatla zorunlu kılınıp kılınmadığı.

5410.11 U4 Bu tür kişisel çıkar veya yıldırma tehditlerinin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- Sürdürülebilirlik güvence denetimine veya sürdürülebilirlik güvence denetimi dışındaki hizmete dâhil olmamış uygun bir gözden geçiren kişinin, ilgili sürdürülebilirlik güvence çalışmasını gözden geçirmesi.
- Sürdürülebilirlik güvence müşterisine sunulan sürdürülebilirlik güvence denetimi dışındaki hizmetlerin kapsamının azaltılması.

Toplam Ücretler – Ödemesi Gecikmiş Ücretler

5410.12 U1 Bir sürdürülebilirlik güvence müşterisi tarafından sürdürülebilirlik güvence denetimi veya sürdürülebilirlik güvence denetimi dışındaki hizmetler için ödenecek ücretlerin, sürdürülebilirlik güvence denetimi dönemi sırasında ödemesinin gecikmesi durumunda, kişisel çıkar tehdidinin düzeyi etkilenebilir.

5410.12 U2 Genelde denetim şirketinin, bu tür ücretlerin ödemesini, sürdürülebilirlik güvence raporu yayımlanmadan önce tahsil etmesi beklenir.

- 5410.12 U3 Bu tür bir kişisel çıkar tehdidinin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili faktörler aşağıdakileri içerir:
- Ödemesi gecikmiş ücretlerin denetim şirketi açısından önemi.
 - Ücretlerin ödenmesinin geciktiği süre.
 - Sürdürülebilirlik güvence müşterisinin, ödemesi gecikmiş ücretleri ödeme kabiliyeti ve niyetine ilişkin denetim şirketinin değerlendirmesi.
- 5410.12 U4 Bu tür bir tehdidin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:
- Ödemesi gecikmiş ücretlerin kısmi ödemesinin alınması.
 - Sürdürülebilirlik güvence denetiminin yürütülmesine dâhil olmamış uygun bir gözden geçiren kişinin, sürdürülebilirlik güvence çalışmalarını gözden geçirmesi.
- A5410.13** Sürdürülebilirlik 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; ki bu tür bir durumda, Bölüm 5511’de yer alan ana hükümler ve uygulama hükümleri geçerlidir ve
- (b) Denetim şirketinin yeniden görevlendirilmesinin veya sürdürülebilirlik güvence denetimine devam etmesinin uygun olup olmadığı.

Toplam Ücretler – Ücret Bağımlılığı

Tüm Sürdürülebilirlik Güvence Müşterileri

- 5410.14 U1 Sürdürülebilirlik güvence görüşü bildiren denetim şirketinin bir sürdürülebilirlik güvence müşterisinden aldığı toplam ücretlerin, söz konusu şirketin aldığı toplam ücretlerin önemli bir bölümünü oluşturması durumunda, bu müşteriye sunulan sürdürülebilirlik güvence denetimi ve diğer hizmetlere ilişkin alınan ücretlere olan bağımlılık ve bu ücretlerin muhtemel kaybıyla ilgili endişe, kişisel çıkar tehdidinin düzeyini etkiler ve yıldırma tehdidi oluşturur.
- 5410.14 U2 Toplam ücretlerini hesaplarken denetim şirketi, önceki hesap dönemine ait finansal bilgileri kullanabilir ve -uygun hâllerde- bu bilgilere dayanarak oranı tahmin edebilir.
- 5410.14 U3 Bu tür kişisel çıkar ve yıldırma tehditlerinin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili faktörler aşağıdakileri içerir:
- Denetim şirketinin faaliyet yapısı.
 - Denetim şirketinin, sürdürülebilirlik güvence müşterisine olan bağımlılığı azaltacak şekilde çeşitlendirme yapmasının beklenip beklenmediği.
- 5410.14 U4 Bu tür tehditlerin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:
- Denetim şirketinin üyesi olmayan uygun bir gözden geçiren kişinin, sürdürülebilirlik güvence çalışmalarını gözden geçirmesi.

- Sürdürülebilirlik güvence müşterisine sunulan sürdürülebilirlik güvence denetimi dışındaki hizmetlerin kapsamının azaltılması.
- Müşteriye olan bağımlılığı azaltmak için denetim şirketinin müşteri tabanının artırılması.
- Diğer müşterilere sunulan hizmetlerin kapsamının artırılması.

5410.14 U5 Denetim şirketi tarafından bir sürdürülebilirlik güvence müşterisinden alınan ücretlerin, denetim şirketinin tek bir ortağına veya kilit yöneticisine ya da tek bir ofisine ait gelirinin büyük bir kısmını oluşturması durumunda, kişisel çıkar veya yıldırma tehdidi oluşur.

5410.14 U6 Bu tür tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili faktörler aşağıdakileri içerir:

- Sürdürülebilirlik güvence müşterisinin ilgili ortak veya kilit yönetici ya da ofis açısından nitel ve nicel önemi.
- Söz konusu ortak veya kilit yöneticilere ya da ofisteki ortak veya kilit yöneticilere sağlanan menfaatlerin, müşteriden elde edilen ücretlere bağlı olma derecesi.

5410.14 U7 Bu tür kişisel çıkar veya yıldırma tehditlerinin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- Sürdürülebilirlik güvence denetimine dâhil olmamış uygun bir gözden geçiren kişinin, sürdürülebilirlik güvence çalışmalarını gözden geçirmesi.
- Söz konusu ortak veya kilit yöneticilere sağlanan menfaatlerin, müşteriden elde edilen ücretlerden önemli ölçüde etkilenmemesinin sağlanması.
- İlgili ortak veya kilit yönetici ya da ofis tarafından sürdürülebilirlik güvence müşterisine sunulan sürdürülebilirlik güvence denetimi dışındaki hizmetlerin kapsamının azaltılması.
- Müşteriye olan bağımlılığı azaltmak için ortağın veya kilit yöneticinin ya da ofisin müşteri tabanının artırılması.
- İlgili ortak veya kilit yönetici ya da ofis tarafından diğer müşterilere sunulan hizmetlerin kapsamının artırılması.

KAYİK Olmayan Sürdürülebilirlik Güvence Müşterileri

A5410.15 Birbirini takip eden beş yılın her biri için, KAYİK olmayan bir sürdürülebilirlik güvence müşterisinden alınan toplam ücretlerin, denetim şirketi tarafından alınan toplam ücretlerin %30'undan* fazlasını oluşturması veya oluşturmasının muhtemel olması durumunda denetim şirketi, oluşan tehditlerin kabul edilebilir bir düzeye indirilmesinde aşağıdaki adımlardan herhangi birinin bir önlem olup olamayacağına karar verir ve öyle olması durumunda söz konusu adımı uygular:

(a) Beşinci yıla ait sürdürülebilirlik bilgilerine ilişkin güvence görüşü

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

yayımlanmadan önce, sürdürülebilirlik bilgilerine ilişkin görüş bildiren denetim şirketinin üyesi olmayan bir sürdürülebilirlik denetçisi, beşinci yılın sürdürülebilirlik güvence çalışmalarını gözden geçirir veya

- (b) Beşinci yıla ait sürdürülebilirlik bilgilerine ilişkin güvence görüşü yayımlandıktan sonra ve altıncı yıla ait sürdürülebilirlik bilgilerine ilişkin güvence görüşü yayımlanmadan önce, sürdürülebilirlik bilgilerine ilişkin görüş bildiren denetim şirketinin üyesi olmayan bir sürdürülebilirlik denetçisi veya yetkili bir merci, beşinci yılın sürdürülebilirlik güvence çalışmalarını gözden geçirir.

A5410.16 A5410.15 paragrafında belirtilen ücretlerin %30'u aşmaya devam etmesi durumunda, denetim şirketi her yıl; denetim şirketi tarafından müşteriden alınan toplam ücretlerin yol açtığı tehditlerin ele alınmasında ilgili yılın denetimine uygulanan A5410.15 paragrafındaki adımlardan herhangi birinin bir önlem olup olamayacağına karar verir ve öyle olması durumunda söz konusu adımı uygular.

A5410.17 Müşterinin sürdürülebilirlik bilgileriyle ilgili olarak bir sürdürülebilirlik güvence denetimi yürütmek için iki veya daha fazla denetim şirketinin görevlendirildiği durumda, diğer denetim şirketinin söz konusu sürdürülebilirlik güvence denetimine katılımı, aşağıdaki durumlarda her yıl A5410.15(a) paragrafındakine eş değer bir adım olarak kabul edilebilir:

- (a) A5410.15 paragrafında ele alınan durumlar, güvence görüşü bildiren denetim şirketlerinden yalnızca birine uygulanır ve
- (b) Her bir denetim şirketi, güvence görüşüne ilişkin sorumluluğu bireysel olarak tümüyle üstlenmek amacıyla yeterli çalışmayı yürütür.

KAYİK Olan Sürdürülebilirlik Güvence Müşterileri

A5410.18 Birbirini takip eden iki yılın her biri için, KAYİK olan bir sürdürülebilirlik güvence müşterisinden alınan toplam ücretlerin, denetim şirketi tarafından alınan toplam ücretlerin %15'inden[†] fazlasını oluşturması veya oluşturmasının muhtemel olması durumunda denetim şirketi; ikinci yıla ait sürdürülebilirlik bilgilerine ilişkin güvence görüşü yayımlanmadan önce, (denetimin kalitesinin gözden geçirilmesinin amacıyla tutarlı olacak şekilde) sürdürülebilirlik bilgilerine ilişkin görüş bildiren denetim şirketinin üyesi olmayan bir sürdürülebilirlik denetçisi tarafından gerçekleştirilen gözden geçirmenin ("yayımlanma öncesi inceleme"), tehditlerin kabul edilebilir bir düzeye indirilmesinde bir önlem olup olamayacağına karar verir ve öyle olması durumunda söz konusu adımı uygular.

A5410.19 Müşterinin sürdürülebilirlik bilgileriyle ilgili olarak bir sürdürülebilirlik güvence denetimi yürütmek için iki veya daha fazla denetim şirketinin görevlendirildiği durumda, diğer denetim şirketinin söz konusu sürdürülebilirlik güvence denetime katılımı, aşağıdaki durumlarda her yıl A5410.18 paragrafındakine eş değer bir adım olarak kabul edilebilir:

[†] Bu hesaplamada denetim şirketinin, ortaklarının ve ortakların diğer şirketlerdeki mesleki faaliyetlerden elde ettikleri gelirlerinin toplamı dikkate alınır.

- (a) A5410.18 paragrafında ele alınan durumlar, güvence görüşü bildiren denetim şirketlerinden yalnızca birine uygulanır ve
- (b) Her bir denetim şirketi, güvence görüşüne ilişkin sorumluluğu bireysel olarak tümüyle üstlenmek amacıyla yeterli çalışmayı yürütür.

A5410.20 A5410.21 paragrafında belirtilen hükümlere tabi olmak kaydıyla, A5410.18 paragrafında belirtilen durumların birbirini takip eden beş yıl boyunca devam etmesi durumunda denetim şirketi, beşinci yıla ilişkin güvence görüşünü yayımladıktan sonra sürdürülebilirlik denetçiliğini bırakır.

A5410.21 A5410.20 paragrafının bir istisnası olarak denetim şirketi; kamu yararını göz önünde bulundurarak, sürdürülebilirlik güvence denetimi hizmetini devam ettirmek için mecburi bir sebebin bulunması durumunda aşağıdaki şartlar altında, birbirini takip eden beş yıldan sonra da sunmuş olduğu sürdürülebilirlik güvence denetimi hizmetini devam ettirebilir:

- (a)
 - (i) İlgili düzenleyici kurumun bulunduğu durumlarda denetim şirketi, söz konusu kuruma danışır ve kurum, denetim şirketinin sunmuş olduğu sürdürülebilirlik güvence denetimi hizmetini devam ettirmesinin kamu yararına olacağı konusunda hemfikirdir veya
 - (ii) İlgili düzenleyici kurumun bulunmadığı durumlarda denetim şirketi, sürdürülebilirlik güvence müşterisinin üst yönetiminden sorumlu olanlarla görüş alışverişinde bulunur ve sunmuş olduğu sürdürülebilirlik güvence denetimi hizmetini devam ettirmesinin kamu yararına olacağı konusunda onların mutabakatını alır ve
- (b) Altıncı ve sonraki yıllara ait sürdürülebilirlik bilgilerine ilişkin güvence görüşü yayımlanmadan önce denetim şirketi, sürdürülebilirlik bilgilerine ilişkin görüş bildiren denetim şirketinin üyesi olmayan bir sürdürülebilirlik denetçisini yayımlanma öncesi inceleme yapması için görevlendirir.

5410.21 U1 Mecburi bir sebebe yol açabilecek bir faktör; müşterinin işlerinin/faaliyetlerinin niteliği ve konumu göz önünde bulundurulduğunda, söz konusu sürdürülebilirlik güvence denetimini yürütmek için uygun alternatif denetim şirketlerinin bulunmamasıdır.

KAYİK Olan Sürdürülebilirlik Güvence Müşterilerinin Ücretlerine İlişkin Bilgilerin Şeffaflığı

Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Ücretlerle İlgili Bilgiler Hakkında Kurulacak İletişim

5410.22 U1 Denetim şirketi tarafından üst yönetimden sorumlu olanlarla ücretlerle ilgili bilgiler (hem sürdürülebilirlik güvence denetimi hem de sürdürülebilirlik güvence denetimi dışındaki hizmetler için) hakkında kurulacak iletişim, denetim şirketinin bağımsızlığını değerlendirmelerine yardımcı olur. Bu konudaki etkin iletişim, örneğin üst yönetimden sorumlu olanların, sürdürülebilirlik güvence çalışmasının kapsamı ve boyutu ile sürdürülebilirlik güvence ücreti üzerindeki etkisine ilişkin beklentileri hakkında karşılıklı açık bir görüş ve bilgi alışverişine de olanak sağlar.

Sürdürülebilirlik Güvence Denetimine İlişkin Ücretler

A5410.23 A5410.24 paragrafında belirtilen hükümlere tabi olmak kaydıyla denetim şirketi, KAYİK olan bir sürdürülebilirlik güvence müşterisinin üst yönetiminden sorumlu olanlarla aşağıdaki hususlar hakkında zamanında iletişim kurar:

- (a) Sürdürülebilirlik güvence denetimi için denetim şirketine ya da denetim ağına dâhil şirketlere ödenen veya ödenecek olan ücretler ve
- (b) Söz konusu ücret düzeyinin oluşturduğu tehditlerin kabul edilebilir bir düzeyde olup olmadığı ve kabul edilebilir bir düzeyde olmaması durumunda, bu tür tehditleri kabul edilebilir bir düzeye indirmek üzere denetim şirketi tarafından atılan veya atılması öngörülen adımlar.

5410.23 U1 Bu tür bir iletişimin amacı, üst yönetimden sorumlu olanların denetim şirketinin bağımsızlığını değerlendirmesine imkân sağlamak üzere sürdürülebilirlik güvence denetimine ilişkin alınan ücretlerin arka planını ve bağlamını sunmaktır. Bildirilmesi gereken hususların niteliği ve kapsamı, içinde bulunulan durum ve gerçeklere bağlı olacaktır ve örneğin aşağıdakileri içerebilir:

- Ücret düzeyini etkileyen hususlar, örneğin:
 - Sürdürülebilirlik güvence müşterisinin faaliyetlerinin ölçeği, karmaşıklığı ve coğrafi dağılımı.
 - Sürdürülebilirlik güvence denetiminin kapsamı ve karmaşıklığıyla orantılı olarak harcanan veya harcanması beklenen zaman.
 - Sürdürülebilirlik güvence denetiminin yürütülmesinde kullanılan veya harcanan diğer kaynakların maliyeti.
 - Sürdürülebilirlik bilgilerinin hazırlanmasına ilişkin kayıt düzeninin ve süreçlerin kalitesi.
- Sürdürülebilirlik güvence denetimi dönemi sırasında, teklif verilen veya talep edilen ücretlerde yapılan düzeltmeler ve bu tür düzeltmelerin nedenleri.
- Sürdürülebilirlik güvence denetimiyle ilgili mevzuat ve mesleki standartlarda ücretleri etkileyen değişiklikler.

5410.23 U2 Denetim şirketinin bu tür bilgileri mümkün olan en makul sürede sunması ve öngörülen düzeltmeleri uygun şekilde bildirmesi teşvik edilir.

A5410.24 A5410.23 paragrafının bir istisnası olarak, aşağıdaki şartlar altında denetim şirketi, A5410.23 paragrafında belirtilen bilgileri, (doğrudan veya dolaylı) olarak tamamı başka bir KAYİK'e ait olan işletmenin üst yönetiminden sorumlu olanlara bildirmemeye karar verebilir:

- (a) İşletme, KAYİK olan diğer işletme tarafından hazırlanan topluluk sürdürülebilirlik bilgilerinde konsolide edilmektedir ve
- (b) Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, söz konusu topluluk sürdürülebilirlik bilgilerine ilişkin görüş bildirmektedir.

Diğer Hizmetlere İlişkin Ücretler

A5410.25 A5410.27 paragrafında belirtilen hükümlere tabi olmak kaydıyla denetim şirketi, KAYİK olan bir sürdürülebilirlik güvence müşterisinin üst yönetiminden sorumlu olanlarla aşağıdaki hususlar hakkında zamanında iletişim kurar:

- (a) Denetime ilişkin raporlama dönemi süresince, denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket tarafından hizmetlerin sunulması karşılığında müşteriden talep edilen (A5410.23(a) paragrafı kapsamında açıklananlar dışındaki) ücretler. Bu amaçla, söz konusu ücretler; yalnızca müşteriden ve denetim şirketinin görüş bildireceği sürdürülebilirlik bilgilerinde konsolide edilip müşterinin doğrudan veya dolaylı kontrole sahip olduğu ilişkili işletmelerinden talep edilen ücretleri içerir ve
- (b) 5410.11 U1 paragrafında belirtildiği üzere; denetim şirketinin, kişisel çıkar tehdidinin düzeyi üzerinde bir etki olduğunu belirlemesi veya sürdürülebilirlik güvence denetimi dışındaki hizmetlere ilişkin ücretlerin sürdürülebilirlik güvence ücretine oranının oluşturduğu bağımsızlığa yönelik yıldırma tehdidinin varlığını belirlemesi durumunda:
 - (i) Bu tür tehditlerin kabul edilebilir bir düzeyde olup olmadığı ve
 - (ii) Kabul edilebilir bir düzeyde olmaması durumunda, bu tür tehditleri kabul edilebilir bir düzeye indirmek üzere denetim şirketi tarafından atılan veya atılması önerilen adımlar.

5410.25 U1 Bu tür bir iletişimin amacı, üst yönetimden sorumlu olanların denetim şirketinin bağımsızlığını değerlendirmesine imkân sağlamak üzere diğer hizmetlere ilişkin alınan ücretlerin arka planını ve bağlamını sunmaktır. Bildirilmesi gereken hususların niteliği ve kapsamı, içinde bulunulan durum ve gerçeklere bağlı olacaktır ve örneğin aşağıdakileri içerebilir:

- Mevzuatın zorunlu kıldığı diğer hizmetler için alınan ücret tutarları.
- Sunulan diğer hizmetlerin niteliği ve bunlarla ilişkili ücretler.
- Üst yönetimden sorumlu olanlar tarafından onaylanan genel bir politika kapsamında sunulan hizmetlerin niteliğine ve ilişkili ücretlere dair bilgiler.
- A5410.25(a) paragrafında atıfta bulunulan ücretlerin, sürdürülebilirlik güvence denetimi için denetim şirketi ve denetim ağına dâhil şirketler tarafından talep edilen ücretlerin toplamına oranı.

A5410.26 Denetim şirketi, A5410.25(a) paragrafıyla zorunlu kılınan iletişime; denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket tarafından hizmetlerin sunulması karşılığında sürdürülebilirlik güvence müşterisinin doğrudan veya dolaylı kontrole sahip olduğu diğer ilişkili işletmelerden talep edilen (A5410.23(a) paragrafı kapsamında açıklananlar dışındaki) ücretleri, bu tür ücretlerin şirketin bağımsızlığının değerlendirilmesiyle ilgili olduğunu bilmesi veya buna inanmak için bir sebebi olması durumunda, dâhil eder.

5410.26 U1 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket tarafından hizmet sunumu karşılığında bu tür diğer ilişkili işletmelerden tek başına veya toplu olarak talep edilen

(A5410.23(a) paragrafı kapsamında açıklananlar dışındaki) ücretlerin, denetim şirketinin bağımsızlığının değerlendirilmesiyle ilgili olup olmadığına karar verirken denetim şirketinin dikkate alabileceği etkenler aşağıdakileri içerir:

- Sürdürülebilirlik güvence müşterisinin, ücretlere ilişkin görüşme de dâhil olmak üzere, bu tür hizmetlerin sunulması için denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirketin görevlendirilmesine dâhil olma düzeyi.
- Diğer ilişkili işletmeler tarafından denetim şirketine veya denetim ağına dâhil bir şirkete ödenen ücretin önemi.
- Diğer ilişkili işletmelerden alınan ücretlerin müşteri tarafından ödenen ücretlere oranı.

A5410.27 A5410.25 paragrafının bir istisnası olarak, aşağıdaki şartlar altında denetim şirketi, A5410.25 paragrafında belirtilen bilgileri, (doğrudan veya dolaylı olarak) tamamı başka bir KAYİK'e ait olan işletmenin üst yönetiminden sorumlu olanlara bildirmemeye karar verebilir:

- (a) İşletmenin sürdürülebilirlik bilgileri, KAYİK olan diğer işletme tarafından hazırlanan topluluk sürdürülebilirlik bilgilerinde konsolide edilmektedir ve
- (b) Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, söz konusu topluluk sürdürülebilirlik bilgilerine ilişkin görüş bildirmektedir.

Ücret Bağımlılığı

A5410.28 KAYİK olan bir sürdürülebilirlik güvence müşterisinden alınan toplam ücretlerin, denetim şirketi tarafından alınan toplam ücretlerin %15'inden fazlasını oluşturması veya oluşturmasının muhtemel olması durumunda denetim şirketi, üst yönetimden sorumlu olanlarla aşağıdaki hususlar hakkında iletişim kurar:

- (a) Söz konusu durum ve bu durumun devam etmesinin muhtemel olup olmadığı,
- (b) İlgili hâllerde- yayımlanma öncesi incelemeden faydalanılması da dâhil olmak üzere, oluşan tehditleri ele almak için alınan önlemler (Bkz.: A5410.18 paragrafı) ve
- (c) A5410.21 paragrafı uyarınca sunmuş olduğu sürdürülebilirlik güvence denetimi hizmetini devam ettirmesine yönelik herhangi bir teklif.

Ücretle İlgili Bilgilerin Kamuya Açıklanması

5410.29 U1 KAYİK tarafından açıklanan sürdürülebilirlik bilgilerine ilişkin güvence denetimlerindeki kamu yararı göz önüne alındığında, denetim şirketi ile sürdürülebilirlik güvence müşterisi arasındaki şirketin bağımsızlığının değerlendirilmesiyle ilgili olduğu makul olarak düşünülebilecek mesleki ilişkiler hakkında görünürlüğe sahip olmak paydaşlar açısından faydalıdır.

A5410.30 Mevzuatın, bir sürdürülebilirlik güvence müşterisinin, denetim şirketine ve denetim ağına dâhil şirketlere sürdürülebilirlik güvence denetimi ile sürdürülebilirlik güvence denetimi dışındaki hizmetler için ödenen veya ödenecek olan ücretleri ve ücret bağımlılığı hakkındaki bilgileri açıklamasını zorunlu kılmaması durumunda denetim şirketi, KAYİK olan bir sürdürülebilirlik güvence müşterisinin üst yönetiminden sorumlu olanlarla aşağıdaki hususları müzakere eder:

- (a) Bilgilerin zamanlaması ve erişilebilirliği dikkate alınmak suretiyle, müşterinin, mevzuat tarafından zorunlu kılınmayan bu tür açıklamaları uygun görülen şekilde yapmasının kendi paydaşlarına olan faydası ve
- (b) Kullanıcıların, ödenen veya ödenecek olan ücretlere ve bunların denetim şirketinin bağımsızlığı üzerindeki etkisine ilişkin anlayışını artırabilecek bilgiler.

5410.30 U1 Kullanıcıların, ödenen veya ödenecek olan ücretlere ve bunların denetim şirketinin bağımsızlığı üzerindeki etkisine ilişkin anlayışını artırabilecek nitelikte olan ücretlerle ilgili bilgilere dair örnekler aşağıdakileri içerir:

- Sürdürülebilirlik güvence denetimi ve sürdürülebilirlik güvence denetimi dışındaki hizmetler için alınan önceki yıl ücretlerinin karşılaştırmalı bilgileri.
- Hizmetlerin niteliği ve bunlarla ilişkili olarak A5410.31(b) paragrafı uyarınca açıklanan ücretler.
- Müşteriden alınan toplam ücretlerin, denetim şirketi tarafından alınan toplam ücretlerin %15'inden fazlasını oluşturması veya oluşturmasının muhtemel olması durumunda alınan önlemler.

A5410.31 A5410.30 paragrafında açıklandığı üzere üst yönetimden sorumlu olanlarla yapılan müzakereden sonra, KAYİK olan sürdürülebilirlik güvence müşterisinin ilgili açıklamayı yapmaması durumunda denetim şirketi, A5410.32 paragrafında belirtilen hükümlere tabi olmak kaydıyla, aşağıdaki hususları kamuya açıklar:

- (a) Sürdürülebilirlik güvence denetimi için denetim şirketine ve denetim ağına dâhil şirketlere ödenen veya ödenecek olan ücretler,
- (b) Denetime ilişkin raporlama dönemi süresince, denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket tarafından hizmetlerin sunulması karşılığında müşteriden talep edilen ((a) bendi kapsamında açıklananlar dışındaki) ücretler. Bu amaçla, söz konusu ücretler; yalnızca müşteriden ve müşterinin doğrudan veya dolaylı kontrole sahip olduğu ilişkili işletmelerin sürdürülebilirlik bilgilerinin, denetim şirketinin görüş bildireceği sürdürülebilirlik bilgilerinde konsolide edildiği durumlarda, bu işletmelerden talep edilen ücretleri içerecektir,
- (c) Denetim şirketinin, bu tür ücretlerin şirketin bağımsızlığının değerlendirilmesiyle ilgili olduğunu bilmesi veya buna inanmak için bir sebebinin olması durumunda, denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket tarafından hizmetlerin sunulması karşılığında sürdürülebilirlik güvence müşterisinin doğrudan veya dolaylı kontrole sahip olduğu diğer ilişkili işletmelerden talep edilen ((a) ve (b) bentleri kapsamında açıklananlar dışındaki) ücretler ve
- (d) Uygun hâllerde; denetim şirketi tarafından sürdürülebilirlik güvence müşterisinden alınan toplam ücretlerin, birbirini takip eden iki yıl için denetim şirketi tarafından alınan toplam ücretlerin %15'inden fazlasını oluşturması veya oluşturmasının muhtemel olması ve bu durumun ilk ortaya çıktığı yıl.

- 5410.31 U1 Denetim şirketi ayrıca, 5410.30 U1 paragrafında belirtilen örnekler gibi, kullanıcıların, ödenen veya ödenecek olan ücretlere ve denetim şirketinin bağımsızlığına ilişkin anlayışını artıracak nitelikte olan ücretlerle ilgili diğerk bilgileri açıklayabilir.
- 5410.31 U2 A5410.31(c) paragrafında zorunlu tutulan kararı verirken denetim şirketinin dikkate alabileceğı faktörler, 5410.26 U1 paragrafında yer almaktadır.
- 5410.31 U3 A5410.31 paragrafı uyarınca ücretlerle ilgili bilgileri açıklarken denetim şirketi, söz konusu bilgileri; zamanlaması ve erişilebilirliğini de dikkate alarak, aşağıda örnekleri verildiğı gibi, uygun bir şekilde paydaşlara açıklayabilir:
- Denetim şirketinin web sitesinde,
 - Denetim şirketinin şeffaflık raporunda,
 - Belirli paydaşlara yönelik iletişim yoluyla, örneğın ortaklara yönelik bir mektupla,
 - Sürdürülebilirlik güvence raporunda.
- A5410.32** A5410.31 paragrafının bir istisnası olarak, denetim şirketi, aşağıdakilerle ilgili A5410.31 paragrafında belirtilen bilgileri kamuya açıklamamaya karar verebilir:
- (a) Denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil şirketin topluluk sürdürülebilirlik bilgilerine ilişkin görüş bildirmesi şartıyla, söz konusu topluluk sürdürülebilirlik bilgilerini de hazırlayan bir ana ortaklık veya
- (b) Aşağıdaki şartlar altında, (doğrudan veya dolaylı olarak) tamamı başka bir KAYİK'e ait olan bir işletme:
- (i) Söz konusu işletmenin sürdürülebilirlik bilgileri, diğerk KAYİK tarafından hazırlanan topluluk sürdürülebilirlik bilgilerinde konsolide edilmektedir ve
- (ii) Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, söz konusu topluluk sürdürülebilirlik bilgilerine ilişkin görüş bildirmektedir.

[A5410.33 paragrafı bilerek boş bırakılmıştır.]

BÖLÜM 5411

ÖDÜLLENDİRME VE DEĞERLENDİRME POLİTİKALARI

Giriş

- 5411.1 Denetim şirketleri; temel ilkelere uygunluk sağlamalı, bağımsız olmalı ve bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 5120’de yer alan kavramsal çerçeveyi uygulamalıdır.
- 5411.2 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

- 5411.3 U1 Sürdürülebilirlik güvence ekibinin bir üyesinin, belirli bir sürdürülebilirlik güvence müşterisine güvence dışı hizmet satmasıyla ilgili olarak değerlendirilmesi veya ödüllendirilmesi durumunda, kişisel çıkar tehdidinin düzeyi aşağıdakilere bağlı olacaktır:
- (a) Ödüllendirme veya değerlendirmenin ne kadarlık kısmının bu tür hizmetlerin satışına bağlı olduğu.
 - (b) Kişinin sürdürülebilirlik güvence ekibindeki rolü ve
 - (c) Bu tür güvence dışı hizmet satışının terfi kararlarını etkileyip etkilemediği.
- 5411.3 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 sürdürülebilirlik güvence ekibinden çıkarılması.
- 5411.3 U3 Uygun bir gözden geçiren kişinin, sürdürülebilirlik güvence ekibi üyesi tarafından yürütülen çalışmaları gözden geçirmesi, bu tür bir kişisel çıkar tehdidini ele almak için önlem olarak atılabilecek adımlara örnek olarak verilebilir.
- A5411.4** Denetim şirketi; kilit bir sürdürülebilirlik denetçisini, kendi sürdürülebilirlik güvence 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 5420

HEDİYELER VE AĞIRLANMA

Giriş

- 5420.1 Denetim şirketleri; temel ilkelere uygunluk sağlamalı, bağımsız olmalı ve bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 5120’de yer alan kavramsal çerçeveyi uygulamalıdır.
- 5420.2 Sürdürülebilirlik 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

- A5420.3** Denetim şirketi, denetim ağına dâhil şirket veya sürdürülebilirlik güvence ekibinin bir üyesi, küçük ve önemsiz bir değerde olmadığı müddetçe, sürdürülebilirlik güvence müşterisinin hediyesini ve ağırlanma teklifini kabul edemez.
- 5420.3 U1 Denetim şirketinin, denetim ağına dâhil şirketin veya sürdürülebilirlik güvence ekibinin bir üyesinin sürdürülebilirlik güvence müşterisine teşvik teklifinde bulunduğu ya da sürdürülebilirlik güvence müşterisinden bir teşvik kabul ettiği durumlarda, Bölüm 5340’da yer alan ana hükümler ve uygulama hükümleri uygulanır ve söz konusu hükümlere aykırılıklar bağımsızlığa yönelik tehdit oluşturabilir.
- 5420.3 U2 Teşvik teklifiyle ve teşvikin kabul edilmesiyle ilgili olarak Bölüm 5340’da yer alan hükümler; davranışı uygunsuz şekilde etkileme niyetinin bulunduğu hâllerde denetim şirketinin, denetim ağına dâhil şirketin veya sürdürülebilirlik güvence ekibi üyesinin -küçük ve önemsiz bir değerde olsa bile- hediyeleri ve ağırlanma teklifini kabul etmesine izin vermez.

BÖLÜM 5430

FİİLİ HUKUKİ İHTİLAFLAR VE HUKUKİ İHTİLAF TEHDİTLERİ

Giriş

- 5430.1 Denetim şirketleri; temel ilkelere uygunluk sağlamalı, bağımsız olmalı ve bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 5120’de yer alan kavramsal çerçeveyi uygulamalıdır.
- 5430.2 Sürdürülebilirlik 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

- 5430.3 U1 Müşteri yönetimi ile sürdürülebilirlik güvence ekibi üyeleri arasındaki ilişki, müşterinin faaliyetlerinin tüm yönlerine ilişkin tam bir dürüstlük ve açıklık çerçevesinde şekillenmiş olmalıdır. Karşıt konumlar; sürdürülebilirlik güvence müşterisiyle denetim şirketi, denetim ağına dâhil şirket veya sürdürülebilirlik güvence ekibinin bir üyesi arasında meydana gelen fiili hukuki ihtilaflar veya hukuki ihtilaf tehditleri yüzünden ortaya çıkmış olabilir. Bu tür karşıt konumlar, yönetimin tam açıklama yapma konusundaki isteğini etkileyebilir ve kişisel çıkar ve yıldırma tehditleri oluşturabilir.
- 5430.3 U2 Bu tür tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili faktörler aşağıdakileri içerir:
- Hukuki ihtilafın önemlilik düzeyi.
 - Hukuki ihtilafın daha önceki bir sürdürülebilirlik güvence denetimiyle ilgili olup olmadığı.
- 5430.3 U3 Hukuki ihtilafın sürdürülebilirlik güvence ekibinin bir üyesiyle ilgili olması durumunda söz konusu kişinin sürdürülebilirlik güvence ekibinden çıkarılması, bu tür kişisel çıkar ve yıldırma tehditlerini ortadan kaldırabilecek adımlara örnek olarak verilebilir.
- 5430.3 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 5510

FİNANSAL ÇIKARLAR

Giriş

- 5510.1 Denetim şirketleri; temel ilkelere uygunluk sağlamalı, bağımsız olmalı ve bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 5120’de yer alan kavramsal çerçeveyi uygulamalıdır.
- 5510.2 Bir sürdürülebilirlik 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

- 5510.3 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.
- 5510.3 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.
- 5510.3 U3 Sürdürülebilirlik güvence müşterisinde finansal bir çıkarın bulunması dolayısıyla oluşan kişisel çıkar tehdidinin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili faktörler aşağıdakileri içerir:
- Finansal çıkarı bulunan kişinin rolü.
 - Finansal çıkarın doğrudan mı yoksa dolaylı mı olduğu.
 - Finansal çıkarın önemliliği.

Denetim Şirketi, Denetim Ağına Dâhil Şirket, Sürdürülebilirlik Güvence Ekibi Üyeleri ve Diğerlerinin Bir Sürdürülebilirlik Güvence Müşterisinde Sahip Olduğu Finansal Çıkarlar

- A5510.4 A5510.5 paragrafında belirtilen hükümlere tabi olmak kaydıyla, aşağıdakilerin sürdürülebilirlik güvence müşterisinde doğrudan bir finansal çıkarı veya önemli düzeyde dolaylı bir finansal çıkarı bulunamaz:
- (a) Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil bir şirket,
- (b) Sürdürülebilirlik güvence ekibi üyesi veya bu kişinin çekirdek aile üyelerinden birisi,

- (c) Sürdürülebilirlik sorumlu denetçisinin ilgili sürdürülebilirlik güvence denetimini yürüttüğü ofisteki diğer herhangi bir ortak ve kilit yönetici veya bu kişilerin çekirdek aile üyelerinden birisi ya da
- (d) Katılımı asgari düzeyde olanlar hariç olmak üzere, sürdürülebilirlik güvence müşterisine sürdürülebilirlik güvence denetimi dışında hizmet sunan diğer herhangi bir ortak, kilit yönetici ve diğer idari personel veya bu kişilerin çekirdek aile üyelerinden birisi.

5510.4 U1 Sürdürülebilirlik sorumlu denetçisinin bir sürdürülebilirlik güvence denetimini yürüttüğü ofis, bu sorumlu denetçinin görevlendirildiği ofis olmak zorunda değildir. Sürdürülebilirlik sorumlu denetçisinin, sürdürülebilirlik güvence ekibinin diğer üyelerinden farklı bir ofiste bulunması durumunda, bu sorumlu denetçinin hangi ofiste söz konusu denetimle ilgili faaliyetler yürüttüğünü belirlemek için mesleki muhakemenin kullanılması gereklidir.

A5510.5 A5510.4 paragrafının bir istisnası olarak A5510.4(c) veya (d) bentlerinde belirtilen bir çekirdek aile üyesinin, aşağıdaki şartların sağlanması durumunda, sürdürülebilirlik güvence 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 ya da bu haktan feragat eder. Hisse alım opsiyonu durumunda ise opsiyonu kullanma hakkını elde ettiğinde bunu yapar.

Sürdürülebilirlik Güvence Müşterisini Kontrol Eden Bir İşletmedeki Finansal Çıkarlar

A5510.6 Bir işletmenin sürdürülebilirlik güvence müşterisi üzerinde kontrol gücü bulunuyor ve müşteri bu işletme için önem arz ediyorsa, ne denetim şirketinin ne de denetim ağına dâhil şirketin, sürdürülebilirlik 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 Sürdürülebilirlik Güvence Müşterisinde Bulundurulanan Finansal Çıkarlar

A5510.7 Aşağıdaki durumlar haricinde A5510.4 paragrafı, denetim şirketinin, denetim ağına dâhil şirketin veya kişinin mütevelli, kayyum, vb. konumunda olduğu bir kuruluş tarafından sürdürülebilirlik güvence müşterisinde bulundurulanan finansal çıkarlarına da uygulanır:

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

- (c) Kuruluşun sürdürülebilirlik güvence müşterisi üzerinde önemli bir etkisinin olmaması ve
- (d) Sayılanlardan hiçbirisinin sürdürülebilirlik güvence müşterisinde bulunan finansal çıkarı ilgilendiren herhangi bir yatırım kararını önemli ölçüde etkileyememesi: Müteveli, kayyum vb. bir görevde bulunan kişi, sürdürülebilirlik güvence ekibi üyesi veya bu kişinin çekirdek aile üyelerinden birisi, denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket.

Sürdürülebilirlik Güvence Müşterisiyle Ortak Finansal Çıkarların Bulunması

A5510.8

- (a) Aşağıdaki durumlar haricinde, denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil şirketin ya da sürdürülebilirlik güvence ekibi üyesinin veya bu kişinin çekirdek aile üyelerinden birisinin, sürdürülebilirlik güvence müşterisinin de finansal çıkarının bulunduğu bir işletmede finansal çıkarı bulunamaz:
 - (i) -Uygun hâllerde- finansal çıkarlar; denetim şirketi, denetim ağına dâhil şirket, sürdürülebilirlik güvence ekibi üyesi ve bu kişinin çekirdek aile üyelerinden birisi ve sürdürülebilirlik güvence müşterisi açısından önemsizdir veya
 - (ii) Sürdürülebilirlik güvence müşterisi söz konusu işletme üzerinde önemli bir etkide bulunamamaktadır.
- (b) A5510.8(a) paragrafında belirtilen bir finansal çıkara sahip kişi sürdürülebilirlik güvence 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.

Sürdürülebilirlik Güvence Müşterisinde Kasıt Olmadan Elde Edilen Finansal Çıkarlar

A5510.9

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 sürdürülebilirlik 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, denetim ağına dâhil şirket veya sürdürülebilirlik güvence 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 sürdürülebilirlik güvence ekibinin üyesi olmayan bir kişi veya bu kişinin çekirdek aile üyelerinden birisi tarafından elde edilmiş olması durumunda, bu finansal çıkar mümkün olan en kısa sürede elden

çıkarılır ya da 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

- 5510.10 U1 Sürdürülebilirlik güvence müşterisi yöneticisinin, yetkilisinin veya kontrol gücüne sahip hissedarının bir işletmede finansal çıkara sahip olduğu biliniyor ve sürdürülebilirlik güvence 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.
- 5510.10 U2 Bu tür tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili faktörler aşağıdakileri içerir:
- Kişinin sürdürülebilirlik güvence ekibindeki rolü.
 - İşletme sahipliğinin az veya çok kişide olması.
 - Çıkarın; yatırımcının işletmeyi kontrol edebilmesine veya önemli ölçüde etkileyebilmesine imkân verip vermediği.
 - Finansal çıkarın önemliliği.
- 5510.10 U3 Finansal çıkara sahip kişinin sürdürülebilirlik güvence ekibinden çıkarılması, bu tür bir kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehdidini ortadan kaldırabilecek adımlara örnek olarak verilebilir.
- 5510.10 U4 Uygun bir gözden geçiren kişinin, sürdürülebilirlik güvence ekibi üyesi tarafından yürütülen çalışmaları gözden geçirmesi, bu tür bir kişisel çıkar tehdidini ele almak için önlem olarak atılabilecek adımlara örnek olarak verilebilir.

Aile Yakınları

- 5510.10 U5 Sürdürülebilirlik güvence ekibinin bir üyesinin; bir aile yakınının sürdürülebilirlik güvence müşterisi üzerinde doğrudan bir finansal çıkarının veya önemli düzeyde dolaylı bir finansal çıkarının bulunduğunu bilmesi durumunda, kişisel çıkar tehdidi oluşabilir.
- 5510.10 U6 Bu tür bir tehdidin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili faktörler aşağıdakileri içerir:
- Sürdürülebilirlik güvence ekibi üyesi ile aile yakını arasındaki ilişkinin niteliği.
 - Finansal çıkarın doğrudan veya dolaylı olup olmadığı.
 - Aile yakını açısından finansal çıkarın ifade ettiği önemlilik.
- 5510.10 U7 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 sürdürülebilirlik güvence ekibinden çıkarılması.

5510.10 U8 Uygun bir gözden geçiren kişinin, sürdürülebilirlik güvence 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

5510.10 U9 Sürdürülebilirlik güvence ekibinin bir üyesinin, aşağıdaki gibi kişilerin sürdürülebilirlik güvence müşterisinde finansal çıkarlarının bulunduğunu bilmesi durumunda, kişisel çıkar tehdidi oluşabilir:

- Denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil şirketin, A5510.4 paragrafında bu tür finansal çıkarları bulundurmalarına özellikle izin verilmeyenler dışındaki ortak, kilit yönetici ve diğer uzmanları veya onların çekirdek aile üyeleri.
- Sürdürülebilirlik güvence ekibinin bir üyesiyle yakın kişisel ilişkiye sahip kişiler.

5510.10 U10 Bu tür bir tehdidin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili faktörler aşağıdakileri içerir:

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

5510.10 U11 Kişisel ilişkisi bulunan kişinin sürdürülebilirlik güvence ekibinden çıkarılması, bu tür bir kişisel çıkar tehdidini ortadan kaldıracabilecek adımlara örnek olarak verilebilir.

5510.10 U12 Bu tür bir kişisel çıkar tehdidinin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- Sürdürülebilirlik güvence ekibi üyesinin, sürdürülebilirlik güvence denetimiyle ilgili önemli karar alma süreçlerinin dışında tutulması.
- Uygun bir gözden geçiren kişinin, sürdürülebilirlik güvence ekibi üyesi tarafından yürütülen çalışmaları gözden geçirmesi.

Denetim Şirketinin veya Denetim Ağına Dâhil Şirketin Emeklilik Fayda Planı

5510.10 U13 Denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil şirketin emeklilik fayda planının, sürdürülebilirlik güvence müşterisinde doğrudan veya önemli düzeyde dolaylı bir finansal çıkarının bulunması, kişisel çıkar tehdidi oluşturabilir.

BÖLÜM 5511

KREDİLER VE GARANTİLER

Giriş

- 5511.1 Denetim şirketleri; temel ilkelere uygunluk sağlamalı, bağımsız olmalı ve bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 5120’de yer alan kavramsal çerçeveyi uygulamalıdır.
- 5511.2 Sürdürülebilirlik 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

- 5511.3 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.

Sürdürülebilirlik Güvence Müşterisiyle Kredi ve Garanti İlişkileri

- A5511.4** Denetim şirketi, denetim ağına dâhil şirket, sürdürülebilirlik güvence ekibi üyesi veya bu kişinin çekirdek aile üyelerinden birisi, kredi veya garanti aşağıdakiler için önemsiz olmadığı müddetçe, sürdürülebilirlik güvence 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 Bir Sürdürülebilirlik Güvence Müşterisiyle Kredi ve Garanti İlişkileri

- A5511.5** Denetim şirketi, denetim ağına dâhil şirket, sürdürülebilirlik güvence 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 bir sürdürülebilirlik güvence müşterisinden kredi veya kredi garantisini kabul edemez.
- 5511.5 U1 Kredilere örnek olarak ipotekli gayrimenkul kredileri, banka (borçlu) cari hesabı, taşıt kredileri ve kredi kartı bakiyeleri gösterilebilir.
- 5511.5 U2 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, normal borç verme prosedürleri, hükümleri ve şartları dâhilinde banka veya benzeri bir kuruluş olan bir sürdürülebilirlik güvence müşterisinden kredi kabul etse dahi, kredinin sürdürülebilirlik güvence müşterisi veya krediyi alan denetim şirketi için önemli düzeyde olması durumunda, söz konusu kredi kişisel çıkar tehdidi oluşturabilir.
- 5511.5 U3 Sürdürülebilirlik güvence ekibi üyesi tarafından yürütülen çalışmaların, sürdürülebilirlik 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

A5511.6 Denetim şirketinin, denetim ağına dâhil şirketin, sürdürülebilirlik güvence ekibi üyesinin veya bu kişinin çekirdek aile üyelerinden birisinin; normal ticari şartlar altında tutulmadığı müddetçe, banka, aracı kuruluş veya benzeri bir kuruluş olan bir sürdürülebilirlik güvence müşterisinde mevduat veya aracı kurum hesabı bulunamaz.

Banka veya Benzeri Bir Kuruluş Olmayan Bir Sürdürülebilirlik Güvence Müşterisiyle Kredi ve Garanti İlişkileri

A5511.7 Denetim şirketi, denetim ağına dâhil şirket, sürdürülebilirlik güvence ekibi üyesi veya bu kişinin çekirdek aile üyelerinden birisi; kredi veya garanti aşağıdakiler için önemsiz olmadığı müddetçe, banka veya benzeri bir kuruluş olmayan bir sürdürülebilirlik güvence 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 5520

İŞ İLİŞKİLERİ

Giriş

- 5520.1 Denetim şirketleri; temel ilkelere uygunluk sağlamalı, bağımsız olmalı ve bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 5120’de yer alan kavramsal çerçeveyi uygulamalıdır.
- 5520.2 Sürdürülebilirlik 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

- 5520.3 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.
- 5520.3 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 satışını, yeniden satışını, dağıtımını ya da pazarlamasını yapabileceği veya müşterinin denetim şirketine veya denetim ağına dâhil bir şirkete ait ürün veya hizmetlerin satışını, yeniden satışını, dağıtımını ya da pazarlamasını yapabileceği anlaşmaların/düzenlemelerin yapılması.
 - Denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil bir şirketin, müşteriyle ortaklaşa ürün ya da hizmet geliştirdiği ve taraflardan biri veya her ikisinin üçüncü taraflara söz konusu ürün veya hizmetlerin satışını veya lisanslamasını yapabileceği anlaşmaların/düzenlemelerin yapılması.
- 5520.3 U3 Durum ve gerçeklere bağlı olarak yakın bir iş ilişkisi oluşturabilecek durumlara örnek olarak; denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil bir şirketin, müşteriye ürün ya da çözümlerin lisansını verdiği veya müşteriden ürün ya da çözümlerin lisansını aldığı anlaşmalar/düzenlemeler verilebilir.

Denetim Şirketinin, Denetim Ağına Dâhil Şirketin, Sürdürülebilirlik Güvence Ekibi Üyesinin veya Çekirdek Aile Üyesinin Bir Sürdürülebilirlik Güvence Müşterisiyle İş İlişkileri

A5520.4 Finansal çıkar ve iş ilişkisi -uygun hâllerde- denetim şirketi, denetim ağına dâhil şirket, sürdürülebilirlik güvence ekibi üyesi ve müşteri veya müşterinin yönetimi açısından önemsiz olmadığı müddetçe, denetim şirketi, denetim ağına dâhil şirket veya bir sürdürülebilirlik güvence ekibi üyesi; sürdürülebilirlik güvence müşterisi veya yönetimiyle yakın bir iş ilişkisi kuramaz.

5520.4 U1 Sürdürülebilirlik güvence ekibi üyesi veya bu kişinin çekirdek aile üyelerinden birisiyle sürdürülebilirlik güvence müşterisi veya yönetimi arasında yakın bir iş ilişkisi kurulması durumunda, kişisel çıkar veya yıldırma tehdidi oluşabilir.

Az Ortaklı İşletmelerde Ortak Çıkarlar

A5520.5 Sürdürülebilirlik güvence 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, sürdürülebilirlik güvence 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

5520.6 U1 Denetim şirketi, denetim ağına dâhil şirket, sürdürülebilirlik güvence ekibi üyesi veya bu kişinin çekirdek aile üyelerinden birisi tarafından teknoloji lisansı dâhil, mal ve hizmetlerin bir sürdürülebilirlik 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.

5520.6 U2 Bu tür bir kişisel çıkar tehdidini ortadan kaldırabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

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

Teknolojinin Sağlanması, Satılması, Yeniden Satılması veya Lisanslanması

5520.7 U1 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil bir şirketin,

- (a) Bir sürdürülebilirlik güvence müşterisine veya
- (b) Sürdürülebilirlik güvence müşterilerine söz konusu teknolojiyi kullanarak hizmet sunan bir işletmeye

teknoloji sağlaması, satması, yeniden satması veya lisanslaması hâlinde, durum ve gerçeklere bağlı olarak, Bölüm 5600'de yer alan ana hükümler ve uygulama hükümleri uygulanır.

BÖLÜM 5521

AİLEVİ VE KİŞİSEL İLİŞKİLER

Giriş

- 5521.1 Denetim şirketleri; temel ilkelere uygunluk sağlamalı, bağımsız olmalı ve bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 5120’de yer alan kavramsal çerçeveyi uygulamalıdır.
- 5521.2 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

- 5521.3 U1 Sürdürülebilirlik güvence ekibinin bir üyesi ile sürdürülebilirlik 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.
- 5521.3 U2 Bu tür tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili faktörler aşağıdakileri içerir:
- Söz konusu kişinin sürdürülebilirlik güvence ekibindeki sorumlulukları.
 - Aile üyesinin veya diğer kişinin müşteri bünyesindeki rolü ve ilişkinin yakınlığı.

Sürdürülebilirlik Güvence Ekibinin Bir Üyesinin Çekirdek Ailesi

- 5521.4 U1 Sürdürülebilirlik güvence ekibi üyesinin çekirdek aile üyelerinden birinin, denetim şirketinin görüş bildireceği sürdürülebilirlik bilgileri üzerinde önemli etkisi bulunan bir pozisyonda olması durumunda, bir kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehdidi oluşur.
- 5521.4 U2 Bu tür tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili faktörler aşağıdakileri içerir:
- Çekirdek aile üyesinin bulunduğu pozisyon.
 - Sürdürülebilirlik güvence ekibi üyesinin rolü.
- 5521.4 U3 Söz konusu kişinin sürdürülebilirlik güvence ekibinden çıkarılması, bu tür kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehditlerini ortadan kaldıracabilecek adımlara örnek olarak verilebilir.
- 5521.4 U4 Sürdürülebilirlik 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.
- A5521.5** Bir kişinin çekirdek aile üyelerinden birisinin:
- (a) Sürdürülebilirlik güvence müşterisinin bir yöneticisi veya yetkilisi,

- (b) Denetim şirketinin görüş bildireceği sürdürülebilirlik bilgilerinin veya bu bilgilerin dayanağını oluşturan kayıtların hazırlanmasında önemli etkisi bulunan bir pozisyondaki çalışan veya
- (c) Denetim dönemi ya da denetime ilişkin raporlama dönemi boyunca böyle bir pozisyonda bulunmuş olan birisi,
- olması durumunda, söz konusu kişi sürdürülebilirlik güvence ekibine üye olarak katılamaz.

Sürdürülebilirlik Güvence Ekibinin Bir Üyesinin Aile Yakınları

- 5521.6 U1 Sürdürülebilirlik güvence ekibinin bir üyesinin aile yakınlarından birisinin;
- (a) Sürdürülebilirlik güvence müşterisinde yönetici veya yetkili ya da
- (b) Denetim şirketinin görüş bildireceği sürdürülebilirlik bilgilerinin veya bu bilgilerin dayanağını oluşturan kayıtların hazırlanmasında önemli etkisi bulunan bir pozisyondaki çalışan,
- olması durumunda, kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehdidi oluşur.
- 5521.6 U2 Bu tür tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili faktörler aşağıdakileri içerir:
- Sürdürülebilirlik güvence ekibi üyesi ile aile yakını arasındaki ilişkinin niteliği.
 - Aile yakınının sahip olduğu pozisyon.
 - Sürdürülebilirlik güvence ekibi üyesinin rolü.
- 5521.6 U3 Söz konusu kişinin sürdürülebilirlik güvence ekibinden çıkarılması, bu tür bir kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehdidini ortadan kaldıracabilecek adımlara örnek olarak verilebilir.
- 5521.6 U4 Sürdürülebilirlik güvence 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.

Sürdürülebilirlik Güvence Ekibinin Bir Üyesinin Diğer Yakın İlişkileri

- A5521.7** Sürdürülebilirlik güvence ekibi üyesinin; çekirdek aile üyesi veya aile yakınlarından birisi olmayan ancak;
- (a) Sürdürülebilirlik güvence müşterisinin yöneticisi veya yetkilisi ya da
- (b) Denetim şirketinin görüş bildireceği sürdürülebilirlik bilgilerinin veya bu bilgilerin dayanağını oluşturan kayıtların hazırlanmasında önemli etkisi bulunan bir pozisyondaki çalışanı,
- olan bir kişiyle yakın bir ilişkisinin olması durumunda, söz konusu ekip üyesi denetim şirketinin politika ve prosedürlerine uygun olarak danışmanlık alır.
- 5521.7 U1 Bu tür bir ilişki neticesinde oluşan bir kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehdidinin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili faktörler aşağıdakileri içerir:
- Sürdürülebilirlik güvence ekibi üyesiyle söz konusu kişi arasındaki ilişkinin niteliği.

- Kişinin müşteri nezdindeki pozisyonu.
- Sürdürülebilirlik güvence ekibi üyesinin rolü.

5521.7 U2 Söz konusu kişinin sürdürülebilirlik güvence ekibinden çıkarılması, bu tür bir kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehdidini ortadan kaldıracabilecek adımlara örnek olarak verilebilir.

5521.7 U3 Sürdürülebilirlik 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

A5521.8 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 sürdürülebilirlik güvence ekibinin üyesi olmayan ortağı, kilit yöneticisi veya çalışanı ile
- (b) Sürdürülebilirlik güvence müşterisinin yöneticisi veya yetkilisi ya da denetim şirketinin görüş bildireceği sürdürülebilirlik bilgilerinin veya bu bilgilerin dayanağını oluşturan kayıtların hazırlanmasında önemli etkisi bulunan bir pozisyondaki çalışan.

5521.8 U1 Bu tür bir ilişki neticesinde oluşan bir kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehdidinin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili faktörler 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 çalışanının sürdürülebilirlik güvence ekibiyle olan etkileşiminin derecesi.
- Denetim şirketinin ortağı, kilit yöneticisi veya çalışanının şirket içindeki pozisyonu.
- Kişinin müşteri nezdindeki pozisyonu.

5521.8 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 çalışanının sorumluluklarının, sürdürülebilirlik güvence denetimi üzerindeki herhangi bir potansiyel etkiyi azaltacak şekilde düzenlenmesi.
- Uygun bir gözden geçiren kişinin, yürütülen sürdürülebilirlik güvence çalışmasını gözden geçirmesi.

BÖLÜM 5522

SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK GÜVENCE MÜŞTERİSİNE YAKIN ZAMANDA VERİLEN HİZMETLER

Giriş

- 5522.1 Denetim şirketleri; temel ilkelere uygunluk sağlamalı, bağımsız olmalı ve bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 5120’de yer alan kavramsal çerçeveyi uygulamalıdır.
- 5522.2 Sürdürülebilirlik güvence ekibinin bir üyesinin, yakın bir zamanda sürdürülebilirlik 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

Sürdürülebilirlik Güvence Raporunun Kapsadığı Dönemde Verilen Hizmetler

- A5522.3** Sürdürülebilirlik güvence raporunun kapsadığı dönemde aşağıdaki pozisyonlarda hizmet vermiş kişiler, sürdürülebilirlik güvence ekibinde yer alamaz:
- (a) Sürdürülebilirlik güvence müşterisinin bir yöneticisi veya yetkilisi ya da
 - (b) Denetim şirketinin görüş bildireceği sürdürülebilirlik bilgilerinin veya bu bilgilerin dayanağını oluşturan kayıtların hazırlanmasında önemli etkisi bulunan bir pozisyonundaki çalışan.

Sürdürülebilirlik Güvence Raporunun Kapsadığı Dönem Öncesinde Verilen Hizmetler

- 5522.4 U1 Sürdürülebilirlik güvence raporunun kapsadığı dönem öncesinde, sürdürülebilirlik güvence ekibi üyesinin aşağıdaki pozisyonlarda hizmet vermiş olması durumunda, kişisel çıkar, kendi kendini denetleme veya yakınlık tehdidi oluşabilir:
- (a) Sürdürülebilirlik güvence müşterisinin bir yöneticisi veya yetkilisi ya da
 - (b) Denetim şirketinin görüş bildireceği sürdürülebilirlik bilgilerinin veya bu bilgilerin dayanağını oluşturan kayıtların hazırlanmasında önemli etkisi bulunan bir pozisyonundaki çalışan.
- Örneğin, kişinin müşteride istihdam edildiği önceki bir dönemde aldığı bir kararın veya yürüttüğü bir çalışmanın, mevcut sürdürülebilirlik güvence denetiminin bir parçası olarak cari dönemde değerlendirilmesi durumunda, bir tehdit ortaya çıkacaktır.
- 5522.4 U2 Bu tür tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili faktörler aşağıdakileri içerir:
- Kişinin müşteri nezdindeki pozisyonu.
 - Kişinin müşteriden ayrılmasından itibaren geçen süre.
 - Sürdürülebilirlik güvence ekibi üyesinin rolü.

5522.4 U3 Uygun bir gözden geçiren kişinin, sürdürülebilirlik güvence ekibi üyesi tarafından yürütülen çalışmaları gözden geçirmesi, bu tür bir kişisel çıkar, kendi kendini denetleme veya yakınlık tehdidini ele almak için önlem olarak atılabilecek adımlara örnek olarak verilebilir.

BÖLÜM 5523

SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK GÜVENCE MÜŞTERİSİNİN YÖNETİCİSİ VEYA YETKİLİSİ OLARAK HİZMET VERİLMESİ

Giriş

- 5523.1 Denetim şirketleri; temel ilkelere uygunluk sağlamalı, bağımsız olmalı ve bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 5120’de yer alan kavramsal çerçeveyi uygulamalıdır.
- 5523.2 Sürdürülebilirlik 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

- A5523.3** Denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil şirketin bir ortağı, kilit yöneticisi ya da çalışanı, sürdürülebilirlik güvence müşterisinin yöneticisi veya yetkilisi olarak hizmet veremez.

Şirket Genel Sekreteri Olarak Hizmet Verilmesi

- A5523.4** Aşağıdaki durumlar haricinde, denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil şirketin bir ortağı, kilit yöneticisi ya da çalışanı, sürdürülebilirlik güvence müşterisi için Şirket Genel Sekreteri olarak hizmet veremez:
- (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.
- 5523.4 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; sürdürülebilirlik güvence müşterisi için Şirket Genel Sekreteri olarak hizmet vermesi durumunda bir tehdit ortaya çıkar. (Sürdürülebilirlik güvence müşterisine güvence dışı hizmet sunulmasına ilişkin daha fazla bilgi, Bölüm 5600 *Sürdürülebilirlik Güvence Müşterilerine Güvence Dışı Hizmetlerin Sunulması*’nda yer almaktadır.)

BÖLÜM 5524

SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK GÜVENCE MÜŞTERİSİ TARAFINDAN İSTİHDAM

Giriş

- 5524.1 Denetim şirketleri; temel ilkelere uygunluk sağlamalı, bağımsız olmalı ve bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 5120’de yer alan kavramsal çerçeveyi uygulamalıdır.
- 5524.2 Sürdürülebilirlik 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

Tüm Sürdürülebilirlik Güvence Müşterileri

- 5524.3 U1 Aşağıdaki kişilerden herhangi birinin, sürdürülebilirlik güvence ekibi üyesi ya da denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil şirketin ortağı veya kilit yöneticisi pozisyonunda bulunuyor olması durumunda, yakınlık veya yıldırma tehdidi oluşabilir:
- Sürdürülebilirlik güvence müşterisinin bir yöneticisi veya yetkilisi.
 - Denetim şirketinin görüş bildireceği sürdürülebilirlik bilgilerinin veya bu bilgilerin dayanağını oluşturan kayıtların hazırlanmasında önemli etkisi bulunan bir pozisyondaki çalışan.

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

- A5524.4** Denetim şirketi; kendisi veya denetim ağına dâhil şirket ile aşağıdaki kişiler arasında kayda değer herhangi bir bağlantının kalmadığından emin olur:
- (a) Sürdürülebilirlik güvence müşterisi tarafından istihdam edilmiş eski bir ortak veya kilit yönetici ya da
- (b) Sürdürülebilirlik güvence müşterisi tarafından aşağıdaki pozisyonlarda istihdam edilmiş eski bir sürdürülebilirlik güvence ekibi üyesi;
- (i) Bir yönetici veya yetkili ya da
- (ii) Denetim şirketinin görüş bildireceği sürdürülebilirlik bilgilerinin veya bu bilgilerin dayanağını oluşturan kayıtların hazırlanmasında önemli etkisi bulunan bir pozisyondaki çalışan.

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, önceden belirlenmiş sabit anlaşmalar uyarınca yapılmayan, 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 ya da devam ediyor görünmemektedir.

5524.4 U1 A5524.4 paragrafında yer alan hükümlere uyulmuş olsa bile, yakınlık veya yıldırma tehdidi yine de oluşabilir.

5524.4 U2 Denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil şirketin eski bir ortağının veya kilit yöneticisinin, bir işletme tarafından 5524.3 U1 paragrafında belirtilen pozisyonlardan birinde istihdam edilmiş olması ve daha sonra bu işletmenin, denetim şirketinin sürdürülebilirlik güvence müşterisi hâline gelmesi durumunda da yakınlık veya yıldırma tehdidi oluşabilir.

5524.4 U3 Bu tür tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili faktörler aşağıdakileri içerir:

- Kişinin müşteri nezdindeki pozisyonu.
- Kişinin, sürdürülebilirlik güvence ekibiyle ne kadar etkileşim içinde olacağı.
- Kişinin, sürdürülebilirlik güvence ekibinin bir üyesi ya da denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil şirketin ortağı veya kilit yöneticisi olduğu zamandan beri geçen süre.
- Kişinin, sürdürülebilirlik güvence 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.

5524.4 U4 Bu tür yakınlık veya yıldırma tehditlerinin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- Sürdürülebilirlik güvence denetimine ilişkin planın uyarlanması.
- Sürdürülebilirlik güvence ekibine, müşteri tarafından istihdam edilen kişiye kıyasla yeterli deneyime sahip kişilerin atanması.
- Uygun bir gözden geçiren kişinin, önceki sürdürülebilirlik güvence ekibi üyesi tarafından yürütülen çalışmaları gözden geçirmesi.

Bir Müşteriyle İş Görüşmesi Yapan Sürdürülebilirlik Güvence Ekibi Üyeleri

A5524.5 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirketin; sürdürülebilirlik güvence ekibi üyelerinin, bir sürdürülebilirlik güvence müşterisiyle iş görüşmesinde bulunmaları durumunda, bu durumu denetim şirketine veya denetim ağına dâhil şirkete bildirmelerini zorunlu kılan politika ve prosedürleri olmalıdır.

5524.5 U1 Sürdürülebilirlik güvence ekibinin bir üyesinin, ileriki bir zamanda müşteri tarafından istihdam edileceğini veya edilebileceğini bilmesine rağmen sürdürülebilirlik güvence denetimine iştirak etmesi durumunda, kişisel çıkar tehdidi oluşur.

5524.5 U2 Söz konusu kişinin sürdürülebilirlik güvence ekibinden çıkarılması, bu tür bir kişisel çıkar tehdidini ortadan kaldıracak adımlara örnek olarak verilebilir.

5524.5 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.

KAYİK Olan Sürdürülebilirlik Güvence Müşterileri

Kilit Sürdürülebilirlik Denetçileri

A5524.6 A5524.8 paragrafında belirtilen hükümlere tabi olmak kaydıyla, KAYİK olan bir sürdürülebilirlik güvence müşterisine ilişkin daha önceden kilit sürdürülebilirlik denetçisi olan bir kişinin, sürdürülebilirlik güvence müşterisi tarafından;

- (a) Bir yönetici veya yetkili ya da
- (b) Denetim şirketinin görüş bildireceği sürdürülebilirlik bilgilerinin veya bu bilgilerin dayanağını oluşturan kayıtların hazırlanmasında önemli etkisi bulunan bir pozisyondaki çalışan,

şeklinde istihdam edilmesi durumunda, bu kişinin kilit sürdürülebilirlik denetçiliği görevinden ayrılmasını müteakiben;

- (i) Sürdürülebilirlik güvence müşterisinin en az on iki aylık dönemi kapsayan güvence verilmiş sürdürülebilirlik bilgilerini yayımlamış olması ve
- (ii) Bu sürdürülebilirlik bilgilerinin güvence denetimiyle ilgili olarak kişinin sürdürülebilirlik güvence ekibinin bir üyesi olmaması,

durumları haricinde, bağımsızlıktan taviz verilmiş olur.

Denetim Şirketinin Genel Müdürü veya Eş Değeri

A5524.7 A5524.8 paragrafında belirtilen hükümlere tabi olmak kaydıyla, daha önceden denetim şirketinin genel müdürü veya eş değeri olan bir kişinin KAYİK olan sürdürülebilirlik güvence müşterisi tarafından;

- (a) Bir yönetici veya yetkili ya da
- (b) Denetim şirketinin görüş bildireceği sürdürülebilirlik bilgilerinin veya bu bilgilerin dayanağını oluşturan kayıtların hazırlanmasında önemli etkisi bulunan bir pozisyondaki çalışan,

pozisyonlarından birinde istihdam edilmesi durumunda söz konusu kişinin, denetim şirketinin genel müdürü veya eş değeri olduğu dönemi müteakiben en az on iki ay geçmedikçe bağımsızlıktan taviz verilmiş olur.

İşletme Birleşmeleri

A5524.8 A5524.6 ve A5524.7 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 kilit sürdürülebilirlik denetçisi veya genel müdürü 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 kilit sürdürülebilirlik denetçisi veya genel müdürün, denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil şirketin işlerine veya mesleki faaliyetlerine katılmaya devam etmemesi ya da devam ediyor görünmemesi ve
- (d) Denetim şirketinin, eski kilit sürdürülebilirlik denetçisi veya genel müdürün sürdürülebilirlik güvence müşterisinde sahip olduğu pozisyon hakkında üst yönetimden sorumlu olanlarla görüşmesi.

BÖLÜM 5525

ÇALIŞANLARIN GEÇİCİ OLARAK GÖREVLENDİRİLMESİ

Giriş

- 5525.1 Denetim şirketleri; temel ilkelere uygunluk sağlamalı, bağımsız olmalı ve bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 5120’de yer alan kavramsal çerçeveyi uygulamalıdır.
- 5525.2 Çalışanların sürdürülebilirlik güvence 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

- 5525.3 U1 Çalışanların denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket tarafından sürdürülebilirlik güvence 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 sürdürülebilirlik güvence 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 sürdürülebilirlik güvence denetimi sorumluluğu verilmemesi, kendi kendini denetleme tehdidini ele alabilir.
- 5525.3 U2 Çalışanların denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket tarafından sürdürülebilirlik güvence müşterisinde geçici görevle çalıştırılması sonucu yakınlık ve taraf tutma tehditleri oluştuğunda -öyle ki denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, yönetimin görüş ve çıkarlarıyla çok yakından ilgili hâle geldiğinde- genellikle uygulanabilir bir önlem bulunmamaktadır.
- A5525.4 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket tarafından aşağıdaki durumlardan emin olunmadıkça, çalışanların sürdürülebilirlik güvence müşterisinde geçici görevle çalışmasına izin verilmez:
- (a) Bu tür bir yardım yalnızca kısa bir süreliğine yapılmaktadır,
 - (b) Bu tür bir çalışan, yönetim sorumluluklarını üstlenmeyecektir ve sürdürülebilirlik güvence müşterisi, bu tür bir çalışanın faaliyetlerinin yönlendirilmesinden ve gözetiminden sorumlu olacaktır,
 - (c) Bu tür bir çalışanın mesleki hizmetleri üstlenmesinden dolayı denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirketin bağımsızlığına yönelik oluşan her türlü tehdit

ortadan kaldırılmakta ya da bu tür tehditleri kabul edilebilir bir düzeye indirmek için önlemler uygulanmaktadır ve

- (d) Bu tür bir personel, Etik Kurallar tarafından denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirketin yapmasının yasaklandığı mesleki hizmetleri üstlenmeyecek ya da bu hizmetlere dâhil olmayacaktır.

BÖLÜM 5540

ÇALIŞANLARIN SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK GÜVENCE MÜŞTERİSİYLE UZUN SÜRELİ İLİŞKİSİ

Giriş

- 5540.1 Denetim şirketleri; temel ilkelere uygunluk sağlamalı, bağımsız olmalı ve bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 5120’de yer alan kavramsal çerçeveyi uygulamalıdır.
- 5540.2 Bir kişinin bir sürdürülebilirlik güvence denetiminde veya aynı müşteri için sürdürülebilirlik güvence denetimi ile denetim işinin bir bileşiminde uzun süre yer alması, yakınlık ve kişisel çıkar tehditleri oluşturabilir. Bu bölüm, kavramsal çerçevenin bu tür durumlarda uygulanmasına ilişkin ana hükümleri ve uygulama hükümlerini düzenler.

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Genel

[5540.3 U1 paragrafı bilerek boş bırakılmıştır.]

Tüm Sürdürülebilirlik Güvence Müşterileri

- 5540.4 U1 Sürdürülebilirlik güvence müşterisi ve çevresi hakkında kanaat edinmek güvence denetiminin kalitesi açısından esas teşkil etse de, bir kişinin sürdürülebilirlik güvence ekibi üyesi veya denetim ekibi üyesi olarak aşağıdakilerle olan uzun süreli ilişkisi sonucunda yakınlık tehdidi oluşabilir:
- (a) Sürdürülebilirlik güvence müşterisi ve faaliyetleri,
 - (b) Sürdürülebilirlik güvence müşterisinin üst yöneticileri veya
 - (c) Denetim şirketinin görüş bildireceği sürdürülebilirlik bilgileri ya da sürdürülebilirlik bilgilerinin temelini oluşturan finansal veya finansal olmayan bilgiler.
- 5540.4 U2 Kişinin; eskiden beri süregelen bir müşteriyi ya da 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.
- 5540.4 U3 Bu tür yakınlık veya kişisel çıkar tehditlerinin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili faktörler aşağıdakileri içerir:
- (a) Kişiyle bağlantılı olarak:
 - Kişinin müşteriyle olan ilişkisinin süresinin toplam uzunluğu (kişinin daha önce başka bir şirketteyken de bu müşteriyle bu tür bir ilişki mevcutsa, söz konusu ilişki de bu süreye dâhildir).
 - Kişinin, sürdürülebilirlik güvence denetimi veya denetim işi için 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 sürdürülebilirlik güvence denetiminin 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) Sürdürülebilirlik güvence müşterisiyle bağlantılı olarak:

- Müşterinin sürdürülebilirlik 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.

5540.4 U4 İki veya daha fazla faktörün 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.

5540.4 U5 Bir sürdürülebilirlik güvence denetimine veya aynı müşteri için sürdürülebilirlik güvence denetimi ile denetim işinin bir bileşimine 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 sürdürülebilirlik güvence ekibinden çıkarılması verilebilir.

5540.4 U6 Bu tür yakınlık veya kişisel çıkar tehditlerinin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- Kişinin sürdürülebilirlik güvence ekibindeki rolünün veya kişinin yürüttüğü görevlerin niteliği ve kapsamının değiştirilmesi.
- Sürdürülebilirlik güvence ekibinin üyesi olmayan uygun bir gözden geçiren kişinin, kişinin çalışmalarını gözden geçirmesi.
- Denetime ilişkin düzenli olarak bağımsız iç veya dış kalite kontrol incelemelerinin yapılması.

A5540.5 Oluşan tehdit düzeyinin yalnızca söz konusu kişinin rotasyona tabi tutularak sürdürülebilirlik güvence ekibinden çıkarılmasıyla ele alınabileceğine karar vermesi durumunda denetim şirketi, bu kişinin;

(a) Sürdürülebilirlik güvence denetimi için iş ekibinin bir üyesi olmadığı,

- (b) Denetim açısından kaliteyi gözden geçirme ya da denetimin kalitesini gözden geçirmenin amacıyla tutarlı bir gözden geçirme gerçekleştirmediği veya
- (c) Sürdürülebilirlik güvence denetiminin 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, A5540.7–A5540.23 paragrafları da uygulanır.

A5540.6

Bir kişinin aynı müşteri için hem sürdürülebilirlik güvence ekibinin hem de denetim ekibinin bir üyesi olması ve oluşan tehdit düzeyinin yalnızca söz konusu kişinin rotasyona tabi tutularak hem sürdürülebilirlik güvence ekibinden hem de denetim ekibinden çıkarılmasıyla ele alınabileceğine karar vermesi durumunda denetim şirketi, A5540.5 paragrafına uygunluk sağlamakla birlikte, bu kişinin;

- (a) Denetim işi için iş ekibinin bir üyesi olmadığı,
- (b) Denetim işi açısından kaliteyi gözden geçirme ya da denetimin kalitesini gözden geçirmenin amacıyla tutarlı bir 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, A5540.7–A5540.23 paragrafları da uygulanır.

KAYİK Olan Sürdürülebilirlik Güvence Müşterileri

A5540.7

A5540.9–A5540.11 paragraflarında belirtilen hükümlere tabi olmak kaydıyla, KAYİK'in sürdürülebilirlik güvence 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) Sürdürülebilirlik sorumlu denetçisi,
- (b) Denetimin kalitesini gözden geçirmeden sorumlu olarak atanan bir kişi,
- (c) Diğer herhangi bir kilit sürdürülebilirlik denetçisi rolü veya
- (d) Kilit bir denetçi.

Azami denetlenebilir dönem sonrasında söz konusu kişi, A5540.13–A5540.21 paragraflarındaki hükümlere uygun olarak bir “ara verme süresi” geçirir.

A5540.8

Azami denetlenebilir dönemin hesaplanmasında, kişi A5540.7(a)–(d) paragrafındaki herhangi bir rolü asgari bir süre için üstlenmeyi bırakmadıkça yılların sayımı yeniden başlatılamaz. Söz konusu asgari süre, kişinin bu tür bir katılımı sonlandırmasından hemen önceki yılda hizmet verdiği rolüne uygun olarak, en az A5540.13–A5540.15 paragrafları uyarınca belirlenen ara verme süresine eşit olan ve birbirini takip eden bir süredir.

5540.8 U1

Örneğin;

- Dört yıl boyunca sürdürülebilirlik sorumlu denetçisi olarak görev yapmış ve

sonraki üç yıl ara vermiş bir kişi ancak bundan sonra aynı sürdürülebilirlik güvence denetiminde kilit sürdürülebilirlik denetçisi olarak üç yıl daha görev yapabilir (toplamda kümülatif olarak yedi yıl yapmaktadır). Sonrasında, söz konusu kişi A5540.17 paragrafı uyarınca ara verme dönemine tabi olmak zorundadır.

- Sürdürülebilirlik güvence müşterisinin finansal tablolarının denetiminde iki yıl boyunca sorumlu denetçi olarak görev yapmış bir kişi, aynı müşterinin sürdürülebilirlik güvence denetiminin kalitesini gözden geçirmeden sorumlu bir kişi olarak beş yıl daha atanabilir. Sonrasında, söz konusu kişi A5540.18 paragrafı uyarınca ara verme dönemine tabi olmak zorundadır.

A5540.9 A5540.7 paragrafının bir istisnası olarak, güvence denetiminin kalitesi açısından görevine devam etmesi özellikle önem arz eden kilit sürdürülebilirlik denetçilerinin, denetim şirketinin kontrolü dışında oluşan öngörülemeyen 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 sürdürülebilirlik denetçisi olarak görev yapmalarına izin verilmektedir.

5540.9 U1 Örneğin, kilit sürdürülebilirlik denetçisi; yerine atanması planlanan sürdürülebilirlik sorumlu denetçisinin ciddi bir hastalığa yakalanması gibi öngörülemeyen bir olaydan dolayı gerekli rotasyonun yapılamaması durumunda, en fazla bir yıl daha söz konusu rolde sürdürülebilirlik güvence ekibinde kalabilir. Bu tür durumlar denetim şirketine, üst yönetimden sorumlu olanlarla, planlanan rotasyonu neden gerçekleştiremediğine ilişkin sebepleri ve oluşan herhangi bir tehdidi azaltacak herhangi bir önleme ihtiyaç olup olmadığını müzakere etme durumuna getirecektir.

A5540.10 Bir sürdürülebilirlik güvence müşterisinin KAYİK hâline gelmesi durumunda, rotasyonun zamanlamasını belirlerken denetim şirketi, KAYİK olmadan önce kişinin bu müşteriye kilit sürdürülebilirlik denetçisi veya kilit denetçi olarak hizmet verdiği süreyi dikkate alır. Sürdürülebilirlik güvence müşterisi KAYİK hâline geldiğinde, kişinin bu müşteriye kilit sürdürülebilirlik denetçisi veya kilit denetçi olarak hizmet vermiş olduğu süre kümülatif olarak beş yıl veya daha az ise; bu kişinin rotasyona tabi tutularak söz konusu sürdürülebilirlik güvence denetiminden ayrılmadan önce kilit sürdürülebilirlik denetçisi sıfatıyla hizmet vermeye devam edebileceği süre, yedi yıldan hizmet vermiş olduğu yıl sayısı çıkarılarak hesaplanır. A5540.7 paragrafının bir istisnası olarak, sürdürülebilirlik güvence müşterisi KAYİK hâline geldiğinde, kişinin bu müşteriye kilit sürdürülebilirlik denetçisi veya kilit denetçi olarak hizmet vermiş olduğu süre kümülatif olarak altı yıl veya daha fazla ise, bu kişi rotasyona tabi tutularak söz konusu sürdürülebilirlik güvence denetiminden ayrılmadan önce üst yönetimden sorumlu olanların mutabakatıyla azami iki yıl daha kilit sürdürülebilirlik denetçisi sıfatıyla hizmet vermeye devam edebilir.

A5540.10a Bir denetim şirketinin, KAYİK olan bir sürdürülebilirlik güvence müşterisi için daha önce sürdürülebilirlik güvence denetimleri yürütmesi ve söz konusu denetimlerin, bu Kısımdaki Bağımsızlık Standartları kapsamına girmemesi durumunda, rotasyonun zamanlamasını belirlerken denetim şirketi, bu Kısımda yer alan Bağımsızlık Standartları kapsamındaki sürdürülebilirlik güvence denetimlerini üstlenmeye

başlamadan önce, kişinin bu sürdürülebilirlik güvence müşterisine kilit sürdürülebilirlik denetçisi veya kilit denetçi olarak hizmet verdiği süreyi dikkate alır. Denetim şirketi, bu Kısımda yer alan Bağımsızlık Standartları kapsamındaki bir sürdürülebilirlik güvence denetimini ilk kez üstlendiğinde, kişinin bu sürdürülebilirlik güvence müşterisine kilit sürdürülebilirlik denetçisi veya kilit denetçi olarak hizmet vermiş olduğu süre kümülatif olarak beş yıl veya daha az ise; bu kişinin rotasyona tabi tutularak söz konusu sürdürülebilirlik güvence denetiminden ayrılmadan önce kilit sürdürülebilirlik denetçisi sıfatıyla hizmet vermeye devam edebileceği süre, yedi yıldan hizmet vermiş olduğu yıl sayısı çıkarılarak hesaplanır. A5540.7 paragrafının bir istisnası olarak, denetim şirketinin bu Kısımda yer alan Bağımsızlık Standartları kapsamındaki bir sürdürülebilirlik güvence denetimini ilk kez üstlenmesinden önce, kişinin bu sürdürülebilirlik güvence müşterisine kilit sürdürülebilirlik denetçisi veya kilit denetçi olarak hizmet vermiş olduğu süre kümülatif olarak altı yıl veya daha fazla ise, bu kişi rotasyona tabi tutularak söz konusu sürdürülebilirlik güvence denetiminden ayrılmadan önce üst yönetimden sorumlu olanların mutabakatıyla azami iki yıl daha kilit sürdürülebilirlik denetçisi sıfatıyla hizmet vermeye devam edebilir.

A5540.11 Denetim şirketinde, KAYİK sürdürülebilirlik güvence denetiminde kilit sürdürülebilirlik denetçisi olarak hizmet vermek için gerekli bilgi ve deneyime sahip yalnızca birkaç kişinin olması durumunda, kilit sürdürülebilirlik denetçilerinin rotasyona tabi tutulması mümkün olmayabilir. A5540.7 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 sürdürülebilirlik denetçisi olmaya devam edebilir. Bu durum; kilit sürdürülebilirlik denetçisinin rotasyondan veya düzenli bağımsız dış incelemeden muaf tutulabileceği süre gibi, Kurumun uygulanacak diğer zorunlulukları belirtmesi şartıyla sağlanır.

Azami Denetlenebilir Dönem ile İlgili Diğer Hususlar

A5540.12 Kişinin bir sürdürülebilirlik güvence denetimiyle olan uzun süreli ilişkisi neticesinde oluşan tehditleri değerlendirirken denetim şirketi, kişinin kilit sürdürülebilirlik denetçisi olmadan önce üstlendiği görevlere ve aynı müşteriye dair sürdürülebilirlik güvence denetimi veya denetim işiyle olan ilişki süresine özel önem gösterir.

5540.12 U1 Kavramsal çerçeveyi uygularken denetim şirketinin, kilit sürdürülebilirlik denetçisi olan bir kişinin kilit sürdürülebilirlik denetçisi 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

A5540.13 Kişinin kümülatif olarak yedi yıl boyunca sürdürülebilirlik sorumlu denetçisi olması durumunda, ara verme süresi birbirini takip eden beş yıl olmalıdır.

A5540.14 Kişi, denetimin kalitesini gözden geçirmeden sorumlu olarak atandığında ve bu sıfatla kümülatif olarak yedi yıl görev yaptığında, ara verme süresi birbirini takip eden üç yıl olmalıdır.

A5540.15 Kişinin, A5540.13 ve A5540.14 paragraflarında düzenlenen sıfatlardan farklı bir kilit

sürdürülebilirlik denetçisi rolünde kümülatif olarak yedi yıl görev yapması durumunda, ara verme süresi birbirini takip eden iki yıl olmalıdır.

- 5540.16 U1 Bu bölümdeki yönetici rotasyonu hükümleri, liyakate ilişkin bir koşul olarak, sürdürülebilirlik sorumlu denetçisinin kaliteyi gözden geçirme görevini üstlenmesinden önce KYS 2'nin gerektirdiği ara verme süresinden farklıdır ve bu süreyi değiştirmez (Bkz.: 5325.8 U4 paragrafı).

Birden fazla kilit sürdürülebilirlik denetçisi veya kilit denetçi rolünde hizmet verilmesi

- A5540.17** Kişinin, birden fazla kilit sürdürülebilirlik denetçisi veya kilit denetçi rolünde görev alması ve sürdürülebilirlik sorumlu denetçisi ya da sorumlu denetçi sıfatıyla kümülatif olarak dört veya daha fazla yıl hizmet vermesi durumunda, ara verme süresi birbirini takip eden beş yıl olmalıdır.

- A5540.18** A5540.19(a) paragrafında belirtilen hükümlere tabi olmak kaydıyla kişinin, birden fazla kilit sürdürülebilirlik denetçisi veya kilit denetçi rolünde görev alması ve denetimin kalitesinin gözden geçirilmesinden sorumlu kilit sürdürülebilirlik denetçisi ya da kilit denetçi sıfatıyla kümülatif olarak dört veya daha fazla yıl hizmet vermesi durumunda, ara verme süresi birbirini takip eden üç yıl olmalıdır.

- A5540.19** Kişinin, azami denetlenebilir dönem boyunca kümülatif olarak dört veya daha fazla yıl sürdürülebilirlik sorumlu denetçisi, sorumlu denetçi ve kaliteyi gözden geçiren kişi rollerinin bileşimi şeklinde görev alması durumunda, ara verme süresi;

(a) A5540.18 paragrafının bir istisnası olarak, kişinin üç veya daha fazla yıldır sürdürülebilirlik sorumlu denetçisi ya da sorumlu denetçi olduğu durumda, birbirini takip eden beş yıl olmalıdır veya

(b) Diğer herhangi bir bileşimde birbirini takip eden üç yıl olmalıdır.

- A5540.20** Kişinin, A5540.17–A5540.19 paragraflarında belirtilenlerden farklı birden fazla kilit sürdürülebilirlik denetçisi ve kilit denetçi rolünde görev alması durumunda, ara verme süresi birbirini takip eden iki yıl olmalıdır.

Önceki Denetim Şirketindeki Hizmet

- A5540.21** Kişinin, A5540.7 paragrafında düzenlenen kilit sürdürülebilirlik denetçisi veya kilit denetçi olduğu yıl sayısının belirlenmesinde, ilişkinin süresi -ilgili hâllerde- söz konusu kişinin, aynı müşteriye dair sürdürülebilirlik güvence denetiminde kilit sürdürülebilirlik denetçisi ya da denetim işinde kilit denetçi olarak daha önceki denetim şirketinde geçirdiği süreyi de içerir.

Mevzuatla Belirlenen Daha Kısa Ara Verme Süresi

- A5540.22** Kurumun bir sürdürülebilirlik sorumlu denetçisi 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, A5540.13, A5540.17 ve A5540.19(a) paragraflarında belirlenen birbirini takip eden beş yıllık ara verme süresi yerine kullanılabilir.

Ara Verme Süresi Boyunca Faaliyetlerdeki Kısıtlamalar

- A5540.23** İlgili ara verme süresi boyunca kişi;

- (a) İş ekibi üyesi olamaz ya da sürdürülebilirlik güvence denetimi veya denetim işi açısından kaliteyi gözden geçirme ya da denetimin kalitesini gözden geçirmenin amacıyla tutarlı bir gözden geçirme gerçekleştiremez,
- (b) Sürdürülebilirlik güvence denetimini ya da denetim işini etkileyen teknik veya sektöre özgü konular, işlemler veya olaylarla ilgili olarak denetim için oluşturulan iş ekibiyle ya da müşteriyle görüş alışverişinde bulunamaz (kişinin azami denetlenabilir döneminin son yılında üstlendiği işler veya vardığı sonuçlarla sınırlı olarak iş ekibiyle yapılan müzakereler -sürdürülebilirlik güvence denetimiyle ya da denetim işiyle ilgili olduğu müddetçe- buna dâhil değildir).
- (c) Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket tarafından sürdürülebilirlik güvence müşterisine sunulan mesleki hizmetlerin yönetiminden ve koordinasyonundan ya da denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirketin sürdürülebilirlik güvence müşterisiyle olan ilişkisinin gözetiminden sorumlu olamaz ya da
- (d) Kişinin aşağıdakileri yapmasına yol açacak güvence dışı hizmetlerin sunulması dâhil, sürdürülebilirlik güvence 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 ya da
 - (ii) Sürdürülebilirlik güvence denetiminin veya denetim işinin çıktısı üzerinde doğrudan etkide bulunmak.

5540.23 U1 A5540.23 paragrafındaki hükümler, kişinin denetim şirketinde veya denetim ağına dâhil şirkette -denetim şirketinin genel müdürü veya eş değeri gibi- liderlik rolü üstlenmesini engellemeyi amaçlamamaktadır.

BÖLÜM 5600

SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK GÜVENCE MÜŞTERİLERİNE MÜŞTERİLERİNE GÜVENCE DIŞI HİZMETLERİN SUNULMASI†

Giriş

- 5600.1 Denetim şirketleri; temel ilkelere uygunluk sağlamalı, bağımsız olmalı ve bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 5120’de yer alan kavramsal çerçeveyi uygulamalıdır.
- 5600.2 Denetim şirketleri ve denetim ağına dâhil şirketler, sürdürülebilirlik güvence müşterilerine, kendi uzmanlıklarıyla tutarlılık gösteren birçok güvence dışı hizmet sunabilirler. Sürdürülebilirlik güvence müşterilerine güvence dışı hizmetlerin sunulması, temel ilkelere uyumu engelleyen tehditler ile bağımsızlığa yönelik tehditler oluşturabilir.
- 5600.3 Bu bölüm, sürdürülebilirlik güvence 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 hizmet türü sunmasıyla ilgili ana hükümleri ve uygulama hükümlerini düzenler ve sonuç olarak oluşabilecek tehdit türlerine işaret eder.
- 5600.4 Oluşan tehditlerin ortadan kaldırılamaması ve önlemlerin tehditleri kabul edilebilir bir düzeye indirmek için uygulanamamasından ötürü, alt bölümlerden bazıları denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil şirketin sürdürülebilirlik güvence müşterisine belirli hizmetleri sunmasını açıkça yasaklayan hükümler içerir.
- 5600.5 Yeni iş uygulamaları, gelişen sürdürülebilirlik ortamı, finansal piyasalar ile sürdürülebilirlik raporlamasındaki gelişmeler ve teknolojiadaki değişimler, denetim şirketleri ile denetim ağına dâhil şirketlerin sürdürülebilirlik güvence müşterisine sunulabileceği tüm güvence dışı hizmetlerin kapsamlı bir listesinin oluşturulmasını imkânsız hâle getiren gelişmelerdir. Denetim şirketi müşterisine güvence dışı bir hizmet vermeyi teklif ettiğinde, söz konusu hizmete yönelik herhangi bir ana hüküm veya açıklayıcı hüküm bulunmadığı durumlarda, kavramsal çerçeve ve bu bölümün genel hükümleri uygulanır.
- 5600.5a Bu bölümde yer alan ana hükümler ve uygulama hükümleri, denetim şirketi veya denetim ağına dâhil bir şirketin sürdürülebilirlik güvence müşterisine güvence dışı hizmetler sunması ve;
- (a) Hizmetlerin sonuçlarının; denetim şirketinin güvence görüşü bildireceği sürdürülebilirlik bilgilerini, bu bilgilerin dayanağını oluşturan kayıtları ya da sürdürülebilirlik raporlaması üzerindeki iç kontrolleri etkileyecek olması veya etkileme riskinin bulunması ya da

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

- (b) Hizmetlerin; taraf tutma, kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehdidi oluşturabilecek olması

durumunda uygulanır.

5600.6 Denetim şirketinin güvence görüşü bildireceği sürdürülebilirlik bilgilerini veya bu bilgilerin dayanağını oluşturan kayıtları etkileyebilecek güvence dışı hizmetlerle ilgili durumlar, denetim şirketi veya denetim ağına dâhil bir şirketin;

- (a) Sürdürülebilirlik güvence müşterisine güvence dışı bir hizmet sunmak için teknolojiyi kullanmasını veya
- (b) Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil bir şirket tarafından güvence dışı bir hizmetin sunulmasıyla sonuçlanan teknolojiyi, aşağıdakilere sağlaması, satması, yeniden satması veya lisanslamasını;
- (i) Bir sürdürülebilirlik güvence müşterisine veya
- (ii) Sürdürülebilirlik güvence müşterilerine söz konusu teknolojiyi kullanarak hizmet sunan bir işletmeye

içerir.

5600.6a Denetim şirketinin aynı zamanda işletmenin finansal tablolarını denetleyen denetçi olduğu durumlarda, Bölüm 600'de yer alan ana hükümler ve uygulama hükümleri, denetim müşterisine güvence dışı hizmetlerin sunulmasıyla oluşabilecek, denetim işiyle ilgili olarak denetim şirketinin bağımsızlığına yönelik tehditlerin belirlenmesi, değerlendirilmesi ve ele alınması hususunda uygulanır. Muhasebe kayıtlarını, finansal raporlama üzerindeki iç kontrolleri veya denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tabloları etkilemeyen, sürdürülebilirlik bilgileriyle ilgili bir güvence dışı hizmet, denetimin bağımsızlığına yönelik kendi kendini denetleme veya taraf tutma tehdidi oluşturmaz. Ancak sunulan bu tür bir hizmetin, denetim şirketinin görüş bildireceği sürdürülebilirlik bilgilerini, bu bilgilerin dayanağını oluşturan kayıtları veya sürdürülebilirlik raporlaması üzerindeki iç kontrolleri etkilediği durumlarda söz konusu hizmet, aynı müşteri için bir sürdürülebilirlik güvence denetiminin yürütülmesiyle ilgili olarak bağımsızlığa yönelik tehditler oluşturabilir.

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Genel

Güvence Dışı Hizmetlere İlişkin Mevzuatta Yer Alan Hükümler

5600.7 U1 A5100.6-5100.7 U1 paragrafları, Etik Kurallara uyuma ilişkin ana hükümler ile açıklayıcı hükümler içerir. Ülke mevzuatında sürdürülebilirlik güvence müşterilerine güvence dışı hizmet sunumuyla ilgili bu bölümdekinden farklı veya daha kapsamlı hükümlerin bulunması durumunda, bu tür hükümlerin geçerli olduğu güvence dışı hizmetler sunan denetim şirketlerinin bu farklılıklardan haberdar olması ve daha kısıtlayıcı hükümlere uyması gerekir.

Güvence Dışı Bir Hizmet Sunumunda Yönetim Sorumluluğunun Üstlenilmesi Riski

5600.8 U1 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket; A5400.21 paragrafındaki hükümlere uyulduğundan emin olmadığı müddetçe, sürdürülebilirlik güvence müşterisine

güvence dışı hizmet sunduğunda yönetim sorumluluğunu üstleneceğine dair risk bulunmaktadır.

Güvence Dışı Hizmet Sunumu İşinin Kabul Edilmesi

A5600.9 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket; sürdürülebilirlik güvence müşterisine güvence dışı bir hizmet sunmaya yönelik bir işi kabul etmeden önce, bu hizmeti sunmaktan dolayı oluşabilecek bağımsızlığa yönelik herhangi bir tehdidi belirlemek, değerlendirmek ve ele almak amacıyla kavramsal çerçeveyi uygular.

Tehditlerin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi

Tüm Sürdürülebilirlik Güvence Müşterileri

5600.10 U1 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirketin sürdürülebilirlik güvence müşterisine güvence dışı bir hizmet sunmasıyla ortaya çıkabilecek tehdit sınıflarının tanımı, 5120.6 U3 paragrafında düzenlenmektedir.

5600.10 U2 Sürdürülebilirlik güvence müşterisine güvence dışı hizmet sunmaktan dolayı oluşabilecek farklı tehditlerin belirlenmesi ve bu tür tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili faktörler aşağıdakileri içerir:

- Hizmetin niteliği, kapsamı ve hedeflenen amacı.
- Personelin katılımı ve bulunacakları yerler gibi, hizmetin sunulacağı biçim.
- Hizmetin hangi sıklıkta sunulacağı dâhil olmak üzere, müşterinin hizmete olan bağımlılığı.
- Hizmetin sunulduğu yasal çevre.
- Müşterinin KAYİK olup olmadığı.
- Müşteri yönetiminin ve çalışanlarının sunulan hizmet türüyle ilgili uzmanlık düzeyi.
- Müşterinin, önemli muhakeme konularını belirleme düzeyi. (Bkz.: A5400.20-A5400.21 paragrafları)
- Hizmetin çıktısının, denetim şirketinin görüş bildireceği sürdürülebilirlik bilgilerinde yansıtılan hususları veya bu bilgilerin dayanağını oluşturan kayıtları etkileyip etkilemeyeceği ve etkilemesi durumunda:
 - Hizmetin çıktısının, sürdürülebilirlik bilgileri üzerinde önemli bir etkiye sahip olma derecesi.
 - Sürdürülebilirlik bilgilerinde yansıtılan söz konusu hususlar için uygun tutar, açıklama veya işlemlerin belirlenmesindeki subjektifliğin derecesi.
- Hizmetin; müşteriye ilişkin aşağıdaki hususların önemli bir bölümüne tekabül eden bilgileri oluşturan -varsa- sistemler üzerindeki etkisinin niteliği ve boyutu:
 - Denetim şirketinin görüş bildireceği sürdürülebilirlik bilgileri veya bu bilgilerin dayanağını oluşturan kayıtlar.
 - Sürdürülebilirlik raporlaması üzerindeki iç kontroller.

- Sürdürülebilirlik güvence denetiminin bir parçası olarak hizmetin çıktısına olan güven derecesi.
- Güvence dışı hizmet sunumuyla ilgili ücret.

5600.10 U3 5601–5610 uncu alt bölümler, söz konusu bölümlerde düzenlenen güvence dışı hizmetlerin sunulması sonucunda oluşan bağımsızlığa yönelik tehditlerin belirlenmesi ve bu tür tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili ilave faktörlere ilişkin örnekler içerir.

Sürdürülebilirlik bilgilerine ilişkin önemlilik

5600.11 U1 Önemlilik; sürdürülebilirlik güvence müşterisine güvence dışı bir hizmet sunulması nedeniyle oluşan tehditlerin değerlendirilmesiyle ilgili bir faktördür. 5601–5610 uncu alt bölümler; denetim şirketinin görüş bildireceği, bir sürdürülebilirlik güvence müşterisinin sürdürülebilirlik bilgilerine ilişkin önemliliğe atıf yapmaktadır. Sürdürülebilirlik güvence denetimine ilişkin önemlilik kavramı, ilgili raporlama ve güvence çerçevelerinde ele alınmaktadır. Önemliliğin belirlenmesi, mesleki muhakemede bulunulmasını içerir ve hem niteliğe hem de niceliğe ilişkin faktörlerden etkilenir. Ayrıca, kullanıcıların sürdürülebilirlik bilgilerine olan ihtiyaçlarına ilişkin algılarından da etkilenir. Geçerli raporlama ve güvence çerçeveleri, kullanıcılar için önemli olabilecek bilgilerin belirlenmesi konusunda sürdürülebilirlik güvence müşterisine yardımcı olacak ilkeler veya rehberlik içerebilir.

5600.11 U2 Etik Kuralların sürdürülebilirlik güvence müşterisine güvence dışı bir hizmet sunulmasını açıkça yasakladığı durumlarda, güvence dışı hizmetin çıktısının veya denetim şirketinin görüş bildireceği sürdürülebilirlik bilgileri üzerindeki sonuçlarının önemliliğine bakılmaksızın, denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil şirketin söz konusu hizmeti sunmasına izin verilmez.

Öneri ve tavsiyelerde bulunulması

5600.12 U1 Öneri ve tavsiyelerde bulunulması kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilir. Öneri ve tavsiyelerde bulunulmasının kendi kendini denetleme tehdidi oluşturup oluşturmadığı, A5600.15 paragrafında yer alan belirlemenin yapılmasını içerir. Sürdürülebilirlik güvence müşterisinin KAYİK olmadığı ve kendi kendini denetleme tehdidinin belirlendiği durumda, denetim şirketi söz konusu tehdidi değerlendirmek ve ele almak amacıyla kavramsal çerçeveyi uygulamak zorundadır. Sürdürülebilirlik güvence müşterisinin KAYİK olduğu durumda, A5600.17 ve A5600.18 paragrafları geçerli olacaktır.

Aynı sürdürülebilirlik güvence müşterisine birden fazla güvence dışı hizmet sunulması

A5600.13 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirketin sürdürülebilirlik güvence müşterisine birden fazla güvence dışı hizmet sunması durumunda, denetim şirketi her bir tehdidin ayrı ayrı oluşturacağı tehditlere ilave olarak bu tür hizmetlerin birlikte yapacağı etkinin bağımsızlığa yönelik tehditler oluşturup oluşturmadığını veya bağımsızlığa yönelik tehditleri etkileyip etkilemediğini değerlendirir.

5600.13 U1 5600.10 U2 paragrafına ilave olarak, sürdürülebilirlik güvence müşterisine birden fazla güvence dışı hizmet sunulması sonucu bağımsızlığa yönelik oluşan tehditlerin

düzeyine ilişkin denetim şirketinin yapacağı değerlendirmeye ilgili faktörler aşağıdakileri içerebilir:

- Birden fazla hizmetin sunulması sonucu oluşan birleşik etki, ayrı ayrı değerlendirilen her bir hizmetin oluşturduğu tehdit düzeyini artırır.
- Birden fazla hizmetin sunulması sonucu oluşan birleşik etki, sürdürülebilirlik güvence müşterisiyle olan genel ilişkiden kaynaklanan herhangi bir tehdidin düzeyini artırır.

5600.13 U2 Sürdürülebilirlik denetçisinin aynı zamanda finansal tabloların denetçisi olması durumunda, aynı müşteriye sunulan birden fazla güvence dışı hizmetle ilgili olarak Kısım 4A’da yer alan A600.13 ve 600.13 U1 paragrafları uygulanır.

Kendi kendini denetleme tehditleri

5600.14 U1 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket sürdürülebilirlik güvence müşterisine güvence dışı bir hizmet sunduğunda, denetim şirketinin, kendisinin veya denetim ağına dâhil şirketin çalışmaları üzerinde güvence prosedürleri gerçekleştirme riski bulunabilir ve bu durum kendi kendini denetleme tehdidine yol açabilir. Kendi kendini denetleme tehdidi; sürdürülebilirlik güvence ekibinin ekibinin, sürdürülebilirlik güvence denetiminin bir parçasını oluşturan bir yargıya varırken dayanak olarak kullanacağı güvence dışı bir hizmetin parçası olarak, denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirketin, denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket içindeki bir kişi tarafından önceden gerçekleştirilen bir faaliyetin veya varılan bir yargının sonuçlarını uygun şekilde değerlendirmeyecek olması tehdididir.

A5600.15 Sürdürülebilirlik güvence müşterisine güvence dışı bir hizmet sunmadan önce denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, aşağıdakilere ilişkin bir riskin olup olmadığını değerlendirmek suretiyle söz konusu hizmeti sunmanın kendi kendini denetleme tehdidi oluşturup oluşturmayacağını belirler:

- (a) Hizmetin sonuçları; denetim şirketinin görüş bildireceği sürdürülebilirlik bilgilerinin, bu bilgilerin dayanağını oluşturan kayıtların veya sürdürülebilirlik raporlaması üzerindeki iç kontrollerin bir parçasını oluşturacak ya da bunları etkileyecektir ve
- (b) Denetim şirketinin görüş bildireceği sürdürülebilirlik bilgileri üzerinde güvence çalışmalarının yapılması sırasında sürdürülebilirlik güvence ekibi; hizmetin sunumu esnasında denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirketin varlığı yargıları veya yürüttüğü faaliyetleri değerlendirecek ya da bunlara güvenecektir.

KAYİK Olan Sürdürülebilirlik Güvence Müşterileri

5600.16 U1 Sürdürülebilirlik güvence müşterisi KAYİK olduğunda, paydaşlar denetim şirketinin bağımsızlığına yönelik beklentilerini artırır. Artan bu beklentiler, KAYİK olan bir sürdürülebilirlik güvence müşterisine güvence dışı hizmet sunulması sonucu oluşan kendi kendini denetleme tehdidinin değerlendirmesinde kullanılan “gerekli bilgiye sahip makul üçüncü taraf testiyle” ilgilidir.

5600.16 U2 KAYİK olan bir sürdürülebilirlik güvence müşterisine güvence dışı bir hizmetin

sunulması kendi kendini denetleme tehdidi oluşturduğunda, söz konusu tehdit ortadan kaldırılamaz ve bu tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indirecek önlemler uygulanamaz.

Kendi kendini denetleme tehditleri

A5600.17 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket; güvence dışı bir hizmetin sunulması denetim şirketinin görüş bildireceği sürdürülebilirlik bilgilerine ilişkin güvence çalışmalarıyla ilgili kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilecek ise, KAYİK olan bir sürdürülebilirlik güvence müşterisine söz konusu hizmeti sunamaz (Bkz.: 5600.14 U1 ve A5600.15 paragrafları).

Öneri ve tavsiyelerde bulunulması

A5600.18 A5600.17 paragrafının bir istisnası olarak, denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, aşağıdaki şartları sağlamak koşuluyla, KAYİK olan bir sürdürülebilirlik güvence müşterisine sürdürülebilirlik güvence denetimi sırasında ortaya çıkan bilgi veya hususlarla ilgili olarak öneri ve tavsiyelerde bulunabilir:

- (a) Yönetim sorumluluğu üstlenmemek (Bkz.: A5400.20 ve A5400.21 paragrafları) ve
- (b) Söz konusu tavsiyenin verilmesinden dolayı oluşabilecek -kendi kendini denetleme tehditleri dışında kalan- bağımsızlığa yönelik tehditlerin belirlenmesi, değerlendirilmesi ve ele alınmasına ilişkin kavramsal çerçeveyi uygulamak.

5600.18 U1 Sürdürülebilirlik güvence denetimi sırasında ortaya çıkan bilgi veya hususlarla ilgili verilebilecek öneri ve tavsiyelere ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- Sürdürülebilirlik raporlama raporlama standartları ve politikaları ile sürdürülebilirlik bilgilerine ilişkin açıklama yükümlülüklerine yönelik tavsiyede bulunulması.
- Sürdürülebilirlik bilgilerine ilişkin kontrollerin uygunluğu ile raporlanacak sürdürülebilirlik bilgilerinin tespit edilmesi veya oluşturulması sırasında uygulanan yöntemlerin uygunluğuna yönelik tavsiyede bulunulması.
- Sürdürülebilirlik güvence denetimi bulgularından kaynaklı olarak sürdürülebilirlik bilgilerinin düzeltilmesinin önerilmesi.
- Sürdürülebilirlik raporlaması ve süreçler üzerindeki iç kontrollere ilişkin bulguların müzakere edilmesi ve iyileştirme önerilerinde bulunulması.
- Topluluğa ilişkin sürdürülebilirlik raporlama politikalarına uyum konusunda tavsiyede bulunulması.

Tehditlerin Ele Alınması

Tüm Sürdürülebilirlik Güvence Müşterileri

5600.19 U1 A5120.10-5120.10 U2 paragrafları; önlemlerin tanımı dâhil olmak üzere, bağımsızlığa yönelik tehditlerin ele alınmasıyla ilgili bir ana hüküm ve açıklayıcı hüküm içermektedir.

- 5600.19 U2 Sürdürülebilirlik güvence müşterisine güvence dışı bir hizmet sunumu veya birden fazla hizmet sunumu nedeniyle ortaya çıkan bağımsızlığa yönelik tehditler, sürdürülebilirlik güvence denetiminin içinde bulunduğu durum ve gerçekler ile hizmetin niteliğine bağlı olarak değişir. Bu tür tehditler, önlemlerin uygulanması veya öngörülen hizmetin kapsamının değiştirilmesi suretiyle ele alınabilir.
- 5600.19 U3 Bu tür tehditlerin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:
- Hizmeti sunmak için sürdürülebilirlik güvence ekibinin üyesi olmayan uzmanlardan faydalanmak.
 - Hizmet sunumuna dâhil olmamış uygun bir gözden geçiren kişinin, sürdürülebilirlik güvence çalışmasını veya sunulan hizmeti gözden geçirmesi.
 - Yetkili bir kurumdan hizmetin çıktısına ilişkin ön izin alınması (örneğin, vergi idaresinden).
- 5600.19 U4 Sürdürülebilirlik güvence müşterisine sunulan güvence dışı bir hizmet nedeniyle oluşan tehditleri kabul edilebilir bir düzeye indirecek önlem bulunmayabilir. Böyle bir durumda kavramsal çerçevenin uygulanması, denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirketin aşağıdakileri yapmasını zorunlu kılar:
- (a) Tehdit oluşturan durumları ortadan kaldırmak amacıyla öngörülen hizmetin kapsamını değiştirmek,
 - (b) Ortadan kaldırılamayan veya kabul edilebilir bir düzeye indirilemeyen hizmeti reddetmek ya da sonlandırmak veya
 - (c) Sürdürülebilirlik güvence denetimini sonlandırmak.

Güvence Dışı Hizmetlere İlişkin Olarak Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim

Tüm Sürdürülebilirlik Güvence Müşterileri

- 5600.20 U1 5400.40 U1 ve 5400.40 U2 paragrafları; denetim şirketinin, güvence dışı hizmetlerin sunulmasına ilişkin olarak üst yönetimden sorumlu olanlarla kuracağı iletişimle ilgilidir.

KAYİK Olan Sürdürülebilirlik Güvence Müşterileri

- 5600.21 U1 A5600.22 ila A5600.24 paragrafları; denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket KAYİK'in de bir parçasını oluşturduğu kurumsal yapı içindeki işletmelere -denetim şirketinin KAYİK'le olan bağımsızlığına yönelik tehdit oluşturabilecek- güvence dışı bir hizmet sağlamadan önce, denetim şirketinin KAYİK'in üst yönetiminden sorumlu olanlarla iletişim kurmasını zorunlu kılar. Söz konusu iletişimin amacı; KAYİK'in üst yönetiminden sorumlu olanların, KAYİK'in sürdürülebilirlik bilgilerine yönelik güvence denetimi yürüten denetim şirketinin bağımsızlığına ilişkin etkin bir gözetim yapmalarını sağlamaktır.
- 5600.21 U2 Bu tür yükümlülüklerle uyumu kolaylaştırmak için denetim şirketi, KAYİK'in üst yönetiminden sorumlu olanlarla, ne zaman ve kiminle iletişim kurulacağını ele alan bir süreç üzerinde mutabık kalabilir. Bu tür bir süreç;

- Bireysel bir sözleşme bazında, genel bir politika kapsamında veya mutabık kalınan diğer herhangi bir esasa dayanarak yapılabilecek öngörülen bir güvence dışı hizmet hakkında bilgi sağlanmasına yönelik prosedür oluşturabilir.
- Kurumsal yapı içindeki diğer KAYİK'leri içerebilen sürecin uygulanacağı işletmeleri belirleyebilir.
- A5600.22 paragrafında tanımlanan işletmelere, üst yönetimden sorumlu olanların özel onayı olmaksızın sunulabilecek her türlü hizmeti -üst yönetimden sorumlu olanların, bu tür hizmetlerin bu bölüm kapsamında yasaklanmadığına ve denetim şirketinin bağımsızlığına yönelik tehdit oluşturmayacaklarına veya herhangi bir tehdit oluşması durumunda bu tehdidin kabul edilebilir bir düzeyde olacağına ilişkin genel bir politika üzerinde mutabık kalmaları hâlinde- belirleyebilir.
- Aynı kurumsal yapı içindeki birden çok KAYİK'in üst yönetiminden sorumlu olanların, hizmetleri onaylama yetkisinin tahsisine nasıl karar verdiklerini belirleyebilir.
- Üst yönetimden sorumlu olanların önerilen bir hizmetin denetim şirketinin bağımsızlığına yönelik bir tehdit oluşturup oluşturmayacağını değerlendirmesi için gereken bilgilerin sağlanmasının, mesleki standartlar veya diğer mevzuat tarafından yasaklandığı veya sınırlandırıldığı ya da hassas veya gizli bilgilerin ifşasıyla sonuçlanabileceği durumlarda izlenecek bir prosedür oluşturabilir.
- Süreç tarafından ele alınmamış herhangi bir sorunun nasıl çözülebileceğini belirtebilir.

A5600.22 Bir KAYİK'in sürdürülebilirlik bilgilerine ilişkin güvence çalışmalarını üstlenen bir denetim şirketi veya denetim ağına dâhil bir şirket;

- (A) Söz konusu KAYİK'e,
- (B) Söz konusu KAYİK'i doğrudan veya dolaylı olarak kontrol eden herhangi bir işletmeye ya da
- (C) Söz konusu KAYİK tarafından doğrudan veya dolaylı olarak kontrol edilen herhangi bir işletmeye,

güvence dışı hizmet sunmaya yönelik bir işi kabul etmeden önce, denetim şirketi, üst yönetimden sorumlu olanlarla mutabık kalınan bir süreç oluştururken hâlihazırda belirtilmediği sürece;

- (a) Denetim şirketinin; hizmetin sunulmasının,
 - (i) Yasaklanmadığına ve
 - (ii) KAYİK'in sürdürülebilirlik denetçisi olarak denetim şirketinin bağımsızlığına yönelik bir tehdit oluşturmayacağına veya belirlenen herhangi bir tehdidin kabul edilebilir bir düzeyde olduğunu veya değilse, ortadan kaldırılacağını ya da kabul edilebilir bir düzeye indirileceğine,
 karar verdiği konusunda KAYİK'in üst yönetiminden sorumlu olanları bilgilendirir ve

- (b) KAYİK'in üst yönetiminden sorumlu olanlara, hizmet sunumunun denetim şirketinin bağımsızlığı üzerindeki etkisi hakkında bilgiye dayalı bir değerlendirme yapmalarına imkân verecek bilgileri sağlar.

5600.22 U1 Belirli bir güvence dışı hizmetle ilgili olarak KAYİK'in üst yönetiminden sorumlu olanlara sağlanabilecek bilgilere ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- Sunulacak hizmetin niteliği ve kapsamı.
- Teklif edilen ücretin dayanağı ve tutarı.
- Denetim şirketinin teklif edilen hizmetin sunulmasıyla oluşabilecek bağımsızlığa yönelik herhangi bir tehdit belirlemesi durumunda; denetim şirketinin tehdidin kabul edilebilir bir düzeyde olduğuna dair değerlendirmesinin dayanağı ya da kabul edilebilir bir düzeyde değilse, denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirketin bağımsızlığa yönelik tehdidi ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek için atacağı adımlar.
- Birden fazla hizmetin sunulması sonucu oluşan birleşik etkinin, bağımsızlığa yönelik tehdit oluşturup oluşturmadığı veya önceden belirlenmiş tehditlerin düzeyini değiştirip değiştirmediği.

A5600.23 KAYİK'in üst yönetiminden sorumlu olanlar, üst yönetimden sorumlu olanlarla mutabakata varılan bir süreç kapsamında veya belirli bir hizmetle ilgili olarak aşağıdakiler konusunda anlaşmaya varmadıkça, denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, A5600.22 paragrafında atıfta bulunulan işletmelerden herhangi birine güvence dışı hizmet sunamaz:

- (a) Söz konusu hizmet sunumunun, KAYİK'e sürdürülebilirlik güvence denetimi hizmeti sunulmasında denetim şirketinin bağımsızlığına yönelik bir tehdit oluşturmayacağına veya belirlenen herhangi bir tehdidin kabul edilebilir bir düzeyde olduğuna ya da değilse, ortadan kaldırılacağı veya kabul edilebilir bir düzeye indirileceğine ilişkin denetim şirketinin vardığı sonuç ve
- (b) Söz konusu hizmetin sunumu.

A5600.24 A5600.22 ve A5600.23 paragraflarının bir istisnası olarak, denetim şirketinin mesleki standartlar veya diğer mevzuat tarafından öngörülen güvence dışı hizmet hakkında KAYİK'in üst yönetiminden sorumlu olanlara bilgi sağlamasının yasaklandığı bir durumda ya da söz konusu bilginin sağlanmasının hassas veya gizli bilgilerin ifşasıyla sonuçlanabileceği durumda, denetim şirketi aşağıdakilerin gerçekleşmesi kaydıyla öngörülen hizmeti sunabilir:

- (a) Denetim şirketi, yasal veya mesleki yükümlülüklerini ihlal etmeden, mümkün olduğunca bu tür bilgileri sağlar,
- (b) Denetim şirketi KAYİK'in üst yönetiminden sorumlu olanları; hizmet sunumunun, KAYİK'e ilişkin olarak denetim şirketinin bağımsızlığına yönelik bir tehdit oluşturmayacağı veya belirlenen herhangi bir tehdidin kabul edilebilir bir düzeyde olduğu ya da değilse, ortadan kaldırılacağı veya kabul edilebilir bir düzeye indirileceği konusunda bilgilendirir ve

- (c) Üst yönetimden sorumlu olanlar, denetim şirketinin (b) bendinde vardığı sonuca katılmaktadır.

A5600.25 KAYİK olan bir sürdürülebilirlik güvence müşterisinin üst yönetiminden sorumlu olanlar veya öngörülen hizmetin alıcısı olan ve A5600.22 paragrafında atıfta bulunulan işletme tarafından gündeme getirilen tüm hususları dikkate alan denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, aşağıdakilerin varlığı durumunda; güvence dışı hizmeti reddeder ya da denetim şirketi, sürdürülebilirlik güvence denetimini sonlandırır:

- (a) Bu tür bir durum, üst yönetimden sorumlu olanlarla önceden kararlaştırılan bir süreçte ele alınmadıkça, denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil şirketin, KAYİK olan bir sürdürülebilirlik güvence müşterisinin üst yönetiminden sorumlu olanlara herhangi bir bilgi sağlamasına izin verilmemektedir ya da
- (b) KAYİK olan bir sürdürülebilirlik güvence müşterisinin üst yönetiminden sorumlu olanlar; hizmet sunumunun, müşteriye ilişkin olarak denetim şirketinin bağımsızlığına yönelik bir tehdit oluşturmayacağı veya belirlenen herhangi bir tehdidin kabul edilebilir bir düzeyde olduğu ya da değilse, ortadan kaldırılacağı veya kabul edilebilir bir düzeye indirileceğine dair denetim şirketinin vardığı sonuca katılmamaktadır.

Sonradan KAYİK Olan Sürdürülebilirlik Güvence Müşterisi

A5600.26 Aşağıdaki durumlar haricinde, denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket tarafından -hâlihazırda veya daha önceden- bir sürdürülebilirlik güvence müşterisine sunulan güvence dışı hizmet, müşteri KAYİK hâline geldiğinde, bağımsızlıktan taviz verilmesine yol açar:

- (a) Daha önceden sunulmuş güvence dışı hizmetin, KAYİK olmayan sürdürülebilirlik güvence müşterileriyle ilgili bu bölümdeki hükümlere uygun olması,
- (b) KAYİK olan sürdürülebilirlik güvence müşterileri için bu bölümde izin verilmeyen ve hâlen devam etmekte olan güvence dışı hizmetlerin, müşteri KAYİK hâline gelmeden önce veya mümkün değilse, geldikten sonra olabilecek en kısa sürede sonlandırılması ve
- (c) Denetim şirketi ile KAYİK hâline gelen müşterinin üst yönetiminden sorumlu olanların, bağımsızlığa yönelik kabul edilebilir bir düzeyde olmayan tehditleri ele almak amacıyla mutabık kalması ve adımlar atması.

5600.26 U1 Denetim şirketinin sürdürülebilirlik güvence müşterisine tavsiye edebileceği atılacak adımlara örnek olarak, aşağıdakileri gerçekleştirmek üzere başka bir denetim şirketiyle çalışmak verilebilir:

- Etkilenen sürdürülebilirlik güvence çalışmasını gerektiği ölçüde yeniden gerçekleştirmek veya gözden geçirmek.
- Güvence dışı hizmetin sonuçlarını değerlendirmek veya güvence dışı hizmeti, diğer denetim şirketinin hizmetin sorumluluğunu üstlenebilmesi için gerekli olduğu ölçüde yeniden gerçekleştirmek.

Belirli İlişkili İşletmelere İlişkin Değerlendirmeler

A5600.27 Bu bölümde, denetim şirketlerini ve denetim ağına dâhil şirketleri, sürdürülebilirlik güvence müşterilerine belirli güvence dışı hizmetleri sunmaktan alıkoyan ana hükümler yer almaktadır. Söz konusu hükümlerin ve A5400.20 paragrafında yer alan hükmün bir istisnası olarak, bir denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, sürdürülebilirlik bilgileri hakkında görüş bildireceği sürdürülebilirlik güvence müşterisinin aşağıda yer alan ilişkili işletmelerinin yönetim sorumluluklarını üstlenebilir ya da bunlara -normal koşullarda yasaklanmış olacak- belirli güvence dışı hizmetleri sunabilir:

- (a) Sürdürülebilirlik güvence müşterisi üzerinde doğrudan veya dolaylı kontrole sahip olan bir işletme,
- (b) Sürdürülebilirlik güvence müşterisi üzerinde önemli etkiye sahip olması ve sürdürülebilirlik güvence müşterisi üzerindeki çıkarının önemli olması durumunda, sürdürülebilirlik güvence müşterisi üzerinde doğrudan finansal çıkarı bulunan bir işletme veya
- (c) Sürdürülebilirlik güvence 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 sürdürülebilirlik bilgileri hakkında görüş bildirmez,
- (ii) Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, sürdürülebilirlik bilgileri hakkında görüş bildireceği işletme için doğrudan veya dolaylı olarak bir yönetim sorumluluğu üstlenmez,
- (iii) 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.

Belgelendirme

5600.28 U1 A5400.60 ve 5400.60 U1 paragrafları uyarınca bu bölüme uygunluk sağlamakla ilgili olarak denetim şirketinin vardığı sonuçların belgelendirilmesi aşağıdakileri içerebilir:

- Denetim şirketinin; sunulacak güvence dışı hizmetin niteliği ile hizmetin, denetim şirketinin görüş bildireceği sürdürülebilirlik bilgilerini etkileyip etkilemeyeceği ve nasıl etkileyeceğine ilişkin anlayışının temel unsurları.
- Hizmetin sonuçlarının sürdürülebilirlik güvence prosedürlerine tabi olup olmayacağı dâhil olmak üzere, sürdürülebilirlik güvence müşterisine hizmet sunulması sonucu oluşan bağımsızlığa yönelik herhangi bir tehdidin niteliği.
- Yönetimin; öngörülen güvence dışı hizmetin sunulmasına ve gözetimine dâhil olma düzeyi.
- Bağımsızlığa yönelik bir tehdidi ele almak için uygulanan herhangi bir önlem veya atılan diğer adımlar.

- Denetim şirketinin, hizmetin yasaklanmadığına ve bağımsızlığa yönelik belirlenmiş herhangi bir tehdidin kabul edilebilir bir düzeyde olduğuna ilişkin verdiği kararın gerekçesi.
- A5600.22 paragrafında atıfta bulunulan işletmeler için öngörülen bir güvence dışı hizmetin sunulmasıyla ilgili olarak, A5600.22 ile A5600.24 paragraflarına uygunluk sağlamak amacıyla atılan adımlar.

ALT BÖLÜM 5601 – SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK VERİ VE BİLGİ HİZMETLERİ

Giriş

5601.1 Bu alt bölümde yer alan belirli ana hükümler ve uygulama hükümlerinin yanı sıra 5600.1–5600.28 U1 paragraflarında yer alan ana hükümler ve uygulama hükümleri de sürdürülebilirlik veri, kayıt veya bilgilerinin hazırlanması ya da saklanmasına ilişkin sürdürülebilirlik veri ve bilgi hizmetleri sunarken kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla ilgilidir.

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Genel

5601.2 U1 Yönetim, sürdürülebilirlik bilgilerinin geçerli sürdürülebilirlik raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanması ve sunulmasından sorumludur. Bu sorumluluklar aşağıdakileri içermektedir:

- Sürdürülebilirlik raporlama politikalarına karar verilmesi ve bu politikalar uyarınca raporlama uygulamalarının belirlenmesi.
- Elektronik veya başka bir formatta, sürdürülebilirlik bilgilerine dâhil edilen bir işlem, olay ya da diğer hususun gerçekleştiğine kanıt teşkil eden kaynak dokümanların hazırlanması, değiştirilmesi veya verilerin oluşturulması.
- Sürdürülebilirlik veri girişleri veya kayıtlarının oluşturulması ya da değiştirilmesi.
- Sürdürülebilirlik bilgilerine ilişkin sınıflandırmaların belirlenmesi veya onaylanması.

A5400.20 paragrafı, bir denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirketin yönetim sorumluluğu üstlenmesini yasaklar.

Hizmetin Tanımı

5601.3 U1 Sürdürülebilirlik veri ve bilgi hizmetleri, aşağıdakiler dâhil, çok çeşitli hizmetleri içermektedir:

- Sürdürülebilirlik veri kayıtlarının veya raporlanan sürdürülebilirlik bilgilerinin hazırlanması.
- Sürdürülebilirlik bilgilerine dâhil edilen veri, olay veya diğer hususların kaydedilmesi.
- Sürdürülebilirlik bilgilerindeki hataların giderilmesi.

- Mevcut sürdürülebilirlik bilgilerinin belirli bir sürdürülebilirlik raporlama çerçevesinden bir diğerine dönüştürülmesi.
- Denetim şirketinin görüş bildirdiği sürdürülebilirlik bilgilerini etkileyebilecek muhasebe ve defter tutma hizmetleri.

Sürdürülebilirlik Veri ve Bilgi Hizmetlerinin Sunulmasından Doğabilecek Potansiyel Tehditler

Tüm Sürdürülebilirlik Güvence Müşterileri

5601.4 U1 Hizmetlerin sonuçlarının denetim şirketinin görüş bildireceği sürdürülebilirlik bilgilerini ya da bu bilgilerin dayanağını oluşturan sürdürülebilirlik veri veya bilgi kayıtlarını etkileme riskinin bulunduğu durumlarda, sürdürülebilirlik güvence müşterisine sürdürülebilirlik veri ve bilgi hizmetleri sunulması kendi kendini denetleme tehdidi ortaya çıkarır.

KAYİK Olmayan Sürdürülebilirlik Güvence Müşterileri

A5601.5 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, aşağıdaki durumlar haricinde, KAYİK olmayan bir sürdürülebilirlik güvence müşterisine müşterisine, denetim şirketinin görüş bildireceği sürdürülebilirlik bilgilerini etkileyebilecek sürdürülebilirlik veri ve bilgi hizmetleri sunamaz:

- (a) Hizmetler, rutin veya mekanik niteliktedir ve
- (b) Denetim şirketi, kabul edilebilir bir düzeyde olmayan tehditleri ele alır.

5601.5 U1 Rutin veya mekanik sürdürülebilirlik veri ve bilgi hizmetleri:

- (a) Müşterinin gerekli olabilecek herhangi bir yargıya vardığı veya karar verdiği bilgi, veri veya materyali içerir ve
- (b) Çok az mesleki muhakeme gerektirir veya mesleki muhakemede bulunmayı gerektirmez.

5601.5 U2 Sürdürülebilirlik veri ve bilgi hizmetleri manuel veya otomatik olabilir. Otomatik bir hizmetin rutin veya mekanik olup olmadığı belirlenirken dikkate alınacak faktörler arasında; teknoloji tarafından gerçekleştirilen faaliyetler ve teknolojinin çıktıları ile teknolojinin, denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirketin uzmanlığına ya da muhakemesine dayanan veya bunları gerektiren otomatik bir hizmet sağlayıp sağlamadığı yer alır.

5601.5 U3 Rutin veya mekanik sayılabilecek manuel ya da otomatik hizmetlere ilişkin örnekler aşağıda yer almaktadır:

- Müşterinin onayına sunulmak üzere, müşteri veya üçüncü taraflarca oluşturulan verilere dayanarak hesaplamaların veya raporların hazırlanması.
- Müşterinin uygun sınıflandırmayı belirlediği veya onayladığı, kaynak dokümanlardan kolayca belirlenebilen ve yinelenen verilerin kaydedilmesi.
- Müşteri tarafından kodlanan veya üçüncü taraflardan alınan verilerin sürdürülebilirlik bilgilerine ilişkin kayıtlara aktarılması.
- Müşteri tarafından onaylanmış kayıtlardaki bilgilere dayanarak raporlanacak

sürdürülebilirlik bilgilerinin hazırlanması ve müşteri tarafından onaylanmış kayıtlara dayanarak ilgili dipnotların hazırlanması.

- Karşılaştırma amacıyla müşteri veya üçüncü taraflarca belirlenen kaynaklardan elde edilen somut sürdürülebilirlik verilerinin derlenmesi ve sunulması.

Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket; hizmetle bağlantılı olarak yönetim sorumluluğu üstlenmemeyi sağlamak amacıyla A5400.21 paragrafındaki hükümlere ve A5601.5(b) paragrafındaki hükme uymak şartıyla KAYİK olmayan sürdürülebilirlik güvence müşterilerine bu tür hizmetleri sunabilir.

5601.5 U4 KAYİK olmayan bir sürdürülebilirlik güvence müşterisine rutin veya mekanik nitelikteki sürdürülebilirlik veri ve bilgi hizmetleri sunulması sonucu oluşan kendi kendini denetleme tehdidinin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

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

KAYİK Olan Sürdürülebilirlik Güvence Müşterileri

A5601.6 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, KAYİK olan bir sürdürülebilirlik güvence müşterisine, denetim şirketinin görüş bildireceği sürdürülebilirlik bilgilerini etkileyebilecek sürdürülebilirlik veri ve bilgi hizmetlerini sunamaz.

[A5601.7 paragrafı bilerek boş bırakılmıştır.]

ALT BÖLÜM 5602 – İDARİ HİZMETLER

Giriş

5602.1 Bu alt bölümde yer alan belirli uygulama hükümlerinin yanı sıra 5600.1–5600.28 U1 paragraflarında yer alan ana hükümler ile uygulama hükümleri de idari hizmetlerin sunulmasında kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla ilgilidir.

Uygulama Hükümleri

Hizmetin Tanımı

5602.2 U1 İdari hizmetler; faaliyetlerin olağan akışı çerçevesinde müşterilere mekanik ve rutin işlerinde yardımcı olunmasını içerir.

5602.2 U2 İdari hizmetlere örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:

- Kelime işleme veya belge formatlama.
- Yasal veya idari beyannamelerin müşteri onayı için hazırlanması.
- Müşterinin talimatlarına uygun bir şekilde söz konusu beyannamelerin sunulması.

- Yasal beyannamelerin verilme tarihlerinin izlenmesi ve bu tarihler konusunda sürdürülebilirlik güvence müşterisine tavsiye verilmesi.

İdari Hizmetlerin Sunulmasından Doğabilecek Potansiyel Tehditler

Tüm Sürdürülebilirlik Güvence Müşterileri

5602.3 U1 Sürdürülebilirlik güvence müşterisine idari hizmetler sunulması; bu tür hizmetler yalnızca büro işi olduğunda ve çok az mesleki muhakeme gerektirdiğinde veya hiç gerektirmediğinde genellikle bir tehdit oluşturmaz.

ALT BÖLÜM 5603 – İLERİYE DÖNÜK BİLGİLERE İLİŞKİN DEĞERLEME VE DANIŞMANLIK HİZMETLERİ

Giriş

5603.1 Bu alt bölümde yer alan belirli ana hükümler ve uygulama hükümlerinin yanı sıra 5600.1–5600.28 U1 paragraflarında yer alan ana hükümler ile uygulama hükümleri de bir sürdürülebilirlik güvence müşterisine, ileriye dönük bilgilere ilişkin değerlendirme veya danışmanlık hizmetleri sunarken kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla ilgilidir.

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Hizmetin Tanımı

5603.2 U1 Tahminler dâhil olmak üzere, ileriye dönük bilgilere ilişkin değerlendirme ve danışmanlık hizmetleri; bir varlık, borç veya bir işletmenin tümü ya da bir bölümü için belli bir değer veya değer aralığını hesaplamak amacıyla geleceğe ilişkin gelişmelerle ilgili varsayımların yapılmasını, uygun metodoloji ve tekniklerin uygulanmasını ve bunların kombinasyonunu içerir. Bu tür hizmetler açısından, değerler parasal olmayabilir (örneğin, malzeme rezervlerine veya bir üretim sürecinde üretilen tehlikeli madde miktarlarına ilişkin tahminler).

5603.2 U2 Bir denetim şirketinden veya denetim ağına dâhil şirketten, vergi raporlama yükümlülükleri ya da vergi planlaması amaçları doğrultusunda sürdürülebilirlik güvence müşterisine yardımcı olmak için ileriye dönük bilgilere ilişkin değerlendirme veya danışmanlık hizmeti sunması talep ediliyorsa ve vergiyle ilgili kayıtlar dışında, söz konusu hizmetin sonuçlarının denetim şirketinin görüş bildireceği sürdürülebilirlik bilgileri veya bu bilgilerin dayanağını oluşturan kayıtlar üzerinde etkisi bulunmuyorsa, 5604.17 U1–5604.19 U1 paragraflarında yer alan -bu tür hizmetlerle ilgili- ana hükümler ve uygulama hükümleri uygulanır.

İleriye Dönük Bilgilere İlişkin Değerleme ve Danışmanlık Hizmetlerinin Sunulmasından Doğabilecek Potansiyel Tehditler

Tüm Sürdürülebilirlik Güvence Müşterileri

5603.3 U1 Hizmetin sonuçlarının denetim şirketinin görüş bildireceği sürdürülebilirlik bilgilerini veya bu bilgilerin dayanağını oluşturan kayıtları etkileme riskinin bulunduğu durumlarda, sürdürülebilirlik güvence müşterisine ileriye dönük bilgilere ilişkin değerlendirme veya danışmanlık hizmeti sunulması kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilir. Bu tür bir hizmet, taraf tutma tehdidi de oluşturabilir.

5603.3 U2 Sürdürülebilirlik güvence müşterisine ileriye dönük bilgilere ilişkin değerlendirme veya danışmanlık hizmeti sunulması sonucu oluşan kendi kendini denetleme veya taraf tutma tehditlerinin belirlenmesi ve bu tür tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili faktörler aşağıdakileri içerir:

- Hizmetin sonuçlarının kullanımı ve amacı veya bir rapora dâhil edilmesi.
- Hizmetin sonuçlarının kamuya açıklanıp açıklanmayacağı.
- Hizmet metodolojisinin mevzuat ya da diğer emsal veya yerleşik uygulamalar tarafından ne ölçüde desteklendiği.
- Müşterinin; hizmet metodolojisinin ve diğer önemli muhakeme konularının belirlenmesine ve onaylanmasına dâhil olma düzeyi.
- Standart veya yerleşik metodolojiler içeren hizmetlerde, söz konusu kalemin yapısındaki subjektiflik düzeyi.
- Hizmetin, sürdürülebilirlik bilgileri üzerinde önemli bir etkisinin olup olmayacağı.
- Hizmetin kapsadığı kaleme ilişkin olarak sürdürülebilirlik bilgilerindeki açıklamaların kapsamı.
- Gelecekteki olaylara bağımlılığın bir sonucu olarak ilgili değerlerin dalgalanma düzeyi.

KAYİK olan bir sürdürülebilirlik güvence müşterisi için kendi kendini denetleme tehdidi belirlendiğinde, A5603.5 paragrafı uygulanır.

KAYİK Olmayan Sürdürülebilirlik Güvence Müşterileri

5603.3 U3 KAYİK olmayan bir sürdürülebilirlik güvence müşterisine ileriye dönük bilgilere ilişkin değerlendirme veya danışmanlık hizmeti sunulması sonucu oluşan kendi kendini denetleme veya taraf tutma tehditlerinin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

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

A5603.4 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, aşağıdaki durumlarda KAYİK olmayan bir sürdürülebilirlik güvence müşterisine ileriye dönük bilgilere ilişkin değerlendirme veya danışmanlık hizmeti sunamaz:

- (a) Hizmet, önemli derecede subjektiflik içermektedir ve
- (b) Hizmet, denetim şirketinin görüş bildireceği sürdürülebilirlik bilgileri üzerinde önemli bir etkiye sahip olacaktır.

5603.4 U1 İleriye dönük bilgilere ilişkin bazı değerlendirme ve danışmanlık hizmetleri, önemli düzeyde bir subjektiflik içermemektedir. Dayanak (temel) varsayımların mevzuat ile

belirlenmiş olması veya kullanılacak teknik ve metodolojilerin genel kabul görmüş standartlara dayanması veya mevzuatta öngörülmesi, bu durum için muhtemel örneklerdir. Bu tür durumlarda, ileriye dönük bilgilere ilişkin olarak iki veya daha fazla tarafın sunduğu değerlendirme veya danışmanlık hizmetinin sonuçları, muhtemelen önemli ölçüde farklılık göstermeyecektir.

KAYİK Olan Sürdürülebilirlik Güvence Müşterileri

Kendi Kendini Denetleme Tehditleri

A5603.5 İleriye dönük bilgilere ilişkin değerlendirme veya danışmanlık hizmetinin sunulması kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilecekse, denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket KAYİK olan bir sürdürülebilirlik güvence müşterisine söz konusu hizmeti sunamaz. (Bkz.: A5600.15 ve A5600.17 paragrafları)

Taraf Tutma Tehditleri

5603.5 U1 Hizmeti sunmak için sürdürülebilirlik güvence ekibinin üyesi olmayan uzmanlardan faydalanılması, KAYİK olan bir sürdürülebilirlik güvence müşterisine ileriye dönük bilgilere ilişkin değerlendirme veya danışmanlık hizmetinin sunulması sonucu oluşan bir taraf tutma tehdidini ele almak için önlem olarak atılabilecek adımlara örnek olarak verilebilir.

ALT BÖLÜM 5604 – VERGİ HİZMETLERİ

Giriş

5604.1 Bu alt bölümde yer alan belirli ana hükümler ve uygulama hükümlerinin yanı sıra 5600.1–5600.28 U1 paragraflarında yer alan ana hükümler ve uygulama hükümleri de sürdürülebilirlik güvence müşterisine vergi hizmeti sunarken kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla ilgilidir.

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Hizmetin Tanımı

5604.2 U1 Vergi hizmetleri çok çeşitli hizmetlerden oluşur. Bu alt bölüm özellikle aşağıdaki konuları ele alır:

- Vergi beyannamesinin hazırlanması.
- Muhasebe kayıtlarının veya sürdürülebilirlik bilgilerinin hazırlanması amacıyla yapılan vergi hesaplamaları.
- Vergi danışmanlık hizmetleri.
- Vergi planlaması hizmetleri.
- Değerleme içeren vergi hizmetleri.
- Vergi uyuşmazlıklarının çözülmesine yönelik yardım.

5604.2 U2 Vergi hizmetlerini, vergi planlaması veya vergi mevzuatına uyum gibi geniş başlıklar altında ele almak mümkündür. Bununla birlikte, bu tür hizmetler genellikle uygulamada birbiriyle ilişkilidir ve kurumsal finans hizmetleri gibi denetim şirketi

tarafından sunulan diğer güvence dışı hizmet türleri ile birleştirilebilir. Bu nedenle, belirli vergi hizmetlerinin yol açtığı tehditleri genel olarak sınıflandırmak uygulanabilir değildir.

- 5604.2 U3 Vergi hizmetleri, genellikle finansal bilgiler ve muhasebe kayıtlarıyla ilgili olmakla birlikte, bu tür hizmetler, sürdürülebilirlikle de ilgili olabilir ve böyle durumlarda, denetim şirketinin görüş bildireceği sürdürülebilirlik bilgilerini veya bu bilgilerin dayanağını oluşturan kayıtları etkileyebilir.

Vergi Hizmetlerinin Sunulmasından Doğabilecek Potansiyel Tehditler

- 5604.3 U1 Hizmetlerin sonuçlarının denetim şirketinin görüş bildireceği sürdürülebilirlik bilgilerini veya bu bilgilerin dayanağını oluşturan kayıtları etkileme riskinin bulunduğu durumlarda, sürdürülebilirlik güvence müşterisine vergi hizmetleri sunulması kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilir. Bu tür hizmetler, taraf tutma tehdidi de oluşturabilir.
- 5604.3 U2 Sürdürülebilirlik güvence müşterisine herhangi bir vergi hizmeti sunulması sonucu oluşan kendi kendini denetleme veya taraf tutma tehditlerinin belirlenmesi ve bu tür tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili faktörler aşağıdakileri içerir:
- İlgili işin kendine özgü nitelikleri.
 - Sürdürülebilirlik güvence 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.

Tüm Sürdürülebilirlik Güvence Müşterileri

A5604.4 Hizmet ya da işlem; denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket tarafından başlangıçta doğrudan veya dolaylı olarak tavsiye edilen bir vergi uygulaması lehine pazarlama, planlama ya da fikir vermeye ilgilirse ve vergi uygulamasının veya işleminin önemli bir amacı vergiden kaçınmaksa, önerilen uygulamanın vergi mevzuatında uygulanması muhtemel bir dayanağa sahip olduğundan emin olunmadığı müddetçe, denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket sürdürülebilirlik güvence müşterisine vergi hizmeti sunmaz ya da bir vergi işlemi tavsiye etmez.

- 5604.4 U1 Vergi uygulamasının, vergi mevzuatında denetim şirketinin geçerli olacağından emin olduğu bir dayanağı olmadıkça, A5604.4 paragrafında açıklanan güvence dışı hizmetin sunulması, ortadan kaldırılamayan kişisel çıkar, kendi kendini denetleme ve taraf tutma tehditleri oluşturur ve bu tür tehditleri kabul edilebilir bir düzeye indirebilecek önlemler uygulanamaz.

A. Vergi Beyannamesinin Hazırlanması

Hizmetin Tanımı

- 5604.5 U1 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.
- Vergi idarelerinin ilave bilgi ve analiz istedikleri durumlarda müşteri adına dönüş yapmak (örneğin, benimsenen yaklaşım için açıklama yapmak ve teknik destek sunmak).

Vergi Beyannamesinin Hazırlanması Hizmetlerinin Sunulmasından Doğabilecek Potansiyel Tehditler

Tüm Sürdürülebilirlik Güvence Müşterileri

5604.6 U1 Vergi beyannamesinin hazırlanması hizmetlerinin sunulması genellikle bir tehdit oluşturmaz çünkü:

- (a) Vergi beyannamesinin hazırlanmasına ilişkin hizmetler, tarihî bilgiler üzerinden yapılır ve esas olarak tarihî bilgilerin, örnek olaylar ve yerleşik uygulamalar da dâhil olmak üzere yürürlükteki vergi mevzuatı kapsamında incelenmesinden ve sunulmasından oluşur ve
- (b) Vergi beyannameleri, vergi idaresinin uygun gördüğü her tür gözden geçirme veya onaylama sürecine tabidir.

B. Sürdürülebilirlik Bilgilerini Etkileyen Vergi Hesaplamaları

Hizmetin Tanımı

5604.7 U1 Vergi hesaplama hizmetleri, sürdürülebilirlik güvence müşterisinin finansal tablolarında yer alan vergi varlık veya yükümlülüklerini destekleyen muhasebe kayıtlarının hazırlanması amacıyla cari ve ertelenmiş vergi yükümlülük veya varlıklarına ilişkin hesaplamaların hazırlanmasını içerir. Bazı durumlarda, bu hizmetler müşterinin sürdürülebilirlik bilgilerini de etkileyebilir.

Vergi Hesaplamaları Hizmetlerinin Sunulmasından Doğabilecek Potansiyel Tehditler

Tüm Sürdürülebilirlik Güvence Müşterileri

5604.8 U1 Sürdürülebilirlik güvence müşterisi için, cari ve ertelenmiş vergi yükümlülüklerine (veya varlıklarına) ilişkin hesaplamaların, bu tür bakiyeleri destekleyen muhasebe kayıtlarının hazırlanması amacıyla yapılması, bu hesaplamaların sonuçlarının denetim şirketinin görüş bildireceği sürdürülebilirlik bilgilerini etkilediği durumlarda kendi kendini denetleme tehdidi oluşturur.

KAYİK Olmayan Sürdürülebilirlik Güvence Müşterileri

5604.9 U1 5604.3 U2 paragrafında yer alan faktörlerin yanı sıra, bir sürdürülebilirlik güvence müşterisi için bu tür hesaplamalar yapılırken oluşan kendi kendini denetleme tehdidinin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili bir faktör de söz konusu hesaplamaların denetim şirketinin görüş bildireceği sürdürülebilirlik bilgileri üzerinde önemli bir etkiye sahip olup olmadığıdır.

5604.9 U2 Sürdürülebilirlik güvence müşterisinin KAYİK olmadığı durumlarda, bu tür bir kendi kendini denetleme tehdidinin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

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

KAYİK Olan Sürdürülebilirlik Güvence Müşterileri

A5604.10 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, hizmetlerin sonuçlarının denetim şirketinin görüş bildireceği sürdürülebilirlik bilgilerini etkileyeceği durumlarda KAYİK olan bir sürdürülebilirlik güvence müşterisi adına, cari ve ertelenmiş vergi yükümlülüklerini (veya varlıklarını) hesaplayamaz. (Bkz.: A5600.15 ve A5600.17 paragrafları)

C. Vergi Danışmanlığı ve Vergi Planlaması Hizmetleri

Hizmetin Tanımı

5604.11 U1 Vergi danışmanlığı veya vergi planlaması hizmetleri; sürdürülebilirlik güvence müşterisine, işlerinin vergi açısından etkin bir şekilde nasıl yapılandırılacağına veya vergi mevzuatının ne şekilde uygulanacağına ilişkin danışmanlık sunulması gibi çok çeşitli hizmetleri içerir.

Vergi Danışmanlığı ve Vergi Planlaması Hizmetlerinin Sunulmasından Doğabilecek Potansiyel Tehditler

Tüm Sürdürülebilirlik Güvence Müşterileri

5604.12 U1 Hizmetlerin sonuçlarının denetim şirketinin görüş bildireceği sürdürülebilirlik bilgilerini veya bu bilgilerin dayanağını oluşturan kayıtları etkileme riskinin bulunduğu durumlarda, sürdürülebilirlik güvence müşterisine vergi danışmanlığı ve vergi planlaması hizmetleri sunulması kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilir. Bu tür hizmetler, taraf tutma tehdidi de oluşturabilir.

5604.12 U2 Vergi danışmanlığı ve vergi planlaması hizmetlerinin sunulması, hizmetlerin aşağıdaki gibi şartları taşıması koşuluyla, kendi kendini denetleme tehdidi oluşturmayacaktır:

- (a) Vergi idaresi veya diğer teamüller tarafından açıkça desteklenmektedir,
- (b) Yerleşik bir uygulamaya dayanmaktadır (yaygın olarak kullanılan ve ilgili vergi idaresi tarafından itiraz edilmeyen bir uygulama) veya
- (c) Vergi kanununda denetim şirketinin üstün geleceğinden emin olduğu bir dayanağı bulunmaktadır.

5604.12 U3 5604.3 U2 paragrafının yanı sıra, sürdürülebilirlik güvence müşterisine vergi danışmanlığı ve vergi planlaması hizmetlerinin sunulması sonucu oluşan kendi kendini denetleme veya taraf tutma tehditlerinin belirlenmesi ve bu tür tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili faktörler aşağıdakileri içerir:

- Denetim şirketinin görüş bildireceği sürdürülebilirlik bilgilerine ilişkin sunulacak vergi danışmanlığı için uygun işlemlerin belirlenmesindeki subjektifliğin derecesi.
- Vergi uygulamasının özel bir hükümle desteklenip desteklenmediği veya başka bir şekilde, denetim şirketinin görüş bildireceği sürdürülebilirlik bilgileri hazırlanmadan önce söz konusu uygulamaya vergi idareleri tarafından izin verilip verilmediği.
- Vergi danışmanlığının sonucunun, denetim şirketinin görüş bildireceği sürdürülebilirlik bilgileri üzerinde önemli bir etkiye sahip olma derecesi.

KAYİK olan bir sürdürülebilirlik güvence müşterisi için kendi kendini denetleme tehdidi belirlendiğinde, A5604.15 paragrafı uygulanır.

Vergi Danışmanlığının Etkinliğinin Özel Bir Muhasebe Uygulamasına veya Sunumuna Bağlı Olması

A5604.13 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, aşağıdaki durumlarda, sürdürülebilirlik güvence müşterisine vergi danışmanlığı ve vergi planlaması hizmetlerini sunamaz:

- (a) Vergi danışmanlığının etkinliğinin, denetim şirketinin görüş bildireceği sürdürülebilirlik bilgilerindeki özel bir uygulamaya veya sunuma bağlı olması ve
- (b) Sürdürülebilirlik güvence ekibinin, ilgili uygulamanın veya ilgili sürdürülebilirlik raporlama çerçevesine göre sunumun uygunluğu konusunda şüphesinin olması.

KAYİK Olmayan Sürdürülebilirlik Güvence Müşterileri

5604.14 U1 KAYİK olmayan bir sürdürülebilirlik güvence müşterisine vergi danışmanlığı veya vergi planlaması hizmetlerinin sunulması sonucu oluşan kendi kendini denetleme ya da taraf tutma tehditlerinin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- Hizmeti sunmak için sürdürülebilirlik güvence ekibinin üyesi olmayan uzmanlardan faydalanılması, kendi kendini denetleme veya taraf tutma tehditlerini ele alabilir.
- Hizmet sunumuna katılmamış uygun bir gözden geçiren kişinin sürdürülebilirlik güvence çalışmasını 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.

KAYİK Olan Sürdürülebilirlik Güvence Müşterileri

Kendi Kendini Denetleme Tehditleri

A5604.15 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, vergi danışmanlığı ve vergi planlaması hizmetlerinin sunulması kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilecekse, KAYİK olan bir sürdürülebilirlik güvence müşterisine bu

hizmetleri sunamaz. (Bkz.: A5600.15, A5600.17, 5604.12 U2 paragrafları)

Taraf Tutma Tehditleri

5604.15 U1 KAYIK olan bir sürdürülebilirlik güvence müşterisine vergi danışmanlığı ve vergi planlaması hizmetlerinin sunulması sonucu oluşan taraf tutma tehdidinin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- Hizmeti sunmak için sürdürülebilirlik güvence ekibinin üyesi olmayan uzmanlardan faydalanılması.
- Vergi idarelerinden ön izin alınması.

D. Değerleme İçeren Vergi Hizmetleri

Hizmetin Tanımı

5604.16 U1 Değerleme içeren vergi hizmetlerinin sunulması, aşağıdakiler dâhil olmak üzere, çeşitli durumlarda ortaya çıkabilir:

- Birleşme ve satın alım işlemleri.
- Grup yeniden yapılanmaları ve kurumsal yeniden yapılanmalar.
- Transfer fiyatlandırması çalışmaları
- Hisse senedi esaslı ücretlendirme düzenlemeleri.

Değerleme İçeren Vergi Hizmetlerinin Sunulmasından Doğabilecek Potansiyel Tehditler

Tüm Sürdürülebilirlik Güvence Müşterileri

5604.17 U1 Hizmetin sonuçlarının denetim şirketinin görüş bildireceği sürdürülebilirlik bilgilerini veya bu bilgilerin dayanağını oluşturan kayıtları etkileme riskinin bulunduğu durumlarda, sürdürülebilirlik güvence müşterisine vergi amaçlı değerlendirme hizmetleri sunulması kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilir. Bu tür bir hizmet, taraf tutma tehdidi de oluşturabilir.

5604.17 U2 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, sürdürülebilirlik güvence müşterisine vergi raporlama yükümlülüğü konusunda veya vergi planlaması amacıyla yardımcı olmak için vergi amaçlı değerlendirme yaptığında;

- (a) Değerlemenin sonucunun, vergiyle ilgili muhasebe kayıtları dışında denetim şirketinin görüş bildireceği sürdürülebilirlik bilgileri veya bu bilgilerin dayanağını oluşturan kayıtlar üzerinde herhangi bir etkisi olmayabilir. Bu tür durumlarda, bu alt bölümde düzenlenen ana hükümler ve uygulama hükümleri uygulanır.
- (b) Değerlemenin sonucu, örneğin, değerlendirme varlıklarının yeniden değerlendirilmesine yol açması gibi, vergiyle ilgili muhasebe kayıtlarıyla sınırlı olmayan şekillerde denetim şirketinin görüş bildireceği sürdürülebilirlik bilgilerini veya bu bilgilerin dayanağını oluşturan kayıtları etkileyebilir. Bu tür durumlarda, değerlendirme hizmetlerine ilişkin 5603 üncü alt bölümde düzenlenen ana hükümler ve uygulama hükümleri uygulanır.

- 5604.17 U3 Sürdürülebilirlik güvence müşterisine vergi amaçlı değerlendirme yapılması, aşağıdaki durumlarda kendi kendini denetleme tehdidi oluşturmayacaktır:
- (a) Dayanak (temel) varsayımlar mevzuat ile belirlenmiştir veya yaygın olarak kabul görmektedir ya da
 - (b) Kullanılacak teknik ve metodolojiler, genel kabul görmüş standartlara dayanmakta veya mevzuatta öngörülmektedir ve değerlendirme, vergi idaresi veya benzer bir düzenleyici kuruluşun incelemesine tabidir.

KAYİK Olmayan Sürdürülebilirlik Güvence Müşterileri

5604.18 U1 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket; değerlendirme sonucunun vergiyle ilgili düzeltmeler vasıtasıyla yalnızca denetim şirketinin görüş bildireceği sürdürülebilirlik bilgilerini veya bu bilgilerin dayanağını oluşturan kayıtları etkilemesi hâlinde, KAYİK olmayan bir sürdürülebilirlik güvence müşterisine vergi amaçlı değerlendirme hizmeti sunabilir. Sürdürülebilirlik bilgileri üzerindeki söz konusu etkinin önemsiz olması veya bir vergi beyannamesi ya da diğer bir beyannamede yer alan değerlemenin vergi idaresi veya benzer bir düzenleyici kuruluşun incelemesine tabi tutulması kaydıyla bu durum, genel itibarıyla bir tehdit oluşturmaz.

5604.18 U2 Vergi amaçlı yapılan değerlemenin dış incelemeye tabi tutulmaması ve söz konusu etkinin denetim şirketinin görüş bildireceği sürdürülebilirlik bilgileri için önemli olması durumunda, 5604.3 U2 paragrafının yanı sıra, KAYİK olmayan bir sürdürülebilirlik güvence müşterisine söz konusu hizmetlerin sunulması sonucu oluşan kendi kendini denetleme veya taraf tutma tehditlerinin belirlenmesi ve bu tür tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili faktörler aşağıdakileri içerir:

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

5604.18 U3 KAYİK olmayan bir sürdürülebilirlik güvence müşterisine yönelik bu tür tehditlerin ele alınmasına ilişkin önlemlerden olabilecek adımlara dair örnekler aşağıdakileri içerir:

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

KAYİK Olan Sürdürülebilirlik Güvence Müşterileri

Kendi Kendini Denetleme Tehditleri

A5604.19 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, vergi amaçlı yapılan değerlendirme

hizmetlerinin sunulması kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilecekse, KAYİK olan bir sürdürülebilirlik güvence müşterisine bu hizmeti sunamaz. (Bkz.: A5600.15, A5600.17, 5604.17 U3 paragrafları)

Taraf Tutma Tehditleri

5604.19 U1 KAYİK olan bir sürdürülebilirlik güvence müşterisine vergi amaçlı yapılan bir değerlendirme hizmetinin sunulması sonucu oluşan taraf tutma tehdidinin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- Hizmeti sunmak için sürdürülebilirlik güvence ekibinin üyesi olmayan uzmanlardan faydalanılması.
- Vergi idarelerinden ön izin alınması.

E. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümlemesine Yönelik Yardım

Hizmetin Tanımı

5604.20 U1 Sürdürülebilirlik güvence müşterisine vergi uyuşmazlıklarının çözülmesinde yardım sağlamaya yönelik bir güvence dışı hizmet, vergi idaresinin vergi hesaplamalarını ve vergi uygulamalarını değerlendirmesinden kaynaklanabilir. Bu tür bir hizmet örneğin; vergi idaresinin belli bir konuya ilişkin olarak müşterinin itirazlarını reddettiğini müşteriye bildirmesi ve idarenin veya müşterinin konunun karara bağlanması için mahkeme veya başka bir yasal merci huzurunda resmi yollara başvurusu durumunda yardım sağlanmasını içerebilir.

Vergi Uyuşmazlıklarının Çözülmesine Yönelik Yardım Hizmetlerinin Sunulmasından Doğabilecek Potansiyel Tehditler

Tüm Sürdürülebilirlik Güvence Müşterileri

5604.21 U1 Hizmetin sonuçlarının denetim şirketinin görüş bildireceği sürdürülebilirlik bilgilerini veya bu bilgilerin dayanağını oluşturan kayıtları etkileme riskinin bulunduğu durumlarda, sürdürülebilirlik güvence müşterisine vergi uyuşmazlıklarının çözülmesine yönelik yardım sunulması, kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilir. Bu tür bir hizmet, taraf tutma tehdidi de oluşturabilir.

5604.22 U1 5604.3 U2 paragrafının yanı sıra, sürdürülebilirlik güvence müşterisine vergi uyuşmazlıklarının çözülmesine yönelik yardım sunulması sonucu oluşan kendi kendini denetleme veya taraf tutma tehditlerinin belirlenmesi ve bu tür tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili faktörler aşağıdakileri içerir:

- Uyuşmazlığın çözümlenmesinde yönetimin rolü.
- Uyuşmazlığın sonucunun denetim şirketinin görüş bildireceği sürdürülebilirlik bilgileri üzerinde önemli bir etkiye sahip olup olmayacağı.
- Uyuşmazlığa konu tavsiyeyi denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirketin verip vermediği.
- Konunun vergi mevzuatı, diğer örnek olaylar veya yerleşik uygulamalarla desteklenme düzeyi.

- Vergi uyumsuzluğına ilişkin resmi süreçlerin kamuya açık olarak yürütölüp yürütölmediği.

KAYİK olan bir sürdürülebilirlik güvence müşterisi için kendi kendini denetleme tehdidi belirlendiğinde, A5604.24 paragrafı uygulanır.

KAYİK Olmayan Sürdürülebilirlik Güvence Müşterileri

5604.23 U1 KAYİK olmayan bir sürdürülebilirlik güvence müşterisine vergi uyumsuzluklarının çözölmesine yönelik yardım sunulması sonucu oluşan kendi kendini denetleme veya taraf tutma tehditlerinin ele alınmasına ilişkin önlemlerden olabilecek adımlara dair örnekler aşağıdakileri içerir:

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

KAYİK Olan Sürdürülebilirlik Güvence Müşterileri

Kendi Kendini Denetleme Tehditleri

A5604.24 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, vergi uyumsuzluklarının çözölmesine yönelik yardımın sunulması kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilecekse, KAYİK olan bir sürdürülebilirlik güvence müşterisine bu yardımı sunamaz. (Bkz.: A5600.15 ve A5600.17 paragrafları)

Taraf Tutma Tehditleri

5604.24 U1 Hizmeti sunmak için sürdürülebilirlik güvence ekibinin üyesi olmayan uzmanlardan faydalanılması, KAYİK olan bir sürdürülebilirlik güvence müşterisine yönelik bir taraf tutma tehdidini ele almak için önlem olarak atılabilecek adımlara örnek olarak verilebilir.

Mahkeme veya Başka Bir Yasal Merci Huzurunda Savunma Yapılması Dâhil, Vergiyle İlgili Konuların Çözölmesi

KAYİK Olmayan Sürdürülebilirlik Güvence Müşterileri

A5604.25 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, aşağıdaki durumlarda, KAYİK olmayan bir sürdürülebilirlik güvence müşterisine, vergi uyumsuzluklarının çözölmesine yönelik yardım içeren vergi hizmetlerini sunmaz:

- (a) Hizmetlerin, vergiyle ilgili herhangi bir konunun çözölmesi için mahkeme veya başka bir yasal merci huzurunda sürdürülebilirlik güvence müşterisinin savunmasının yapılmasını içermesi ve
- (b) Uyuşmazlığa konu olan tutarların denetim şirketinin görüş bildireceği sürdürülebilirlik bilgileri için önemli olması.

KAYİK Olan Sürdürülebilirlik Güvence Müşterileri

A5604.26 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, hizmetin mahkeme veya başka bir

yasal merci huzurunda sürdürülebilirlik güvence müşterisinin savunmasının yapılmasını içermesi durumunda, KAYİK olan bir sürdürülebilirlik güvence müşterisine vergi uyumsuzluklarının çözümlenmesine yönelik yardım içeren vergi hizmetlerini sunmaz.

5604.27 U1 A5604.25 ve A5604.26 paragrafları; denetim şirketini veya denetim ağına dâhil şirketi, mahkeme veya başka bir yasal merci huzurunda görülmekte olan uyumsuzluk konusuyla ilgili yürütülen danışmanlık rolünün devam etmesi konusunda kısıtlamaz. Bu duruma örnek olarak aşağıdaki konular verilebilir:

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

5604.27 U2 “Mahkeme veya başka bir yasal merci”nin ne olduğu, ülkeden ülkeye değişiklik gösterir.

ALT BÖLÜM 5605 – İÇ DENETİM HİZMETLERİ

Giriş

5605.1 Bu alt bölümde yer alan belirli ana hükümler ve uygulama hükümlerinin yanı sıra 5600.1-5600.28 U1 paragraflarında yer alan ana hükümler ve uygulama hükümleri de sürdürülebilirlik güvence müşterisine iç denetim hizmeti sunarken kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla ilgilidir.

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Hizmetin Tanımı

5605.2 U1 İç denetim hizmetleri çok çeşitli faaliyetlerden oluşur ve iç denetim faaliyetlerinin bir veya daha fazla yönünün yürütülmesi konusunda sürdürülebilirlik güvence müşterisine yardımcı olmayı içerebilir. İç denetim faaliyetleri aşağıdakileri içerebilir:

- İç kontrolün izlenmesi – kontrollerin gözden geçirilmesi, işleyişinin izlenmesi ve iyileştirme önerilerinde bulunulması.
- Sürdürülebilirlikle ilgili finansal bilgilerin ve faaliyet bilgilerinin aşağıdakiler yoluyla incelenmesi:
 - Finansal bilgileri ve faaliyet bilgilerini belirlemek, ölçmek, sınıflandırmak ve raporlamak için kullanılan yöntemleri gözden geçirmek.
 - İşlem, bakiye ve prosedürlerin detaylı bir şekilde test edilmesi dâhil, her bir kaleme ilişkin özel incelemeler yapmak.
- İşletmenin finansal olmayan faaliyetleri dâhil, sürdürülebilirlikle ilgili işletme faaliyetlerinin verimliliğinin, etkinliğinin ve ekonomik olup olmadığının gözden geçirilmesi.

- Aşağıdakilere uygunluğun gözden geçirilmesi:
 - Mevzuat ve diğer dış yükümlülükler.
 - Yönetim politikaları, direktifler ve diğer iç yükümlülükler.

5605.2 U2 İç denetim faaliyetinin kapsamı ve amaçları değişiklik göstermektedir ve yönetimin ihtiyaç ve beklentilerinin yanı sıra işletmenin büyüklüğü ve yapısı ile üst yönetimden sorumlu olanların yükümlülüklerine bağlıdır. Bunlar, nitelikleri gereği operasyonel konuları içerebilir ve bu konular, sürdürülebilirlik bilgilerinin güvence denetimine ilişkin değerlendirmelerle bağlantılı olabilir.

İç Denetim Hizmeti Sunarken Yönetim Sorumluluğunu Üstlenme Riski

A5605.3 A5400.20 paragrafı, bir denetim şirketini veya denetim ağına dâhil şirketi, yönetim sorumluluğunu üstlenmekten alıkoyar. Sürdürülebilirlik güvence müşterisine iç denetim hizmeti sunarken, denetim şirketi aşağıdaki şartların karşılandığına ikna olur:

- (a) Müşterinin; aşağıdakileri gerçekleştirecek, üst yönetimden sorumlu olanlara raporlama yapan 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) Müşterinin, iç denetim hizmetlerinin kapsamını, riskini ve sıklığını gözden geçirmesi, değerlendirmesi ve onaylaması,
- (c) Müşterinin, iç denetim hizmetlerinin yeterliliğini ve iç denetimin yerine getirilmesi sonucu elde edilen bulguları değerlendirmesi,
- (d) Müşterinin, iç denetim hizmetleri sonucu ortaya çıkan önerilerden hangilerinin uygulanacağını değerlendirip belirlemesi ve uygulama sürecini yönetmesi ve
- (e) Müşterinin, üst yönetimden sorumlu olanlara, iç denetim hizmetleri sonucu ortaya çıkan önemli bulgu ve tavsiyeleri raporlaması.

5605.3 U1 Müşteriye ait iç denetim faaliyetlerinin bir bölümünün yürütülmesi, iç denetim hizmetini sunan denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirketteki kişilerin yönetim sorumluluğunu üstlenme ihtimalini artırır.

5605.3 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, izlenmesi 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.

İç Denetim Hizmetlerinin Sunulmasından Doğabilecek Potansiyel Tehditler

Tüm Sürdürülebilirlik Güvence Müşterileri

5605.4 U1 Hizmetlerin sonuçlarının denetim şirketinin görüş bildireceği sürdürülebilirlik bilgilerinin güvence denetimini etkileme riskinin bulunduğu durumlarda, sürdürülebilirlik güvence müşterisine iç denetim hizmetleri sunulması kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilir.

5605.4 U2 Bir denetim şirketinin, sürdürülebilirlik güvence denetimi için iç denetim fonksiyonunun çalışmalarını kullanması durumunda, geçerli güvence standartları genellikle söz konusu çalışmaların yeterliliğini değerlendirmek üzere prosedürler uygulanmasını gerektirir. Benzer şekilde, bir denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil şirketin, sürdürülebilirlik güvence müşterisine iç denetim hizmeti sunmayı kabul etmesi durumunda, bu hizmetin sonuçları sürdürülebilirlik bilgilerine ilişkin yapılacak olan dış güvence denetiminde kullanılabilir. İş 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 oluşturabilir.

5605.4 U3 Sürdürülebilirlik güvence müşterisine iç denetim hizmetleri sunulması sonucu oluşan kendi kendini denetleme tehdidinin belirlenmesi ve bu tür bir tehdit düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili faktörler aşağıdakileri içerir:

- İlgili sürdürülebilirlik bilgilerinin önemliliği.
- Söz konusu sürdürülebilirlik bilgilerine ilişkin yönetim beyanlarının yanlışlık riski.
- İş ekibinin, iç denetim hizmetinin çalışmasına olan güven derecesi.

KAYİK olan bir sürdürülebilirlik güvence müşterisi için kendi kendini denetleme tehdidi belirlendiğinde, A5605.6 paragrafı uygulanır.

KAYİK Olmayan Sürdürülebilirlik Güvence Müşterileri

5605.5 U1 Hizmeti sunmak için sürdürülebilirlik güvence ekibinin üyesi olmayan uzmanlardan faydalanılması, KAYİK olmayan bir sürdürülebilirlik güvence müşterisine iç denetim hizmetinin sunulması sonucu oluşan kendi kendini denetleme tehdidini ele almak için önlem olarak atılabilecek adımlara örnek olarak verilebilir.

KAYİK Olan Sürdürülebilirlik Güvence Müşterileri

A5605.6 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, iç denetim hizmetlerinin sunulması kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilecekse, KAYİK olan bir sürdürülebilirlik güvence müşterisine bu hizmetleri sunamaz (Bkz.: A5600.15 ve A6500.17 paragrafları).

5605.6 U1 A5605.6 paragrafında yasaklanan hizmetlere ilişkin örnekler aşağıdakilerle ilgili iç denetim hizmetlerini içerir:

- Sürdürülebilirlik raporlaması üzerindeki iç kontroller.
- Denetim şirketinin görüş bildireceği sürdürülebilirlik bilgileri veya bu bilgilerin dayanağını oluşturan kayıtlar için bilgi üreten sürdürülebilirlik bilgi sistemleri.
- Denetim şirketinin görüş bildireceği sürdürülebilirlik bilgileriyle ilgili olan tutar veya açıklamalar.

ALT BÖLÜM 5606 – BİLGİ TEKNOLOJİSİ SİSTEMLERİ HİZMETLERİ

Giriş

5606.1 Bu alt bölümde yer alan belirli ana hükümler ve uygulama hükümlerinin yanı sıra 5600.1–5600.28 U1 paragraflarında yer alan ana hükümler ve uygulama hükümleri de sürdürülebilirlik güvence müşterisine bilgi teknolojisi (BT) sistemleri hizmeti sunarken kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla ilgilidir.

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Hizmetin Tanımı

5606.2 U1 BT sistemleriyle ilgili hizmetler, aşağıdakileri içeren geniş bir hizmet yelpazesini kapsar:

- Donanım veya yazılım BT sistemlerinin tasarlanması ya da geliştirilmesi.
- Kurulum, yapılandırma, arayüz oluşturma veya özelleştirme dâhil olmak üzere, BT sistemlerinin uygulanması.
- BT sistemlerinin işletilmesi, bakımı, izlenmesi, güncellenmesi veya yükseltilmesi.
- Verilerin toplanması veya saklanması ya da verilerin barındırılmasının (doğrudan veya dolaylı olarak) yönetilmesi.

5606.2 U2 BT sistemleri;

- (a) Kaynak verileri toplayabilir,

- (b) Sürdürülebilirlik raporlaması üzerindeki iç kontrolün bir parçasını oluşturabilir veya
- (c) İlgili açıklamalar dâhil, sürdürülebilirlik bilgileri kayıtlarını veya raporlanan sürdürülebilirlik bilgilerini etkileyen bilgileri üretebilir.

Ancak BT sistemleri, sürdürülebilirlik güvence müşterisinin sürdürülebilirlik bilgilerinin dayanağını oluşturan kayıtlarıyla veya sürdürülebilirlik raporlaması üzerindeki iç kontrolle ilgili olmayan hususları da içerebilir.

BT Sistemlerine İlişkin Bir Hizmet Sunarken Yönetim Sorumluluğunu Üstlenme Riski

A5606.3 A5400.20 paragrafı, bir denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirketi, yönetim sorumluluğunu üstlenmekten alıkoyar. Sürdürülebilirlik güvence müşterisine BT sistemleri hizmeti sunarken, denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket aşağıdaki şartların karşılandığı konusunda ikna olur:

- (a) Müşterinin, iç kontrol sistemini oluşturma ve izleme sorumluluğunu kabul etmesi,
- (b) Müşterinin, tercihen kıdemli yöneticilerden yetkin bir kişi (veya kişiler) aracılığıyla, BT sistemlerinin tasarımı, geliştirilmesi, uygulanması, işletilmesi, bakımı, izlenmesi, güncellenmesi veya yükseltilmesine ilişkin olarak uygun yönetim sorumluluğunda olan tüm kararları alması,
- (c) Müşterinin, BT sisteminin tasarımı, geliştirilmesi, uygulanması, işletilmesi, bakımı, izlenmesi, güncellenmesi veya yükseltilmesinin yeterliliğini ve sonuçlarını değerlendirmesi ve
- (d) Müşterinin, BT sisteminin işletilmesinden ve sistemin oluşturduğu ve kullandığı verilerden sorumlu olması.

5606.3 U1 Yönetim sorumluluğunun üstlenilmesiyle sonuçlanan BT sistemleriyle ilgili hizmetlere örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:

- Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil bir şirketin, sürdürülebilirlik güvence müşterisi adına verileri saklaması ya da verilerin barındırılmasını (doğrudan veya dolaylı olarak) yönetmesi. Bu tür hizmetler şunları içerir:
 - Sürdürülebilirlik güvence müşterisinin finansal veya finansal olmayan bilgi sistemine tek erişim sahibi olarak hareket edilmesi.
 - Sürdürülebilirlik güvence müşterisinin veri veya kayıtlarının, söz konusu veri veya kayıtlar aksi hâlde eksik olacak şekilde muhafaza edilmesi ya da saklanması.
 - Sürdürülebilirlik güvence müşterisinin veri veya kayıtları için iş sürekliliği ya da acil kurtarma işlevi gibi elektronik güvenlik veya yedekleme hizmetlerinin sağlanması.
- Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil bir şirketin, sürdürülebilirlik güvence müşterisinin BT sistemlerini, ağını veya internet sitesini işletmesi, bakımını yapması ya da izlemesi.

5606.3 U2 Bir sürdürülebilirlik güvence denetimi sırasında veya izin verilen bir hizmetin

sunulmasını sağlamak amacıyla sürdürülebilirlik güvence müşterisi tarafından sunulan verilerin toplanması, alınması, iletilmesi ve saklanması, yönetim sorumluluğunun üstlenilmesiyle sonuçlanmaz.

BT Sistemleri Hizmetlerinin Sunulmasından Doğabilecek Potansiyel Tehditler

Sürdürülebilirlik Güvence Müşterileri

5606.4 U1 Hizmetlerin sonuçlarının denetim şirketinin görüş bildireceği sürdürülebilirlik bilgilerinin güvence denetimini etkileme riskinin bulunduğu durumlarda, sürdürülebilirlik güvence müşterisine BT sistemleri hizmetleri sunulması kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilir.

5606.4 U2 Sürdürülebilirlik güvence müşterisine BT sistemleri hizmeti sunulması sonucu oluşan kendi kendini denetleme tehdidinin belirlenmesi ve bu tür bir tehdit düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili faktörler aşağıdakileri içerir:

- Hizmetin niteliği.
- Müşterinin BT sistemlerinin niteliği ve BT sistemlerinin; denetim şirketinin görüş bildireceği sürdürülebilirlik bilgilerini, bu bilgilerin dayanağını oluşturan kayıtları veya sürdürülebilirlik raporlaması üzerindeki iç kontrolleri etkileme düzeyi ya da BT sistemlerinin; denetim şirketinin görüş bildireceği sürdürülebilirlik bilgileri, bu bilgilerin dayanağını oluşturan kayıtlar veya sürdürülebilirlik raporlaması üzerindeki iç kontrollerle etkileşim düzeyi.
- Sürdürülebilirlik güvence denetiminin bir parçası olan belirli BT sistemlerine duyulan güvenin derecesi.

KAYİK olan bir sürdürülebilirlik güvence müşterisi için kendi kendini denetleme tehdidi belirlendiğinde, A5606.6 paragrafı uygulanır.

5606.4 U3 Sürdürülebilirlik güvence müşterisinin sürdürülebilirlik bilgileri kayıtlarının veya sürdürülebilirlik raporlaması üzerindeki iç kontrol sisteminin bir parçasını oluşturması ya da bunları etkilemesi durumunda, kendi kendini denetleme tehdidi oluşturan BT sistemleriyle ilgili hizmetlere örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:

- Siber güvenlikle ilgili olanlar dâhil olmak üzere, BT sistemlerinin tasarlanması, geliştirilmesi, uygulanması, işletilmesi, bakımı, izlenmesi, güncellenmesi veya yükseltilmesi.
- Ağ ve yazılım uygulamaları dâhil olmak üzere, sürdürülebilirlik güvence müşterisinin BT sistemlerinin desteklenmesi.
- Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil bir şirket tarafından geliştirilmiş olup olmadığına bakılmaksızın, sürdürülebilirlik bilgi yönetim sistemlerinin veya sürdürülebilirlik bilgi raporlama yazılımının uygulanması.

KAYİK Olmayan Sürdürülebilirlik Güvence Müşterileri

5606.5 U1 Hizmeti sunmak için sürdürülebilirlik güvence ekibinin üyesi olmayan uzmanlardan faydalanılması, KAYİK olmayan bir sürdürülebilirlik güvence müşterisine BT sistemleri hizmetinin sunulması sonucu oluşan kendi kendini denetleme tehdidini ele almak için önlem olarak atılabilecek adımlara örnek olarak verilebilir.

A5606.6 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, BT sistemleri hizmetinin sunulması kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilecekse, KAYİK olan bir sürdürülebilirlik güvence müşterisine bu hizmeti sunamaz. (Bkz.: A5600.15 ve A5600.17 paragrafları)

ALT BÖLÜM 5607 – HUKUKİ İHTİLAFA DESTEK HİZMETLERİ

Giriş

5607.1 Bu alt bölümde yer alan belirli ana hükümler ve uygulama hükümlerinin yanı sıra 5600.1–5600.28 U1 paragraflarında yer alan ana hükümler ve uygulama hükümleri de sürdürülebilirlik güvence müşterisine hukuki ihtilaf destek hizmeti sunarken kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla ilgilidir.

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Hizmetin Tanımı

5607.2 U1 Hukuki ihtilaf destek hizmetleri aşağıdaki gibi faaliyetleri içerebilir:

- Belge yönetimi ile belgelerin temini.
- Bilirkişilik dâhil, tanık olarak hareket etme.
- Tahmini zararların veya hukuki ihtilaf ya da diğer yasal anlaşmazlıklar sonucunda alınacak veya ödenecek diğer tutarların hesaplanması.
- Adli hizmetler veya araştırmacılık hizmetleri.

Hukuki İhtilaf Destek Hizmetlerinin Sunulmasından Doğabilecek Potansiyel Tehditler

Tüm Sürdürülebilirlik Güvence Müşterileri

5607.3 U1 Hizmetlerin sonuçlarının denetim şirketinin görüş bildireceği sürdürülebilirlik bilgilerini veya bu bilgilerin dayanağını oluşturan kayıtları etkileme riskinin bulunduğu durumlarda, sürdürülebilirlik güvence müşterisine hukuki ihtilaf destek hizmetleri sunulması kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilir. Bu tür hizmetler taraf tutma tehdidi de oluşturabilir.

5607.4 U1 Sürdürülebilirlik güvence müşterisine hukuki ihtilaf destek hizmetleri sunulması sonucu oluşan kendi kendini denetleme veya taraf tutma tehditlerinin belirlenmesi ve bu tür tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili faktörler aşağıdakileri içerir:

- Hizmetin sunulduğu yasal çevre.
- Hizmetin niteliği ve ayırt edici özellikleri.
- Hukuki ihtilaf destek hizmetinin çıktısının; denetim şirketinin görüş bildireceği sürdürülebilirlik bilgileri üzerinde önemli bir etkiye sahip olabilecek zararların veya diğer tutarların tahminini içermesi veya bunlara ilişkin tahmini etkileme derecesi.

KAYİK olan bir sürdürülebilirlik güvence müşterisi için kendi kendini denetleme tehdidi belirlendiğinde, A5607.6 paragrafı uygulanır.

5607.4 U2 Denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil şirketin bir sürdürülebilirlik güvence müşterisine hukuki ihtilaf destek hizmeti sunması ve bu hizmetin denetim şirketinin görüş bildireceği sürdürülebilirlik bilgilerini etkileyen zararların veya diğer tutarların tahminini içermesi ya da bunların tahminini etkilemesi durumunda, değerlendirme hizmetleriyle ilgili olarak Alt Bölüm 5603'te yer alan ana hükümler ve uygulama hükümleri uygulanır.

KAYİK Olmayan Sürdürülebilirlik Güvence Müşterileri

5607.5 U1 Hizmeti sunmak için sürdürülebilirlik güvence ekibinin üyesi olmamış bir uzmandan faydalanılması, KAYİK olmayan bir sürdürülebilirlik güvence müşterisine hukuki ihtilaf destek hizmetleri sunulması sonucu oluşan kendi kendini denetleme veya taraf tutma tehdidini ele almak için önlem olarak atılabilecek adıma örnek olarak verilebilir.

KAYİK Olan Sürdürülebilirlik Güvence Müşterileri

Kendi Kendini Denetleme Tehditleri

A5607.6 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, hukuki ihtilaf destek hizmetlerinin sunulması kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilecekse, KAYİK olan bir sürdürülebilirlik güvence müşterisine bu hizmetleri sunamaz. (Bkz.: A5600.15 ve A5600.17 paragrafları)

5607.6 U1 Kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabileceği için yasaklanan bir hizmet için; hizmetin çıktısının denetim şirketinin görüş bildireceği sürdürülebilirlik bilgilerindeki herhangi bir karşılığın miktarını veya başka bir tutarı etkileme riskinin bulunduğu bir hukuki takip süreciyle ilgili tavsiye verilmesi örnek olarak verilebilir.

Taraf Tutma Tehditleri

5607.6 U2 Hizmeti sunmak için sürdürülebilirlik güvence ekibinin üyesi olmamış bir uzmandan faydalanılması, KAYİK olan bir sürdürülebilirlik güvence müşterisine hukuki ihtilaf destek hizmetinin sunulması sonucu oluşan bir taraf tutma tehdidini ele almak için önlem olarak atılabilecek adımlara örnek olarak verilebilir.

Tanık Olarak Hareket Etme

Sürdürülebilirlik Güvence Müşterileri

5607.7 U1 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket içindeki bir uzman, olay tanığı veya bilirkişi olarak bir mahkemede ya da başka bir yasal mercide ifade verebilir/kanıt sunabilir.

- (a) Olay tanığı, gerçekler veya olaylarla ilgili doğrudan bilgisine dayanarak mahkemede ya da başka bir yasal mercide kanıt sunan/ifade veren kişidir.
- (b) Bilirkişi, uzmanlığına dayalı olarak mahkemede ya da başka bir yasal mercide, konuyla ilgili görüşler de dâhil olmak üzere, kanıt sunan/ifade veren kişidir.

5607.7 U2 Bir kişinin, sürdürülebilirlik güvence müşterisini ilgilendiren bir konuyla ilgili olarak, olay tanığı şeklinde hareket etmesi ve bunu yaparken olaya ilişkin kanıt sunma sürecinde kendisine sorulan bir soruya yanıt olarak uzmanlık alanı dâhilinde bir görüş bildirmesi, bağımsızlığa yönelik bir tehdit oluşturmaz.

- 5607.7 U3 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirketin;
- (a) Müşteriyi ilgilendiren bir konuda mahkeme tarafından bilirkişi olarak hareket etmek üzere atanması veya
 - (b) Aşağıdakileri sağlamak kaydıyla, toplu bir davayla (veya eşdeğer bir topluluk temsilcisi davasıyla) ilgili olarak danışmanlık yapmak veya bilirkişi olarak hareket etmekle görevlendirilmesi:
 - (i) Denetim şirketinin sürdürülebilirlik güvence müşterileri, grup veya topluluk üyelerinin (sayı ve değer olarak) %20'sinden azını oluşturur.
 - (ii) Hiçbir sürdürülebilirlik güvence müşterisi grup veya topluluğu yönetmek üzere atanmamıştır ve
 - (iii) Hiçbir sürdürülebilirlik güvence müşterisi, denetim şirketi tarafından sunulacak hizmetlerin niteliğini ve kapsamını veya bu tür hizmetlerin sunulacağı şartları belirlemek üzere grup veya topluluk tarafından yetkilendirilmemiştir.

durumunda, sürdürülebilirlik güvence müşterisi adına bilirkişi olarak hareket edildiğinde oluşan taraf tutma tehdidi kabul edilebilir bir düzeydedir.

KAYİK Olmayan Sürdürülebilirlik Güvence Müşterileri

- 5607.8 U1 Hizmeti sunmak için sürdürülebilirlik güvence ekibinin üyesi olmayan -ve olmamış- bir uzmandan faydalanılması, KAYİK olmayan bir sürdürülebilirlik güvence müşterisine yönelik bir taraf tutma tehdidini ele almak için önlem olarak atılabilecek adımlara örnek olarak verilebilir.

KAYİK Olan Sürdürülebilirlik Güvence Müşterileri

- A5607.9** Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket ya da denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirketteki bir kişi, 5607.7 U3 paragrafında düzenlenen durumlar geçerli olmadığı müddetçe, KAYİK olan bir sürdürülebilirlik güvence müşterisi adına herhangi bir konuda bilirkişi olarak hareket edemez.

ALT BÖLÜM 5608 – HUKUKİ HİZMETLER

Giriş

- 5608.1 Bu alt bölümde yer alan belirli ana hükümler ve uygulama hükümlerinin yanı sıra 5600.1–5600.28 U1 paragraflarında yer alan ana hükümler ve uygulama hükümleri de sürdürülebilirlik güvence müşterisine hukuki bir hizmet sunarken kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla ilgilidir.

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Hizmetin Tanımı

- 5608.2 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.

5608.2 U2 Bu alt bölüm özellikle aşağıdaki konuları ele alır:

- Hukuki danışmanlık sunulması.
- Hukuk müşaviri şeklinde hareket edilmesi.
- Savunma rolünde hareket edilmesi.

Hukuki Hizmetlerin Sunulmasından Doğabilecek Potansiyel Tehditler

Tüm Sürdürülebilirlik Güvence Müşterileri

5608.3 U1 Hizmetlerin sonuçlarının denetim şirketinin görüş bildireceği sürdürülebilirlik bilgilerini veya bu bilgilerin dayanağını oluşturan kayıtları etkileme riskinin bulunduğu durumlarda, sürdürülebilirlik güvence müşterisine hukuki hizmetlerin sunulması kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilir. Bu tür hizmetler taraf tutma tehdidi de oluşturabilir.

A. Hukuki Danışmanlık Sunulması

Hizmetin Tanımı

5608.4 U1 Ülkeye bağlı olarak, hukuki danışmanlık hizmetleri, sürdürülebilirlik güvence müşterilerine verilebilecek kurumsal ve ticari hizmetler dâhil, aşağıdaki gibi çok geniş ve farklı hizmet alanlarını içerebilir:

- Sözleşme desteği.
- Sürdürülebilirlik güvence müşterisinin bir işlemi yapması konusunda desteklenmesi.
- İşletme birleşmeleri ve işletme satın alımları.
- Sürdürülebilirlik güvence müşterisinin kurum içi hukuk şubelerine destek ve yardım.
- Hukuki durum desteği ve yapılandırma.

Hukuki Danışmanlık Hizmetlerinin Sunulmasından Doğabilecek Potansiyel Tehditler

Tüm Sürdürülebilirlik Güvence Müşterileri

5608.5 U1 Sürdürülebilirlik güvence müşterisine hukuki danışmanlık hizmeti sunulması sonucu oluşan kendi kendini denetleme veya taraf tutma tehditlerinin belirlenmesi ve bu tür tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili faktörler aşağıdakileri içerir:

- Müşterinin raporladığı sürdürülebilirlik bilgileriyle ilgili belli bir konunun önemliliği.
- Hukuki konunun karmaşıklık düzeyi ve hizmeti sunarken gerekli olan muhakeme düzeyi.

KAYİK olan bir sürdürülebilirlik güvence müşterisi için kendi kendini denetleme tehdidi belirlendiğinde, A5608.7 paragrafı uygulanır.

5608.5 U2 Kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilecek hukuki danışmanlığa ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- Denetim şirketinin görüş bildireceği sürdürülebilirlik bilgilerinde açıklanacak

olan bir davadan kaynaklanabilecek olası bir zararın tahmin edilmesi.

- Denetim şirketinin görüş bildireceği sürdürülebilirlik bilgilerinde açıklanan bilgileri etkileyebilecek sözleşme hükümlerinin yorumlanması.

5608.5 U3 Sürdürülebilirlik güvence müşterisi adına görüşmelerde bulunulması, taraf tutma tehdidi oluşturabilir ya da denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirketin yönetim sorumluluğu üstlenmesiyle sonuçlanabilir.

KAYİK Olmayan Sürdürülebilirlik Güvence Müşterileri

5608.6 U1 KAYİK olmayan bir sürdürülebilirlik güvence müşterisine hukuki danışmanlık sunulması durumunda oluşan kendi kendini denetleme veya taraf tutma tehdidinin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

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

KAYİK Olan Sürdürülebilirlik Güvence Müşterileri

Kendi Kendini Denetleme Tehditleri

A5608.7 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, hukuki danışmanlık sunulması kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilecekse, KAYİK olan bir sürdürülebilirlik güvence müşterisine bu hizmeti sunamaz. (Bkz.: A5600.15 ve A5600.17 paragrafları)

Taraf Tutma Tehditleri

5608.8 U1 5608.5 U1 ve 5608.5 U3 ile 5608.6 U1 paragraflarında yer alan hususlar, KAYİK olan bir sürdürülebilirlik güvence müşterisine hukuki danışmanlık sunulmasıyla oluşabilecek taraf tutma tehditlerinin değerlendirilmesi ve ele alınmasıyla da ilgilidir.

B. Hukuk Müşaviri Şeklinde Hareket Edilmesi

Tüm Sürdürülebilirlik Güvence Müşterileri

A5608.9 Denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil şirketin ortağı veya kilit yöneticisi ya da çalışanı sürdürülebilirlik güvence müşterisinin hukuk müşaviri gibi hizmet veremez.

5608.9 U1 Hukuk müşavirliği pozisyonu genellikle bir işletmenin hukuki işleri için geniş bir sorumluluğa sahip kıdemli yönetici pozisyonuna karşılık gelmektedir.

C. Savunuculuk Rolünde Hareket Edilmesi

Mahkeme veya Başka Bir Yasal Merci Huzurunda Savunuculuk Rolünde Hareket Edilmesinden Kaynaklanabilecek Potansiyel Tehditler

KAYİK Olmayan Sürdürülebilirlik Güvence Müşterileri

A5608.10 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket; bir anlaşmazlık veya hukuki bir ihtilafa konu olan tutarların veya bilgilerin denetim şirketinin görüş bildireceği

sürdürülebilirlik bilgileri için önemli olması durumunda, bu anlaşmazlık veya hukuki ihtilafın çözümü konusunda mahkeme veya başka bir yasal merci huzurunda KAYİK olmayan bir sürdürülebilirlik güvence müşterisini savunacak şekilde hareket edemez.

5608.10 U1 KAYİK olmayan bir sürdürülebilirlik güvence müşterisini savunacak şekilde hareket edilmesi durumunda oluşan kendi kendini denetleme veya taraf tutma tehdidinin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

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

KAYİK Olan Sürdürülebilirlik Güvence Müşterileri

A5608.11 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, mahkeme veya başka bir yasal merci huzurunda, anlaşmazlık veya hukuki ihtilafın çözümlenmesinde KAYİK olan bir sürdürülebilirlik güvence müşterisini savunacak şekilde hareket edemez.

ALT BÖLÜM 5609 – İŞE ALMA HİZMETLERİ

Giriş

5609.1 Bu alt bölümde yer alan belirli ana hükümler ve uygulama hükümlerinin yanı sıra 5600.1–5600.28 U1 paragraflarında yer alan ana hükümler ve uygulama hükümleri de sürdürülebilirlik güvence müşterisine işe alma hizmeti sunarken kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla ilgilidir.

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Hizmetin Tanımı

5609.2 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:
 - Başvuru sahiplerinin mesleki niteliklerinin veya yetkinliklerinin incelenmesi ve söz konusu pozisyon için uygunluklarına karar verilmesi,
 - Muhtemel adayların referans kontrollerinin yapılması,
 - Uygun adaylarla görüşülmesi ve seçilmesi ile adayların yetkinlikleri konusunda tavsiyede bulunulmasısuretiyle potansiyel adayların taranması.
- İstihdam şartlarının belirlenmesi ve maaş, çalışma saatleri ve diğer menfaatler gibi detaylar için görüşülmesi.

İşe Alma Hizmeti Sunarken Yönetim Sorumluluğunu Üstlenme Riski

A5609.3 A5400.20 paragrafı, bir denetim şirketini veya denetim ağına dâhil şirketi, yönetim sorumluluğunu üstlenmekten alıkoymaz. Denetim şirketi sürdürülebilirlik güvence müşterisine işe alma hizmeti sunarken, 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.

İşe Alma Hizmetlerinin Sunulmasından Doğabilecek Potansiyel Tehditler

Tüm Sürdürülebilirlik Güvence Müşterileri

- 5609.4 U1 Sürdürülebilirlik güvence müşterisine işe alma hizmetleri sunulması, kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehdidi oluşturabilir.
- 5609.4 U2 Aşağıda yer alan hizmetlerin sunulması, denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirketteki kişilerin yönetim sorumluluğu üstlenmediği müddetçe, genellikle bir tehdit oluşturmaz:
- Birkaç başvuru sahibinin mesleki niteliklerinin incelenmesi ve ilgili pozisyona uygunlukları konusunda danışmanlık sunulması.
 - Adaylarla görüşülmesi ve sürdürülebilirlik raporlaması, idari veya kontrol pozisyonlarıyla ilgili yetkinlikleri konusunda tavsiyelerde bulunulması.
- 5609.4 U3 Sürdürülebilirlik güvence müşterisine işe alma hizmeti sunulması sonucu oluşan kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehditlerinin belirlenmesi ve bu tür tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili faktörler 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.
- 5609.4 U4 Hizmeti sunmak için sürdürülebilirlik güvence 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

A5609.5 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, sürdürülebilirlik güvence müşterisine işe alma hizmetleri sunarken, müşteri adına arabuluculuk/müzakerecilik yapamaz.

A5609.6

Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket;

- (a) Bir yönetici veya yetkili ya da
- (b) Denetim şirketinin görüş bildireceği sürdürülebilirlik bilgilerinin veya bu bilgilerin dayanağını oluşturan kayıtların hazırlanmasında önemli etkisi bulunan bir konumdaki bir üst yönetici

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

- (i) Adayların aranması veya araştırılması,
- (ii) Muhtemel adayların referans kontrollerinin yapılması.
- (iii) Atanacak kişinin önerilmesi veya
- (iv) Belirli bir adayın istihdam şartları, ücretlendirmesi veya ilgili faydaları hakkında tavsiyede bulunulması.

ALT BÖLÜM 5610 – KURUMSAL FİNANSMAN HİZMETLERİ

Giriş

5610.1 Bu alt bölümde yer alan belirli ana hükümler ve uygulama hükümlerinin yanı sıra 5600.1–5600.28 U1 paragraflarında yer alan ana hükümler ve uygulama hükümleri de sürdürülebilirlik güvence müşterisine kurumsal finansman hizmetleri sunarken kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla ilgilidir.

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Hizmetin Tanımı

5610.2 U1 Kurumsal finansman hizmetlerine ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- Bir sürdürülebilirlik güvence müşterisine kurumsal strateji geliştirme konusunda yardımcı olmak.
- Sürdürülebilirlik güvence müşterisi için işletme satın alımlarıyla ilgili muhtemel hedefleri belirlemek.
- Bir varlığın muhtemel satın alma veya elden çıkarma fiyatı konusunda tavsiyelerde bulunmak.
- Finansman sağlayıcı işlemlerde yardımcı olmak.
- Yapılandırma tavsiyeleri sunmak.
- Kurumsal finansman işleminin yapılandırılmasıyla veya finansal düzenlemelerle ilgili danışmanlık verilmesi.

Kurumsal Finansman Hizmetlerinin Sunulmasından Doğabilecek Potansiyel Tehditler

Tüm Sürdürülebilirlik Güvence Müşterileri

5610.3 U1 Hizmetlerin sonuçlarının denetim şirketinin görüş bildireceği sürdürülebilirlik bilgilerini veya bu bilgilerin dayanağını oluşturan kayıtları etkileme riskinin bulunduğu durumlarda, sürdürülebilirlik güvence müşterisine kurumsal finansman

hizmetleri sunulması kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilir. Bu tür hizmetler taraf tutma tehdidi de oluşturabilir.

5610.4 U1 Sürdürülebilirlik güvence müşterisine kurumsal finansman hizmeti sunulması sonucu oluşan kendi kendini denetleme veya taraf tutma tehditlerinin belirlenmesi ve bu tür tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili faktörler aşağıdakileri içerir:

- Kurumsal finansman tavsiyesinin sonuçları veya etkilerine yönelik olarak denetim şirketinin görüş bildireceği sürdürülebilirlik bilgilerinde uygun bir uygulamanın belirlenmesindeki subjektifliğin derecesi.
- Kurumsal finansman tavsiyesinin sonucunun, denetim şirketinin görüş bildireceği sürdürülebilirlik bilgilerinde raporlanan tutarları doğrudan etkileme düzeyi ile kurumsal finansman hizmetinin sonucunun, denetim şirketinin görüş bildireceği sürdürülebilirlik bilgileri üzerinde ne düzeyde önemli bir etkisinin olabileceği.

KAYİK olan bir sürdürülebilirlik güvence müşterisi için kendi kendini denetleme tehdidi belirlendiğinde, A5610.8 paragrafı uygulanır.

Yasaklanan Kurumsal Finansman Hizmetleri

A5610.5 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, sürdürülebilirlik güvence müşterisi tarafından ihraç edilen payların, borçların veya diğer finansal araçların tanıtımını, ticaretini veya aracılık yüklenimini ya da bu tür paylara, borçlara veya diğer finansal araçlara ilişkin yatırım tavsiyesi vermeyi içeren kurumsal finansman hizmetlerini sunamaz.

A5610.6 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, aşağıdaki durumlarda sürdürülebilirlik güvence müşterisine kurumsal finansman hizmetleriyle ilgili tavsiyede bulunamaz:

- (a) Bu tür bir tavsiyenin etkinliği, denetim şirketinin görüş bildireceği sürdürülebilirlik bilgilerindeki belirli bir ölçüm yöntemine veya sunumuna bağlıdır ve
- (b) Sürdürülebilirlik güvence ekibinin, ilgili ölçüm yönteminin veya sunumunun ilgili finansal veya sürdürülebilirlik raporlama çerçevesi kapsamında uygunluğu konusunda şüphesi bulunmaktadır.

KAYİK Olmayan Sürdürülebilirlik Güvence Müşterileri

5610.7 U1 KAYİK olmayan bir sürdürülebilirlik güvence müşterisine kurumsal finansman hizmeti sunulması durumunda oluşan kendi kendini denetleme veya taraf tutma tehdidinin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

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

KAYİK Olan Sürdürülebilirlik Güvence Müşterileri

Kendi Kendini Denetleme Tehditleri

A5610.8 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, kurumsal finansman hizmetlerinin sunulması kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilecekse, KAYİK olan bir sürdürülebilirlik güvence müşterisine bu hizmetleri sunamaz. (Bkz.: A5600.15 ve A5600.17 paragrafları)

Taraf Tutma Tehditleri

5610.8 U1 Hizmeti sunmak için sürdürülebilirlik güvence ekibinin üyesi olmayan uzmanlardan faydalanılması, KAYİK olan bir sürdürülebilirlik güvence müşterisine kurumsal finansman hizmetlerinin sunulması sonucu oluşan taraf tutma tehditlerini ele almak için önlem olarak atılabilecek adımlara örnek olarak verilebilir.

Bölüm 2 – Sürdürülebilirlik Güvencesi ile Raporlamasıyla İlgili Olarak Terimler Sözlüğü’nde Yapılan Değişiklikler

Sürdürülebilirlik güvencesi ile raporlamasıyla ilgili olarak Terimler Sözlüğü’nde yapılan değişiklikler; silinen metinlerde üzeri çizili olarak, yeni eklenen metinlerde ise altı çizili olarak gösterilmiştir.

TERİMLER SÖZLÜĞÜ VE KISALTMALAR LİSTESİ

...

Aile yakını	Kişinin çekirdek ailesine dâhil olmayan anne, baba, çocuk ve kardeşleridir.
Ara verme süresi	<i>Bu terim, <u>A540.143–A540.1921</u> ve <u>A5540.13–A5540.21</u> paragraflarının amaçları açısından <u>A540.57</u> ve <u>A5540.7</u> paragraflarında tanımlanmaktadır.</i>
Azami denetlenebilir dönem	<i>Bu terim, <u>Kısım 4A’da yer alan A540.57 paragrafında</u> ve <u>Kısım 5’te yer alan A5540.7 paragrafında</u> 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~~ <u>güvence ekibi ya da sürdürülebilirlik güvence ekibi</u>) üyesinin; makul ve bilgi sahibi üçüncü kişilerde/taflarda, dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilikten ödün verdiği intibamı oluşturabilecek durum ve davranışlardan sakınmasıdır. <i>400.5, ~~ve~~ 900.4 ve 5400.5 paragraflarında açıklandığı üzere, bir denetçinin veya denetim şirketinin “bağımsız” olduğuna ilişkin yapılan atıflar, denetçinin veya denetim şirketinin 4A ve 4B Kısımlarının ~~ile~~ <u>Kısım 5’in</u> hükümlerine uygunluk sağladığı anlamına gelir.</i>

Başka bir denetçi	<u>Sürdürülebilirlik denetçisinin denetim şirketinden farklı olan ve sürdürülebilirlik denetçisinin, sürdürülebilirlik güvence denetiminde kullanmayı planladığı ancak yeterli ve uygun düzeyde katılım sağlayamadığı bir çalışmayı yapan denetim şirketidir.</u> <u>Çalışmayı yapan başka bir denetçiye bağlı bir kişi, ne iş ekibinin bir üyesi ne de denetçinin faydalandığı bir uzmandır.</u>
Birim denetim müşterisi	Topluluk denetim şirketi veya birim denetim şirketinin, topluluk denetiminin amaçları açısından denetim çalışması yaptığı bir birimdir. Birimin; (a) Bir tüzel kişilik olması durumunda birim denetim müşterisi, söz konusu işletme ve bu işletmenin doğrudan veya dolaylı kontrolünün olduğu ilişkili işletmelerdir ya da (b) Bir işletme birimi, fonksiyon, ticari faaliyet ya da (bunların bir bileşimi) olması durumunda birim denetim müşterisi, işletme biriminin ait olduğu ya da fonksiyon veya ticari faaliyetin gerçekleştirildiği tüzel kişilik ya da işletmelerdir.
...	...
Dayanak denetim konusu	Kıstaslar uygulanmak suretiyle ölçülen veya değerlendirilen olgudur.
Değer zinciri	<u>Geçerli sürdürülebilirlik raporlama çerçevesinde tanımlanan, açıklanan veya başka şekilde belirtilen bir raporlama kavramıdır.</u> <u>Değer zinciri, örneğin sürdürülebilirlik raporlaması amaçları açısından belirli sürdürülebilirlik güvence müşterilerinin müşterilerini ve tedarikçilerini içerebilir.</u>
<u>Değer zinciri birimi (sürdürülebilirlik güvence denetimi açısından)</u>	<u>Raporlayan işletmenin değer zincirinde yer alan ancak topluluk finansal tablolarına dâhil edilmeyen bir birimdir.</u> <u>Topluluk biriminin;</u> (a) <u>Bir tüzel kişilik olması durumunda, söz konusu işletmedir veya</u> (b) <u>Bir işletme birimi, fonksiyon, ticari faaliyet ya da (bunların bir bileşimi) olması durumunda, işletme biriminin ait olduğu ya da fonksiyon veya ticari faaliyetin gerçekleştirildiği tüzel kişilik ya da işletmelerdir.</u>
Denetim	Kısım 4A'da "denetim" terimi "sınırlı denetim" için de aynı şekilde uygulanır.
...	...
Denetim ağına dâhil şirket	Bir denetim ağı içinde yer alan denetim şirketi veya işletmedir.

Daha fazla bilgi için Kısım 4A'da yer alan 400.50 U1–400.54 U1 paragraflarına ve Kısım 5'te yer alan 5400.50 U1–5400.54 U1 paragraflarına bakınız.

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 ve Kısım
5'te Ele Alınan
Sürdürülebilirlik Güvence
Denetimleri 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 dönemi
(Kısım 5'te Ele Alınan
Sürdürülebilirlik Güvence
Denetimleri)

Denetim dönemi, sürdürülebilirlik güvence ekibinin sürdürülebilirlik güvence denetimine başlamasıyla başlar ve sürdürülebilirlik güvence raporunun yayımlanmasıyla sona erer. Denetim yinelenen bir niteliğe sahipse, denetim işinin süresi, taraflardan herhangi birinin mesleki ilişkisinin sona erdiğini bildirmesi veya nihai sürdürülebilirlik 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 bünyesindeki veya şirket tarafından görevlendirilen ve 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 açısından kaliteyi gözden geçirme ya da denetimin kalitesini gözden geçirmenin amacıyla tutarlı bir gözden geçirme gerçekleştiren kişiler,

- (c) Denetim ağına dâhil bir şirket bünyesinde yer alan ve denetim işinin sonucunu doğrudan etkileyebilen diğer kişilerdir.

Kısım 4A'da "denetim ekibi" terimi "sınırlı denetim ekibi" için de aynı şekilde uygulanır. Topluluk denetimi olması durumunda, topluluk denetim ekibi tanımına bakınız.

...

Denetim şirketi

...

- (a) Bağımsız denetim kuruluşu veya sürdürülebilirlik alanında yetkili bağımsız denetim kuruluşu ya da 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.

5400.4 paragrafı, "denetim şirketi" kelimesinin, sürdürülebilirlik denetçileri ve denetim şirketlerinin Kısım 5'e uygunluk sağlamaları konusundaki sorumluluklarını ele almak için ne şekilde kullanıldığını açıklamaktadır.

...

Doğrulama hizmeti

...

Denetçi veya -uygun hâllerde- sürdürülebilirlik denetçisi dışındaki bir tarafın, dayanak denetim konusunu kıstaslar uygulanmak suretiyle ölçtüğü veya değerlendirdiği bir güvence denetimidir.

Ayrıca denetçi veya sürdürülebilirlik denetçisi dışındaki bir taraf, ortaya çıkan denetime konu bilgiyi, sıklıkla bir rapor veya yazılı bir beyan olarak sunar. Bununla birlikte bazı durumlarda, denetime konu bilgi denetçi veya sürdürülebilirlik denetçisi tarafından güvence raporunda da sunulabilir. Doğrulama hizmetinde denetçinin veya sürdürülebilirlik denetçisinin ~~vardığı~~ ulaştığı sonuç, denetime konu bilginin önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkindir.

Denetçinin veya sürdürülebilirlik denetçisinin ulaştığı sonuç aşağıda belirtilen hususlar kullanılarak ifade edilebilir:

- (i) Dayanak denetim konusu ve geçerli kıstaslar,
- (ii) Denetime konu bilgi ve geçerli kıstaslar veya
- (iii) Uygun olan tarafça/taraflarca verilen beyan.

...

...

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.

Bu terim, bir finansal tablonun belirli bir unsur, hesap veya kalemine atıf yapmamaktadır.

Genel amaçlı çerçeve

Geniş bir kullanıcı kitlesinin ortak bilgi ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik olarak tasarlanmış olan raporlama çerçevesidir. Raporlama çerçevesi, gerçeğe uygun sunum çerçevesi veya uygunluk çerçevesi olabilir.

“Gerçeğe uygun sunum çerçevesi” terimi, hükümlerine uyulması gereken bir raporlama çerçevesini ifade etmek için kullanılır ve:

- (a) Raporlanan bilgilerin gerçeğe uygun sunumu için yönetimin, bu çerçevenin özellikle zorunlu kıldıklarının dışında da açıklamalar yapmasının gerekebileceğini açık veya zımni olarak kabul eder ya da
- (b) Raporlanan bilgilerin gerçeğe uygun sunumu için yönetimin, bu çerçevenin belirli bir hükmünden sapmasının gerekli olabileceğini açıkça kabul eder. Bu tür sapmaların sadece çok istisnai durumlarda gerekli olması beklenir.

“Uygunluk çerçevesi” terimi, hükümlerine uyulması gerekli olan ancak yukarıdaki (a) veya (b) bentlerinde yer alan kabulleri içermeyen raporlama çerçevesini ifade eder.

Kısım 5’te genel amaçlı çerçeve, genel amaçlı sürdürülebilirlik raporlama çerçevelerini ifade eder.

Gerekli bilgiye sahip makul üçüncü taraf

Gerekli bilgiye sahip makul üçüncü taraf testi

Gerekli bilgiye sahip makul üçüncü taraf testi, denetçi veya sürdürülebilirlik denetçisi tarafından, aynı sonuçlara başka bir tarafça ulaşılmasının muhtemel olup olmadığı hakkında yapılan bir değerlendirmedir. Bu tür bir değerlendirme, sonuçlara ulaşılan zamanda, denetçinin ya da sürdürülebilirlik denetçisinin 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 veya sürdürülebilirlik denetçisi olması gerekmez ancak denetçinin ya da sürdürülebilirlik denetçisinin sonuçlarının uygunluğunu tarafsız

bir biçimde anlamak ve değerlendirmek için ilgili bilgi ve deneyime sahip olması gerekir.

Bu terimler, A120.5 U9 ve 5120.5 U9 paragraflarında tanımlanmaktadır.

...

Güvence ekibi

...

- (a) Güvence denetimi için oluşturulan iş ekibinin tüm üyeleri,
- (b) Aşağıdakiler dâhil olmak üzere, denetim şirketi bünyesindeki veya şirket tarafından görevlendirilen ve 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) İş açısından kaliteyi gözden geçirme ya da denetimin kalitesini gözden geçirmenin amacıyla tutarlı bir gözden geçirme gerçekleştiren kişilerdir.

Kısım 5'te ele alınan bir sürdürülebilirlik güvence denetimi olması durumunda, "sürdürülebilirlik güvence ekibi" tanımına bakınız.

Güvence denetimi

Sorumlu taraf dışındaki hedef kullanıcıların, denetime konu bilgiye ilişkin güven seviyesini artıracak şekilde tasarlanmış bir sonuç bildirmek üzere, denetçinin yeterli ve uygun kanıt elde etmeyi amaçladığı denetimdir.

GDS 3000, bu standart kapsamında yürütülen bir güvence denetiminin unsurlarını ve amaçlarını açıklamaktadır.

Kısım 4B'de "güvence denetimi" terimi; bağımsız denetim ve sınırlı bağımsız denetimler veya Kısım 5'te ele alınan sürdürülebilirlik güvence denetimleri dışında kalan güvence denetimlerini ifade etmektedir.

Güvence müşterisi

Sorumlu taraftır ve ayrıca bir doğrulama hizmetinde, denetime konu bilgilerden sorumlu taraftır (sorumlu taraf ile aynı kişi olabilir).

Kısım 5'te ele alınan bir sürdürülebilirlik güvence denetimi olması durumunda, "sürdürülebilirlik güvence müşterisi" tanımına bakınız.

...

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 işletme,
- (b) Müşteri üzerinde önemli etkiye sahip olması ve müşteri üzerindeki çıkarının önemli olması durumunda, müşteri üzerinde doğrudan finansal çıkarı bulunan işletme,
- (c) Müşterinin doğrudan veya dolaylı bir kontrole sahip olduğu işletme,
- (ç) Müşterinin veya (c) bendinde sayılan müşteriyle ilişkili işletmelerden birinin doğrudan finansal çıkarının bulunduğu işletme. Ancak söz konusu finansal çıkar, bu işletme üzerinde önemli etkiye sahip olunmasını sağlamalı ve finansal çıkar, müşteri ve (c) bendinde sayılan işletme için önemli olmalıdır.
- (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

İşi yürüten sürdürülebilirlik sorumlu denetçisi, sorumlu denetçi, bağımsız denetçiler ve diğer personel ile işle ilgili prosedürleri uygulayan diğer kişilerdir. Dış uzmanlar ve işe doğrudan yardım sağlayan iç denetçiler bu ekibe dâhil değildir.

Kısım 4A'da "iş ekibi" terimi, sırasıyla bağımsız denetim veya sınırlı bağımsız denetimle ilgili denetim prosedürleri veya sınırlı denetim prosedürlerini uygulayan kişileri ifade eder. Bu terim, 400.9 paragrafında daha detaylı olarak açıklanmaktadır.

BDS 220 (Revize), finansal tabloların bağımsız denetimi bağlamında "iş ekibi" tanımına ilişkin ilave rehberlik sağlar.

BDS 620; denetçinin faydalandığı uzmanı, yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilmesinde denetçiye yardımcı olmak üzere ilgili alandaki çalışması denetçi tarafından kullanılan, muhasebe veya denetim dışındaki bir alanda uzmanlığa sahip kişi veya kuruluş olarak tanımlar. BDS 620, bu tür uzmanların çalışmasına ilişkin denetçinin sorumluluklarını düzenler.

BDS 610; denetime doğrudan yardım sağlaması için iç denetçilerin kullanılması dâhil olmak üzere, iç denetçilerin çalışmasını kullanması durumunda denetçinin sorumluluklarını düzenler.

Kısım 4B’de “iş ekibi” terimi, güvence denetimiyle ilgili güvence prosedürlerini uygulayan kişileri ifade eder.

Kısım 5’te “iş ekibi” terimi, sürdürülebilirlik güvence denetimiyle ilgili güvence prosedürlerini uygulayan kişileri ifade eder. Sürdürülebilirlik denetçisinin, çalışmasına yeterli ve uygun düzeyde katılım sağlayamadığı kişiler (örneğin, “başka bir denetçi”ye bağlı kişiler) bu ekibe dâhil değildir. Bu terim, Kısım 5’te yer alan 5400.10a paragrafında daha detaylı olarak açıklanmaktadır.

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.
<u>İşin teklif edildiği sonraki sürdürülebilirlik denetçisi</u>	<u>Gelecekteki bir sürdürülebilirlik güvence müşterisi (veya bazı durumlarda mevcut sürdürülebilirlik güvence müşterisi) için bir sürdürülebilirlik güvence denetimi yürütmek üzere atanmayı veya diğer mesleki hizmetleri sunmayı değerlendiren sürdürülebilirlik denetçisidir.</u>
Kabul edilebilir düzey	Gerekli bilgiye sahip makul üçüncü taraf testini kullanan bir denetçinin <u>veya sürdürülebilirlik denetçisinin</u> , temel ilkelere uyduğu sonucuna varmasının daha muhtemel olduğu düzeydir.
Kaliteyi gözden geçiren kişi	Denetimin kalitesini gözden geçirmek üzere denetim şirketi tarafından atanan <u>sürdürülebilirlik sorumlu denetçisi</u> , sorumlu denetçi, denetim şirketindeki diğer bir kişi veya denetim şirketi dışından bir kişidir.
Kavramsal çerçeve	<i>Bu terim, Bölüm 120’de ve Bölüm 5120’de tanımlanmaktadır.</i>
Kıstaslar	<u>Sürdürülebilirlik güvence denetimi dâhil olmak üzere Bbir güvence denetiminde, dayanak denetim konusunun değerlendirilmesi ve ölçülmesi için kullanılan kıyaslama noktalarıdır. “Geçerli kıstaslar” ilgili denetim için kullanılan kıstaslardır.</u>
Kilit denetçi	Sorumlu denetçi, denetimin kalitesinin gözden geçirilmesinden 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 ortaklıklar veya bölümler gibi bir topluluk denetimindeki belirli birimlere ilişkin sorumlu denetçileri içerebilir.
<u>Kilit sürdürülebilirlik denetçisi</u>	<u>Sürdürülebilirlik sorumlu denetçisi, denetimin kalitesinin gözden geçirilmesinden sorumlu olan kişi ve -varsa- sürdürülebilirlik</u>

güvence denetimiyle ilgili önemli hususlarda kilit kararlar alan veya muhakemelerde bulunan iş ekibindeki diğer ortaklar ve kilit yöneticilerdir. Örneğin, şartlara ve kişilerin sürdürülebilirlik güvence denetimindeki rollerine bağlı olarak, “diğer ortaklar ve kilit yöneticiler” ifadesi, önemli bağlı ortaklıklar veya bölümler gibi bir topluluk sürdürülebilirlik güvence denetimindeki belirli topluluk birimlerine ilişkin sürdürülebilirlik sorumlu denetçilerini içerebilir.

Bir değer zinciri biriminde güvence çalışması yapan bir sürdürülebilirlik sorumlu denetçisi, bu rolü nedeniyle, topluluk sürdürülebilirlik güvence denetiminin amaçları doğrultusunda kilit bir sürdürülebilirlik denetçisi değildir.

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, sürdürülebilirlik raporlaması veya güvencesi, vergi, ~~yönetim danışmanlığı~~ danışmanlık ve finansal yönetim ~~de~~ dâhil olmak üzere, bağımsız denetçi ya da sürdürülebilirlik denetçisi tarafından yürütülen ve ~~muhasebe, denetim ve benzeri mesleki~~ becerileri gerektiren bir faaliyettir.

...

...

Mesleki muhakeme

Mesleki muhakeme; mesleki faaliyetlerin niteliği ve kapsamı ile çıkar ve ilişkileri dikkate alarak, durum ve gerçeklere uygun ilgili eğitim, mesleki bilgi, beceri ve deneyimin uygulanmasını içerir.

Bu terim, 120.5 U4 ve 5120.5 U4 paragraflarında tanımlanmaktadır.

...

...

Mevcut sürdürülebilirlik denetçisi

Sürdürülebilirlik güvence müşterisi için hâlihazırda bir sürdürülebilirlik güvence denetimi yürüten veya diğer mesleki hizmetleri sunan bir kişi ya da işletmedir.

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.

Mevzuata aykırılıklar
(Sürdürülebilirlik Denetçileri)

Mevzuata aykırılıklar ("aykırılıklar"); kasten ya da kasıt olmaksızın, aşağıdakiler tarafından gerçekleştirilen, yürürlükteki mevzuata aykırı olan ihmali veya icrâi eylemlerden oluşur:

- (a) Sürdürülebilirlik güvence müşterisinin kendisi,
- (b) Sürdürülebilirlik güvence müşterisinin üst yönetiminden sorumlu olanlar,
- (c) Sürdürülebilirlik güvence müşterisinin yönetimi ya da
- (ç) Sürdürülebilirlik güvence müşterisi için veya sürdürülebilirlik güvence müşterisinin yönetiminde çalışan diğer kişiler.

Bu terim, 5360.5 U1 paragrafında tanımlanmaktadır.

...

...

Önceki denetçi

Mevcut denetçinin olmadığı bir durumda, müşteri için denetime en son atanmış veya muhasebe, vergi, danışmanlık veya benzeri bir mesleki hizmeti sunmuş denetçidir.

Önceki sürdürülebilirlik denetçisi

Mevcut sürdürülebilirlik denetçisinin olmadığı bir durumda, sürdürülebilirlik güvence müşterisi için bir sürdürülebilirlik güvence denetimi yürütmek üzere en son atanmış veya diğer mesleki hizmetleri sunmuş bir kişi ya da işletmedir.

Önemli zarar

Bu terim, 360.5 U3 ve 5360.5 U3 paragraflarında tanımlanmaktadır.

Önlemler

~~Önlemler,~~ Temel ilkelere uyumu engelleyen tehditleri etkin bir şekilde kabul edilebilir bir düzeye indirmek için denetçi ya da sürdürülebilirlik denetçisi tarafından -tek başına veya birlikte- atılan adımlardır.

Bu terim, 120.10 U2 ve 5120.10 U2 paragraflarında tanımlanmaktadır.

Özel amaçlı finansal tablolar

Belirli kullanıcıların finansal bilgi ihtiyaçlarını karşılamak için tasarlanmış olan bir finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanmış olan finansal tablolarıdır.

Raporlama sınırı

İşletmenin sürdürülebilirlik bilgilerine dâhil edilecek faaliyet, operasyon, ilişki veya kaynaklardır.

Reklam

Mesleki iş almak amacıyla, denetçiler veya sürdürülebilirlik denetçileri tarafından sunulan hizmetlere ~~veya~~ ya da denetçinin veya sürdürülebilirlik denetçisinin becerilerine ilişkin bilgilerin kamuoyuna iletilmesidir.

...

...

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. Kurumun onayı alınmak suretiyle görevlendirilmiş denetim şirketi yöneticisi, şirketteki başka bir denetçi veya denetim üstlenen bağımsız denetçidir.~~

Kısım 5'te ele alınan bir sürdürülebilirlik güvence denetimi olması durumunda, "sürdürülebilirlik sorumlu denetçisi" tanımına bakınız.

Sorumlu taraf

Bir güvence denetiminde dayanak denetim konusundan sorumlu olan taraf veya taraflardır.

Sürdürülebilirlik bilgileri

Sürdürülebilirlik konuları hakkındaki bilgilerdir.

Sürdürülebilirlik konuları; mevzuatta veya ilgili sürdürülebilirlik raporlama çerçevelerinde tanımlanan veya açıklanan ya da sürdürülebilirlik bilgilerinin hazırlanması veya sunulması amacıyla işletme tarafından belirlenen çevresel, sosyal, yönetim ya da sürdürülebilirlikle ilgili diğer konulardır.

Sürdürülebilirlik bilgileri:

- Finansal veya finansal olmayan terimlerle ifade edilebilecek bilgileri,
- Tarihî veya ileriye dönük bilgileri,
- İşletme içi amaçlara yönelik ya da zorunlu veya gönüllü olarak açıklanmak üzere hazırlanabilecek bilgileri,
- Bir işletmeden veya değer zincirinden elde edilebilecek bilgileri,
- Bir işletmenin kısa, orta veya uzun vadede geçmiş ya da beklenen performansının nicel ya da nitel değerlendirilmesiyle ilgili olabilecek bilgileri,
- Bir işletmenin üst yönetim yapısı, politikaları, planları, amaçları, taahhütleri veya beyanlarında açıklanabilecek bilgileri,
- Çevresel, sosyal ve yönetim konularının ya da sürdürülebilirlikle ilgili diğer konuların bir işletmenin iş modeli, faaliyetleri, hizmetleri veya ürünleri üzerindeki etkileri (risk ve fırsatlar dâhil) hakkında olabilecek bilgileri,
- Bir işletmenin iş modeli, faaliyetleri, hizmetleri veya ürünlerinin çevre, toplum veya ekonomi üzerindeki etkileri hakkında olabilecek bilgileri

içerir.

Sürdürülebilirlik denetçisi

Sürdürülebilirlik güvence denetimini yürüten kişi veya kişilerdir (genellikle sürdürülebilirlik sorumlu denetçisi, iş ekibinin diğer üyeleri veya uygun olması durumunda denetim şirkettir).

Sürdürülebilirlik güvence ekibi

- (a) Sürdürülebilirlik güvence denetimi için oluşturulan iş ekibinin tüm üyeleri,
- (b) Aşağıdakiler dâhil olmak üzere, denetim şirketi bünyesindeki veya şirket tarafından görevlendirilen ve sürdürülebilirlik güvence denetiminin sonucunu doğrudan etkileyebilecek diğer tüm kişiler:
 - (i) Sürdürülebilirlik güvence denetiminin yürütülmesiyle bağlantılı olarak, sürdürülebilirlik sorumlu denetçisinin kazancına ilişkin öneride bulunanlar veya sürdürülebilirlik sorumlu denetçisinin doğrudan yönetim ve/veya gözetiminde çalıştığı üst kademelerdeki kişiler (sırasıyla denetim şirketindeki ilgili sürdürülebilirlik sorumlu denetçisinin üzerindeki tüm üst kademelerdekiler dâhil),
 - (ii) Denetim için, teknik veya sektöre özgü konularla, işlemlerle veya olaylarla ilgili danışmanlık sunanlar ve
 - (iii) Denetim açısından kaliteyi gözden geçirme ya da denetimin kalitesini gözden geçirmenin amacıyla tutarlı bir gözden geçirme gerçekleştiren kişiler,
- (c) Denetim ağına dâhil bir şirket bünyesinde yer alan ve sürdürülebilirlik güvence denetiminin sonucunu doğrudan etkileyebilen diğer kişilerdir.

Sürdürülebilirlik güvence denetimi

Sürdürülebilirlik denetçisinin, hedef kullanıcıların sürdürülebilirlik bilgilerine ilişkin güven seviyesini artırmayı amaçlayan bir sonuç bildirmek için yeterli ve uygun kanıt elde etmeyi hedeflediği bir denetimdir.

Bir sürdürülebilirlik güvence denetimi, makul güvence denetimi ya da sınırlı güvence denetimi olarak sınıflandırılabilir:

- Makul güvence denetimi: Denetçinin, denetimin içinde bulunduğu şartlar altında, ulaşacağı sonuca dayanak teşkil etmek üzere güvence denetimi riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirdiği güvence denetimidir. Denetçinin ulaştığı sonuç, sunum ve açıklamalar dâhil olmak üzere dayanak denetim konusunun geçerli kıstaslar uygulanmak suretiyle ölçülmesi veya değerlendirilmesi sonucunda elde edilen çıktıya ilişkin denetçi görüşünü ifade edecek şekilde bildirilir.

- Sınırlı güvence denetimi: Denetçinin, uygulanan prosedürlere ve elde edilen kanıtlara dayanarak, sürdürülebilirlik bilgilerinin önemli yanlışlık içerdiği kanaatine varmasına sebep olan herhangi bir hususun dikkatini çekip çekmediğini aktaracak biçimde bir sonuç bildirdiği güvence denetimidir. Sınırlı güvence denetiminde denetçi, sınırlı güvence denetimi riskini denetimin içinde bulunduğu şartlar altında kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirir. Bununla birlikte, bildirilen sonucun dayandığı bu risk, herhangi bir makul güvence denetimindeki güvence denetimi riskinden daha yüksektir. Sınırlı güvence denetiminde uygulanan prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamı; makul güvence denetiminde gerekli olanlara kıyasla oldukça sınırlıdır ancak, denetçinin mesleki muhakemesine göre anlamlı bir güvence seviyesi elde edilecek şekilde planlanır. Anlamlı olması için; denetçi tarafından elde edilen güvence seviyesinin, hedef kullanıcıların sürdürülebilirlik bilgilerine olan güvenlerini, açıkça belli bir önem (ilgi) seviyesine getirme olasılığının bulunması gerekir.

Sürdürülebilirlik güvence müşterisi

Denetim şirketinin, sürdürülebilirlik güvence denetimini yürüttüğü işletmedir. Müşterinin halka açık bir işletme olması durumunda, sürdürülebilirlik güvence müşterisi tanımı her zaman söz konusu müşterinin ilişkili işletmelerini de içerir. Müşterinin halka açık bir işletme olmaması durumunda, sürdürülebilirlik güvence müşterisi tanımı söz konusu müşterinin, doğrudan veya dolaylı kontrolünün olduğu ilişkili işletmelerini içerir. (Bkz.: A5400.27 paragrafı)

Sürdürülebilirlik sorumlu denetçisi

Denetim şirketi tarafından atanan, sürdürülebilirlik güvence denetimi veya hizmetinden, denetim veya hizmetin yürütülmesinden ve denetim şirketi adına düzenlenen sürdürülebilirlik güvence raporundan sorumlu olan ve Kurumun onayı alınmak suretiyle görevlendirilmiş denetim şirketi yöneticisi, şirketteki başka bir denetçi veya denetim üstlenen bağımsız denetçidir. İlgili durumlarda “sürdürülebilirlik sorumlu denetçisi” terimi, kamu sektöründeki eş değerini ifade eder.

Bağımsız denetim ve sınırlı bağımsız denetimler olması durumunda, “sorumlu denetçi” tanımına bakınız.

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.

...

...

Tehditler

Bu terim, 120.6 U3 ve 5120.6 U3 paragraflarında tanımlanmaktadır ve aşağıda yer alan çeşitleri içerir:

<i>Kişisel çıkar</i>	<i>120.6 U3(a) ve 5120.6 U3(a)</i>
<i>Kendi kendini denetleme</i>	<i>120.6 U3(b) ve 5120.6 U3(b)</i>
<i>Taraf tutma</i>	<i>120.6 U3(c) ve 5120.6 U3(c)</i>
<i>Yakınlık</i>	<i>120.6 U3(ç) ve 5120.6 U3(d)</i>
<i>Yıldırma</i>	<i>120.6 U3(d) ve 5120.6 U3(e)</i>

Temel ilkeler

Bu terim, 110.1 U1 ve 5110.1 U1 paragraflarında tanımlanmaktadır. Her bir temel ilke, sırasıyla aşağıdaki paragraflarda tanımlanmaktadır:

<i>Dürüstlük</i>	<i>A111.1 ve A5111.1</i>
<i>Tarafsızlık</i>	<i>A112.1 ve A5112.1</i>
<i>Mesleki yeterlik ve özen</i>	<i>A113.1 ve A5113.1</i>
<i>Sır saklama (gizlilik)</i>	<i>A114.1-A114.3 ve A5114.1-A5114.3</i>
<i>Mesleğe uygun davranış</i>	<i>A115.1 ve A5115.1</i>

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 ya da sürdürülebilirlik denetçileri ile mevcut veya potansiyel sürdürülebilirlik güvence müşterileri 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.*

Topluluk

Topluluk finansal tablolarının veya topluluk sürdürülebilirlik bilgilerinin hazırlandığı bir raporlayan işletmedir.

Topluluğa bağlı birim (Birim)

Bir topluluk denetiminde denetim prosedürlerinin planlanması ve uygulanması amacıyla topluluk denetçisi tarafından belirlenen bir

(Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimler)

işletme, işletme birimi, fonksiyon, ticari faaliyet ya da bunların bir bileşimidir.

Topluluğa bağlı birim (Birim)
(Kısım 5'te Ele Alınan Sürdürülebilirlik Güvence Denetimleri)

Topluluk sürdürülebilirlik güvence denetiminin planlanması ve yürütülmesi amacıyla topluluk sürdürülebilirlik denetim şirketi tarafından belirlenen ve raporlama sınırı içerisinde yer alan bir işletme, işletme birimi, fonksiyon, ticari faaliyet ya da bunların bir bileşimidir. Bir birim ya bir topluluk birimi ya da bir değer zinciri birimidir.

Topluluk birimi – Kısım 5'te yer alan bir sürdürülebilirlik güvence denetimi bağlamında, ilgili tanıma bakınız.

Değer zinciri birimi – Kısım 5'te yer alan bir sürdürülebilirlik güvence denetimi bağlamında, ilgili tanıma bakınız.

Topluluğa bağlı birim denetçisi (Birim denetçisi)

Topluluk sürdürülebilirlik güvence denetiminin amaçları doğrultusunda, bir birimle ilgili güvence çalışması yapan bir denetim şirkettir ve topluluk sürdürülebilirlik denetim şirketi, bu çalışmaya yeterli ve uygun düzeyde katılım sağlayabilmektedir. Güvence çalışmasını yapan birim denetçisindeki kişiler, iş ekibinin üyesi sayılırlar.

Topluluk birimi (sürdürülebilirlik güvence denetimi açısından)

Raporlayan işletmenin topluluk finansal finansal tablolarına dâhil edilmesi gereken bir birimdir.

Topluluk biriminin;

- (a) Bir tüzel kişilik olması durumunda, söz konusu işletme ve bu işletmenin, raporlama sınırı içerisinde yer alan, doğrudan veya dolaylı kontrolünün olduğu ilişkili işletmelerdir ya da
- (b) Bir işletme birimi, fonksiyon, ticari faaliyet ya da (bunların bir bileşimi) olması durumunda, işletme biriminin ait olduğu ya da fonksiyon veya ticari faaliyetin gerçekleştirildiği tüzel kişilik ya da işletmelerdir.

Topluluk denetimi

Topluluk finansal tablolarının denetimidir.

...

...

Topluluk sorumlu denetçisi

Topluluk denetiminden sorumlu olan sorumlu denetçidir.

Topluluk sürdürülebilirlik bilgileri

Birden fazla işletme veya işletme biriminin sürdürülebilirlik bilgilerini içeren sürdürülebilirlik bilgileridir.

Topluluk sürdürülebilirlik güvence ekibi

- (a) Topluluk sürdürülebilirlik güvence denetiminin amaçları açısından birimlerle ilgili güvence prosedürlerini uygulayan birim denetçileri bünyesindeki veya bu denetçiler tarafından görevlendirilen kişiler dâhil olmak üzere, topluluk sürdürülebilirlik güvence denetimi için oluşturulan iş ekibinin tüm üyeleri,

- (b) Aşağıdakiler dâhil olmak üzere, topluluk sürdürülebilirlik denetim şirketi bünyesindeki veya şirket tarafından görevlendirilen ve topluluk sürdürülebilirlik güvence denetiminin sonucunu doğrudan etkileyebilecek diğer tüm kişiler:
- (i) Topluluk sürdürülebilirlik güvence denetiminin yürütülmesiyle bağlantılı olarak, topluluk sürdürülebilirlik sorumlu denetçisinin kazancına ilişkin öneride bulunanlar veya topluluk sürdürülebilirlik sorumlu denetçisinin doğrudan yönetim ve/veya gözetiminde çalıştığı üst kademelerdeki kişiler (sırasıyla denetim şirketindeki ilgili topluluk sürdürülebilirlik sorumlu denetçisinin üzerindeki tüm üst kademelerdekiler dâhil),
- (ii) Topluluk sürdürülebilirlik güvence denetimi için, teknik veya sektöre özgü konularla, işlemlerle veya olaylarla ilgili danışmanlık sunanlar ve
- (iii) Topluluk sürdürülebilirlik güvence denetimi açısından kaliteyi gözden geçirme ya da denetimin kalitesini gözden geçirmenin amacıyla tutarlı bir gözden geçirme gerçekleştiren kişiler,
- (c) Topluluk sürdürülebilirlik denetim şirketinin denetim ağına dâhil bir şirket bünyesinde yer alan ve topluluk sürdürülebilirlik güvence denetiminin sonucunu doğrudan etkileyebilen diğer kişiler ve
- (ç) Topluluk sürdürülebilirlik denetim şirketinin denetim ağı dışındaki birim denetçisi bünyesinde yer alan ve topluluk sürdürülebilirlik güvence denetiminin sonucunu doğrudan etkileyebilen diğer kişilerdir.

Topluluk sürdürülebilirlik denetim şirketi

Topluluk sürdürülebilirlik bilgileri hakkında görüş bildiren denetim şirketidir.

Topluluk sürdürülebilirlik güvence denetimi

Topluluk sürdürülebilirlik bilgilerinin güvence denetimidir.

Topluluk sürdürülebilirlik güvence müşterisi

Topluluk sürdürülebilirlik denetim şirketinin, topluluk sürdürülebilirlik bilgileri üzerinde sürdürülebilirlik güvence denetimini yürüttüğü işletmedir. İşletmenin halka açık bir işletme olması durumunda, topluluk sürdürülebilirlik güvence müşterisi tanımı her zaman söz konusu işletmenin ilişkili işletmelerini ve güvence çalışmasının yapıldığı diğer topluluk birimlerini içerir. İşletmenin halka açık bir işletme olmaması durumunda, topluluk sürdürülebilirlik güvence müşterisi tanımı söz konusu işletmenin,

doğrudan veya dolaylı kontrolünün olduğu ilişkili işletmeleri ve güvence çalışmasının yapıldığı diğer topluluk birimlerini içerir.

A5400.27 paragrafına bakınız.

Topluluk sürdürülebilirlik sorumlu denetçisi

Topluluk sürdürülebilirlik güvence denetiminden sorumlu olan sürdürülebilirlik sorumlu denetçisidir.

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. ~~veya sürdürülebilirlik denetçisidir.~~

Bu terim, 300.8 U4 ve 5300.8 U4 paragraflarında 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 veya -uygun hâllerde- sürdürülebilirlik 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.

Yöneticiler

Bir denetimin yürütülmesine ilişkin olarak denetim şirketini bağlayıcı yetkiye sahip kişilerdir.

Bu terim, Kısım 5'te yer alan sürdürülebilirlik güvence denetimleri bağlamında kullanılmaktadır.

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
KYS	Kalite Yönetim Standardı
SBDS	Sınırlı Bağımsız Denetim Standardı
<u>SGDS</u>	<u>Sürdürülebilirlik Güvence Denetimi Standardı</u>

ETİK KURALLARDA ATIFTA BULUNULAN STANDARTLAR LİSTESİ

Standart	Tam Adı
<u>BDS 220 (Revize)</u>	<u>Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Yönetimi</u>
BDS 320	Bağımsız Denetimin Planlanmasında ve Yürütülmesinde Önemlilik
<u>BDS 600 (Revize)</u>	<u>Özel Hususlar–Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil)</u>
BDS 610	İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması
<u>BDS 620</u>	<u>Uzman Çalışmalarının Kullanılması</u>
GDS 3000	Tarihî Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri
KYS 1	Finansal Tabloların Bağımsız Denetim veya Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri veya İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Şirketleri İçin Kalite Yönetimi
KYS 2	Denetimin Kalitesinin Gözden Geçirilmesi
SBDS 2400	Tarihî Finansal Tabloların Sınırlı Bağımsız Denetimi
<u>SGDS 5000</u>	<u>Sürdürülebilirlik Güvence Denetimlerine İlişkin Genel Hükümler</u>

Bölüm 3 – Sürdürülebilirlik Güvencesi ile Raporlamasıyla İlgili Olarak Etik Kurallar’da Yapılan Değişiklikler

Sürdürülebilirlik güvencesi ile raporlamasıyla ilgili olarak Etik Kurallar’da yapılan değişiklikler; silinen metinlerde üzeri çizili olarak, yeni eklenen metinlerde ise altı çizili olarak gösterilmiştir.

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

BÖLÜM 100

ETİK KURALLARA UYUM

...

Etik Kuralların İhlali

A100.8 A400.80–A400.89, 405.22 U1–A405.29, ~~ve~~ A900.50–A900.55, A5400.80–A5400.89 ve 5405.22 U1–A5405.29 paragrafları, *Bağımsızlık Standartlarının* 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.

...

BÖLÜM 120

KAVRAMSAL ÇERÇEVE

...

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

...

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* ve Kısım 5’te Ele Alınan Sürdürülebilirlik Güvence Denetimleri Dışında Kalan Güvence Denetimlerinde Bağımsızlık.

- (c) Kısım 5 – Sürdürülebilirlik Güvence Denetimlerine İlişkin Etik Standartlar (Bağımsızlık Standartları Dâhil).

...

KISIM 3 – BAĞIMSIZ DENETÇİLER

BÖLÜM 300

KAVRAMSAL ÇERÇEVENİN UYGULANMASI

...

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*:
 - 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.
 - Kısım 4B – *Bağımsız Denetim, ve Sınırlı Bağımsız Denetim ve Kısım 5’te Ele Alınan Sürdürülebilirlik Güvence Denetimleri Dışında Kalan Güvence Denetimlerinde Bağımsızlık*, bağımsız denetim, ve sınırlı bağımsız denetim veya Kısım 5’te yer alan *Bağımsızlık Standartları* kapsamındaki sürdürülebilirlik güvence denetimleri dışında kalan diğer güvence denetimlerini yürütürken denetçilerin tabi olduğu hükümleri içeren 900–999 uncu Bölümler.
- Kısım 5 – Sürdürülebilirlik Güvence Denetimlerine İlişkin Etik Standartlar (Bağımsızlık Standartları Dâhil), sürdürülebilirlik güvence denetimlerini yürütürken denetçilerin tabi olduğu hükümleri içeren 5100–5600 üncü Bölümler.

...

Müşteri ve Faaliyet Gösterdiği Çevre

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

- (a) Müşterinin, bağımsız denetim müşterisi ya da denetçinin Kısım 5’te yer alan Bağımsızlık Standartları kapsamında sürdürülebilirlik güvence denetimi yürüttüğü bir sürdürülebilirlik güvence müşterisi olup olmadığı ve ~~bağımsız denetim müşterisinin~~ bu müşterinin kamu yararını ilgilendiren kuruluş olup olmadığı,
- (b) Müşterinin, bağımsız denetim müşterisi olmayan bir güvence denetimi müşterisi olup olmadığı ya da denetçinin Kısım 5’te yer alan Bağımsızlık Standartları kapsamında sürdürülebilirlik güvence denetimi yürütmediği bir

müşteri olup olmadığı veya

- (c) Müşterinin, güvence dışı hizmetlerin sunulduğu 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.

...

BÖLÜM 360

MEVZUATA AYKIRILIKLARA KARŞILIK VERİLMESİ

...

360.3 Bir müşteriye ~~denetim~~ mesleki 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 veya sürdürülebilirlik bilgilerinde 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.

...

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Genel

...

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.

- İnsan haklarının korunması.
- Çalışma koşulları ve çalışanların hakları.
- Tüketici hakları.

360.5 U3 Aykırılıklar; müşteri açısından, finansal tablolarını veya sürdürülebilirlik bilgilerini 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 çevreyle ilgili mevzuatın ihlal edilmesi bu tür fiillere örnek olarak gösterilebilir.

...

Finansal Tabloların Denetimi

...

360.18 U1 Bildirimin amacı, bu tür birim, tüzel kişilik veya işletme birimlerindeki denetim çalışmalarından sorumlu olanların, konuya ilişkin bilgi sahibi olmalarına ve bu bölüm hükümlerine uygun olarak konunun ele alınıp alınamayacağının ve ele alınacaksa ne şekilde olacağının belirlenmesine imkân sağlamaktır. Bildirime ilişkin hüküm, topluluk sorumlu denetçisinin denetim şirketinin veya denetim ağına birim, tüzel kişilik ya da işletme birimlerinde denetim çalışması yürüten denetçilerin denetim şirketi veya denetim ağıyla aynı veya farklı olup olmadığına bakılmaksızın uygulanır.

Konunun Müşterinin Sürdürülebilirlik Denetçisine Bildirilmesi

A360.18a Müşterinin aynı zamanda;

- Denetim şirketinden sürdürülebilirlik güvence denetimi hizmeti alan bir müşteri veya
- Bu müşterinin bir birimi,

olması durumunda denetçi, aykırılıkları veya şüphelenilen aykırılıkları -mevzuatla yasaklanmadığı sürece- müşterinin Kısım 5'te yer alan Bağımsızlık Standartları kapsamındaki bir sürdürülebilirlik güvence denetimini yürüten sürdürülebilirlik denetçisi veya denetçilerine bildirir. Bu bildirim, denetim şirketinin prosedürlerine uygun olarak yapılır. Prosedürlerin bulunmadığı hâllerde ise doğrudan sürdürülebilirlik güvence denetiminin sorumlu denetçisine yapılır.

A360.18b Denetçi, aşağıdaki durumların varlığı hâlinde, aykırılıkları veya şüphelenilen aykırılıkları müşterinin Kısım 5'te yer alan Bağımsızlık Standartları kapsamındaki bir sürdürülebilirlik güvence denetimini yürüten sürdürülebilirlik denetçisi veya denetçilerine bildirip bildirmeyeceğini değerlendirir:

- Müşterinin aynı zamanda denetim ağına dâhil bir şirketten sürdürülebilirlik güvence denetimi hizmeti alan bir müşteri veya bu müşterinin bir topluluk

birimi olması. Yapılması durumunda bu bildirim, denetim ağıının prosedürlerine uygun olarak yapılır. Prosedürlerin bulunmadığı hâllerde ise doğrudan sürdürülebilirlik güvence denetiminin sorumlu denetçisine yapılır ya da

- (b) Müşterinin, denetim şirketinden veya denetim ağına dâhil bir şirketten sürdürülebilirlik güvence denetimi hizmeti almaması ya da sürdürülebilirlik güvence denetimi hizmeti alan bir müşterinin bir topluluk birimi olmaması.

Dikkate Alınacak Faktörler

360.18b U1 A360.18b paragrafı uyarınca yapılacak bildirimin değerlendirilmesinde dikkate alınacak faktörler aşağıdakileri içerir:

- Bildirimde bulunmanın mevzuata aykırı olup olmadığı.
- Aykırlıklara veya şüphelenilen aykırılıklara yönelik devam eden bir soruşturma bakımından, bildirim yapılması konusunda düzenleyici bir kurum ya da savcılık tarafından getirilen kısıtlamaların olup olmadığı.
- Yönetimin veya üst yönetimden sorumlu olanların, müşterinin sürdürülebilirlik denetçisi veya denetçilerini konu hakkında hâlihazırda bilgilendirmiş olup olmadıkları.

Bildirimin Amacı

360.18b U2 A360.18a ve A360.18b paragraflarında ele alınan durumlarda, yapılacak bildirimin amacı;

- (a) Her hâlükârda sürdürülebilirlik sorumlu denetçisinin aykırılıkla veya şüphelenilen aykırılıkla ilgili bilgi sahibi olmasına ve Kısım 5 hükümlerine uygun olarak konunun ele alınmasının gerekip gerekmediğinin ve ele alınacaksa bunun nasıl yapılması gerektiğinin belirlenmesine ve
- (b) Finansal tabloların sorumlu denetçisi ve sürdürülebilirlik denetçisinin, sırasıyla bu bölüm ve Bölüm 5360'da yer alan hükümlere uygun olarak gerekli olduğu ölçüde atılacak ilgili adımları müzakare etmelerine ve koordine etmelerine
- imkân sağlamaktır.

...

Dikkate Alınacak Etkenler Faktörler

360.34 U1 A360.31–A360.33 paragrafları uyarınca yapılacak bildirimlerin değerlendirilmesinde dikkate alınacak etkenler faktörler aşağıdakileri içerir:

- Bildirimde bulunmanın mevzuata aykırı olup olmadığı.
- Aykırlıklara 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 Bildirimin Amacı

360.35 U1 A360.31–A360.33 paragraflarında ele alınan durumlarda, ~~kurulacak iletişim~~ yapılacak bildirimin amacı, her hâlükârda 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.

...

KISIM 4A – BAĞIMSIZ DENETİM VE SINIRLI BAĞIMSIZ DENETİMDE BAĞIMSIZLIK

BÖLÜM 400

BAĞIMSIZ DENETİM VE SINIRLI BAĞIMSIZ DENETİMDE BAĞIMSIZLIK İÇİN KAVRAMSAL ÇERÇEVENİN UYGULANMASI

...

Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetim Dışında Kalan Güvence Denetimleri

400.17 Bağımsız denetim veya sınırlı bağımsız denetim mahiyetinde olmayan güvence denetimleri için bağımsızlık standartları;

- Kısım 4B – *Bağımsız Denetim, ve Sınırlı Bağımsız Denetim ve Kısım 5’te Ele Alınan Sürdürülebilirlik Güvence Denetimleri Dışında Kalan Güvence Denetimlerinde Bağımsızlık’ta,*
- *Kısım 5 – Sürdürülebilirlik Güvence Denetimlerine İlişkin Etik Standartlar’da (Bağımsızlık Standartları Dâhil),*

düzenlenmektedir.

...

Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimlerde Bir Bağımsızlık Hükmünün İhlali

Denetim Şirketinin Bir İhlal Tespit Etmesi

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

...

(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 atılamayacağı ile içinde bulunulan durumda uygun olup olmayacağı.

~~Denetim şirketi bu kararı verirken~~ Bu kararı verirken denetim şirketi, 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.

...

BÖLÜM 405

TOPLULUK DENETİMLERİ

...

405.3 U1 Topluluk denetim şirketinin bildirebileceği hususlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

...

- Birim denetim şirketi ile bu şirket bünyesindeki veya şirket tarafından görevlendirilen topluluk denetim ekibi üyeleri açısından geçerli olan bağımsızlık hususlarıyla ilgili olan ilişkili işletmeler ve topluluk denetim müşterisi bünyesindeki diğer birimler.

...

405.16 U1 Topluluk denetim müşterisinin KAYİK olması durumunda topluluk denetim şirketinin denetim ağı dışında bulunan birim denetim şirketinin, örneğin;

...

- ~~Uzlaşma veya mahkemeye gitmeden önce~~ Mahkeme veya başka bir yasal merci huzurunda, anlaşmazlık veya hukuki ihtilafın çözülmesinde KAYİK olmayan birim denetim müşterisini savunacak şekilde hareket etmesi (Bkz.: Alt Bölüm 608),

yasaktır.

...

405.20 U2 400.31 U1 ilââ U3 paragrafları; birimin denetim şirketinin, birim denetim müşterisine, topluluk finansal tablolarının kapsadığı dönem süresince veya sonrasında, ancak topluluk denetiminin amaçları doğrultusunda denetim çalışmasına başlamadan önce bir güvence dışı hizmeti sunması ve söz konusu hizmete denetim süresince izin verilemeyecek olması durumunda birim denetim şirketinin, bağımsızlığa yönelik tehditleri değerlendirirken kullanacağı bir uygulama rehberi belirler.

405.20 U3 400.31 U4 paragrafı, birimin denetim şirketinin topluluk finansal tablolarının kapsadığı dönemden önce birim denetim müşterisine bir güvence dışı hizmeti sunması durumunda birim denetim şirketinin, bağımsızlığa yönelik tehditleri değerlendirirken kullanacağı bir uygulama rehberi belirler.

...

405.21 U2 A600.26 ve 600.26 U1 paragrafları, topluluk denetim müşterisinin daha sonra KAYİK hâline geldiği durumlarda, birim denetim şirketi tarafından birim denetim müşterisine hâlihazırda veya daha önce sunulan güvence dışı bir hizmetle ilgili durumlarda olarak uygulanır.

...

A405.27 Topluluk denetim şirketi, ~~topluluk denetim şirketinin~~ kendi denetim ağı dışındaki birim denetim şirketi tarafından gerçekleştirilen ihlallerle ilgili olarak, topluluk denetim müşterisinin üst yönetiminden sorumlu olanlarla aşağıdaki konuları müzakere eder:

(a) Birim denetim şirketinin, ihlalin niteliği ve süresi ile atılan veya atılabilecek adımlar ~~da~~ dâhil olmak üzere, ihlalin önemi ve ~~birim denetim şirketinin~~ kendi tarafsızlığı üzerindeki etkisine ilişkin değerlendirmesi ve

(b)

(i) Adımların, ihlalin sonuçlarını tatmin edici bir şekilde ele alıp alamayacağı veya

(ii) Topluluk denetim şirketinin, birim denetim müşterisinin finansal bilgilerine ilişkin gerekli denetim kanıtlarını elde etmek için başka yollar kullanıp kullanmayacağı.

Daha az önemli ihlallerin raporlanması için üst yönetimden sorumlu olanlar tarafından alternatif bir takvim belirtilmediği sürece, bu tür bir müzakere mümkün olan en kısa sürede ~~gerçekleştirilecektir~~ gerçekleştirilir.

...

BÖLÜM 410

ÜCRETLER

...

Genel

410.3 U1 Mesleki hizmetlere ilişkin ücretler; genellikle denetim müşterisiyle görüşülür, söz konusu müşteri tarafından ödenir ve bağımsızlığa yönelik tehdit oluşturabilir. Bu uygulama, finansal tabloların hedef kullanıcıları tarafından genellikle bilinmekte ve kabul edilmektedir.

...

Denetim Müşterisi Tarafından Ödenen Ücretler

...

410.4 U2 Kavramsal çerçevenin uygulanması; bir denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil şirketin bir denetim müşterisi için bir bağımsız denetimi veya başka herhangi bir işi kabul etmeden önce, denetim şirketinin, müşteriye teklif edilen ücretin oluşturduğu bağımsızlığa yönelik tehditlerin kabul edilebilir bir düzeyde olup olmadığına karar vermesini zorunlu kılar. Kavramsal çerçevenin uygulanması ayrıca, bağımsız denetim dönemi boyunca durum ve gerçeklerin değişmesi ~~durumunda~~ hâlinde, denetim

şirketinin bu tür tehditleri yeniden değerlendirmesini gerektirir.

410.4 U3 Denetim müşterisi tarafından bağımsız denetim veya başka herhangi bir iş için ücret ödendiğinde oluşabilecek tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:

- Denetim şirketinin ticari ve piyasa öncelikleri ~~dikkate alındığında~~ dikkate alınmadığında göz önünde bulundurulduğunda; ücret düzeyi ve ücretlerin gerekli kaynakları ne ölçüde dikkate aldığı.

...

410.10 U1 A410.9 ve A410.10 paragrafları bir denetim şirketinin veya bir denetim ağına dâhil bir şirketin, bir denetim müşterisiyle ~~belli~~ belirli şarta bağlı ücret anlaşmalarına girmesini yasaklar. Denetim müşterisine güvence dışı bir hizmet sunulmasında şarta bağlı ücret anlaşmasının yapılması yasaklanmamış olsa dahi, yine de kişisel çıkar tehdidinin düzeyini etkileyebilir.

...

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

- Güvence ~~denetimi dışındaki~~ denetimi dışındaki hizmetin yürütülmesine dâhil olmamış uygun bir gözden geçiren kişinin, yürütülen çalışmaları gözden geçirmesi.

...

Toplam Ücretler – Bağımsız Denetim Dışındaki Hizmetlere İlişkin Ücretlerin Bağımsız Denetim Ücretine Oranı

...

410.11 U2 Bu tür tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili ~~etkenler~~ faktörler aşağıdakileri içerir:

- Bağımsız denetim dışındaki hizmetlere ilişkin ücretlerin bağımsız denetim ücretine oranı.
- Bağımsız denetim dışındaki hizmetlere ilişkin ücretlerin, bağımsız denetim ücretinin önemli bir bölümünü oluşturmaya dair sürenin uzunluğu.
- Aşağıdakiler dâhil olmak üzere, bağımsız denetim dışındaki hizmetlerin niteliği, kapsamı ve amaçları:
 - Yinelenen hizmetler olup olmadığı.
 - Söz konusu hizmetlerin denetim şirketi tarafından yürütülmesinin mevzuatla zorunlu kılınıp kılınmadığı.

410.11 U2a Bir denetim şirketinin veya denetim ağına dahil bir şirketin, Kısım 5'teki Bağımsızlık Standartlarında ele alınan bir sürdürülebilirlik güvence denetimini sunduğu hâllerde, söz konusu sürdürülebilirlik güvence denetimine ilişkin ücret, bağımsız denetim dışındaki hizmetlere ilişkin ücretlerin bağımsız denetim ücretine oranının oluşturduğu kişisel çıkar tehdidi veya yıldırma tehdidinin düzeyini etkilemez.

...

Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Ücretler

A410.23 A410.24 paragrafında belirtilen hükümlere tabi olmak kaydıyla denetim şirketi, KAYİK olan bir denetim müşterisinin üst yönetiminden sorumlu olanlarıyla aşağıdaki hususlar hakkında zamanında iletişim kurar:

- (a) Denetim şirketinin görüş bildirdiği finansal tabloların denetimi için denetim şirketine veya ya da denetim ağına dâhil şirketlere ödenen veya ödenecek olan ücretler ve

...

Diğer Hizmetlere İlişkin Ücretler

A410.25 A410.27 paragrafında belirtilen hükümlere tabi olmak kaydıyla denetim şirketi, KAYİK olan bir denetim müşterisinin üst yönetiminden sorumlu olanlarıyla aşağıdaki hususlar hakkında zamanında iletişim kurar:

...

Ücretle İlgili Bilgilerin Kamuya Açıklanması

410.29 U1 KAYİK'lerin denetimlerindeki kamu yararı göz önüne alındığında, denetim şirketi ile denetim müşterisi arasındaki şirketin bağımsızlığının değerlendirilmesiyle ilgili olduğu makul olarak düşünülebilecek mesleki ilişkiler hakkında görünürlüğe sahip olmak paydaşlar açısından faydalıdır. Birçok ülkede, bir denetim müşterisi tarafından hem bağımsız denetim hem de bağımsız denetim dışındaki hizmetler için denetim şirketine ve denetim ağına dâhil şirketlere ödenen ve ödenecek olan ücretlerin açıklanmasına ilişkin düzenlemeler hâlihazırda mevcuttur. Bu tür açıklamalar genellikle, bağımsız denetim dışındaki hizmetlere ilişkin ücretlerin farklı sınıflara ayrılmasını gerektirir.

A410.30 Mevzuatın, bir denetim müşterisinin, denetim şirketine ve denetim ağına dâhil şirketlere bağımsız denetim ile bağımsız denetim dışındaki hizmetler için ödenen veya ödenecek olan ücretleri ve ücret bağımlılığı hakkındaki bilgileri açıklamasını zorunlu kılmaması durumunda denetim şirketi, KAYİK olan bir denetim müşterisinin üst yönetiminden sorumlu olanlarla aşağıdaki hususları müzakere eder:

...

- (b) Kullanıcıların, ödenen veya ödenecek olan ücretlere ve bunların denetim şirketinin bağımsızlığı üzerindeki etkisine ilişkin anlayışını artırabilecek bilgiler.

410.30 U1 Kullanıcıların, ödenen veya ödenecek olan ücretlere ve bunların denetim şirketinin bağımsızlığı üzerindeki etkisine ilişkin anlayışını artırabilecek nitelikte olan ücretlerle ilgili bilgilere dair örnekler aşağıdakileri içerir:

...

A410.31 A410.30 paragrafında açıklandığı üzere üst yönetimden sorumlu olanlarla yapılan müzakereden sonra, KAYİK olan denetim müşterisinin ilgili açıklamayı yapmaması durumunda denetim şirketi, A410.32 paragrafında belirtilen hükümlere tabi olmak

kaydıyla, aşağıdaki hususları kamuya açıklar:

...

- (b) Denetim şirketinin görüş bildirdiği finansal tabloların kapsadığı dönemde denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket tarafından hizmetlerin sunulması karşılığında müşteriden talep edilen ((a) bendi kapsamında açıklananlar dışındaki) ücretler. Bu amaçla, söz konusu ücretler; yalnızca müşteriden ve denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tablolarda konsolide edilip müşterinin doğrudan veya dolaylı kontrole sahip olduğu ilişkili işletmelerinden talep edilen ücretleri içerecektir,

...

410.31 U3 A410.31 paragrafı uyarınca ücretlerle ilgili bilgileri açıklarken denetim şirketi, söz konusu bilgileri; zamanlaması ve erişilebilirliğini de dikkate alarak, aşağıda örnekleri verildiği gibi, uygun bir şekilde paydaşlara açıklayabilir:

...

- Belirli paydaşlara yönelik iletişim yoluyla, örneğin ~~paydaşlara~~ ortaklara yönelik bir mektupla,

...

BÖLÜM 411

ÖDÜLLENDİRME VE DEĞERLENDİRME POLİTİKALARI

...

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:

...

BÖLÜM 420

HEDİYELER VE AĞIRLANMA

...

420.3 U1 Denetim şirketinin, denetim ağına dâhil şirketin veya denetim ekibinin bir üyesinin denetim müşterisine teşvik teklifinde bulunduğu ~~veya ya da~~ 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.

...

BÖLÜM 430

FİİLİ HUKUKİ İHTİLAFLAR VE HUKUKİ İHTİLAFA TEHDİTLERİ

...

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.

...

BÖLÜM 510

FİNANSAL ÇIKARLAR

...

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.

...

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.

...

A510.5 A510.4 paragrafının bir istisnası olarak A510.4(c) veya (ç) bentlerinde belirtilen bir çekirdek aile üyesinin, aşağıdaki şartların sağlanması durumunda, denetim müşterisinde doğrudan veya önemli düzeyde dolaylı bir finansal çıkarı bulunabilir:

...

- (b) Aile üyesinin finansal çıkarı elden çıkarma hakkı varsa veya bu hakkı elde edebiliyorsa, mümkün olduğu anda finansal çıkarı elden çıkarır ~~veya~~ ya da bu haktan feragat eder. Hisse alım opsiyonu durumunda ise opsiyonu kullanma hakkını elde ettiğinde bunu yapar.

...

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:

...

- (b)
 - (i) Finansal çıkarın denetim ekibinin üyesi olmayan bir kişi veya bu kişinin çekirdek aile üyelerinden birisi tarafından elde edilmiş olması durumunda, bu finansal çıkar mümkün olan en kısa sürede elden çıkarılır ~~veya~~ ya da dolaylı finansal çıkarın -kalan payın önemli olarak nitelendirilemeyeceği şekilde- yeterli bir bölümü elden çıkarılır ve

...

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.

...

BÖLÜM 520 İŞ İLİŞKİLERİ

...

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 teknoloji lisansı dâhil, 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.

...

BÖLÜM 521 AİLEVİ VE KİŞİSEL İLİŞKİLER

...

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

...

- Çekirdek aile üyesinin veya diğer kişinin müşteri bünyesindeki rolü ve ilişkinin yakınlığı.

...

BÖLÜM 523 DENETİM MÜŞTERİSİNİN YÖNETİCİSİ VEYA YETKİLİSİ OLARAK HİZMET VERİLMESİ

...

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 veremez.

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 veremez:

...

BÖLÜM 524

DENETİM MÜŞTERİSİ TARAFINDAN İSTİHDAM

...

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~~ faktörler aşağıdakileri içerir:

...

- Kişinin, denetim ekibinin bir üyesi ~~veya ya da~~ 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 ekibine, müşteri tarafından istihdam edilen kişiye ~~ilişkin~~ kıyasla yeterli deneyime sahip kişilerin atanması.

...

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:

...

- (c) Eski ortak veya kilit yöneticinin, denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil şirketin işlerine veya mesleki faaliyetlerine katılmaya devam etmemesi ~~veya ya da~~ da devam ediyor görünmemesi ve

...

BÖLÜM 525

ÇALIŞANLARIN GEÇİCİ OLARAK GÖREVLENDİRİLMESİ

...

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 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 aşağıdaki durumlardan emin olunmadıkça, çalışanların denetim müşterisinde geçici görevle çalışmasına izin verilmez:

...

- (c) Bu tür bir çalışanın mesleki hizmetleri üstlenmesinden dolayı denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirketin bağımsızlığına yönelik oluşan her türlü tehdit ortadan ~~kaldırılır veya kaldırılmakta ya da bu tür tehditleri~~ kabul edilebilir bir düzeye indirmek için önlemler ~~uygulanır~~ uygulanmaktadır ve
- (ç) Bu tür bir personel, Etik Kurallar tarafından denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil şirketin yapmasının yasaklandığı mesleki hizmetleri üstlenmeyecek ~~veya ya da bu hizmetlere~~ dâhil olmayacaktır.

...

BÖLÜM 540

ÇALIŞANLARIN DENETİM MÜŞTERİSİYLE UZUN SÜRELİ İLİŞKİSİ

...

540.2 Bir kişinin bir denetim işinde veya aynı müşteri için denetim işi ile sürdürülebilirlik güvence denetiminin bir bileşiminde uzun süre yer alması, yakınlık ve kişisel çıkar ~~tehdidi~~ tehditleri oluşturabilir. Bu bölüm, kavramsal çerçevenin bu tür durumlarda uygulanmasına ilişkin ana hükümleri ve uygulama hükümlerini düzenler.

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Genel

540.3 U1 Bu bölümde kilit sürdürülebilirlik denetçisi, sürdürülebilirlik güvence ekibi ve sürdürülebilirlik güvence denetimine yapılan atıflar, Kısım 5'te yer alan Bağımsızlık Standartları kapsamındaki sürdürülebilirlik güvence denetimleri bağlamındadır.

Tüm Denetim Müşterileri

540.43 U1 Denetim müşterisi ve çevresi hakkında kanaat edinmek denetimin kalitesi açısından esas teşkil etse de, bir kişinin denetim ekibi üyesi veya sürdürülebilirlik güvence ekibi üyesi olarak aşağıdakilerle olan uzun süreli ilişkisi sonucunda yakınlık tehdidi oluşabilir:

- (a) Denetim müşterisi ve faaliyetleri,

- (b) Denetim müşterisinin üst yöneticileri veya
- (c) Denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tablolar veya finansal tabloların temelini oluşturan finansal bilgiler.

540.43 U2 Kişinin; eskiden beri süregelen bir müşteriye 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.

540.43 U3 Bu tür yakınlık veya kişisel çıkar tehditlerinin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili ~~etkenler~~ faktörler aşağıdakileri içerir:

- (a) Kişiyle bağlantılı olarak:
 - Kişinin müşteriyle olan ilişkisinin süresinin toplam uzunluğu (kişinin daha önce başka bir şirketteyken de bu müşteriyle bu tür bir ilişkisi mevcutsa, söz konusu ilişki de bu süreye dâhildir).
 - Kişinin, denetim işi veya sürdürülebilirlik güvence denetimi için 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.

540.43 U4 İki veya daha fazla ~~etkenin~~ faktörün 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.

540.43 U5 Bir denetim işine veya aynı müşteri için denetim işi ile sürdürülebilirlik güvence denetiminin bir bileşimine uzun süre boyunca katılan bir kişiyle alakalı olarak ortaya

çıkan yakınlık ve kişisel çıkar tehditlerini ortadan kaldıracabilecek adımlara örnek olarak, söz konusu kişinin rotasyona tabi tutularak denetim ekibinden çıkarılması verilebilir.

540.43 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.

A540.54 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) İş açısından kaliteyi gözden geçirme ya da denetimin kalitesini gözden geçirmenin amacıyla tutarlı bir 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, A540.57–A540.230 paragrafları da uygulanır.

A540.6 Bir kişinin aynı müşteri için hem denetim ekibinin hem de sürdürülebilirlik güvence ekibinin bir üyesi olması ve oluşan tehdit düzeyinin yalnızca söz konusu kişinin rotasyona tabi tutularak hem denetim ekibinden hem de sürdürülebilirlik güvence ekibinden çıkarılmasıyla ele alınabileceğine karar vermesi durumunda denetim şirketi, A540.5 paragrafına uygunluk sağlamakla birlikte, bu kişinin;

- (a) Sürdürülebilirlik güvence denetimi için iş ekibinin bir üyesi olmadığı,
- (b) Sürdürülebilirlik güvence denetimi açısından kaliteyi gözden geçirme ya da denetimin kalitesini gözden geçirmenin amacıyla tutarlı bir gözden geçirme gerçekleştirmediği veya
- (c) Sürdürülebilirlik güvence denetiminin 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, A540.7–A540.23 paragrafları da uygulanır.

KAYİK Olan Denetim Müşterileri

A540.75 A540.7 9–A540.911 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 kalitesini gözden geçirmeden sorumlu olarak atanan bir kişi, ~~veya~~
- (c) Diğer herhangi bir kilit denetçi rolü- veya
- (ç) Kilit bir sürdürülebilirlik denetçisi.

Azami denetlenebilir dönem sonrasında söz konusu kişi, A540.143–A540.1921 paragraflarındaki hükümlere uygun olarak bir “ara verme süresi” geçirir.

A540.86 Azami denetlenebilir dönemin hesaplanmasında, kişi A540.57(a)–(eç) paragrafındaki herhangi bir rolü asgari bir süre için üstlenmeyi bırakmadıkça yılların sayımı yeniden başlatılamaz. Söz konusu asgari süre, kişinin bu tür bir katılımı sonlandırmasından hemen önceki yılda hizmet verdiği rolüne uygun olarak, en az A540.143–A540.135 paragrafları uyarınca belirlenen ara verme süresine eşit olan ve birbirini takip eden bir süredir.

540.86 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 A540.174 paragrafı uyarınca ara verme dönemine tabi olmak zorundadır.
- Sürdürülebilirlik güvence müşterisinin finansal tablolarının denetiminde iki yıl boyunca sorumlu denetçi olarak görev yapmış bir kişi, aynı müşterinin sürdürülebilirlik güvence denetiminin kalitesini gözden geçirmeden sorumlu bir kişi olarak beş yıl daha atanabilir. Sonrasında, söz konusu kişi A540.18 paragrafı uyarınca ara verme dönemine tabi olmak zorundadır.

A540.97 A540.75 paragrafının bir istisnası olarak, denetimin kalitesi açısından görevine devam etmesi özellikle önem arz eden kilit denetçilerin, denetim şirketinin kontrolü dışında oluşan öngörülemeyen 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.

540.97 U1 Örneğin, kilit denetçi; yerine atanması planlanan sorumlu denetçinin ciddi bir hastalığa yakalanması gibi öngörülemeyen 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 ihtiyaç olup olmadığını müzakere etme durumuna getirecektir.

A540.108 Bir denetim müşterisinin KAYİK hâline gelmesi durumunda, rotasyonun zamanlamasını belirlerken denetim şirketi, KAYİK olmadan önce kişinin bu müşteriye kilit denetçi veya kilit sürdürülebilirlik denetçisi olarak hizmet verdiği süreyi dikkate alır. Müşteri KAYİK hâline geldiğinde, kişinin bu müşteriye kilit denetçi veya kilit sürdürülebilirlik denetçisi olarak hizmet vermiş olduğu süre kümülatif olarak beş yıl

veya daha az ise; bu kişinin rotasyona tabi tutularak söz konusu denetimden işinden ayrılmadan önce ~~bu sıfatla~~ kilit denetçi sıfatıyla hizmet vermeye devam edebileceği süre, yedi yıldan hizmet vermiş olduğu yıl sayısı çıkarılarak hesaplanır. A540.75 paragrafının bir istisnası olarak, müşteri KAYİK hâline geldiğinde, kişinin bu müşteriye kilit denetçi veya kilit sürdürülebilirlik denetçisi olarak hizmet vermiş olduğu süre kümülatif olarak altı yıl veya daha fazla ise, bu kişi rotasyona tabi tutularak söz konusu denetimden işinden ayrılmadan önce üst yönetimden sorumlu olanların mutabakatıyla azami iki yıl daha ~~aynı sıfatla~~ kilit denetçi sıfatıyla hizmet vermeye devam edebilir.

A540.119 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. A540.75 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

A540.120 Kişinin bir denetim işiyle olan uzun süreli ilişkisi neticesinde oluşan tehditleri değerlendirirken denetim şirketi, kişinin kilit denetçi olmadan önce üstlendiği görevlere ve aynı müşteriye dair denetim işiyle veya sürdürülebilirlik güvence denetimiyle olan ilişki süresine özel önem gösterir.

540.120 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

A540.131 Kişinin kümülatif olarak yedi yıl boyunca sorumlu denetçi olması durumunda, ara verme süresi birbirini takip eden beş yıl olmalıdır.

A540.142 Kişi, denetimin kalitesini gözden geçirmeden sorumlu olarak atandığında ve bu sıfatla kümülatif olarak yedi yıl görev yaptığında, ara verme süresi birbirini takip eden üç yıl olmalıdır.

A540.153 Kişinin, A540.131 ve A540.142 paragraflarında düzenlenen sıfatlardan farklı bir kilit denetçi rolünde kümülatif olarak yedi yıl görev yapması durumunda, ara verme süresi birbirini takip eden iki yıl olmalıdır.

540.163 U1 Bu bölümdeki yönetici rotasyonu hükümleri, liyakate ilişkin bir koşul olarak, sorumlu denetçinin kaliteyi gözden geçirme görevini üstlenmesinden önce KYS 2'nin gerektirdiği ara verme süresinden farklıdır ve bu süreyi değiştirmez (Bkz.: 325.8 U4 paragrafı).

Birden fazla kilit denetçi veya kilit sürdürülebilirlik denetçisi rolünde hizmet verilmesi

A540.174 Kişinin, birden fazla kilit denetçi veya kilit sürdürülebilirlik denetçisi rolünde görev alması ve sorumlu denetçi ya da sürdürülebilirlik sorumlu denetçisi sıfatıyla kümülatif olarak dört veya daha fazla yıl hizmet vermesi durumunda, ara verme süresi birbirini takip eden beş yıl olmalıdır.

A540.185 A540.196(a) paragrafında belirtilen hükümlere tabi olmak kaydıyla kişinin, birden fazla kilit denetçi veya kilit sürdürülebilirlik denetçisi rolünde görev alması ve denetimin kalitesinin gözden geçirilmesinden sorumlu kilit denetçi ya da kilit sürdürülebilirlik denetçisi sıfatıyla kümülatif olarak dört veya daha fazla yıl hizmet vermesi durumunda, ara verme süresi birbirini takip eden üç yıl olmalıdır.

A540.196 Kişinin, azami denetlenebilir dönem boyunca kümülatif olarak dört veya daha fazla yıl sorumlu denetçi, sürdürülebilirlik sorumlu denetçisi ve kaliteyi gözden geçiren kişi rollerinin bileşimi şeklinde görev alması durumunda, ara verme süresi;

(a) A540.185 paragrafının bir istisnası olarak, kişinin üç veya daha fazla yıldır sorumlu denetçi ya da sürdürülebilirlik sorumlu denetçisi olduğu durumda, birbirini takip eden beş yıl olmalıdır veya

(b) Diğer herhangi bir bileşimde birbirini takip eden üç yıl olmalıdır.

A540.2017 Kişinin, A540.147–A540.196 paragraflarında belirtilenlerden farklı birden fazla kilit denetçi veya kilit sürdürülebilirlik denetçisi rolünde görev alması durumunda, ara verme süresi birbirini takip eden iki yıl olmalıdır.

Önceki Denetim Şirketindeki Hizmet

A540.2118 Kişinin, A540.75 paragrafında düzenlenen kilit denetçi veya kilit sürdürülebilirlik denetçisi olduğu yıl sayısının belirlenmesinde, ilişkinin süresi -ilgili hâllerde- söz konusu kişinin, aynı müşteriye dair bu işte denetim işinde kilit denetçi ya da sürdürülebilirlik güvence denetiminde kilit sürdürülebilirlik denetçisi olarak daha önceki denetim şirketinde geçirdiği süreyi de içerir.

Mevzuatla Belirlenen Daha Kısa Ara Verme Süresi

A540.2219 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, A540.131, A540.174 ve A540.196(a) paragraflarında belirlenen birbirini takip eden beş yıllık ara verme süresi yerine kullanılabilir.

Ara Verme Süresi Boyunca Faaliyetlerdeki Kısıtlamalar

A540.230 İlgili ara verme süresi boyunca kişi;

(a) İş ekibi üyesi olamaz ~~veya~~ ya da denetim işi veya sürdürülebilirlik güvence denetimi açısından kaliteyi gözden geçirme ya da denetimin kalitesini gözden geçirmenin amacıyla tutarlı bir gözden geçirme gerçekleştiremez,

(b) Denetim işini ya da sürdürülebilirlik güvence denetimini etkileyen teknik veya sektöre özgü konular, işlemler veya olaylarla ilgili olarak denetim için oluşturulan iş ekibiyle ~~veya~~ ya da müşteriyle görüş alışverişinde bulunamaz

(kişinin azami denetlenebilir döneminin son yılında üstlendiği işler veya verdiği sonuçlarla sınırlı olarak iş ekibiyle yapılan müzakereler -denetimle işiyle ya da sürdürülebilirlik güvence denetimiyle ilgili olduğu müddetçe- buna dâhil değildir).

- (c) Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket tarafından denetim müşterisine sunulan mesleki hizmetlerin yönetiminden ve koordinasyonundan ~~veya ya da~~ denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirketin denetim müşterisiyle olan ilişkisinin gözetiminden sorumlu olamaz ~~veya ya da~~
- (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 ya da~~
 - (ii) Denetim işinin veya sürdürülebilirlik güvence denetiminin çıktısı üzerinde doğrudan etkide bulunmak.

540.230 U1 A540.230 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 amaçlamamaktadır.

BÖLÜM 600

DENETİM MÜŞTERİLERİNE GÜVENCE DIŞI HİZMETLERİN SUNULMASI*

...

Güvence Dışı Hizmet Sunumu İşinin Kabul Edilmesi

A600.9 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket; denetim müşterisine güvence dışı bir hizmet sunmaya yönelik bir işi kabul etmeden önce, bu hizmeti sunmaktan dolayı ~~ortaya çıkabilecek~~ oluşabilecek bağımsızlığa yönelik herhangi bir tehdidi belirlemek, değerlendirmek ve ele almak amacıyla kavramsal çerçeveyi uygular.

...

600.13 U1 600.10 U2 paragrafına ilave olarak, denetim müşterisine birden fazla güvence dışı hizmet sunulması sonucu bağımsızlığa yönelik oluşan tehditlerin düzeyine ilişkin denetim şirketinin yapacağı değerlendirmeye ilgili faktörler aşağıdakileri içerebilir:

...

600.14 U1 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket denetim müşterisine güvence dışı bir hizmet sunduğunda, denetim şirketinin, kendisinin veya denetim ~~ağına~~ ağına dâhil şirketin çalışmalarını denetleme riski bulunabilir ve bu durum kendi kendini denetleme tehdidinde yol açabilir. Kendi kendini denetleme tehdidi; denetim ekibinin,

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

denetimin bir parçasını oluşturan bir yargıya varırken dayanak olarak kullanacağı güvence dışı bir hizmetin parçası olarak, denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirketin, denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket içindeki bir kişi tarafından önceden gerçekleştirilen bir faaliyetin veya varılan bir yargının sonuçlarını uygun şekilde değerlendirmeyecek olması tehdididir.

...

Öneri ve tavsiyelerde bulunulması

A600.18 A600.17 paragrafının bir istisnası olarak, denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, aşağıdaki şartları sağlamak koşuluyla, KAYİK olan bir denetim müşterisine denetim sırasında ortaya çıkan bilgi ~~ve konularla~~ veya hususlarla ilgili olarak öneri ve tavsiyelerde bulunabilir:

...

(b) Söz konusu tavsiyenin verilmesinden dolayı ~~oluşan~~ oluşabilecek -kendi kendini denetleme tehditleri dışında kalan- bağımsızlığa yönelik tehditlerin belirlenmesi, değerlendirilmesi ve ele alınmasına ilişkin kavramsal çerçeveyi uygulamak.

600.18 U1 Denetim ~~süreci içerisinde~~ sırasında ortaya çıkan bilgi veya hususlarla ilgili verilebilecek öneri ve tavsiyelere ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

...

600.19 U2 Denetim müşterisine güvence dışı bir hizmet sunumu veya birden fazla hizmet sunumu nedeniyle ortaya çıkan bağımsızlığa yönelik tehditler, denetim işinin ~~ve hizmetin içinde bulunduğu durum ve gerçeklere~~ inde bulunduğu durum ve gerçekler ile hizmetin niteliğine bağlı olarak değişir. Bu tür tehditler, önlemlerin uygulanması veya öngörülen hizmetin kapsamının değiştirilmesi suretiyle ele alınabilir.

...

600.19 U4 Denetim müşterisine sunulan güvence dışı bir hizmet nedeniyle oluşan tehditleri kabul edilebilir bir düzeye indirecek önlem bulunmayabilir. Böyle bir durumda kavramsal çerçevenin uygulanması, denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirketin aşağıdakileri yapmasını zorunlu kılar:

...

(b) Ortadan kaldırılamayan veya kabul edilebilir bir düzeye indirilemeyen hizmeti reddetmek ~~veya~~ ya da sonlandırmak veya

...

A600.22 Bir KAYİK'in finansal tablolarının denetimini yürüten bir denetim şirketi veya denetim ağına dâhil bir şirket;

(A) Söz konusu KAYİK'e;

(B) Söz konusu KAYİK'i doğrudan veya dolaylı olarak kontrol eden herhangi bir işletmeye ~~veya~~ ya da

- (C) Söz konusu KAYİK tarafından doğrudan veya dolaylı olarak kontrol edilen herhangi bir işletmeye,

güvence dışı hizmet sunmaya yönelik bir işi kabul etmeden önce, denetim şirketi, üst yönetimden sorumlu olanlarla mutabık kalınan bir süreç oluştururken hâlihazırda belirtilmediği süreç;

- (a) Denetim şirketinin; hizmetin sunulmasının,
- (i) Yasaklanmadığına ve
- (ii) KAYİK'in denetçisi olarak denetim şirketinin bağımsızlığına yönelik bir tehdit oluşturmayacağına veya belirlenen herhangi bir tehdidin kabul edilebilir bir düzeyde olduğunu veya değilse, ortadan kaldırılacağını ~~veya ya da~~ kabul edilebilir bir düzeye indirileceğine,
- karar verdiği konusunda KAYİK'in üst yönetiminden sorumlu olanları bilgilendirir ve
- (b) KAYİK'in üst yönetiminden sorumlu olanlara, hizmet sunumunun denetim şirketinin bağımsızlığı üzerindeki etkisi hakkında bilgiye dayalı bir değerlendirme yapmalarına sağlayacak imkân verecek bilgileri sağlar.

...

A600.24 A600.22 ve A600.23 paragraflarının bir istisnası olarak, denetim şirketinin mesleki standartlar veya diğer mevzuat tarafından öngörülen güvence dışı hizmetle ilgili hakkında KAYİK'in üst yönetiminden sorumlu olanlara bilgi sağlamasının yasaklandığı bir durumda ~~veya ya da~~ söz konusu bilginin sağlanmasının hassas veya gizli bilgilerin ifşasıyla sonuçlanabileceği durumda, denetim şirketi aşağıdakilerin gerçekleşmesi kaydıyla öngörülen hizmeti sunabilir:

...

- (c) Üst yönetimden sorumlu olanlar, denetim şirketinin (b) bendinde vardığı sonuca katılmaktadır.

A600.25 KAYİK olan bir denetim müşterisinin üst yönetiminden sorumlu olanlar veya öngörülen hizmetin alıcısı olan ve A600.22 paragrafında atıfta bulunulan işletme tarafından gündeme getirilen tüm hususları dikkate alan denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, aşağıdakilerin varlığı durumunda; güvence dışı hizmeti reddeder ~~veya ya da~~ denetim şirketi, aşağıdakilerin varlığı durumunda denetim sözleşmesini sonlandırır:

- (a) Bu tür bir durum, üst yönetimden sorumlu olanlarla önceden kararlaştırılan bir süreçte ele alınmadıkça, denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil ~~olan~~ şirketin, KAYİK olan bir denetim müşterisinin üst yönetiminden sorumlu olanlara herhangi bir bilgi sağlamasına izin verilmemektedir ~~veya ya da~~
- (b) KAYİK olan bir denetim müşterisinin üst yönetiminden sorumlu olanlar; hizmet sunumunun, müşteriye ilişkin olarak denetim şirketinin bağımsızlığına yönelik bir tehdit oluşturmayacağı veya belirlenen herhangi bir tehdidin kabul edilebilir bir düzeyde olduğu ya da değilse, ortadan kaldırılacağı veya kabul edilebilir bir düzeye indirileceğine dair denetim şirketinin vardığı sonuca katılmamaktadır.

Sonradan KAYİK Olan Denetim Müşterisi

A600.26 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~~ sunulmuş 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 ve hâlen devam etmekte olan güvence dışı hizmetlerin, müşteri KAYİK hâline gelmeden önce veya mümkün değilse, geldikten sonra olabilecek en kısa sürede sonlandırılması ve
- (c) Denetim şirketi ~~ve~~ ile KAYİK hâline gelen müşterinin üst yönetiminden sorumlu olanların, bağımsızlığa yönelik kabul edilebilir bir düzeyde olmayan tehditleri ele almak amacıyla mutabık ~~kalmı~~ kalması ve adımlar ~~atarlar~~ atması.

...

Belirli İlişkili İşletmelere İlişkin Değerlendirmeler

A600.27 Bu bölümde, denetim şirketlerini ve denetim ağına dâhil şirketleri, denetim müşterilerine belirli güvence dışı hizmetleri sunmaktan alıkoyan ana hükümler yer almaktadır. Söz konusu hükümlerin ve A400.20 paragrafında yer alan hükmün 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 ya da~~ bunlara -normal koşullarda yasaklanmı~~ş~~acak olacak- belirli güvence dışı hizmetleri sunabilir:

- (a) Müşteri üzerinde doğrudan veya dolaylı kontrole sahip olan bir işletme,
- (b) Denetim müşterisi üzerinde önemli etkiye sahip olması ve denetim müşterisi üzerindeki çıkarının önemli ~~bir düzeyde~~ olması durumunda ~~dolayısıyla,~~ denetim müşterisi üzerinde doğrudan finansal çıkarı bulunan ~~ancak denetim müşterisi olmayan~~ bir işletme veya

...

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, finansal tabloları hakkında görüş bildireceği ~~finansal tabloların sahibi~~ işletme için doğrudan veya dolaylı olarak bir yönetim sorumluluğu üstlenmez,
- (iii) Hizmetler, kendi kendini denetleme tehdidi oluşturmaz ve

...

ALT BÖLÜM 601 – MUHASEBE VE DEFTER TUTMA HİZMETLERİ

...

601.5 U3 Rutin veya mekanik sayılabilecek manuel ya da otomatik hizmetlere ilişkin örnekler aşağıda yer almaktadır:

...

Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket; hizmetle bağlantılı olarak ~~ve A601.5(b) paragrafındaki hükümle bağlantılı olarak~~ yönetim sorumluluğu üstlenmemeyi sağlamak amacıyla A400.21 paragrafındaki hükümlere ve A601.5(b) paragrafındaki hükme uymak şartıyla KAYİK olmayan denetim müşterilerine bu tür hizmetleri sunabilir.

601.5 U4 KAYİK olmayan bir 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 aşağıdakileri içerir:

...

- Hizmet sunumuna dâhil olmamış uygun bir gözden geçiren kişinin, denetim ~~işini~~ çalışmasını veya sunulan hizmeti gözden geçirmesi.

...

ALT BÖLÜM 602 – İDARİ HİZMETLER

...

602.2 U2 İdari hizmetlere örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:

...

- Yasal veya idari beyannamelerin müşteri onayı için hazırlanması.

...

ALT BÖLÜM 603 – DEĞERLEME HİZMETLERİ

...

603.2 U2 Bir denetim şirketinden veya denetim ağına dâhil şirketten, vergi raporlama yükümlülükleri ~~veya ya da~~ vergi planlaması amaçları doğrultusunda denetim müşterisine yardımcı olmak için değerlendirme yapması talep ediliyorsa ve vergiyle ilgili muhasebe kayıtları dışında, değerlendirme sonuçlarının muhasebe kayıtları veya finansal tablolar üzerinde etkisi bulunmuyorsa, 604.17 U1–604.19 U1 paragraflarında yer alan -bu tür hizmetlerle ilgili- ana hükümler ve uygulama hükümleri uygulanır.

...

603.3 U2 Denetim müşterisine değerlendirme hizmeti sunulması sonucu oluşan kendi kendini denetleme veya taraf tutma tehditlerinin belirlenmesi ve bu tür tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:

...

- Standart veya yerleşik metodolojiler içeren değerlemelerde, söz konusu kalemin yapısındaki subjektiflik düzeyi.
- Değerlemenin, finansal tablolar üzerinde önemli bir etkisinin olup ~~olmadığı~~ olmayacağı.

...

KAYİK olan bir denetim müşterisi için kendi kendini denetleme tehdidi belirlendiğinde, A603.5 paragrafı uygulanır.

KAYİK Olmayan Denetim Müşterileri

603.3 U3 KAYİK olmayan bir denetim müşterisine değerlendirme hizmeti sunulması sonucu oluşan kendi kendini denetleme veya taraf tutma tehditlerinin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

...

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

...

ALT BÖLÜM 604 – VERGİ HİZMETLERİ

...

604.2 U1 Vergi hizmetleri çok çeşitli hizmetlerden oluşur. Bu alt bölüm özellikle aşağıdaki konuları ele alır:

...

- Muhasebe kayıtlarının ~~tutulması~~ hazırlanması amacıyla yapılan vergi hesaplamaları.

...

604.3 U2 Denetim müşterisine herhangi bir vergi hizmeti sunulması sonucu oluşan kendi kendini denetleme veya taraf tutma tehditlerinin belirlenmesi ve bu tür tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:

...

A604.4 Hizmet ~~veya ya da~~ işlem; denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket tarafından başlangıçta doğrudan veya dolaylı olarak tavsiye edilen bir vergi uygulaması lehine pazarlama, planlama ~~veya ya da~~ fikir vermeyle ilgiliyse ve vergi uygulamasının veya işleminin önemli bir amacı vergiden kaçınmaksa, önerilen uygulamanın vergi mevzuatında ~~kanunu veya düzenlemesinde~~ mevzuatında uygulanması muhtemel bir dayanağa sahip olduğundan emin olunmadığı müddetçe, denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket denetim müşterisine vergi hizmeti sunmaz ~~veya ya da~~ bir vergi işlemi tavsiye etmez.

604.4 U1 Vergi uygulamasının, vergi ~~kanunu veya düzenlemesinde~~ mevzuatında denetim şirketinin geçerli olacağından emin olduğu bir dayanağı olmadıkça, A604.4 paragrafında açıklanan güvence dışı hizmetin sunulması, ortadan kaldırılamayan

kişisel çıkar, kendi kendini denetleme ve taraf tutma tehditleri oluşturur ve bu tür tehditleri kabul edilebilir bir düzeye indirebilecek önlemler uygulanamaz.

...

604.8 U1 Denetim müşterisi için, cari ve ertelenmiş vergi yükümlülüklerine (veya varlıklarına) ilişkin hesaplamaların, bu tür bakiyeleri destekleyen muhasebe kayıtlarının hazırlanması amacıyla ~~hazırlanması~~ yapılması kendi kendini denetleme tehdidi oluşturur.

...

604.9 U2 Denetim müşterisinin KAYİK olmadığı durumlarda, bu tür bir kendi kendini denetleme tehdidinin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

...

- Hizmet sunumuna dâhil olmamış uygun bir gözden geçiren kişinin, denetim ~~işini~~ çalışmasını veya sunulan hizmeti gözden geçirmesi.

...

604.12 U1 Hizmetlerin sonuçlarının muhasebe kayıtlarını veya denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tabloları etkileme riskinin bulunduğu durumlarda, denetim müşterisine vergi danışmanlığı ve vergi planlaması hizmetleri sunulması kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilir. Bu tür hizmetler, taraf tutma tehdidi de oluşturabilir.

...

604.12 U3 604.3 U2 paragrafının yanı sıra, denetim müşterisine vergi danışmanlığı ve vergi planlaması hizmetlerinin sunulması sonucu oluşan kendi kendini denetleme veya taraf tutma tehditlerinin belirlenmesi ve bu tür tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:

...

- Vergi uygulamasının özel bir hükümle desteklenip desteklenmediği veya başka bir şekilde, finansal tablolar hazırlanmadan önce söz konusu uygulamaya vergi idareleri tarafından izin verilip verilmediği.

...

KAYİK olan bir denetim müşterisi için kendi kendini denetleme tehdidi belirlendiğinde, A604.15 paragrafı uygulanır.

Vergi Danışmanlığının Etkinliğinin Özel Bir Muhasebe Uygulamasına veya Sunumuna Bağlı Olması

A604.13 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, aşağıdaki durumlarda, denetim müşterisine vergi danışmanlığı ve vergi planlaması hizmetlerini sunamaz:

- (a) Vergi danışmanlığının etkinliğinin, özel bir muhasebe uygulamasına veya finansal tabloların sunumuna bağlı olması ve
- (b) Denetim ekibinin, ilgili muhasebe uygulamasının veya ilgili finansal raporlama çerçevesine göre sunumun uygunluğuyla ilgili konusunda şüphesinin olması.

KAYİK Olmayan Denetim Müşterileri

604.14 U1 KAYİK olmayan bir denetim müşterisine vergi danışmanlığı veya vergi planlaması hizmetlerinin sunulması sonucu oluşan kendi kendini denetleme ~~ve ya da~~ taraf tutma tehditlerinin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

...

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

...

KAYİK Olan Denetim Müşterileri

Kendi Kendini Denetleme Tehditleri

A604.15 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, vergi danışmanlığı ve vergi planlaması hizmetlerinin sunulması kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilecekse, KAYİK olan bir denetim müşterisine bu hizmetleri sunamaz. (Bkz.: A600.15, A600.17, 604.12 U2 paragrafları)-

...

D. Değerleme İçeren Vergi Hizmetleri

Hizmetin Tanımı

604.16 U1 Değerleme içeren vergi hizmetlerinin sunulması, aşağıdakiler dâhil olmak üzere, çeşitli durumlarda ortaya çıkabilir:

...

- ~~Stok~~ Hisse senedi esaslı ~~tazminat~~ ücretlendirme düzenlemeleri.

...

604.17 U2 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, denetim müşterisine vergi raporlama yükümlülüğü konusunda veya vergi planlaması amacıyla yardımcı olmak için vergi amaçlı ~~değerlendirme~~ değerleme yaptığında;

- (a) ~~Değerlendirmenin~~ Değerlemenin sonucunun, vergiyle ilgili muhasebe kayıtları dışında muhasebe kayıtları veya finansal tablolar üzerinde herhangi bir etkisi olmayabilir. Bu ~~gibi tür~~ durumlarda, bu alt bölümde düzenlenen ana hükümler ve uygulama hükümleri uygulanır.
- (b) ~~Değerlendirmenin~~ Değerlemenin sonucu, örneğin, değerlemenin varlıkların yeniden değerlendirilmesine yol açması gibi, vergiyle ilgili muhasebe kayıtlarıyla sınırlı olmayan şekillerde muhasebe kayıtlarını veya finansal tabloları etkileyebilir. Bu tür durumlarda, değerlendirme hizmetlerine ilişkin 603 üncü alt bölümde düzenlenen ana hükümler ve uygulama hükümleri uygulanır.

604.17 U3 Denetim müşterisine vergi amaçlı ~~değerlendirme~~ değerleme yapılması, aşağıdaki durumlarda kendi kendini denetleme tehdidi oluşturmayacaktır:

- (a) Dayanak (temel) varsayımlar mevzuat ile belirlenmiştir veya yaygın olarak

kabul görmektedir ~~veya ya da~~

- (b) Kullanılacak teknik ve metodolojiler, genel kabul görmüş standartlara dayanmakta veya mevzuatta öngörülmektedir ve değerlendirme, vergi idaresi veya benzer bir düzenleyici kuruluşun incelemesine tabidir.

...

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

- Değerleme metodolojisinin vergi mevzuatı, diğer örnek olaylar veya yerleşik uygulamalarla ~~ile~~ desteklenme düzeyi.

...

604.18 U3 KAYİK olmayan bir denetim müşterisine yönelik bu tür tehditlerin ele alınmasına ilişkin önlemlerden olabilecek adımlara dair örnekler aşağıdakileri içerir:

...

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

...

604.20 U1 Denetim müşterisine vergi uyuşmazlıklarının çözülmesinde yardım sağlamaya yönelik bir güvence dışı hizmet, vergi idaresinin vergi hesaplamalarını ve vergi ~~işlemlerini~~ uygulamalarını değerlendirmesinden kaynaklanabilir. Bu tür bir hizmet örneğin; vergi idaresinin belli bir konuya ilişkin olarak müşterinin itirazlarını reddettiğini müşteriye bildirmesi ve idarenin veya müşterinin konunun karara bağlanması için mahkeme veya başka bir yasal ~~yoldan önce~~ merci huzurunda resmi yollara başvurusu durumunda yardım sağlanmasını içerebilir.

...

604.22 U1 604.3 U2 paragrafının yanı sıra, denetim müşterisine vergi uyuşmazlıklarının çözülmesine yönelik yardım sunulması sonucu oluşan kendi kendini denetleme veya taraf tutma tehditlerinin belirlenmesi ve bu tür tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:

...

- Uyuşmazlığın sonucunun denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tablolar üzerinde önemli bir etkiye sahip olup ~~olmadığı~~ olmayacağı.

...

KAYİK olan bir denetim müşterisi için kendi kendini denetleme tehdidi belirlendiğinde, A604.24 paragrafı uygulanır.

KAYİK Olmayan Denetim Müşterileri

604.23 U1 KAYİK olmayan bir denetim müşterisine vergi uyuşmazlıklarının çözülmesine yönelik yardım sunulması sonucu oluşan kendi kendini denetleme veya taraf tutma tehditlerinin ele alınmasına ilişkin önlemlerden olabilecek adımlara dair örnekler aşağıdakileri içerir:

...

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

...

Mahkeme ~~Veya Başka Bir Yasal Yoldan Önce~~ Merci Huzurunda Savunma Yapılması Dâhil, Vergiyle İlgili Konuların Çözümlemesi

KAYİK Olmayan Denetim Müşterileri

A604.25 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, aşağıdaki durumlarda, KAYİK olmayan bir 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 Hizmetlerin, vergiyle ilgili herhangi bir konunun çözümlemesi için mahkeme veya başka bir yasal merci huzurunda denetim müşterisinin savunmasının yapılmasını içermesi ve

...

KAYİK Olan Denetim Müşterileri

A604.26 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, hizmetin mahkeme veya başka bir yasal ~~yoldan önce~~ merci huzurunda denetim müşterisinin ~~savunulmasını~~ savunmasının yapılmasını içermesi durumunda, KAYİK olan bir denetim müşterisine vergi uyuşmazlıklarının çözümlemesine yönelik yardım içeren vergi hizmetlerini sunmaz.

604.27 U1 A604.25 ve A604.26 paragrafları; denetim şirketini veya denetim ağına dâhil şirketi, ~~mahkeme yoluyla veya bir başka yasal yolla görülmeye başlamadan önce, mahkeme veya başka bir yasal merci huzurunda görülmekte olan~~ uyuşmazlık konusuyla ilgili ~~yürüttüğü~~ yürütülen danışmanlık rolünün devam etmesi konusunda kısıtlamaz. Bu duruma örnek olarak aşağıdaki konular verilebilir:

...

- Yürütülen çalışmayla ilgili ~~muhasebe kayıtlarının~~ gerçeğe dayalı açıklamaların sağlanması veya tanıklık edilmesi.

...

604.27 U2 “Mahkeme veya bir başka yasal ~~yol~~ merci”~~ın~~ nin ne olduğu, ülkeden ülkeye değişiklik gösterir.

...

ALT BÖLÜM 605 – İÇ DENETİM HİZMETLERİ

...

İç Denetim Hizmeti Sunarken Yönetim Sorumluluğunu Üstlenme Riski

A605.3 A400.20 paragrafı, bir denetim şirketini veya denetim ağına dâhil şirketi, yönetim sorumluluğunu üstlenmekten alıkoyar. Denetim müşterisine iç denetim hizmeti sunarken, denetim şirketi aşağıdaki şartların karşılandığına ikna olur:

...

- (ç) Müşterinin, iç denetim hizmetleri sonucu ortaya çıkan ~~tavsiyelerden~~ önerilerden hangilerinin uygulanacağını ~~değerlendirmesi~~ değerlendirip belirlemesi ve uygulama sürecini yönetmesi ve

...

605.3 U2 Yönetim sorumluluklarının üstlenilmesini içeren iç denetim hizmetlerine ilişkin örnekler aşağıda yer almaktadır:

...

- İç kontrolün tasarlanması, uygulanması, izlenmesi ve sürdürülmesi için sorumluluk almak.

...

İç Denetim Hizmetlerinin Sunulmasından Doğabilecek Potansiyel Tehditler

Tüm Denetim Müşterileri

...

605.4 U3 Denetim müşterisine iç denetim hizmetleri sunulması sonucu oluşan kendi kendini denetleme tehdidinin belirlenmesi ve bu tür bir tehdit düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili ~~etkenler~~ faktörler aşağıdakileri içerir:

...

KAYİK olan bir denetim müşterisi için kendi kendini denetleme tehdidi belirlendiğinde, A605.6 paragrafı uygulanır.

...

KAYİK Olan Denetim Müşterileri

A605.6 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, iç denetim hizmetlerinin sunulması kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilecekse, KAYİK olan bir denetim müşterisine bu hizmetleri sunamaz (Bkz.: A600.15 ve A600.17 paragrafları).

...

ALT BÖLÜM 606 – BİLGİ TEKNOLOJİSİ SİSTEMLERİ HİZMETLERİ

...

606.3 U1 Yönetim sorumluluğunun üstlenilmesiyle sonuçlanan BT sistemleriyle ilgili hizmetlere örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:

...

- Denetim müşterisinin veri veya kayıtlarının, söz konusu veri veya kayıtlar aksi hâlde eksik olacak şekilde muhafaza edilmesi ~~veya~~ ya da saklanması.

...

ALT BÖLÜM 607 – HUKUKİ İHTİLAFA DESTEK HİZMETLERİ

...

607.2 U1 Hukuki ihtilaf destek hizmetleri aşağıdaki gibi faaliyetleri içerebilir:

...

- Tahmini ~~hasarlar~~ zararların veya hukuki ihtilaf ya da diğer yasal anlaşmazlıklar sonucunda alınacak veya ödenecek diğer tutarların hesaplanması.

...

607.4 U2 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 zararların veya diğer tutarların tahminini içermesi ya da bunların tahminini etkilemesi durumunda, değerlendirme hizmetleriyle ilgili olarak Alt Bölüm 603’te yer alan ana hükümler ve uygulama hükümleri uygulanır.

...

A607.6 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, hukuki ihtilaf destek hizmetlerinin sunulması kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilecekse, KAYİK olan bir denetim müşterisine bu hizmetleri sunamaz. (Bkz.: A600.15 ve A600.17 paragrafları)

...

KAYİK Olan Denetim Müşterileri

A607.9 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket ~~veya~~ ya da denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirketteki bir kişi, 607.7 U3 paragrafında düzenlenen durumlar geçerli olmadığı müddetçe, KAYİK olan bir denetim müşterisi adına herhangi bir konuda bilirkişi olarak hareket edemez.

...

ALT BÖLÜM 608 – HUKUKİ HİZMETLER

...

Hizmetin Tanımı

608.4 U1 Ülkeye bağlı olarak, hukuki danışmalık hizmetleri, denetim müşterilerine verilebilecek kurumsal ve ticari hizmetler dâhil, aşağıdaki gibi çok geniş ve farklı hizmet alanlarını içerebilir:

...

608.5 U2 Kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilecek hukuki danışmanlığa ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- Müşterinin finansal tablolarında karşılık ayrılması amacıyla bir davadan ~~doğacak~~ kaynaklanabilecek olası bir zararın tahmin edilmesi.

...

C. Savunuculuk Rolünde Hareket ~~Etmek~~ Edilmesi

Mahkeme veya Başka Bir Yasal Mercii Huzurunda Savunuculuk Rolünde Hareket Edilmesinden Kaynaklanabilecek Potansiyel Tehditler

KAYİK Olmayan Denetim Müşterileri

A608.10 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 çözümü konusunda mahkeme veya başka bir yasal mercii huzurunda KAYİK olmayan bir denetim müşterisini savunacak şekilde hareket edemez.

608.10 U1 KAYİK olmayan bir denetim müşterisini savunacak şekilde hareket edilmesi durumunda oluşan kendi kendini denetleme veya taraf tutma tehdidinin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

...

- Hizmet sunumuna dâhil olmamış uygun bir gözden geçiren kişinin, denetim ~~işini~~ çalışmasını veya sunulan hizmeti gözden geçirmesi.

KAYİK Olan Denetim Müşterileri

A608.11 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, ~~uzlaşma veya mahkemeye gitmeden mahkeme veya başka bir yasal mercii huzurunda önce~~, anlaşmazlık veya hukuki ihtilafın çözümlenmesinde KAYİK olan bir denetim müşterisini savunacak şekilde hareket edemez.

...

ALT BÖLÜM 610 – KURUMSAL FİNANSMAN HİZMETLERİ

...

Yasaklanan Kurumsal Finansman Hizmetleri

A610.5 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, denetim müşterisi tarafından ihraç edilen payların, borçların veya diğer finansal araçların tanıtımını, ticaretini veya aracılık yüklenimini ~~veya ya da~~ bu tür paylara, borçlara veya diğer finansal araçlara ilişkin yatırım tavsiyesi vermeyi içeren kurumsal finansman hizmetlerini sunamaz.

...

Kendi Kendini Denetleme Tehditleri

A610.8 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, kurumsal finansman hizmetlerinin sunulması kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilecekse, KAYİK olan bir denetim müşterisine bu hizmetleri sunamaz. (Bkz.: A600.15 ve A600.17 paragrafları)

...

KISIM 4B – BAĞIMSIZ DENETİM, VE SINIRLI BAĞIMSIZ DENETİM VE KISIM 5’TE ELE ALINAN SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK GÜVENCE DENETİMLERİ DIŞINDA KALAN GÜVENCE DENETİMLERİNDE BAĞIMSIZLIK

BÖLÜM 900

BAĞIMSIZ DENETİM, VE SINIRLI BAĞIMSIZ DENETİM VE KISIM 5’TE YER ALAN BAĞIMSIZLIK STANDARTLARI KAPSAMINDAKİ SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK GÜVENCE DENETİMLERİ DIŞINDA KALAN GÜVENCE DENETİMLERİNDE BAĞIMSIZLIK İÇİN KAVRAMSAL ÇERÇEVENİN UYGULANMASI

Giriş

Genel

900.1

Bu Kısım; bağımsız denetim, ve sınırlı bağımsız denetimler ve Kısım 5’te yer alan Bağımsızlık Standartları kapsamındaki sürdürülebilirlik güvence denetimleri dışında kalan güvence denetimlerine uygulanır. Bu tür denetimlere örnek olarak aşağıdakiler gösterilebilir:

- Bir işletmenin temel performans göstergelerine ilişkin güvence.
- Bir işletmenin mevzuata uygunluğuna yönelik güvence.
- Bir kamu kurumu tarafından -paranın karşılığı denetiminde olduğu gibi- performans kriterlerine ilişkin elde edilen güvence.
- Bir işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliğine ilişkin güvence.
- Bir işletmenin, Kısım 5’te yer alan Bağımsızlık Standartları kapsamındaki sürdürülebilirlik bilgilerine yönelik güvence dışında kalan, sera gazı beyanları dâhil olmak üzere çevresel, sosyal ve yönetim açıklamaları gibi finansal olmayan bilgilere ilişkin güvence.
- Finansal tabloların belirli unsur, hesap veya kalemlerinin bağımsız denetimi.
- Kısım 5’teki Bağımsızlık Standartları kapsamına girmeyen bir sürdürülebilirlik güvence denetimi, örneğin;
 - Sürdürülebilirlik denetçisinin, belirli kullanıcıların bilgi ihtiyaçlarını karşılamak için tasarlanmış olan bir çerçeveye uygun olarak raporlanan sürdürülebilirlik bilgilerine ilişkin görüş bildirdiği bir sürdürülebilirlik güvence denetimi.
 - Sürdürülebilirlik denetçisinin, işletme tarafından geliştirilen kıstaslara uygun olarak raporlanan sürdürülebilirlik bilgilerine ilişkin görüş bildirdiği bir sürdürülebilirlik güvence denetimi.

- Sürdürülebilirlik güvence raporunun kullanımı ve dağıtımının sınırlı olduğu bir sürdürülebilirlik güvence denetimi.

...

Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetim

900.10 Bağımsız denetim ve sınırlı bağımsız denetimlerde bağımsızlık standartları Kısım 4A – *Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimde Bağımsızlık*’ta 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.

Kısım 5’te Ele Alınan Sürdürülebilirlik Güvence Denetimleri

900.11 Kısım 5, belirli sürdürülebilirlik güvence denetimleri için bağımsızlık standartlarını düzenlenmektedir. Denetim şirketinin, aynı müşteri için hem Kısım 5’te yer alan Bağımsızlık Standartları kapsamında bir sürdürülebilirlik güvence denetimi hem de bu Kısım kapsamında başka bir güvence denetimi yürütmesi hâlinde, Kısım 5’teki hükümler denetim şirketi, denetim ağına dâhil şirket ve sürdürülebilirlik güvence ekibi üyeleri için geçerli olacaktır.

...

BÖLÜM 911

KREDİLER VE GARANTİLER

...

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 kurum hesabı bulunamaz.

...

BÖLÜM 921

AİLEVİ VE KİŞİSEL İLİŞKİLER

...

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

...

- ~~Çekirdek aile~~ Aile üyesinin veya diğer kişinin güvence müşterisi bünyesindeki rolü ve ilişkinin yakınlığı.

...

BÖLÜM 923

GÜVENCE MÜŞTERİSİNİN YÖNETİCİSİ VEYA YETKİLİSİ OLARAK HİZMET VERİLMESİ

...

Yönetici veya Yetkili Olarak Hizmet Verilmesi

A923.3 Denetim şirketinin bir ortağı, kilit yöneticisi ya da çalışanı güvence müşterisinin yöneticisi veya yetkilisi olarak hizmet veremez.

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 veremez:

...

BÖLÜM 924

GÜVENCE MÜŞTERİSİ TARAFINDAN İSTİHDAM

...

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~~ faktörler aşağıdakileri içerir:

...

- Kişinin, güvence ekibinin bir üyesi ~~veya ya da~~ 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:

...

- Güvence ekibine, müşteri tarafından istihdam edilen kişiye ~~ilişkin~~ kıyasla yeterli deneyime sahip kişilerin atanması.

...

Bölüm 4 – Sürdürülebilirlik Raporlamasıyla İlgili Olarak Kısım 1 ve Kısım 3’te Yapılan Değişiklikler

Sürdürülebilirlik raporlamasıyla ilgili olarak Kısım 1 ve Kısım 3’te yapılan değişiklikler; silinen metinlerde üzeri çizili olarak, yeni eklenen metinlerde ise altı çizili olarak gösterilmiştir.

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

BÖLÜM 100

ETİK KURALLARA UYUM

...

100.2 İşletmelerin, devlet kurumlarının ve diğer kuruluşların finansal, finansal olmayan ve kurumsal raporlama, güvence ve diğer mesleki faaliyetler dâhil olmak üzere çok çeşitli alanlara denetçileri dâhil etmelerinin nedeni denetçilik mesleğine duyulan güvendir. Denetçiler, üstlendikleri mesleki faaliyetleri yerine getirirken, bu tür bir güvenin -aşağıdakiler dâhil- beceri ve değerlere dayandığını bilir ve kabul ederler:

- (a) Etik ilkelere ve mesleki standartlara bağlılık,
- (b) İş yapma basiretinin/zekasının kullanımı,
- (c) Teknik ve diğer konularda uzmanlığın uygulanması ve
- (ç) Mesleki muhakemenin kullanılması.

Söz konusu beceri ve değerlerin uygulanması, denetçilerin tavsiye vermesini veya istenen amacı karşılayan diğer bir çıktıyı sunmasına imkân sağlar ve bu çıktı hedef kullanıcılar tarafından esas alınabilir.

...

KISIM 3 – BAĞIMSIZ DENETÇİLER

BÖLÜM 300

KAVRAMSAL ÇERÇEVENİN UYGULANMASI

...

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 karşılaşılabileceği 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 kullanılabilecek gizli bilgilere erişiminin bulunması.
- Denetçinin, çalıştığı denetim şirketindeki bir kişinin daha önceden gerçekleştirmiş olduğu mesleki hizmetin sonuçlarını değerlendirirken önemli bir hata tespit etmesi.
- Denetçinin, sürdürülebilirlik bilgilerinin hazırlanmasına ilişkin mesleki bir hizmetin çıktısıyla bağlantılı teşviklere sahip olması.

(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 verilerin hazırlanmasına katkıda bulunmuş olması.

(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.
- Denetçinin, müşterisi adına sürdürülebilirlikle ilgili belirli bir girişimi, ürünü veya hizmeti tanıtması.

(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.

- Bir tehdidi ele almak için önlem olarak, uygun bir gözden geçiren kişi sıfatıyla hizmet verdiği değerlendirilen kişinin, çalışmaları yürüten kişiyle yakın bir ilişkisi 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 veya sürdürülebilirlikle ilgili uygun olmayan bir analizi 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.

...

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 etkilenebilir. 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.

300.7 U4a Sürdürülebilirlik bilgileri hazırlanırken veya sunulurken, denetçinin bir tehdidin düzeyine ilişkin yaptığı değerlendirme, müşterinin değer zincirinin nicel ve nitel özelliklerinden etkilenebilir. Örneğin, mesleki yeterlik ve özen ilkesine uyumu engelleyen bir tehdide ilişkin yapılan değerlendirme; hazırlanan veya sunulan sürdürülebilirlik bilgilerinin, coğrafi olarak dağılmış birden fazla tedarikçiden gelmesinden ya da farklı raporlama çerçevelerine uygun olarak hazırlanmasından etkilenebilir.

...

300.8 U2 Önlemler, durum ve gerçeklere bağlı olarak değişir. Belirli durumlarda tehditleri ele almaya yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

...

- İşin bir kısmının yürütülmesine veya yeniden yürütülmesine başka bir denetim şirketinin dâhil edilmesi; kişisel çıkar, kendi kendini denetleme, taraf tutma, yakınlık veya yıldırma tehditlerini ele alabilir.

...

300.9 U2 Üst yönetimden sorumlu olanların bir alt grubuna ilişkin örnekler; denetim komitesini, sürdürülebilirlik bilgilerinin gözetiminden sorumlu başka bir komiteyi veya üst yönetimden sorumlu olanların bir üyesini içerir.

...

BÖLÜM 310

ÇIKAR ÇATIŞMALARI

...

310.4 U1 Çıkar çatışmasına yol açabilecek durumlara ilişkin örnekler aşağıda yer almaktadır:

...

- 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.
- Bir müşteri için sürdürülebilirlik bilgilerinin hazırlanması veya sunulması ve aynı zamanda, söz konusu müşterinin sürdürülebilirlik hedeflerini veya uygulamalarını kamuoyunda eleştiren bir sürdürülebilirlik savunuculuğu grubunda liderlik pozisyonunda bulunulması.

...

BÖLÜM 320

DENETÇİNİN GÖREVLENDİRİLMESİ

...

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, sürdürülebilirlik dâhil olmak üzere finansal veya finansal olmayan finansal raporlamaya ilişkin şüphe uyandıran uygulamaları ~~veya~~ ya da diğer etik olmayan davranışlarda bulunması gibi hususları içerir.

320.3 U2 Bu tür bir tehdidin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili ~~etkenler~~ faktörler aşağıdakileri içerir:

...

320.3 U4 Bu tür bir tehdidin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili ~~etkenler~~ faktörler aşağıdakileri içerir:

- Aşağıdaki konulara ilişkin edinilen kanaat:
 - Müşterinin işlerinin/faaliyetlerinin niteliği,
 - Faaliyetlerin karmaşıklığı,
 - -Uygun hâllerde- müşterinin değer zincirinin nicel ve nitel özellikleri,

...

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

...

320.9 U1 Denetçinin müşteri ilişkisini kabul etmesinin ardından, temel ilkelere uyumu engelleyen -önceden öğrenmiş olması hâlinde işi reddetmesine yol açacak bir bilgidен kaynaklanan- potansiyel tehditler ortaya çıkmış olabilir. Örneğin; dürüstlük ilkesine uyumu engelleyen bir kişisel çıkar tehdidi, müşterinin, uygunsuz kazanç yönetimi, ~~veya~~ bilanço değerlemesi veya sürdürülebilirliğe ilişkin uygunsuz önemlilik değerlendirmeleri gibi etik olmayan davranışlarından kaynaklanıyor olabilir.

...

BÖLÜM 330

ÜCRETLER VE DİĞER MENFAATLER

...

~~Ana Hükümler~~ Uygulama Hükümleri

...

330.3 U3 Bu tür bir tehdidin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili ~~etkenler~~ faktörler aşağıdakileri içerir:

...

330.4 U2 Bu tür tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili ~~etkenler~~ faktörler aşağıdakileri içerir:

- Hizmetin niteliği.
- Olası ücret tutarlarının aralığı.
- Ücret belirleme esası veya metrikleri.

...

YÜRÜRLÜK TARİHİ

- Değer zinciri birimlerinde yapılan güvence çalışması açısından geçerli olan 5405 ve 5406 ncı Bölümlerdeki hükümler hariç olmak üzere, “Bölüm 1 – Sürdürülebilirlik Güvence Denetimlerine İlişkin Standartlar (Bağımsızlık Standartları Dâhil)”, “Bölüm 2 – Sürdürülebilirlik Güvencesi ile Raporlamasıyla İlgili Olarak Terimler Sözlüğü’nde Yapılan Değişiklikler” ve “Bölüm 3 – Sürdürülebilirlik Güvencesi ile Raporlamasıyla İlgili Olarak Etik Kurallar’da Yapılan Değişiklikler”, 1/1/2027 tarihinde veya sonrasında başlayacak hesap dönemlerine ait sürdürülebilirlik bilgilerine ya da 1/1/2027 tarihinde veya sonrasındaki belirli bir tarih itibarıyla raporlanan sürdürülebilirlik bilgilerine ilişkin güvence denetimlerinde uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer.
- “Bölüm 4 – Sürdürülebilirlik Raporlamasıyla İlgili Olarak Kısım 1 ve Kısım 3’te Yapılan Değişiklikler”, 1/1/2027 tarihinden itibaren yürürlüğe girer.

Bir değer zinciri biriminde güvence çalışması yapılması durumunda geçerli olan 5405 ve 5406 ncı Bölümlerdeki hükümler, 1 Temmuz 2028 tarihinde veya sonrasında başlayacak hesap dönemlerine ait sürdürülebilirlik bilgilerine ya da 1 Temmuz 2028 tarihinde veya sonrasındaki belirli bir tarih itibarıyla raporlanan sürdürülebilirlik bilgilerine ilişkin güvence denetimlerinde uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer. 1 Temmuz 2028 tarihinden önce başlayan dönemlere veya bu tarihten önceki belirli bir tarihe ait sürdürülebilirlik bilgilerine ilişkin sürdürülebilirlik güvence denetimlerinde, bir değer zinciri biriminde yapılan güvence çalışması açısından:

- (a) Bir değer zinciri biriminde güvence çalışması yapan topluluk sürdürülebilirlik denetim şirketi veya birim denetçisi, bu tür güvence çalışmasıyla ilgili olarak bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 5120’de yer alan kavramsal çerçeveyi uygular.
- (b) Başka bir denetçinin güvence çalışmasını kullanmayı planlaması hâlinde topluluk sürdürülebilirlik denetim şirketi, bu denetçinin bağımsız olduğundan emin olur ve bu bağlamda, Kısım 4B’ye veya bağımsızlıkla ilgili diğer mesleki hükümlere uygun bir bağımsızlık beyanına güvenilebilir ve
- (c) Topluluk sürdürülebilirlik denetim şirketi, yürürlük tarihine yönelik olarak Sürdürülebilirlik Güvence Denetimine İlişkin Etik Standartlar’da belirtilen erteleme hükümleri uyarınca, Sürdürülebilirlik Güvence Denetimlerine İlişkin Etik Standartlar kapsamında değer zinciri birimlerinde yapılan güvence çalışmaları açısından geçerli olan bağımsızlık hükümlerinin uygulanmadığını kamuoyuna açıklar.

Sürdürülebilirlik Güvence Denetimlerine İlişkin Etik Standartlar (Bağımsızlık Standartları Dâhil) ve Sürdürülebilirlik Güvencesi ile Raporlaması Projesi Kapsamında Etik Kurallar’da Yapılan Diğer Değişiklikler’in erken uygulanmasına izin verilir ve erken uygulanması teşvik edilir.

Geçiş Hükümleri

Bir denetim şirketinin, finansal tabloların denetçisi olarak hizmet vermesi hâlinde, A5540.10a paragrafında yer alan hüküm, söz konusu denetim şirketinin 1/1/2027 tarihinden önce başlayan döneme ait sürdürülebilirlik bilgilerine ilişkin sürdürülebilirlik güvence denetimi yürüteceği durumlarda da geçerlidir.

Bir denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket tarafından, 1/1/2027 tarihinden önce bir sürdürülebilirlik güvence müşterisiyle imzalanan ve Bölüm 5600 ile alt bölümleri uyarınca yasaklanacak olup çalışmalarına hâlihazırda başlanmış olan güvence dışı hizmet sözleşmeleri için, denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, bu tür sözleşmeleri en fazla bir raporlama döngüsüyle sınırlı olmak üzere, orijinal sözleşme şartlarına uygun olarak devam ettirebilir.

Bir denetim şirketi; “Bölüm 1 – Sürdürülebilirlik Güvence Denetimlerine İlişkin Etik Standartlar (Bağımsızlık Standartları Dâhil)”, “Bölüm 2 – Sürdürülebilirlik Güvencesi ile Raporlamasıyla İlgili Olarak Terimler Sözlüğü’nde Yapılan Değişiklikler” ve “Bölüm 3 – Sürdürülebilirlik Güvencesi ile Raporlamasıyla İlgili Olarak Etik Kurallar’da Yapılan Değişiklikler”de yer alan hükümleri yürürlük tarihinden önce uygulayabilir. Böyle bir durumda; denetim şirketinin, münferit veya topluluk sürdürülebilirlik güvence denetimleri için başka bir denetçinin yaptığı güvence çalışmasını kullanmayı planlaması ve bu denetçinin, söz konusu çalışmayla ilgili olarak Kısım 4B’de yer alan bağımsızlık hükümlerine uygunluk sağlaması hâlinde, denetim şirketi, bu tür uyuma dair denetçiden alınan bir teyidi veya beyanı, Kısım 5’in 5406 ncı Bölüm hükümlerinin yerine getirilmiş olduğu şeklinde değerlendirebilir.