

TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI

BAĞIMSIZ DENETÇİLER İÇİN ETİK KURALLAR (BAĞIMSIZLIK STANDARTLARI DÂHİL)

GÜNCELLEMELER VE YÜRÜRLÜK TARİHLERİ

- *Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar* Standardının ilk sürümü, yayımı tarihinde yürürlüğe girmek üzere 21/05/2015 tarih ve 29362 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.
- *Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar* Standardının güncellenen sürümü, yayımı tarihinde yürürlüğe girmek üzere 30/11/2017 tarih ve 30256 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.
- *Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardının (Bağımsızlık Standartları Dâhil)* son sürümü, yayımı tarihinde yürürlüğe girmek üzere 22/09/2019 tarih ve 30896 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.
- *Meslek Mensuplarından Beklenen Rol ve Zihniyetin Teşvik Edilmesi Projesi* ile *GDS 3000’de Yer Alan Terim ve Kavramların Etik Kuralların 4B Kısımına Yansıtılması Projesi* Kapsamında Yapılan Değişiklikler, 07/12/2021 tarih ve 31682 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmış olup, söz konusu değişiklikler Etik Kuralların ana metnine işlenmiştir.
- *Kalite Yönetimi Projesi, Kaliteyi Gözden Geçiren Kişinin ve Diğer Uygun Gözden Geçirenlerin Tarafsızlıklarının Ele Alınması Projesi, Ücretler Projesi ve Güvence Dışı Hizmet Sunumu Projesi* Kapsamında Etik Kurallar’da Yapılan Değişiklikler, 12/03/2023 tarih ve 32130 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmış olup, söz konusu değişiklikler Etik Kuralların ana metnine işlenmiştir.
- *İş Ekibi ve Topluluk Denetimleri Tanımı Projesi* Kapsamında Etik Kurallar’da Yapılan Değişiklikler, 03/02/2024 tarih ve 32449 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmış olup, söz konusu değişiklikler Etik Kuralların ana metnine işlenmiştir.
- *Borsada İşlem Gören İşletme ve Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluş Tanımları Projesi* ile *Teknoloji Projesi* Kapsamında Etik Kurallar’da Yapılan Değişiklikler, 23/02/2025 tarih ve 32822 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmış olup, söz konusu değişiklikler Etik Kuralların ana metnine işlenmiştir.
- *Vergi Planlaması ve İlgili Hizmetler Projesi* Kapsamında Etik Kurallar’da Yapılan Değişiklikler, 10/08/2025 tarih ve 32982 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmış olup, söz konusu değişiklikler Etik Kuralların ana metnine işlenmiştir.

BAĞIMSIZ DENETÇİLER İÇİN ETİK KURALLAR
(BAĞIMSIZLIK STANDARTLARI DÂHİL)
İÇİNDEKİLER

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

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

KISIM 2 – (...)

KISIM 3 – BAĞIMSIZ DENETÇİLER

- 300 KAVRAMSAL ÇERÇEVENİN UYGULANMASI
- 310 ÇIKAR ÇATIŞMALARI
- 320 DENETÇİNİN GÖREVLENDİRİLMESİ
- 321 İKİNCİ GÖRÜŞLER
- 325 KALİTEYİ GÖZDEN GEÇİREN KİŞİNİN VE DİĞER UYGUN GÖZDEN GEÇİREN KİŞİLERİN TARAFSIZLIĞI
- 330 ÜCRETLER VE DİĞER MENFAATLER
- 340 HEDİYELER VE AĞIRLANMA DÂHİL, TEŞVİKLER
- 350 EMANET OLARAK TUTULAN MÜŞTERİ VARLIKLARI
- 360 MEVZUATA AYKIRILIKLARA KARŞILIK VERİLMESİ
- 380 VERGİ PLANLAMASI HİZMETLERİ

BAĞIMSIZLIK STANDARTLARI (KISIM 4A VE 4B)

KISIM 4A – BAĞIMSIZ DENETİM VE SINIRLI BAĞIMSIZ DENETİMDE BAĞIMSIZLIK

- 400 BAĞIMSIZ DENETİM VE SINIRLI BAĞIMSIZ DENETİMDE BAĞIMSIZLIK İÇİN KAVRAMSAL ÇERÇEVENİN UYGULANMASI
- 405 TOPLULUK DENETİMLERİ
- 410 ÜCRETLER
- 411 ÖDÜLLENDİRME VE DEĞERLENDİRME POLİTİKALARI

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

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

- 900 BAĞIMSIZ DENETİM VE SINIRLI BAĞIMSIZ DENETİM DIŞINDA KALAN GÜVENCE DENETİMLERİNDE BAĞIMSIZLIK İÇİN KAVRAMSAL ÇERÇEVENİN UYGULANMASI
- 905 ÜCRETLER
- 906 HEDİYELER VE AĞIRLANMA
- 907 FİİLİ HUKUKİ İHTİLAFLAR VE HUKUKİ İHTİLAF TEHDİTLERİ
- 910 FİNANSAL ÇIKARLAR

- 911 KREDİLER VE GARANTİLER
- 920 İŞ İLİŞKİLERİ
- 921 AİLEVİ VE KİŞİSEL İLİŞKİLER
- 922 GÜVENCE MÜŞTERİSİNE YAKIN ZAMANDA VERİLEN HİZMETLER
- 923 GÜVENCE MÜŞTERİSİNİN YÖNETİCİSİ VEYA YETKİLİSİ OLARAK HİZMET VERİLMESİ
- 924 GÜVENCE MÜŞTERİSİ TARAFINDAN İSTİHDAM
- 940 ÇALIŞANLARIN GÜVENCE MÜŞTERİSİYLE UZUN SÜRELİ İLİŞKİSİ
- 950 GÜVENCE MÜŞTERİLERİNE GÜVENCE DIŞI HİZMETLERİN SUNULMASI
- 990 KULLANIM VE DAĞITIM KONUSUNDA SINIRLAMA İÇEREN RAPORLAR
(BAĞIMSIZ DENETİM VE SINIRLI BAĞIMSIZ DENETİM DIŞINDA KALAN
GÜVENCE DENETİMLERİ)

TERİMLER SÖZLÜĞÜ VE KISALTMALAR LİSTESİ

YÜRÜRLÜK TARİHİ

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

BÖLÜM 100 ETİK KURALLARA UYUM

BÖLÜM 110 TEMEL İLKELER

ALT BÖLÜM 111 – DÜRÜSTLÜK

ALT BÖLÜM 112 – TARAFSIZLIK

ALT BÖLÜM 113 – MESLEKİ YETERLİK VE ÖZEN

ALT BÖLÜM 114 – SIR SAKLAMA

ALT BÖLÜM 115 – MESLEĞE UYGUN DAVRANIŞ

BÖLÜM 120 KAVRAMSAL ÇERÇEVE

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

BÖLÜM 100

ETİK KURALLARA UYUM

Giriş

100.1 Denetçilik mesleğinin ayırt edici özelliklerinden biri, kamu yararına hareket etme sorumluluğunu kabul etmesidir.

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

100.2 İşletmelerin, devlet kurumlarının ve diğer kuruluşların finansal 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.

100.3 Etik Kurallar, denetçilerden beklenen yüksek kaliteli etik davranış standartlarını belirler.

100.4 Etik Kurallar, tüm denetçilerin uyması gereken beş temel ilkeyi belirler. Ayrıca Kurallar, bu temel ilkelere uyumu engelleyen tehditler ile denetimler ve diğer güvence denetimleri için bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için izlenecek yaklaşımı ortaya koyan kavramsal bir çerçeve içerir. Etik Kurallar aynı zamanda temel ilkeleri ve kavramsal çerçeveyi, denetçilerin karşılaşabileceği farklı durum ve gerçeklere uygular.

Ana Hükümler ve Uygulama

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

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

A100.6 Denetçi Etik Kurallara uyar.

100.6 U1 Temel ilkelere ve Etik Kuralların ana hükümlerine uyulması, denetçilerin kamu yararına hareket etme sorumluluklarını yerine getirmelerini sağlar.

100.6 U2 Etik Kurallara uyulması, ana hükümlerin amaç ve niyetinin gerekli şekilde dikkate alınmasını içerir.

100.6 U3 Etik Kurallardaki hükümlere uyulması, denetçilerin her zaman kamu yararına hareket etme sorumluluklarını yerine getirmiş olacakları anlamına gelmez. Denetçinin; Etik Kurallardaki bir veya birden fazla hükme uyulmasının kamu yararına olmayabileceğine veya orantısız bir sonuca yol açacağına inandığı olağan dışı veya istisnai durumlar olabilir. Bu tür durumlarda, denetçinin ilgili düzenleyici kuruma danışması önerilir.

100.6 U4 Kamu yararına hareket ederken denetçi yalnızca müşterinin tercihlerini veya gereksinimlerini değil, aynı zamanda mesleki faaliyetleri gerçekleştirirken diğer paydaşların çıkarlarını da dikkate alır.

A100.7 Kuralların belirli kısımlarına uymasının mevzuatla kısıtlandığı durumlarda denetçi, başta söz konusu mevzuat olmak üzere Etik Kuralların diğer kısımlarına uyar.

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

Etik Kuralların İhlali

A100.8 A400.80–A400.89 ve A900.50–A900.55 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.

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

BÖLÜM 110

TEMEL İLKELER

Genel

- 110.1 U1 Denetçiler için beş temel etik ilke bulunmaktadır:
- (a) Dürüstlük: Bütün mesleki ve iş ilişkilerinde dürüst, açık, doğru ve güvenilir olmak.
 - (b) Tarafsızlık: 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, müşterilerin yeterli mesleki hizmetleri almalarını temin edecek mesleki bilgi ve beceriyi elde etmek ve korumak ve
 - (ii) Uygulamadaki teknik ve mesleki standartlara uygun bir şekilde ve özen içinde hareket etmek.
 - (ç) Sır saklama (gizlilik): Mesleğin icrası sırasında elde edilen bilgilerin gizliliğine riayet etmek.
 - (d) Mesleğe uygun davranış:
 - (i) İlgili mevzuata uymak,
 - (ii) Tüm mesleki faaliyetlerde ve iş ilişkilerinde denetim mesleğinin kamu yararına hareket etme sorumluluğuyla tutarlı olacak şekilde davranmak ve
 - (iii) Denetim mesleğinin itibarını zedeleyici tutum ve davranışlardan kaçınmak.
- A110.2** Denetçi, temel ilkelerin her birine uyar.
- 110.2 U1 Temel etik ilkeler, denetçiden beklenen standart davranışı belirler. Kavramsal çerçeve, denetçinin temel ilkelere uyması için uygulaması zorunlu olan yaklaşımı belirler. 111–115 inci Alt Bölümler, her bir temel ilkeye ilişkin ana hükümleri ve uygulama hükümlerini düzenlemektedir.
- 110.2 U2 Denetçi, bir temel ilkeye uyması hâlinde başka bir veya birden fazla temel ilkeyle çatışmasının söz konusu olabileceği bir durumla karşılaşabilir. Bu tür bir durumda denetçi, gerektiğinde herhangi bir isim vermeksizin aşağıdakilere danışmayı değerlendirebilir:

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

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

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

ALT BÖLÜM 111 – DÜRÜSTLÜK

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

111.1 U1 Dürüstlük; doğru iş 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.

111.1 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.

A111.2 Denetçinin, bilgilerin:

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

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

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

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

ALT BÖLÜM 112 – TARAFSIZLIK

- A112.1** Denetçi, 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.
- A112.2** Herhangi bir durum veya ilişkinin, yürüttüğü mesleki faaliyetle ilgili muhakemesini uygunsuz şekilde etkilemesi durumunda denetçi, söz konusu mesleki faaliyeti üstlenmez.

ALT BÖLÜM 113 – MESLEKİ YETERLİK VE ÖZEN

- A113.1** Denetçi; aşağıdakilerin yerine getirilmesini zorunlu kılan mesleki yeterlik ve özen ilkesine uyar:
- (a) Güncel teknik ve mesleki standartlar ile mevzuata uygun olarak, müşterilerin yeterli mesleki hizmetleri almalarını temin edecek mesleki bilgi ve becerileri elde etmek ve korumak ve
 - (b) Geçerli teknik ve mesleki standartlara uygun bir şekilde ve özen içinde hareket etmek.
- 113.1 U1 Mesleki yeterlikle müşterilere hizmet sunulması, mesleki bilgi ve becerinin uygulanması sırasında doğru ve yerinde muhakemelerde bulunulmasını içerir.
- 113.1 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.
- 113.1 U3 Mesleki yeterliğin sürdürülmesi; denetçinin 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.
- 113.1 U4 Özen, bir görevin gereklilikleri uyarınca dikkatli, derinlemesine ve zamanında hareket etme sorumluluğunu kapsar.
- A113.2** Mesleki yeterlik ve özen ilkesine uyarken denetçi, mesleki faaliyet kapsamında, maiyetinde çalışan kişilerin uygun hizmet içi eğitim almasını ve gözetime tabi olmasını temin etmek üzere gerekli adımları atar.
- A113.3** Denetçi, uygun hâllerde, müşterilerin veya denetçinin mesleki faaliyetlerinden faydalanan diğer tarafların, sunulan faaliyetlerde bulunan yapısal kısıtlamalardan/kısıtlardan haberdar olmasını sağlar ve bu kısıtlamaların/kısıtların etkilerini açıklar.

ALT BÖLÜM 114 – SIR SAKLAMA

- A114.1** Denetçi; mesleğin icrası sırasında edindiği bilgilerin gizliliğine saygı duymasını gerektiren sır saklama ilkesine uyar. Denetçi;
- (a) Bulunulan sosyal ortamlar dâhil olmak üzere, özellikle yakın bir iş arkadaşına veya çekirdek ailesinin bir üyesine ya da aile yakınlarından birine, kasıtsız bir şekilde bilgi verme ihtimaline karşı dikkatli olur,
 - (b) Denetim şirketi bünyesinde bilgilerin gizliliğini korur,
 - (c) Potansiyel bir müşteri tarafından açıklanan bilgilerin gizliliğini korur ve
 - (ç) Kendi kontrolü altındaki çalışanlar ile danışmanlık ve yardım aldığı kişilerin, denetçinin sır saklama yükümlülüğüne uymalarını sağlamak üzere uygun adımları atar.
- 114.1 U1 Mesleğin icrası sırasında edinilen bilgilerin gizliliğinin korunması; denetçinin, bu tür bilgilerin toplanması, kullanılması, aktarılması, depolanması veya saklanması, yayılması ve mevzuata uygun olarak imha edilmesi sırasında gizliliğini korumak için uygun adımları atmasını içerir.
- A114.2** A114.3 paragrafında belirtilen hükümlere tabi olmak kaydıyla denetçi;
- (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
 - (ç) Sır saklama yükümlülüğünün geçerli olduğu bilgileri, bu bilgiler uygun veya uygun olmayan bir şekilde kamuya açık hâle gelmiş olsa da kullanamaz veya açıklayamaz.
- A114.3** A114.2 paragrafının bir istisnası olarak denetçi, 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) Müşteri 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.
- 114.3 U1 Sır saklama, bilginin -üçüncü taraflara açıklanmayacağı bilinciyle- müşteriden denetçiye serbestçe aktarılmasına imkân sağladığından kamu yararına hizmet eder. Bununla birlikte, denetçinin gizli bir bilgiyi açıklamasının 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 inceleme sürecine 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.

114.3 U2

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

- Müşterinin, bilgilerin denetçi 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).

114.3 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 çalışmaları 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 belirlenebilip belirlenemeyeceği.

A114.4 Denetçi, müşterisiyle arasındaki ilişkinin sona ermesinden sonra da sır saklama ilkesine uymayı sürdürür. Yeni bir müşteri 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 115 – MESLEĞE UYGUN DAVRANIŞ

A115.1 Denetçi kendisine;

- (a) İlgili mevzuata uyma,
- (b) Tüm mesleki faaliyetlerde ve iş ilişkilerinde denetim mesleğinin kamu yararına hareket etme sorumluluğuyla tutarlı olacak şekilde davranma ve
- (c) Denetim mesleğinin itibarını zedeleyeceğini bildiği veya bilmesi gereken her tür tutum ve davranıştan kaçınma,

yükümlülüğü getiren mesleğe uygun davranış ilkesine uyar. Bağımsız denetçi, dürüstlük ve tarafsızlık ilkelerine veya mesleğin itibarına zarar veren veya verebilecek ve sonuç olarak temel ilkelerle uyumsuzluk teşkil edebilecek herhangi bir iş, meslek veya faaliyet ile bilerek uğraşamaz.

115.1 U1 Mesleğin itibarını zedeleyebilecek tutum ve davranışlar; gerekli bilgiye sahip makul üçüncü bir tarafın, mesleğin itibarını kötü yönde etkileyeceği sonucuna varmasının daha muhtemel olduğu tutum ve davranışları içerir.

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

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

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

BÖLÜM 120

KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Giriş

- 120.1 Denetçilerin faaliyetlerini yürütürken içinde bulunduğu şartlar, temel ilkelere uyumu engelleyen belirli tehditler oluşturabilir. Bölüm 120, temel ilkelere uymaları ve kamu yararına hareket etme sorumluluklarını yerine getirmeleri konusunda denetçilere yardımcı olmak üzere, kavramsal çerçeve dâhil, ana hükümler ve uygulama hükümlerini belirler. Bu tür ana hükümler ve uygulama hükümleri, temel ilkelere uyumu engelleyen tehditleri oluşturan çeşitli mesleki faaliyetler ile menfaat ve ilişkiler dâhil, geniş bir yelpazedeki durum ve gerçekleri ele alır. Ayrıca bu hükümler, denetçilerin “bir durum Kurallarda özel olarak yasaklanmamışsa söz konusu duruma izin verilmektedir” şeklinde bir sonuca varmalarını önler.
- 120.2 Kavramsal çerçeve denetçinin:
- Temel ilkelere uyumu engelleyen tehditleri belirlemesi,
 - Belirlenen tehditleri değerlendirmesi ve
 - Tehditleri, ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek suretiyle ele alması,
- için bir yaklaşım ortaya koyar.

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Genel

- A120.3** Denetçi; Bölüm 110’da düzenlenen temel ilkelere uyumu engelleyen tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve bunlara ilişkin önlemler almak üzere kavramsal çerçeveyi uygular.
- 120.3 U1 Kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla ilgili ilave ana hükümler ve uygulama hükümleri aşağıdaki Kısımlarda yer almaktadır:
- Kısım 3 – *Bağımsız Denetçiler* ve
 - Bağımsızlık Standartları*:
 - Kısım 4A – *Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimde Bağımsızlık* ve
 - Kısım 4B – *Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetim Dışında Kalan Güvence Denetimlerinde Bağımsızlık*.
- A120.4** Etiğe ilişkin bir konuyla/sorunla ilgilenirken denetçi, bu sorunun/konunun ortaya çıktığı veya çıkabileceği bağlamı dikkate alır.
- A120.5** Kavramsal çerçeveyi uygularken denetçi;
- Sorgulayıcı bir yaklaşımla hareket eder,
 - Mesleki muhakemesini kullanır ve

- (c) 120.5 U9 paragrafında tanımlanan “gerekli bilgiye sahip makul üçüncü taraf testi”ni kullanır.

Sorgulayıcı Bir Yaklaşımla Hareket Etmek

120.5 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.

120.5 U2 Denetçi, 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 çıkarılardan 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 bilgiden ulaşılabilecek başka makul sonuçların olup olamayacağı.

120.5 U3 A120.5 paragrafı, tüm bağımsız denetçilerin 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 bağımsız denetim, sınırlı bağımsız denetim ve diğer güvence denetimlerine ilişkin standartlar uyarınca denetçiler, kanıtların titiz bir biçimde değerlendirilmesi dâhil olmak üzere, mesleki şüpheciliği kullanmak zorundadır.

Mesleki Muhakemenin Kullanılması

120.5 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.

120.5 U5 Denetçinin kavramsal çerçeveyi uygulaması sırasında atabileceği adımlarla ilgili bilinçli bir karar vermesi ve bu kararların içinde bulunulan durumda uygun olup

olmayacağına karar vermesi için mesleki muhakemenin kullanılması gerekir. Buna karar verirken denetçi, aşağıdaki gibi konuları değerlendirebilir:

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

120.5 U6 Denetçilerin 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.

120.5 U7 Karmaşıklığın yönetilmesi aşağıdakileri içerir:

- Denetim şirketinin ve -uygun hâllerde- ilgili paydaşların, durum ve gerçeklerden kaynaklanan yapısal belirsizliklerden veya zorluklardan haberdar olmasının sağlanması. (Bkz.: A113.3 paragrafı)
- Durum ve gerçeklerdeki herhangi bir gelişme ya da değişikliğe karşı dikkatli olunması ve bunların denetçinin muhakemesini etkileyip etkilemeyeceğinin değerlendirilmesi. (Bkz.: A120.5–120.5 U3 paragrafları ve A120.9–120.9 U2 paragrafları)

120.5 U8 Karmaşıklığın yönetilmesi aşağıdakileri de içerebilir:

- Belirsiz unsurlar, değişkenler ve varsayımlar ile bunların nasıl bağlantılı veya birbirine bağımlı olduğunun analiz edilmesi ve araştırılması.
- Denetçinin 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

120.5 U9 Gerekli bilgiye sahip makul üçüncü taraf testi, denetçi tarafından, aynı sonuçlara başka bir tarafça ulaşılmamasının muhtemel olup olmadığı hakkında yapılan bir değerlendirmedir. Bu tür bir değerlendirme, 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 denetçi olması gerekmez, ancak denetçinin sonuçlarının uygunluğunu tarafsız bir biçimde anlamak ve değerlendirmek için ilgili bilgi ve deneyime sahip olması gerekir.

Tehditlerin Belirlenmesi

- A120.6** Denetçi, temel ilkelere uyumu engelleyen tehditleri belirler.
- 120.6 U1 Temel ilkelere uyumu tehlikeye düşürebilecek her türlü mesleki faaliyet, çıkar ve ilişkiler dâhil, durum ve gerçekler hakkında kanaat edinilmesi, denetçinin temel ilkelere uyumdan taviz verilmesine sebep olan tehditleri belirlemesinin ön şartıdır. Meslek, denetim şirketi veya mevzuat tarafından oluşturulan ve denetçinin etik olarak hareket etmesini güçlendiren belirli şartların veya politika ve prosedürlerin bulunması da temel ilkelere uyumu engelleyen tehditlerin belirlenmesine yardımcı olabilir. Tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenlerden de olan bu tür şart, politika ve prosedürlere ilişkin genel örnekler 120.8 U2 paragrafında yer almaktadır.
- 120.6 U2 Temel ilkelere uyumu engelleyen tehditler, çok farklı durum ve gerçekler neticesinde ortaya çıkabilir. Tehdit oluşturan her bir durumu tanımlamak mümkün değildir. Ayrıca sunulan hizmetlerin ve yapılan çalışmaların nitelikleri farklılık gösterebilir ve dolayısıyla farklı tehditler ortaya çıkabilir.
- 120.6 U3 Temel ilkelere uyumu engelleyen tehditler aşağıdaki çeşitlerden bir veya birkaçının kapsamına girmektedir:
- (a) Kişisel çıkar tehdidi: Finansal veya finansal olmayan bir çıkarın, denetçinin muhakemesini veya davranışını uygun olmayan şekilde etkilemesi tehdididir.
 - (b) Kendi kendini denetleme tehdidi: Denetçinin; kendisi veya çalıştığı denetim şirketindeki bir başka kişi tarafından varılmış bir yargının veya gerçekleştirilmiş bir faaliyetin sonuçlarını cari dönemde yürüttüğü faaliyetin parçası olan bir yargıya varırken dayanak olarak kullanması durumunda, söz konusu sonuçları uygun şekilde değerlendiremeyecek olması tehdididir.
 - (c) Taraf tutma tehdidi: Denetçinin, bir müşterinin pozisyonunu, kendi tarafsızlığından taviz verecek şekilde desteklemesi tehdididir.
 - (ç) Yakınlık tehdidi: Denetçinin, bir müşteri ile uzun süreli veya yakın ilişki içerisinde bulunmasından dolayı, bu kişinin çıkarları lehine fazlasıyla temayül göstermesi veya bunun çalışmalarına yönelik olarak fazlasıyla kabul eder bir yaklaşım sergilemesi tehdididir.
 - (d) Yıldırma tehdidi: Denetçi üzerinde başkalarının nüfuzlarını kötüye kullanma çabaları dâhil olmak üzere, denetçinin mevcut veya hissettiği baskılardan dolayı tarafsız olarak hareket edebilmesinin engellenmesi tehdididir.
- 120.6 U4 Bir durum birden fazla tehdit oluşturabilir ve bir tehdit birden fazla temel ilkeye uyumu etkileyebilir.

Tehditlerin Değerlendirilmesi

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

Kabul Edilebilir Düzey

- 120.7 U1 Kabul edilebilir düzey, gerekli bilgiye sahip makul üçüncü taraf testini kullanan bir

denetçinin, temel ilkelere uyduğu sonucuna varmasının daha muhtemel olduğu düzeydir.

Tehditlerin Düzeyinin Değerlendirilmesiyle İlgili Etkenler

- 120.8 U1 Nicel etkenlerin yanı sıra nitel etkenlerin de göz önünde bulundurulması -varsa birden fazla tehdidin toplam etkisinde olduğu gibi- denetçinin tehditleri değerlendirmesiyle ilgilidir.
- 120.8 U2 120.6 U1 paragrafında tanımlanan şart, politika ve prosedürlerin varlığı, temel ilkelere uyumu engelleyen tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler de olabilir. Bu tür şart, politika ve prosedürlere ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:
- Kurumsal yönetim düzenlemeleri.
 - Meslek için gereken eğitim, mesleki eğitim ve deneyim yükümlülükleri.
 - Denetçinin ve kamuoyunun dikkatinin etik olmayan bir davranışa çekilmesine imkân veren etkin şikâyet sistemleri.
 - Etik hükümlerin ihlalini bildirmeye yönelik açıkça belirtilen bir görev.
 - Mesleki veya düzenleyici izleme ve disiplin prosedürleri.

Yeni Bilgilerin veya Durum ve Gerçeklerdeki Değişikliklerin Değerlendirilmesi

- A120.9** Bir tehdidin ortadan kaldırılıp kaldırılmadığını veya kabul edilebilir bir düzeye indirilip indirilmediğini etkileyebilecek yeni bir bilgiden veya durum ve gerçeklerdeki değişikliklerden haberdar olması durumunda denetçi, tehdidi yeniden değerlendirir ve buna göre yeniden ele alır.
- 120.9 U1 Mesleki faaliyetler süresince dikkatli olunması;
- (a) Bir tehdidin düzeyini etkileyen veya
- (b) Belirlenen tehditleri ele almak için alınan önlemlerin uygunluğunun devam edip etmediğine ilişkin denetçinin ulaştığı sonuçları etkileyen,
- yeni bir bilginin ortaya çıkıp çıkmadığını veya durum ve gerçeklerde değişiklikler olup olmadığını belirlemede denetçiye yardımcı olur.
- 120.9 U2 Yeni bilgi, yeni bir tehdidin belirlenmesiyle sonuçlanıyorsa denetçi, bu tehdidi değerlendirmeli ve -uygun hâllerde- ele almalıdır (Bkz.: A120.7 ve A120.10 paragrafları).

Tehditlerin Ele Alınması

- A120.10** Temel ilkelere uyumu engelleyen belirlediği tehditlerin kabul edilebilir bir düzeyde olmadığına karar vermesi durumunda denetçi, söz konusu tehditleri ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek suretiyle bu tehditleri ele alır. Denetçi bu tehditleri;
- (a) Tehdit oluşturan -çıkar veya ilişkiler dâhil- durumları ortadan kaldırmak,
- (b) Mevcut olması ve uygulanma kabiliyetinin bulunması hâlinde, tehditleri kabul edilebilir bir düzeye indirmeye yönelik önlemler almak veya

- (c) Belirli mesleki faaliyeti reddetmek veya sonlandırmak, suretiyle ele alır.

Tehditleri Ortadan Kaldırmaya Yönelik Adımlar

120.10 U1 Durum ve gerçeklere bağlı olarak bir tehdit, söz konusu tehdidi oluşturan durum ortadan kaldırılarak ele alınabilir. Ancak, tehdidin yalnızca söz konusu mesleki faaliyetin reddedilmesi veya sonlandırılması suretiyle ele alınabileceği bazı durumlar da vardır. Bunun nedeni, tehditleri oluşturan durumların ortadan kaldırılamaması ile tehdidin kabul edilebilir bir düzeye indirilebilmesi için önlemlerin uygulanma kabiliyetinin bulunmamasıdır.

Önlemler

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

Yapılan Önemli Muhakemelerin ve Ulaşılan Genel Sonuçların Değerlendirilmesi

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

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

Kavramsal Çerçeveyi Uygularken Dikkat Edilecek Diğer Hususlar

Önyargı

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

120.12 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.

120.12 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

120.13 U1 Kavramsal çerçevenin bir denetçi tarafından etkili bir şekilde uygulanması, Etik Kurallarda belirtilen temel ilkeler ve diğer hükümlerle uyumlu etik değerlerin öneminin, denetim şirketinin iç kültürü aracılığıyla desteklenmesi hâlinde sağlanır.

120.13 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 kıstaslarının 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
- (ç) Şirketin, üçüncü şahıslarla olan ilişkilerinde etik değerlere bağlı kalması.

120.13 U3 Denetçilerden;

- (a) Pozisyonlarını ve kıdemlerini göz önünde bulundurmamak suretiyle, kuruluşlarında 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.

Bağımsız Denetim, Sınırlı Bağımsız Denetim, Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetlerde Dikkate Alınacak Hususlar

Denetim Şirketi Kültürü

120.14 U1 KYS 1, bir denetim şirketinin, finansal tabloların bağımsız denetimi veya sınırlı bağımsız denetimi, diğer güvence denetimleri veya ilgili hizmetler için bir kalite yönetim sistemi tasarlama, uygulama ve işletme sorumlulukları bağlamında, şirket kültürüyle ilgili ana hükümleri ve uygulama hükümlerini düzenler.

Bağımsızlık

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

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

120.15 U2 *Bağımsızlık Standartları*; bağımsız denetimler, sınırlı bağımsız denetimler veya diğer güvence denetimleri yürütülürken bağımsızlığın sürdürülmesi için kavramsal çerçevenin nasıl uygulanacağı hakkında ana hükümler ve uygulama hükümleri içerir. Bu tür işleri yürütürken bağımsız olmak için denetçiler ve denetim şirketleri söz konusu standartlara uymak zorundadır. Temel ilkelere uyumu engelleyen tehditleri belirlemeye, değerlendirmeye ve ele almaya ilişkin kavramsal çerçeve, bağımsızlık hükümlerine uyulurken de aynı şekilde uygulanır. Temel ilkelere uyumu engelleyen tehditlere ilişkin 120.6 U3 paragrafında tanımlanan sınıflar, bağımsızlık hükümlerine uyumu engelleyen tehditlerin de sınıflarıdır.

120.15 U3 120.6 U1 ve 120.8 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. Bağımsız denetim, sınırlı bağımsız denetim ve diğer 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

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

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

- *Dürüstlük*; denetçinin dürüst, açık, doğru ve güvenilir olmasını gerektirir. Örneğin, denetçi aşağıdakileri gerçekleştirmek suretiyle dürüstlük ilkesine uyar:
 - Müşterinin 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 denetim kanıtı elde etmeye çalışmak.
 - 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 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 denetim kanıtlarını titiz bir biçimde değerlendirmiş olur.

- *Tarafsızlık*, denetçinin 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 -müşteriyle yakınlık gibi- durum veya ilişkilerin farkına varmak ve
- (b) Müşterinin finansal tabloları açısından önemli bir hususla ilgili denetim kanıtlarının yeterliliğini ve uygunluğunu değerlendirirken bu tür durum ve ilişkilerin kendi muhakemesi üzerindeki etkilerini değerlendirmek,

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

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

- (a) “Önemli yanlışlık” risklerini doğru bir şekilde belirlemek için müşterinin faaliyetleriyle ve içinde bulunduğu sektörle ilgili bilgiyi kullanmak,
 - (b) Uygun denetim prosedürlerini tasarlamak ve uygulamak ve
 - (c) İçinde bulunulan şartlar altında, denetim kanıtlarının yeterli ve uygun olup olmadığını titiz bir şekilde değerlendirirken ilgili bilgiyi kullanmak,
- suretiyle mesleki yeterlik ve özen ilkesine uyar. Denetçi bu şekilde, mesleki şüphecilğin kullanılmasına katkı sağlayan bir biçimde hareket etmiş olur.

KISIM 3 – BAĞIMSIZ DENETÇİLER

- BÖLÜM 300 KAVRAMSAL ÇERÇEVENİN UYGULANMASI
- BÖLÜM 310 ÇIKAR ÇATIŞMALARI
- BÖLÜM 320 DENETÇİNİN GÖREVLENDİRİLMESİ
- BÖLÜM 321 İKİNCİ GÖRÜŞLER
- BÖLÜM 325 KALİTEYİ GÖZDEN GEÇİREN KİŞİNİN VE DİĞER UYGUN GÖZDEN GEÇİREN KİŞİLERİN TARAFSIZLIĞI
- BÖLÜM 330 ÜCRETLER VE DİĞER MENFAATLER
- BÖLÜM 340 HEDİYELER VE AĞIRLANMA DÂHİL, TEŞVİKLER
- BÖLÜM 350 EMANET OLARAK TUTULAN MÜŞTERİ VARLIKLARI
- BÖLÜM 360 MEVZUATA AYKIRILIKLARA KARŞILIK VERİLMESİ
- BÖLÜM 380 VERGİ PLANLAMASI HİZMETLERİ

KISIM 3 – BAĞIMSIZ DENETÇİLER

BÖLÜM 300

KAVRAMSAL ÇERÇEVENİN UYGULANMASI

Giriş

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

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Genel

- A300.4** Denetçi, Bölüm 110’da belirlenen temel ilkelere uyar ve temel ilkelere uyumu engelleyen tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 120’de yer alan kavramsal çerçeveyi uygular.
- A300.5** Etiğe ilişkin bir sorunla/konuyla ilgilenirken denetçi, bu sorunun/konunun ortaya çıktığı veya çıkabileceği bağlamı dikkate alır.
- 300.5 U1 “...”
- 300.5 U2 Bir denetçi 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; 120.13 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.

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 kullanılacak gizli bilgilere erişiminin bulunması.
- Denetçinin, çalıştığı denetim şirketindeki bir kişinin daha önceden gerçekleştirmiş olduğu mesleki hizmetin sonuçlarını değerlendirirken önemli bir hata tespit etmesi.

(b) Kendi Kendini Denetleme Tehditleri

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

(c) Taraf Tutma Tehditleri

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

- Denetçinin, müşterinin lehine bir yasal düzenleme yapılması için çalışması.
- (ç) Yakınlık Tehditleri
- Denetçinin aile yakınlarından birisinin veya çekirdek ailesinin bir üyesinin, müşterinin yöneticisi veya yetkilisi olması.
 - Müşterinin yöneticisinin veya yetkilisinin ya da müşteriye sunulan hizmetin konusu üzerinde önemli etkisi bulunan bir pozisyonda istihdam ettiği diğer bir çalışanın, yakın bir zamanda sorumlu denetçi olarak hizmet vermiş olması.
 - Denetim ekibinin bir üyesinin, denetim müşterisiyle uzun süredir iş ilişkisi içinde olması.
 - Bir tehdidi ele almak için önlem olarak, uygun bir gözden geçiren kişi sıfatıyla hizmet verdiği değerlendirilen kişinin, çalışmalarını 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 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.

Teknoloji Kullanımına İlişkin Tehditlerin Belirlenmesi

300.6 U2 Mesleki bir faaliyeti yürütürken denetçi 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

300.7 U1 120.6 U1 ve 120.8 U2 paragraflarında tanımlanan şart, politika ve prosedürler temel ilkelere uyumu engelleyen bir tehdidin kabul edilebilir bir düzeyde olup olmadığına ilişkin değerlendirmeyi etkileyebilir. Bu tür şart, politika ve prosedürler aşağıdakilerle ilişkili olabilir:

- (a) Müşteri ve faaliyet gösterdiği çevre ve
- (b) Denetim şirketi ve faaliyet gösterdiği çevre.

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

Müşteri ve Faaliyet Gösterdiği Çevre

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

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

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

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

Denetim Şirketi ve Faaliyet Gösterdiği Çevre

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

- Denetim şirketinin, temel ilkelere uyumun önemini vurgulayan ve güvence ekibi üyelerinin kamu yararına hareket edeceği yönünde beklenti oluşturan liderlik yapısı.
- Tüm personel tarafından temel ilkelere uyulmasına ve bu uyumun izlenmesine ilişkin politika veya prosedürler.
- Temel ilkelere uyumu teşvik eden ücret ve sair haklar, performans değerlendirmesi ve disiplin politika ve prosedürleri.
- Tek bir müşteriden elde edilen gelire bağımlılığın yönetilmesi.
- Bir müşterinin kabul edilmesi veya bir müşteriye hizmet sunulması hakkındaki herhangi bir karar dâhil, temel ilkelere uyumla ilgili kararların verilmesinde yetkisi bulunan sorumlu denetçi.
- Eğitim, mesleki eğitim ve deneyim yükümlülükleri.
- İç ve dış endişe/sorun veya şikâyetlerin iletilmesine ve ele alınmasına imkân sağlayan süreçler.

300.7 U6 Denetçinin 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

300.7 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 denetçinin ulaştığı sonuçları etkileyebilir.

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

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

- Mesleki hizmetin kapsamının genişletilmesi.
- Müşterinin borsada işlem görmeye başlaması veya başka bir ticari birimi edinmesi.

- İşletmenin başka bir işletmeyle birleşmesi.
- Denetçinin iki müşteri tarafından müştereken görevlendirilmesi ve bu müşteriler arasında bir anlaşmazlık ortaya çıkması.
- Denetçinin kişisel ilişkilerinde veya çekirdek ailesinde bir değişiklik olması.

Tehditlerin Ele Alınması

300.8 U1 A120.10–120.10 U2 paragrafları, kabul edilebilir bir düzeyde olmayan tehditlerin ele alınmasına ilişkin ana hükümleri ve uygulama hükümlerini düzenler.

Önlemlere İlişkin Örnekler

300.8 U2 Önlemler, durum ve gerçeklere bağlı olarak değişir. Belirli durumlarda tehditleri ele almaya yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

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

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

Uygun Gözden Geçiren Kişi

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

Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim

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

- 300.9 U1 İletişim kurulacak kişi veya kişilere karar verirken denetçi aşağıdakileri değerlendirir:
- (a) Şartların niteliği ve önemi ve
 - (b) Bildirilecek husus.
- 300.9 U2 Üst yönetimden sorumlu olanların bir alt grubuna ilişkin örnekler denetim komitesini veya üst yönetimden sorumlu olanların bir üyesini içerir.
- A300.10** Üst yönetim sorumluluklarının yanı sıra yönetim sorumlulukları da bulunan kişi veya kişilere bildirim yapması durumunda denetçi, bu kişi veya kişilerin -aksi takdirde denetçinin bilgilendirmek isteyeceği- üst yönetimden sorumlu diğer kişileri yeterince bilgilendirdiğinden emin olur.
- 300.10 U1 Bazı durumlarda, üst yönetimden sorumlu olanların tamamı işletme yönetiminde 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, denetçi üst yönetimden sorumlu olanlara bildirim yapma yükümlülüğünü yerine getirmiş olur.

BÖLÜM 310

ÇIKAR ÇATIŞMALARI

Giriş

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

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Genel

- A310.4** Denetçi, mesleki veya işe ilişkin muhakemesinden taviz -ödün- verdirecek hiçbir çıkar çatışmasına izin veremez.
- 310.4 U1 Çıkar çatışmasına yol açabilecek durumlara ilişkin örnekler aşağıda yer almaktadır:
- Denetim şirketinin; yürüttüğü denetim esnasında müşterisine ilişkin (satın alma işlemiyle ilgili) sır niteliğindeki bilgileri edinmesi ve söz konusu müşterisini satın almak isteyen bir müşteriye işlem danışmanlığı hizmeti sunması.
 - Tavsiyenin tarafların rekabetçi pozisyonlarıyla ilgili olabileceği bir durumda, aynı şirketi satın almak için rekabet eden iki müşteriye aynı anda tavsiye verilmesi.
 - Aynı ticari işlemle ilgili, hem satıcı hem de alıcı firma için hizmet sunulması.
 - Belirli varlıklarla ilgili olarak karşıt pozisyonda bulunan iki taraf için, varlıkların değerlendirilmesinin yapılması.
 - Ayrılma süreci veya ortaklığın sonlandırılması gibi hukuki bir anlaşmazlık içerisinde bulunan iki müşterinin aynı konuyla ilgili olarak temsil edilmesi.
 - Bir lisans sözleşmesi kapsamındaki isim hakkına ilişkin lisansı veren taraf için güvence raporunun sunulması ve aynı zamanda, ödenecek tutarla ilgili olarak lisans sözleşmesinin diğer tarafına tavsiyede bulunulması.
 - Müşteriye, -örneğin denetçinin eşinin finansal çıkarının bulunduğu- bir işe yatırım yapması yönünde tavsiyelerde bulunulması.

- Müşterinin başlıca rakiplerinden biriyle iş ortaklığına veya benzer çıkarlara sahipken, müşteriye, rekabetçi pozisyonuna yönelik stratejik tavsiyelerde bulunulması.
- Denetim şirketinin de satın almak istediği bir işletme için müşteriye satın alma tavsiyesinde bulunması.
- Denetim şirketinin bir ürün veya hizmetin olası bir satıcısıyla telif ya da komisyon sözleşmesi bulunurken, söz konusu ürün veya hizmeti satın alma konusunda müşteriye tavsiyelerde bulunması.

Çıkar Çatışması Belirleme

Genel

A310.5 Denetçi, yeni bir müşteri ilişkisini, işi veya iş ilişkisini kabul etmeden önce, çıkar çatışması -ve bu nedenle bir veya daha fazla temel ilkeye uyumu engelleyen tehditleri- oluşturabilecek şartları belirlemek için uygun adımları atar. Bu tür adımlar aşağıdakilerin belirlenmesini içerir:

- (a) Taraflar arasındaki ilişkilerin ve ilgili çıkarların niteliği ve
- (b) Hizmet ve bu hizmetin ilgili taraflar açısından olası sonuçları/yansımaları.

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

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

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

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

Şartlardaki Değişiklikler

A310.6 Denetçi, işin yürütülmesi sırasında çıkar çatışması oluşturabilecek hizmet, çıkar ve ilişkilerin niteliğinde zaman içerisinde meydana gelen değişikliklere karşı dikkatli olur.

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

Denetim Ağına Dâhil Şirketler

A310.7 Denetim şirketinin denetim ağının bir üyesi olması hâlinde denetçi, denetim ağına dâhil diğer bir şirketin çıkar ve ilişkileri sebebiyle var olabileceğini veya ortaya çıkabileceğini düşünmesi için sebebi olan -düşünmesini gerektirecek- çıkar çatışmalarını değerlendirir.

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

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

Çıkar Çatışmalarının Oluşturduğu Tehditler

310.8 U1 Genel olarak, mesleki hizmet ile taraflar arasında çıkar çatışmasına sebep olan husus arasındaki doğrudan bağlantı ne kadar kuvvetli olursa, tehdidin kabul edilebilir bir düzeyde olmama ihtimali de o kadar yüksek olur.

310.8 U2 Belirli bir konuda çıkarları çatışan iki veya daha fazla müşteri için bu konuyla ilgili mesleki hizmetlerin yürütülmesi sırasında, bir çıkar çatışmasının oluşturduğu tehdit düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler, gizli bilgilerin izinsiz olarak açıklanmasını önlemeye yönelik tedbirleri içerir. Bu tedbirler aşağıda yer almaktadır:

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

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

- Sır saklama yükümlülüğünün sürdürülmesine -gizli bilgilerin açıklanmamasına- ilişkin açık politika ve prosedürleri bulunan ayrı 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

A310.9 Çıkar çatışması oluşturan tehdidi ele alırken denetçi, çıkar çatışmasının niteliğinin ve

ciddiyetinin özel bir açıklama yapılmasını ve açık bir onay alınmasını gerektirip gerektirmediğine karar vermek için mesleki muhakemesini kullanır.

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

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

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

- Denetçinin, ticari teamüllere uygun olarak herhangi bir müşteri için özel olarak hizmet sunmadığı (örneğin, belirli bir hizmeti ve belirli bir sektörde) durumlara ilişkin olarak müşterilere genel bir açıklama yapmak. Bu, müşterinin genel bir onay vermesine imkân sağlar. Denetçi, bu tür bir açıklamayı, örneğin, standart denetim sözleşmesinde yapabilir.
- Belli bir çıkar çatışmasından etkilenen müşteriler için söz konusu çatışmanın şartlarına ilişkin olarak, müşterinin konuyla ilgili bilinçli bir karar vermesi ve kendisinden bu konuya ilişkin açık bir onay alınabilmesi için yeterli düzeyde olan özel bir açıklama yapmak. Bu tür bir açıklama, durumun detaylı şekilde sunumu ile planlanan önlemlerin ve içinde bulunulan riskin kapsamlı bir açıklamasını içerebilir.
- Müşterinin şartları en başından beri bildiğine ve çıkar çatışmasını kabul etmiş olduğuna dair bir sonuca ulaşmak için denetçinin elinde yeterli kanıt bulunuyorsa ve müşteri söz konusu çatışmanın varlığına itiraz etmemişse, müşterinin zımnen onay verdiği anlaşılabilir.

310.9 U3 Genellikle aşağıdakilerin yapılması gerekmektedir:

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

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

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

Müşterinin Açık Bir Onay Vermeyi Reddetmesi Durumu

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

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

Sır Saklama

Genel

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

310.11 U1 Alt Bölüm 114, sır saklama ilkesine uyumu engelleyen bir tehdit oluşturan durumlara ilişkin ana hükümleri ve uygulama hükümlerini düzenler.

Onay Almak Üzere Açıklama Yapılmasının Sır Saklama İlkesini İhlal Edebilmesi Durumu

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

- (a) Denetim şirketinin, aynı konuya ilişkin olarak karşı karşıya gelen iki müşteriden birini savunucu rol üstlenmemesi,
- (b) İki farklı müşteriye hizmet sunan 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.

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

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

Belgelendirme

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

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

BÖLÜM 320

DENETÇİNİN GÖREVLENDİRİLMESİ

Giriş

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

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Müşterinin ve İşin Kabulü

Genel

- 320.3 U1 Dürüstlük veya mesleğe uygun davranış ilkelerine uyumu engelleyen tehditler, müşteriyle bağlantılı şüphe uyandıran (örneğin; ortaklarına, yönetimine veya faaliyetlerine ilişkin) konulardan ortaya çıkabilir. Haberdar olunması hâlinde bu tür bir tehdit oluşturabilecek konular; müşterinin yasa dışı faaliyetlere karışması, dürüst olmaması, finansal raporlamaya ilişkin şüphe uyandıran uygulamaları veya diğer etik olmayan davranışlarda bulunması gibi hususları içerir.
- 320.3 U2 Bu tür bir tehdidin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:
- Müşteri, ortaklar, yönetim ile üst yönetimden ve işletme faaliyetlerinden sorumlu olanlar hakkındaki bilgi ve kanaat.
 - Müşterinin, örneğin kurumsal yönetim uygulamalarını veya iç kontrolleri geliştirmek suretiyle, tartışmaya açık konuları ele almadaki kararlılığı.
- 320.3 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.
- 320.3 U4 Bu tür bir tehdidin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:
- Aşağıdaki konulara ilişkin edinilen kanaat:
 - Müşterinin işlerinin/faaliyetlerinin niteliği,
 - Faaliyetlerin karmaşıklığı,
 - Yapılacak işin özel yükümlülükleri ve
 - Gerçekleştirilecek çalışmanın amacı, niteliği ve kapsamı.
 - İlgili sektörler veya işin konusu hakkındaki bilgi.
 - İlgili düzenlemelere veya raporlama yükümlülüklerine ilişkin deneyim.
 - Denetim şirketinin mesleki standartlara ve mevzuat hükümlerine uygun olarak işi yürütmeye kabiliyetiyle ilgili kalite risklerine karşılık veren, KYS 1 gibi kalite

yönetim standartlarına uygun bir kalite yönetim sisteminin parçası olarak, uyguladığı politika ve prosedürler.

- Denetçinin ticari ve piyasa öncelikleri dikkate alındığında; ücret düzeyi ve ücretlerin gerekli kaynakları ne ölçüde dikkate aldığı.

320.3 U5 Kişisel çıkar tehdidinin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

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

Denetçi Değişikliği

Genel

A320.4

Denetçi;

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

durumunda söz konusu işi kabul etmemesi için herhangi bir sebebin olup olmadığını belirler.

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

320.4 U2 Denetçiden, mevcut veya önceki denetçinin işlerini tamamlayıcı veya ilave nitelikteki işleri üstlenmesinin istenmesi durumunda, bilgi eksikliği gibi sebeplerden dolayı mesleki yeterlik ve özen ilkesine uyumu engelleyen bir kişisel çıkar tehdidi ortaya çıkabilir.

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

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

- Mevcut denetçiden veya önceki denetçiden, kendi fikrine göre, işin teklif edildiği sonraki denetçinin işi kabul etmeye karar vermeden önce bilmesi gerektiğini düşündüğü her türlü bilgiyi sağlamasının istenmesi. Örneğin,

sorgulamalar işle alakalı daha önce açıklanmamış gerçekleri ortaya çıkarabilir ve mevcut denetçi veya önceki denetçiyle yaşanan ve görevlendirmenin kabulüne ilişkin kararı etkileyebilecek olan anlaşmazlıklara işaret edebilir.

- Üçüncü tarafların sorgulanması veya müşterinin kıdemli yöneticilerinin veya üst yönetimden sorumlu olanlarının geçmişlerinin araştırılması gibi, diğer kaynaklardan bilgi edinilmesi.

Mevcut Denetçiyle veya Önceki Denetçiyle İletişim Kurulması

320.5 U1 İşin teklif edildiği denetçinin, mevcut veya önceki denetçiyle görüşmelere başlaması için, tercihen yazılı olacak şekilde, genelde müşteriden izin alması gerekir.

A320.6 Mevcut veya önceki denetçiyle iletişime geçmemesi durumunda işin teklif edildiği denetçi, muhtemel tüm tehditlere ilişkin bilgiyi edinmek için gerekli diğer adımları atar.

İşin Teklif Edildiği Denetçiyle İletişim Kurulması

A320.7 İşin teklif edildiği denetçiye yanıt vermesinin talep edilmesi durumunda mevcut denetçi veya önceki denetçi;

- (a) Talebi düzenleyen mevzuata uyar ve
- (b) Her türlü bilgiyi dürüstçe ve açık bir şekilde sunar.

320.7 U1 Mevcut veya önceki denetçinin sır saklama ilkesine uyması zorunludur. Mevcut veya önceki denetçinin müşteriye ilişkin hususlar hakkında işin teklif edildiği denetçiyle müzakere etmesine izin verilip verilmediği veya bunun gerekli kılınıp kılınmadığı işin niteliğine ve aşağıdaki unsurlara bağlı olacaktır:

- (a) Mevcut veya önceki denetçinin söz konusu müzakereyi yapmak için müşteriden izin alıp almadığı veya
- (b) Bu tür iletişimlere ve açıklamalara ilişkin (ülkelere göre farklılık gösterebilen) yasal veya etik hükümler.

320.7 U2 Denetçinin gizli bilgileri açıklamasını gerektiren veya gerektirebilen ya da bu açıklamanın uygun olabileceği durumlar, Etik Kuralların 114.1 U1 paragrafında açıklanmıştır.

Bağımsız Denetim veya Sınırlı Bağımsız Denetim Görevlendirmelerindeki Değişiklikler

A320.8 Bir finansal tablo denetiminde veya sınırlı denetiminde denetçi, mevcut veya önceki denetçiden, kendi fikrine göre, işin teklif edildiği sonraki denetçinin işi kabul etmeye karar vermeden önce bilmesi gerektiğini düşündüğü durumları ve diğer bilgileri sağlamasını ister. A360.21 ve A360.22 paragraflarında düzenlenmiş olan mevzuata ilişkin aykırılıklar veya şüphelenilen aykırılıklar haricinde:

- (a) Müşterinin bu tür durumlar ve diğer bilgilerle ilgili bilgileri mevcut veya önceki denetçinin açıklamasına razı olması durumunda mevcut veya önceki denetçi, söz konusu bilgileri dürüstçe ve açık bir şekilde sunar ve
- (b) Müşterinin, mevcut veya önceki denetçinin işin teklif edildiği sonraki denetçiyle müşterinin işleri hakkında görüşme yapmasına izin vermemesi veya

verememesi hâlinde mevcut veya önceki denetçi, bu durumu -denetçi olarak atanmayı kabul edip etmemeye karar verirken söz konusu izin vermeme veya verememe durumunu dikkatlice değerlendirmesi gereken- sonraki denetçiye açıklar.

Müşteri İlişkisinin ve Sözleşmenin Devam Ettirilmesi

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

320.9 U1 Denetçinin müşteri ilişkisini kabul etmesinin ardından, temel ilkelere uyumu engelleyen -önceden öğrenmiş olması hâlinde işi reddetmesine yol açacak bir bilgiden kaynaklanan- potansiyel tehditler ortaya çıkmış olabilir. Örneğin; dürüstlük ilkesine uyumu engelleyen bir kişisel çıkar tehdidi, müşterinin, uygunsuz kazanç yönetimi veya bilanço değerlemesi gibi etik olmayan davranışlarından kaynaklanıyor olabilir.

Uzman Çalışmasının Kullanılması

A320.10 Mesleki bir faaliyetin yürütülmesi sırasında bir uzmanın çalışmasını kullanmayı düşünen bir denetçi, söz konusu çalışmanın hedeflenen amaca uygun olup olmadığını belirler.

320.10 U1 Denetçinin uzmanın çalışmasını kullanmayı düşünmesi durumunda göz önünde bulunduracağı faktörler arasında şunlar yer alır:

- 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

A320.11 Mesleki bir faaliyetin yürütülmesi sırasında teknoloji çıktılarını kullanmayı düşünen bir denetçi, söz konusu çıktıların hedeflenen amaca uygun olup olmadığını belirler.

320.11 U1 Denetçinin 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

320.12 U1 Denetçinin, 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 321

İKİNCİ GÖRÜŞLER

Giriş

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

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Genel

- 321.3 U1 Denetçiden; hâlihazırda müşterisi olmayan bir şirket veya işletme tarafından ya da bu ilgililer adına (a) belirli durum ya da (b) işlemlere ilişkin vergi mevzuatı ve muhasebe, denetim, raporlama veya diğer standart ya da ilkelerin uygulanmasına yönelik ikinci bir görüş vermesi talep edilebilir. İkinci görüşün, mevcut veya önceki denetçiye ya da diğer hizmet sağlayıcıya sunulmuş olan aynı gerçeklere dayanmaması veya yetersiz kanıtı dayanması durumunda bir tehdit -örneğin, mesleki yeterlik ve özen ilkesine uyumu engelleyen bir kişisel çıkar tehdidi- oluşabilir.
- 321.3 U2 Talebin yapıldığı anda geçerli olan şartlar ve mesleki muhakemenin ifade edilmesiyle ilgili mevcut diğer tüm gerçekler ve varsayımlar, bu tür bir kişisel çıkar tehdidinin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili bir etkidir.
- 321.3 U3 Bu tür bir kişisel çıkar tehdidinin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:
- Müşterinin izniyle, mevcut veya önceki denetçiden ya da diğer hizmet sağlayıcıdan bilgi edinilmesi.
 - Müşteriyle kurulan iletişimlerde/raporlamalarda herhangi bir görüşü çevreleyen sınırlamaların/kısıtların açıklanması.
 - Mevcut veya önceki denetçiye ya da diğer hizmet sağlayıcıya görüşün bir kopyasının verilmesi.

İletişim Kurma İzninin Verilmemesi

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

BÖLÜM 325

KALİTEYİ GÖZDEN GEÇİREN KİŞİNİN VE DİĞER UYGUN GÖZDEN GEÇİREN KİŞİLERİN TARAFSIZLIĞI

Giriş

- 325.1 Denetçiler; temel ilkelere uymalı ve tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 120’de yer alan kavramsal çerçeveyi uygulamalıdır.
- 325.2 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.
- 325.3 Bu bölüm, kaliteyi gözden geçiren kişinin tarafsızlığıyla ilgili olarak kavramsal çerçevenin uygulanmasına ilişkin uygulama hükümlerini düzenler.
- 325.4 Kaliteyi gözden geçiren kişi ayrıca, 300.8 U4 paragrafında açıklandığı üzere uygun bir gözden geçiren kişi örneğidir. Bu nedenle, bu bölümde yer alan uygulama hükümleri; denetçinin, belirlenen tehditleri ele almak için bir önlem olarak yürütülen çalışmayı gözden geçirmesi amacıyla uygun bir gözden geçiren kişiyi atadığı durumlarda uygulanabilir.

Uygulama Hükümleri

Genel

- 325.5 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.
- 325.5 U2 Kaliteyi gözden geçiren kişi, denetimin kalitesini gözden geçirmek üzere denetim şirketi tarafından atanan sorumlu denetçi, denetim şirketindeki diğer bir kişi veya denetim şirketi dışından bir kişidir.

Tehditlerin Belirlenmesi

- 325.6 U1 Kaliteyi gözden geçiren kişi olarak atanan bir denetçinin 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 sorumlu denetçi.
- (b) Kendi Kendini Denetleme Tehdidi
- Bir denetçinin, önceden sorumlu denetçi olarak hizmet verdiği bir denetim işinde, sonradan kaliteyi gözden geçiren kişi olarak hizmet vermesi.

(c) Yakınlık Tehdidi

- Kaliteyi gözden geçiren kişi olarak hizmet veren bir denetçinin, 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 denetçinin, söz konusu denetimin sorumlu denetçisine doğrudan raporlama yapabileceği bir raporlama yapısının bulunması.

Tehditlerin Değerlendirilmesi

325.7 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

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

325.8 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

325.8 U3 KYS 2; denetim şirketinin, liyakate ilişkin bir koşul olarak, sorumlu denetçinin kaliteyi gözden geçirme görevini üstlenmesinden önce iki yıllık 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.

325.8 U4 KYS 2'nin gerektirdiği ara verme süresi, Bölüm 540'ta yer alan ve bir denetim müşterisiyle uzun süreli ilişki neticesinde oluşan bağımsızlığa yönelik tehditleri ele almak için tasarlanmış olan yönetici rotasyonu hükümlerinden farklıdır ve bu hükümleri değiştirmez.

BÖLÜM 330

ÜCRETLER VE DİĞER MENFAATLER

Giriş

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

Ana Hükümler

Ücret Düzeyi

- 330.3 U1 Ücret düzeyi, denetçinin mesleki hizmetleri teknik ve mesleki standartlara uygun olarak yürütme kabiliyetini etkileyebilir.
- 330.3 U2 Denetçi, uygun olarak nitelendirilebilecek ücret neyse onu teklif edebilir. Başka bir denetçiden daha düşük ücret teklifi verilmesi tek başına etik ilkelere aykırı değildir. Ancak, teklif verilen ücretin düşüklüğü nedeniyle söz konusu işi, uygulamadaki teknik ve mesleki standartlara uygun olarak yürütmenin zor olabileceği durumlarda, mesleki yeterlik ve özen ilkesine yönelik kişisel çıkar tehdidi ortaya çıkar.
- 330.3 U3 Bu tür bir tehdidin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:
- Müşterinin; denetimin/işin şartlarından ve özellikle ücretlerin belirlendiği esastan ve kapsama giren hizmetlerden haberdar olup olmadığı.
 - Ücret düzeyinin düzenleyici bir otorite gibi bağımsız bir üçüncü tarafça belirlenip belirlenmediği.
- 330.3 U4 Bu tür bir kişisel çıkar tehdidinin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:
- Ücret düzeyinin veya işin kapsamının değiştirilmesi.
 - Uygun bir gözden geçiren kişinin yürütülen çalışmayı gözden geçirmesi.

Şarta Bağlı Ücretler

- 330.4 U1 Bazı güvence dışı hizmet türleri için şarta bağlı ücret uygulaması kullanılır. Ancak şarta bağlı ücretler, belirli durumlarda, tarafsızlık ilkesine uyumu engelleyen bir kişisel çıkar tehdidi başta olmak üzere, temel ilkelere uyumu engelleyen tehditler oluşturabilir.
- 330.4 U2 Bu tür tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:
- Hizmetin niteliği.
 - Olası ücret tutarlarının aralığı.
 - Ücret belirleme esası.

- Alınan ücret ve diğer menfaatlerin hesaplanma esaslarının denetçi tarafından yürütülen hizmetin hedef kullanıcılarına açıklanması.
- Kalite yönetim politika ve prosedürleri.
- İşlemin çıktısının veya sonucunun bağımsız bir üçüncü tarafça gözden geçirilip geçirilmediği.
- Ücret düzeyinin düzenleyici bir otorite gibi bağımsız bir üçüncü tarafça belirlenip belirlenmediği.

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

- Güvence denetimi dışındaki hizmetin yürütülmesine dâhil olmamış uygun bir gözden geçiren kişinin, denetçi tarafından yürütülen çalışmaları gözden geçirmesi.
- Alınan ücret ve diğer menfaatlerin hesaplanma esaslarına ilişkin olarak müşteriyle önceden yazılı bir anlaşma yapılması.

330.4 U4 Bağımsız denetim veya sınırlı bağımsız denetim ve diğer güvence denetimi müşterilerine sunulan hizmetler için şarta bağlı ücretlere ilişkin ana hükümler ve uygulama hükümleri *Bağımsızlık Standartlarında* belirlenmektedir.

Yönlendirme Ücretleri veya Komisyonlar

330.5 U1 Denetçinin bir müşteriyle ilgili yönlendirme ücreti ödemesi veya alması ya da komisyon alması, tarafsızlık ve mesleki yeterlik ve özen ilkelerine uyumu engelleyen bir kişisel çıkar tehdidi oluşturur. Bu tür yönlendirme ücretleri veya komisyonlara ilişkin örnekler aşağıda yer almaktadır:

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

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

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

Denetim Şirketinin Satın Alınması veya Satılması

330.6 U1 Denetçi, ödemelerin denetim şirketinin önceki sahiplerine ya da varislerine veya hak sahiplerine yapılması şartıyla bir başka denetim şirketinin tamamını ya da bir kısmını satın alabilir. Bu tür ödemeler bu bölümün amaçları açısından yönlendirme ücreti veya komisyon değildir.

BÖLÜM 340

HEDİYELER VE AĞIRLANMA DÂHİL, TEŞVİKLER

Giriş

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

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Genel

- 340.4 U1 Teşvik, başka bir bireyin davranışını etkilemek için bir araç olarak kullanılan, ancak tam olarak da kişinin davranışını uygunsuz bir şekilde etkileme niyetiyle kullanılmayan bir nesne, durum veya eylemdir. Teşvikler, denetçiler ile mevcut veya potansiyel müşteriler arasındaki küçük ağırlama eylemlerinden mevzuata aykırılıklara yol açan eylemlere kadar değişiklik gösterebilir. Teşvikler, aşağıda örnekleri verilen birçok farklı şekilde olabilir:
- Hediyeler.
 - Ağır lanma.
 - Eğ lence.
 - Politik bağış lar veya hayırseverlik bağış ları.
 - Arkadaş lık veya sadakat ilişkilerinden istifade etme.
 - İstihdam veya diğ er ticari fırsatlar.
 - İmtiyazlı davranış , haklar veya ayrıcalıklar.

Mevzuatla Yasaklanan Teşvikler

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

Mevzuatla Yasaklanmayan Teşvikler

- 340.6 U1 Mevzuatla yasaklanmayan bir teşvik teklifinde bulunulması veya teşvikin kabul edilmesi, temel ilkelere uyumu engelleyen tehditleri yine de oluşturabilir.

Kişinin Davranışını Uygunsuz Şekilde Etkileme Niyeti Bulunan Teşvikler

- A340.7** Denetçi, teşvik alacak kişinin veya diğer bir kişinin davranışını uygunsuz şekilde etkileme niyetiyle yapılan -veya denetçinin, gerekli bilgiye sahip makul üçüncü bir tarafın bu niyetle yapıldığı sonucuna varmasının daha muhtemel olduğunu düşündüğü- bir teşvik teklifinde bulunamaz veya başkalarını teklifte bulunmak için destekleyemez.
- A340.8** Denetçi, teşvik alacak kişinin veya diğer bir kişinin davranışını uygunsuz şekilde etkileme niyetiyle yapıldığını düşündüğü -veya denetçinin, gerekli bilgiye sahip makul üçüncü bir tarafın bu niyetle yapıldığı sonucuna varmasının daha muhtemel olduğunu düşündüğü- bir teşviki kabul edemez veya başkalarını kabul etmesi için destekleyemez.
- 340.9 U1 Kişinin etik olmayan bir şekilde hareket etmesine sebep olan bir teşvikin, kişinin davranışını uygunsuz şekilde etkilediği kabul edilir. Bu tür bir uygunsuz etkileme, ya alıcıya ya da alıcıyla bir şekilde ilişkisi bulunan diğer bir kişiye yönelik olarak yapılabilir. Temel ilkeler, denetçi veya -gerekmesi hâlinde kıyasen-diğer kişiler tarafından neyin etik olmayan bir davranış oluşturduğunun değerlendirilmesinde uygun bir referans çerçevesidir.
- 340.9 U2 Denetçinin, teşvik alacak kişinin veya diğer bir kişinin davranışını uygunsuz şekilde etkileme niyetiyle yapılan bir teşvik teklifinde bulunması veya böyle bir teşviki kabul etmesi veya başkalarını teklifte bulunmak veya böyle bir teşviki kabul etmek için desteklemesi durumunda dürüstlük ilkesine yönelik bir ihlal meydana gelir.
- 340.9 U3 Davranışı uygunsuz şekilde etkilemeye yönelik mevcut veya hissedilen bir niyetin olup olmadığının belirlenmesi, mesleki muhakemede bulunulmasını gerektirir. Mesleki muhakemede bulunulurken dikkate alınacak ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:
- Teşvikin niteliği, sıklığı, değeri ve toplam etkisi.
 - Teşvikin etkileyebileceği herhangi bir eylem veya kararın zamanına nispeten teşvik teklifinde bulunulma zamanı.
 - Teşvikin içinde bulunulan şartlar altında geleneksel veya kültürel bir uygulama olup olmadığı. Örneğin, dini bir bayram veya düğün münasebetiyle hediye teklifinde bulunulması.
 - Teşvikin, mesleki hizmetin bağlı bir parçası olup olmadığı. Örneğin, iş yemeği mahiyetinde bir öğle yemeği teklifinde bulunulması veya yemeğin kabul edilmesi.
 - Teşvikin alıcı bir kişiyle sınırlı mı yoksa daha geniş bir gruba mı yönelik olduğu. Geniş grup, müşterinin diğer tedarikçileri gibi, denetim şirketi içinden veya dışından olabilir.
 - Teşvik teklifinde bulunan veya bulunulan kişilerin denetim şirketindeki veya müşterideki rolleri ve pozisyonları.
 - Teşviki kabul etmenin müşterinin politika ve prosedürlerini ihlal edeceğinin denetçi tarafından biliniyor olup olmadığı veya denetçinin inanmak için

sebebinin bulunup bulunmadığı.

- Teşvik teklifinin şeffaflık derecesi.
- Teşvikin alıcısı tarafından zorunlu tutulup tutulmadığı veya istenip istenmediği.
- Teşvik teklifinde bulunanın önceden bilinen davranışı veya itibarı.

İlave Adımların Değerlendirilmesi

340.10 U1 Denetçinin, davranışı uygunsuz şekilde etkilemeye yönelik mevcut veya hissedilen bir niyetten haberdar olması durumunda, A340.7 ve A340.8 paragraflarındaki şartlar sağlanmış olsa dahi, temel ilkelere uyumu engelleyen tehditler oluşabilir.

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

- Denetim şirketinin üst yöneticilerinin veya müşterinin üst yönetimden sorumlu olanlarının teklifle ilgili bilgilendirilmesi.
- Müşteriyle olan iş ilişkisinin değiştirilmesi veya sonlandırılması.

Kişinin Davranışını Uygunsuz Şekilde Etkileme Niyeti Bulunmayan Teşvikler

340.11 U1 Kavramsal çerçevede düzenlenen ana hükümler ve uygulama hükümleri; denetçinin, teşvik alacak kişinin veya diğer bir kişinin davranışını uygunsuz şekilde etkileme niyetinin bulunmadığına karar vermesi durumunda uygulanır.

340.11 U2 Bu tür bir teşvikin küçük ve önemsiz olması durumunda oluşan tehditler kabul edilebilir bir düzeyde olacaktır.

340.11 U3 Denetçinin, davranışı uygunsuz şekilde etkileme niyetinin bulunmadığına karar vermesi durumunda dahi tehdit oluşturabilecek bu tür bir teşvik teklifinde bulunulması veya teşvikin kabul edilmesi durumlarına ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- Kişisel çıkar tehditleri
 - Bir müşteriye kurumsal finansman hizmeti sunarken söz konusu müşteriyi satın alması muhtemel biri tarafından denetçiye ağırlanma teklifinde bulunulması.
- Yakınlık tehditleri
 - Denetçinin, mevcut veya potansiyel bir müşteriyi düzenli olarak spor faaliyetlerine götürmesi.
- Yıldırma tehditleri
 - Denetçinin, bir müşterisinden, kamuoyuna açıklandığında uygunsuz olarak algılanacak niteliğe sahip bir ağırlanmayı kabul etmesi.

340.11 U4 Bu tür bir teşvik teklifinde bulunulmasından veya teşvikin kabul edilmesinden doğan tehditlerin derecesinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler, niyetin belirlenmesine yönelik olarak 340.9 U3 paragrafında düzenlenen etkenlerin aynılarını içermektedir.

340.11 U5 Bu tür bir teşvik teklifinde bulunulmasından veya teşvikin kabul edilmesinden doğan tehditleri ortadan kaldıracabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

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

340.11 U6 Bu tür bir teşvik teklifinde bulunulmasından veya teşvikin kabul edilmesinden doğan tehditlerin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- Bir teşvik teklifinde bulunulması veya teşvikin kabul edilmesiyle ilgili olarak denetim şirketinin veya müşterinin üst yöneticilerine karşı şeffaf olunması.
- Teşvikin, denetim şirketinin üst yöneticileri veya etiğe uyumdan sorumlu başka bir kişi tarafından izlenen ya da denetim şirketi tarafından sürdürülen bir sistemle kayıt altına alınması.
- Mesleki hizmetin sunulmasına herhangi bir şekilde dâhil olmayan uygun bir gözden geçiren kişinin, denetçinin teşvikini kabul ettiği müşterisine ilişkin olarak yürüttüğü çalışmaları veya aldığı kararları gözden geçirmesi.
- Teşvikin alınmasından sonra bir hayır kurumuna bağışlanması ve söz konusu bağışın -örneğin, denetim şirketinin üst yöneticilerinden birine veya teşvik teklifinde bulunan müşteriye- uygun şekilde açıklanması.
- Kabul edilen -ağırlanma gibi- bir teşvikin ücretinin verilmesi.
- Hediye gibi bir teşvikin kabul edilmesinden sonra en kısa sürede geri verilmesi.

Çekirdek Aile Üyeleri veya Aile Yakınları

A340.12 Denetçi;

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

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

A340.13 Denetçinin;

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

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

- 340.13 U1 340.9 U3 paragrafında düzenlenen etkenler, denetçinin veya mevcut ya da potansiyel müşterinin davranışını uygunsuz şekilde etkilemeye yönelik mevcut veya hissedilen bir niyetin olup olmadığının belirlenmesiyle ilgilidir. İlgili olan diğer bir etken ise aşağıdakiler arasındaki ilişkinin niteliği veya yakınlığıdır:
- (a) Denetçi ile çekirdek aile üyelerinden veya aile yakınlarından biri,
 - (b) Çekirdek aile üyelerinden veya aile yakınlarından biri ile mevcut veya potansiyel müşteri ve
 - (c) Denetçi ile mevcut veya potansiyel müşteri.
- Örneğin, denetçinin gelecekteki muhtemel bir satış için şirket değerlemesi yaptığı bir müşterisi tarafından, denetçinin eşine normal işe alım sürecinin dışında iş teklif edilmesi böyle bir niyete işaret edebilir.
- 340.13 U2 340.10 U2 paragrafındaki uygulama hükmü aynı zamanda, A340.13 paragrafı uyarınca verilen tavsiyeye çekirdek aile üyeleri veya aile yakınlarından biri tarafından uyulsa bile, denetçinin veya mevcut ya da potansiyel müşterinin davranışını uygunsuz şekilde etkilemeye yönelik mevcut veya hissedilen bir niyetin olması durumunda oluşabilecek tehditlerin ele alınmasıyla ilgilidir.

Kavramsal Çerçevenin Uygulanması

- 340.14 U1 Denetçi A340.12 paragrafında yer alan durumlarda teklifte bulunulan bir teşvikten haberdar olduğunda, aşağıdaki durumlarda temel ilkelere uyumu engelleyen tehditler oluşabilir:
- (a) Çekirdek aile üyelerinden veya aile yakınlarından birinin, A340.13 paragrafı uyarınca denetçi tarafından verilen tavsiyenin aksine, teşvik teklifinde bulunması veya teşviki kabul etmesi veya
 - (b) Denetçinin; denetçinin veya mevcut ya da potansiyel müşterinin davranışını uygunsuz şekilde etkilemeye yönelik mevcut veya hissedilen bir niyetin olduğunu düşünmesi için hiçbir sebebinin bulunmaması.
- 340.14 U2 340.11 U1–340.11 U6 paragraflarında yer alan uygulama hükümleri, bu tür tehditlerin belirlenme, değerlendirilme ve ele alınmasıyla ilgilidir. Böyle durumlarda tehdit düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili olan etkenler, 340.13 U1 paragrafında düzenlenen ilişkilerin niteliği veya yakınlığını da içerir.

Diğer Hususlar

- 340.15 U1 Denetçinin, bir müşteri veya müşteri için ya da müşteri yönetimi altında çalışan kişilerin müdahil olduğu, mevzuata aykırılığa veya mevzuata aykırılık şüphesine yol açabilecek teşviklerle karşılaşması veya bunlardan haberdar olması durumunda, Bölüm 360'da yer alan ana hükümler ve uygulama hükümleri uygulanır.
- 340.15 U2 Denetim müşterisi tarafından; denetim şirketine, denetim ağına dâhil şirkete veya denetim ekibinin bir üyesine hediye veya ağırlanma teklifinde bulunulması durumunda, Bölüm 420'de yer alan ana hükümler ve uygulama hükümleri uygulanır.
- 340.15 U3 Güvence müşterisi tarafından; denetim şirketine veya güvence ekibinin bir üyesine hediye veya ağırlanma teklifinde bulunulması durumunda, Bölüm 906'da yer alan ana hükümler ve uygulama hükümleri uygulanır.

BÖLÜM 350

EMANET OLARAK TUTULAN MÜŞTERİ VARLIKLARI

Giriş

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

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Emanete Almadan Önce

- A350.3** Denetçi, mevzuat tarafından açıkça izin verilmedikçe ve müşterinin parasının veya diğer varlıklarının alınmasına ilişkin her türlü şarta uymadıkça, bu tür varlıkları emanet olarak tutmaz.
- A350.4** Müşteri parasının veya varlıklarının emanete alınmasına ilişkin müşteri ve iş kabul prosedürlerinin bir parçası olarak denetçi;
- (a) Varlıkların kaynağıyla ilgili uygun sorgulamaları yapar ve
- (b) Yasal yükümlülükleri göz önünde bulundurur.
- 350.4 U1 Varlıkların kaynağıyla ilgili sorgulamalar, örneğin varlıkların kara para aklama gibi yasa dışı faaliyetlerden elde edildiğini ortaya çıkarabilir. Bu tür durumlarda, bir tehdit ortaya çıkabilir ve Bölüm 360’ın hükümleri uygulanabilir.

Emanete Aldıktan Sonra

- A350.5** Başkalarına ait paranın (veya diğer varlıkların) tevdi edildiği bir denetçi;
- (a) Varlıkların elde tutulması ve muhasebeleştirilmesiyle ilgili tüm mevzuata uyar,
- (b) Varlıkları, kişisel varlıklarından veya denetim şirketine ait varlıklardan ayrı tutar,
- (c) Varlıkları yalnızca belirlenen amaca uygun olarak kullanır ve
- (ç) Varlıklar ve bunlardan elde edilen gelir, temettü veya kazançlarla ilgili olarak, hesap sormak üzere yetkilendirilmiş kişilere hesap vermeye her zaman hazır hâlde bulunur.

BÖLÜM 360

MEVZUATA AYKIRILIKLARA KARŞILIK VERİLMESİ

Giriş

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

Mevzuata Aykırılıklarla İlgili Olarak Denetçinin Amaçları

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

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Genel

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

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

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

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

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

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

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

360.6 U1 Müşterinin haberdar edilmesini yasaklayan -örneğin, kara paranın aklanmasıyla mücadele mevzuatında- bir hüküm bulunabilir.

360.7 U1 Bu bölümde yer alan hükümler, KAYİK olup olmadığına bakılmaksızın tüm müşteriler için uygulanır.

360.7 U2 Açıkça önemsiz olarak değerlendirilen hususlarla karşılaşan veya bunlardan haberdar olan denetçi, söz konusu hususlara ilişkin olarak bu bölüm hükümlerine uymak zorunda değildir. Bir hususun açıkça önemsiz olup olmadığına; müşteriye, ortaklarına ve kamuya olan (finansal veya diğer) etkileri ve niteliği itibarıyla karar verilir.

360.7 U3 Bu bölümde aşağıdaki hususlar ele alınmamaktadır:

- (a) Müşterinin, ticari faaliyetleriyle ilgisi olmayan kusurlu davranışları ve
- (b) 360.5 U1 paragrafında belirtilenler dışındaki tarafların sebep olduğu aykırılıklar. Denetçinin, üçüncü taraf bir işletmeye ilişkin durum tespiti yapmak üzere müşteri tarafından görevlendirildiği ve tespit edilen veya şüphelenilen aykırılığın söz konusu üçüncü tarafça gerçekleştirilmesi, bu duruma örnek olarak verilebilir.

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

Yönetim ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Sorumlulukları

360.8 U1 Yönetim, üst yönetimden sorumlu olanların gözetiminde, müşterinin işletme faaliyetlerinin mevzuata uygun olarak yürütülmesini sağlamaktan sorumludur. Yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanlar ayrıca, aşağıdakiler tarafından gerçekleştirilen aykırılıkların belirlenmesi ve ele alınmasından da sorumludur:

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

Denetçinin Sorumlulukları

A360.9 Bu bölüm hükümlerinin uygulanacağı bir durumu fark etmesi hâlinde, denetçinin bu bölüme uymak üzere atacağı adımlar zamanında olmalıdır. Zamanında adım atarken denetçi, söz konusu durumun niteliğine ilişkin edindiği kanaati ve işletmenin, yatırımcıların, kredi verenlerin, çalışanların veya kamunun uğrayacağı muhtemel zararları dikkate alır.

Finansal Tabloların Denetimi

Konuya İlişkin Kanaat Edinilmesi

A360.10 Finansal tabloların denetimiyle görevli olan denetçi, bir aykırılıktan veya şüphelenilen bir aykırılıktan haberdar olursa, konuya ilişkin kanaat edinir. Bu kanaat, aykırılığın veya şüphelenilen aykırılığın niteliği ve hangi şartlar altında gerçekleştiği veya gerçekleşebileceğini içerir.

360.10 U1 Denetçi, denetim sırasında veya diğer taraflarca sağlanan bilgiler yoluyla bir aykırılıktan veya şüphelenilen bir aykırılıktan haberdar olabilir.

360.10 U2 Denetçiden; bilgisini ve uzmanlığını kullanması ve mesleki muhakemede bulunması beklenmektedir. Ancak denetçiden, denetimi üstlenmek için gereğinden daha yüksek düzeyde mevzuat bilgisine sahip olması beklenmemektedir. Bir fiilin aykırılık oluşturup oluşturmadığı, nihai olarak bir mahkeme veya uygun olan diğer bir karar organı tarafından belirlenecek bir konudur.

360.10 U3 Konunun niteliğine ve ciddiyetine göre denetçi, gizlilik esasına bağlı kalarak,

denetim şirketindeki, denetim ağına dâhil şirketteki diğer kişilerle veya bir hukuk müşaviriyle görüşebilir.

A360.11 Aykırılığı tespit etmesi veya aykırılıktan şüphelenmesi durumunda denetçi, konuyu yönetimin uygun bir kademesiyle ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlarla müzakere eder.

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

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

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

360.11 U3 Uygun yönetim kademesi, genellikle, konuya karışan veya karışması muhtemel kişi veya kişilerin en az bir üst kademesidir. Bir topluluk söz konusu olduğunda ise uygun kademe, müşteriye kontrol eden işletmenin yönetimi olabilir.

360.11 U4 Denetçi -uygun hâllerde- konuyu iç denetçilerle müzakere etmeyi de düşünebilir.

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

Konunun Ele Alınması

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

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

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

360.14 U1 Yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanların mevzuattan kaynaklanan

sorumluluklarını anlamamış olmaları durumunda denetçi, uygun bilgi kaynakları önerebilir veya hukuki danışmanlık almalarını tavsiye edebilir.

A360.15 Denetçi, aşağıdaki hususlara uyar:

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

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

Toplulukla İlgili Kurulacak İletişim

A360.16 Aykırılıklardan veya şüphelenilen aykırılıklardan haberdar olması durumunda denetçi, bir topluluk bağlamında aşağıdaki her iki durumda da mevzuatla yasaklanmamışsa konuyu topluluk sorumlu denetçisine bildirir:

- (a) Denetçinin; topluluk denetiminin amaçları açısından bir birimle ilgili denetim çalışması yapması veya
- (b) Denetçinin; topluluk denetimi dışındaki amaçlarla (örneğin, yasal bir denetim) topluluğun bir parçası olan bir tüzel kişilik veya işletme biriminin finansal tablolarını denetlemekle görevlendirilmesi.

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

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

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

- (a) Topluluk denetiminin amaçları açısından, denetim çalışmasına konu olan bir veya daha fazla birimle ya da
- (b) Finansal tabloları, topluluk denetimi dışındaki amaçlar açısından (örneğin, yasal bir denetim) 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 denetimi bağlamında konuya karşılık vermenin yanı sıra yapılır.

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

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 alınamayacağı ve ele alınacaksa ne şekilde olacağına 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.

İlave Adım Atılmasının Gerekli Olup Olmadığının Belirlenmesi

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

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

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

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

360.20 U1 İlave adımların gerekli olup olmadığının belirlenmesi, bu adımların niteliği ve

kapsamı aşağıdakileri de içeren çeşitli etkenlere bağlıdır:

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

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

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

A360.21 Denetçi, ilave adımların gerekip gerekmediğini ve bu adımların niteliği ve kapsamını belirlerken mesleki muhakemesini kullanır. Söz konusu belirlemeyi yaparken denetçi, gerekli bilgiye sahip makul üçüncü bir tarafın denetçinin kamu yararına uygun hareket ettiği sonucuna varmasının daha muhtemel olup olmadığını dikkate alır.

360.21 U1 Denetçi tarafından atılabilecek ilave adımlar aşağıdakileri içerir:

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

360.21 U2 Denetimden ve mesleki ilişkiden çekilme, denetçinin bu bölümdeki amaçlarını gerçekleştirmesi için gerekli olan diğer adımların yerine geçemez. Bununla birlikte bazı ülkelerde, denetçi tarafından atılacak uygun ilave adımlar konusunda kısıtlamalar olabilir. Bu tür durumlarda çekilme, atılabilecek tek uygun adım olabilir.

A360.22 A360.20 ve 360.21 U1 paragrafları gereğince mesleki ilişkiden çekilmesi durumunda denetçi; işin teklif edildiği sonraki denetçinin A320.8 paragrafına uygun olarak talebi üzerine, tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıklara ilişkin tüm ilgili gerçekleri ve diğer bilgileri işin teklif edildiği sonraki denetçiye sağlar. Müşterinin, önceki denetçinin işin teklif edildiği sonraki denetçiyle müşterinin işleri hakkında görüşme yapmasına izin vermemesi veya verememesi hâlinde, bu tür bir görüşme yapılması

mevzuatla yasaklanmadıkça önceki denetçi, A320.8(b) paragrafında ele alınan durumlara rağmen tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıklara ilişkin tüm ilgili gerçekleri ve diğer bilgileri işin teklif edildiği sonraki denetçiye sağlar.

360.22 U1 Sağlanacak gerçekler ve diğer bilgiler, önceki denetçinin fikrine göre, işin teklif edildiği sonraki denetçinin denetim işini kabul edip etmemeye karar vermeden önce bilmesi gerektiğini düşündüğü gerçekler ve bilgilerdir. İşin teklif edildiği denetçi tarafından yapılacak bildirimler Bölüm 320'de ele alınmaktadır.

A360.23 Önceki denetçiyle iletişim kuramaması hâlinde işin teklif edildiği sonraki denetçi, diğer yolları kullanmak suretiyle, denetçi değişikliğine neden olan durumlara ilişkin bilgi edinmek amacıyla uygun adımları atar.

360.23 U1 Denetçi değişikliğine neden olan durumlara ilişkin bilgi edinilecek diğer yollar, üçüncü tarafların sorgulanması ya da yönetim veya üst yönetimden sorumlu olanların geçmişleriyle ilgili araştırma yapılmasını içerir.

360.24 U1 Konunun değerlendirilmesi karmaşık analiz ve yargıları içerebileceğinden denetçi, aşağıdakileri gerçekleştirmeyi düşünebilir:

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

Konunun Yetkili Bir Kuruma Bildirilip Bildirilmeyeceğinin Belirlenmesi

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

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

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

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

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

A360.26 Denetçinin, aykırılıkları veya şüphelenilen aykırılıkları yetkili bir kuruma bildirmenin atılacak uygun bir adım olduğuna karar vermesi hâlinde, bu bildirim Etik Kuralların A114.3 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 müşterisini bilgilendirmenin uygun olup olmayacağını da değerlendirir.

Muhtemel İhlal

A360.27 İstisnai durumlarda denetçi; yatırımcılara, kredi verenlere, çalışanlara veya kamuya büyük zarar verebilecek -muhtemel bir mevzuat ihlalinin oluşacağına inanmasını gerektiren sebeplerin olduğu- mevcut ya da gerçekleştirilmesi düşünülen davranışların farkına varabilir. Konuyu ilk olarak yönetim veya üst yönetimden sorumlu olanlarla müzakere etmenin uygun olup olmayacağını değerlendiren denetçi, mesleki muhakemede bulunur ve muhtemel bir ihlali önlemek veya sonuçlarını hafifletmek için konuyu derhâl yetkili bir kuruma bildirip bildirmeyeceğine karar verir. Bildirimin yapılması durumunda, bu bildirim Etik Kuralların A114.3 paragrafına uygun olarak yapılmasına izin verilmektedir.

Belgelendirme

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

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

360.28 U1 Bu belgelendirme, geçerli denetim standartlarında yer alan belgelendirme hükümlerine uymaya ek olarak yapılmaktadır. Örneğin Bağımsız Denetim Standartları (BDS'ler), finansal tabloların denetimini yürüten bir denetçinin

aşağıdaki hususları yerine getirmesini zorunlu kılar:

- Denetim sırasında ortaya çıkan önemli konuların, ulaşılan sonuçların ve bu sonuçlara ulaşmada kullanılan önemli mesleki muhakemelerin anlaşılmasını sağlamaya yetecek ölçüde belgelendirme yapma,
- Müzakere edilen önemli konuların niteliği ile ne zaman ve kiminle müzakere edildiği dâhil, yönetimle, üst yönetimden sorumlu olanlarla ve diğerleriyle önemli konulara ilişkin yapılan müzakereleri belgelendirme ve
- Tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıkları ve yönetimle ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlarla ve işletme dışındaki taraflarla yapılan müzakerelerin sonuçlarını belgelendirme.

Finansal Tablo Denetimi Dışındaki Mesleki Hizmetler

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

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

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

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

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

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

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

- Konunun niteliği ve şartları.
- Konuya karışan veya karışması muhtemel kişiler.
- Muvazaa ihtimali.

- Konunun muhtemel sonuçları.
- Söz konusu yönetim kademesinin, konuyu araştırma ve uygun adımları atma kabiliyetinin olup olmadığı.

Konunun İşletmenin Dış Denetçisine Bildirilmesi

A360.31

(a) Denetim şirketinden denetim hizmeti alan bir müşteriye veya

(b) Bu müşterinin bir birimine,

denetim dışı bir hizmet sunması durumunda denetçi, aykırılıkları veya şüphelenilen aykırılıkları -mevzuatla yasaklanmadığı sürece- denetim şirketi içinde görüşür. Bu görüşme, denetim şirketinin prosedürlerine uygun olarak yapılır. Prosedürlerin bulunmadığı hâllerde ise doğrudan sorumlu denetçiyle yapılır.

A360.32

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

(b) Bu müşterinin bir birimine,

denetim dışı hizmet sunması durumunda denetçi, aykırılıkları veya şüphelenilen aykırılıkları denetim ağına dâhil şirkete bildirip bildirmeyeceğini değerlendirir. Yapılması durumunda bu bildirim, denetim ağının prosedürlerine uygun olarak yapılır. Prosedürlerin bulunmadığı hâllerde ise doğrudan sorumlu denetçiye yapılır.

A360.33

Denetim dışı hizmet sunulan bir müşteri, denetim şirketinden veya denetim ağına dâhil şirketten;

(a) Denetim hizmeti almıyorsa veya

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

denetçi, aykırılıkları veya şüphelenilen aykırılıkları -eğer varsa- müşterinin finansal tablolarını denetleyen denetçiye bildirip bildirmeyeceğini değerlendirir.

Dikkate Alınacak Etkenler

360.34 U1 A360.31–A360.33 paragrafları uyarınca yapılacak bildirimlerin değerlendirilmesinde dikkate alınacak etkenler aşağıdakileri içerir:

- Bildirimde bulunmanın mevzuata aykırı olup olmadığı.
- Aykırılıklara veya şüphelenilen aykırılıklara yönelik devam eden bir soruşturma bakımından, bildirim yapılması konusunda düzenleyici bir kurum ya da savcılık tarafından getirilen kısıtlamaların olup olmadığı.
- Denetimin amacının; işletmenin uygun adımları atmasını sağlamak üzere, işletme içindeki muhtemel aykırılıkların araştırılması olup olmadığı.
- Yönetimin veya üst yönetimden sorumlu olanların, finansal tabloları denetleyen denetçiye konu hakkında hâlihazırda bilgilendirmiş olup olmadıkları.
- Müşterinin finansal tablolarının denetiminde konunun önemli olma ihtimali ya

da -konu topluluğa bağlı bir birimle ilgili olduğunda- topluluğun finansal tablolarının denetiminde konunun önemli olma ihtimali.

İletişimin Amacı

360.35 U1 A360.31–A360.33 paragraflarında ele alınan durumlarda, kurulacak iletişimin amacı, her 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.

İlave Adım Atılmasının Gerekli Olup Olmadığının Değerlendirilmesi

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

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

- Yasal ve düzenleyici çerçeve.
- Yönetimin ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların verdikleri karşılığın uygunluğu ve zamanlaması.
- Durumun aciliyeti.
- Yönetimin veya üst yönetimden sorumlu olanların konuya karışıp karışmadığı.
- Konunun; müşterinin, yatırımcıların, kredi verenlerin, çalışanların veya kamunun çıkarlarına önemli zarar vermesinin muhtemel olup olmadığı.

360.36 U2 Denetçi tarafından atılacak ilave adımlar aşağıdakileri içerebilir:

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

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

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

A360.37 Denetçinin, aykırılıkları veya şüphelenilen aykırılıkları yetkili bir kuruma bildirmenin atılacak uygun bir adım olduğuna karar vermesi hâlinde, bu bildirim Etik Kuralların A114.3 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 müşterisini bilgilendirmenin uygun olup olmayacağını da değerlendirir.

Muhtemel İhlal

A360.38 İstisnai durumlarda denetçi; yatırımcılara, kredi verenlere, çalışanlara veya kamuya büyük zarar verebilecek -muhtemel bir mevzuat ihlalinin oluşacağına inanmasını gerektiren sebeplerin olduğu- mevcut ya da gerçekleştirilmesi düşünülen davranışların farkına varabilir. Konuyu ilk olarak yönetim veya üst yönetimden sorumlu olanlarla müzakere etmenin uygun olup olmayacağını değerlendiren denetçi, mesleki muhakemede bulunur ve muhtemel bir mevzuat ihlalinin önlemek veya sonuçlarını hafifletmek için konuyu derhâl yetkili bir kuruma bildiren bildirmeyeceğine karar verir. Bildirimin yapılması durumunda, bu bildirim Etik Kuralların A114.3 paragrafına uygun olarak yapılmasına izin verilmektedir.

Danışmanlık Alınması

360.39 U1 Denetçi aşağıdakileri gerçekleştirmeyi düşünebilir:

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

Belgelendirme

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

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

BÖLÜM 380

VERGİ PLANLAMASI HİZMETLERİ

Giriş

- 380.1 Denetçiler; temel ilkelere uymalı ve tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 120’de yer alan kavramsal çerçeveyi uygulamalıdır.
- 380.2 Vergi planlaması hizmetlerinin sunulması; temel ilkelere uyumu engelleyen kişisel çıkar, kendi kendini denetleme, taraf tutma veya yıldırma tehditleri oluşturabilir.
- 380.3 Bu bölüm, vergi planlaması hizmetlerinin sunulmasıyla ilgili olarak kavramsal çerçevenin uygulanmasına ilişkin ana hükümleri ve uygulama hükümlerini düzenler. Bu bölüm ayrıca, söz konusu hizmetleri sunarken denetçinin ilgili vergi mevzuatına uymasını zorunlu kılar.

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Genel

Denetçilerin Vergi Planlaması Hizmetlerine İlişkin Kamu Yararı Rolü

- 380.4 U1 Denetçiler, vergi mevzuatına uygunluk sağlarken müşterilerin vergi planlaması hedeflerine ulaşmalarına yardımcı olmak için uzmanlık ve deneyimleriyle katkıda bulunarak vergi planlamasında önemli bir rol oynar. Bunu yaparken denetçiler, bir ülkenin vergi sisteminin daha etkin ve verimli bir şekilde işlemesine yardımcı olarak kamu yararına hizmet eder.
- 380.4 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, denetçilerin rolü, müşterilerinin vergi planlaması hedeflerine ulaşmalarına ve vergi yükümlülüklerini yerine getirmelerine yardımcı olmak için uzmanlık ve deneyimlerini 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.
- 380.4 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

- 380.5 U1 Vergi planlaması hizmetleri, ister bir gerçek kişi ister bir işletme olsun, bir müşterinin işlerinin vergi açısından etkin bir şekilde planlanmasına veya yapılandırılmasına yardımcı olmak için tasarlanmış danışmanlık hizmetleridir.
- 380.5 U2 Vergi planlaması hizmetleri, çok çeşitli konu veya alanları kapsar. Bu tür hizmetlere örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:
- Bir gerçek kişiye; yatırım, emeklilik veya miras planlaması hedeflerine ulaşmak amacıyla vergi işlerini yapılandırması konusunda tavsiye verilmesi.

- Bireysel bir işletme sahibine; genel vergi yükünü en aza indirmek amacıyla sahiplik durumunu ve işletmeden 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.

380.5 U3 Vergi planlaması hizmetleri; müşterinin, 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.

380.5 U4 Bu bölümde yer alan hükümler, KAYİK olup olmadığına bakılmaksızın tüm müşteriler için uygulanır.

İlgili Hizmetler

380.6 U1 Denetçinin, müşteri 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.

380.6 U2 Bu tür ilgili hizmetlere örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:

- Vergi planlaması düzenlemesine ilişkin olarak vergi idaresiyle yaşanan bir uyuşmazlığın çözümünde müşteriye yardımcı olunması.
- Vergi planlaması düzenlemesine ilişkin idari işlemlerde veya mahkeme işlemlerinde müşterinin temsil edilmesi.
- Müşteri için vergi planlaması düzenlemesinin uygulanması.
- Değerlemenin, hedef şirket tarafından oluşturulan vergi planlaması düzenlemesine bağlı olduğu bir satın alma konusunda müşteriye tavsiye verilmesi.
- Müşterinin işi/faaliyeti için oluşturulan bir vergi planlaması düzenlemesine dayalı olarak miras planlaması konusunda müşteriye tavsiye verilmesi.

Mevzuata Uygunluk Sağlanması

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

Kaçınmayı Önleyici Mevzuat

A380.8 Kaçınmayı önleyici kurallar olarak adlandırılabilirler olanlar dâhil olmak üzere, belirli vergi planlaması düzenlemelerini sınırlayan ya da yasaklayan mevzuatın bulunduğu durumlarda denetçi, söz konusu mevzuat hakkında kanaat edinir ve vergi planlaması hizmetlerini sunarken, bu mevzuata uyması konusunda müşteriye tavsiyede bulunur.

Vergi Mevzuatına Aykırılık

380.8 U1 Vergi planlaması hizmetlerinin sunulması sırasında, denetçinin bir müşteri, 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 360'ta yer alan ana hükümler ve uygulama hükümleri uygulanır.

Yönetim ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Sorumlulukları

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

- Müşterinin vergi işlerinin ilgili vergi mevzuatına uygun olarak yürütülmesinin sağlanması.
- Müşterinin vergi uyumu yükümlülüklerini yerine getirebilmesi için gerekli tüm defter ile kayıtların tutulması ve iç kontrol sistemlerinin uygulanması.
- Denetçinin, vergi planlaması hizmetini yürütebilmesi için gereken tüm gerçeklerin ve diğer ilgili bilgilerin sağlanması.
- Vergi planlaması düzenlemesinin ilgili yönleri hakkında tavsiyelerde bulunması için uzmanların görevlendirilmesi.
- Denetçinin, vergi planlaması düzenlemesine ilişkin öneri veya tavsiyesini kabul edip etmemeye ve uygulayıp uygulamamaya karar verilmesi.
- Müşterinin 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 ya da kamuya açık diğer ilgili belgelerde vergi stratejisi, vergi politikaları veya vergiyle ilgili diğer hususların uygun şekilde açıklanması.
- Müşterinin vergi planlaması düzenlemelerinin, kamuya açıklanan vergi stratejisi veya vergi politikalarıyla tutarlı olmasının sağlanması.

Denetçinin Sorumlulukları

- A380.10** Bir vergi planlaması hizmeti sunulmasının bir parçası olarak denetçi, aşağıdakiler dâhil olmak üzere, işin niteliği hakkında kanaat edinir:
- (a) Müşteri, 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.
- 380.10 U1 Müşterinin ve işin kabulüne ilişkin olarak Bölüm 320’de yer alan ana hükümler ve uygulama hükümleri uygulanır.
- 380.10 U2 Denetçi, bir vergi planlaması düzenlemesine ilişkin ikinci bir görüş vermek üzere görevlendirilmiş olabilir. Bu tür durumlarda, bu bölümdeki hükümlere ilave olarak, Bölüm 321’de yer alan ana hükümler ve uygulama hükümleri de uygulanır.
- 380.11 U1 Vergi planlaması hizmeti sunarken denetçiden, Alt Bölüm 113 uyarınca mesleki yeterlik ve özen ilkesine uyması beklenir. Denetçiden ayrıca, vergi planlaması hizmetine özgü durum ve gerçekleri değerlendirirken, Bölüm 120 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

- A380.12** Denetçi, yalnızca vergi planlaması düzenlemesi için mevzuatta güvenilir bir dayanak bulunduğunu belirlemesi durumunda, söz konusu düzenlemeyi müşteriye önerir veya bu düzenleme hakkında başka bir şekilde tavsiyede bulunur.
- 380.12 U1 Güvenilir bir dayanak bulunup bulunmadığının belirlenmesi, denetçinin mesleki muhakemesini kullanmasını içerir. Bu belirleme, belirlemenin yapıldığı tarihte yürürlükte olan ilgili mevzuata bağlı olarak ülkeden ülkeye farklılık gösterir.
- 380.12 U2 Denetçi, vergi planlaması düzenlemesinin mevzuatta güvenilir bir dayanağının bulunmadığını belirlerse; A380.12 paragrafı, denetçinin söz konusu belirlemenin gerekçesini müşteriye açıklamasını veya güvenilir bir dayanağı olan alternatif bir düzenleme hakkında tavsiyede bulunmasını engellemez.
- 380.12 U3 A380.12 paragrafı ayrıca, güvenilir bir dayanağı bulunmayan bir vergi planlaması düzenlemesini iyileştirmek veya düzeltmek amacıyla denetçinin, müşteri tarafından görevlendirilmesini ya da başka bir şekilde müşteriye yardımcı olmasını engellemez. Bu tür bir hizmet, 380.6 U1 ve 380.6 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.

380.12 U4 Denetçinin, 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 denetçinin denetim şirketi içindeki veya dışındaki diğer uzmanlara danışılması.
- -Uygun hâllerde- ilgili vergi idarelerine danışılması.

A380.13 İş sırasında, güvenilir dayanağa ilişkin önceki belirlemesini etkileyebilecek durumlardan haberdar olması hâlinde denetçi, söz konusu dayanağın geçerliliğini yeniden değerlendirir.

Genel Vergi Planlaması Önerisi veya Tavsiyesinin Değerlendirilmesi

A380.14 Vergi planlaması düzenlemesinin güvenilir bir dayanağı bulunduğunu belirlemenin yanı sıra denetçi, mesleki muhakemesini kullanır ve paydaşların söz konusu düzenlemeye bakış açısından kaynaklanabilecek itibari, ticari ve daha geniş ekonomik sonuçları değerlendirir.

380.14 U1 İtibari ve ticari sonuçlar, müşterinin şahsı veya faaliyetleri üzerindeki etkilerle ya da ilgili vergi idaresi veya diğer kurumlarla yaşanan uzun süreli bir uyuşmazlığın müşterinin ve mesleğin 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.

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

A380.15 A380.14 paragrafında belirtilen hususları değerlendirdikten sonra denetçi, müşterinin 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

380.16 U1 Denetçinin, özellikle de ülkeler arasında bir vergi anlaşması yoksa, 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.

380.16 U2 Denetçinin, bu tür bir açıklama yapma konusunda müşteriye 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

380.17 U1 Vergi planlaması düzenlemesinin güvenilir bir dayanağı bulunup bulunmadığını belirlerken denetçi, 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.

380.17 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.

A380.18 Bir vergi planlaması düzenlemesinin, ilgili vergi mevzuatıyla uyumlu olup olmadığı veya uyumlu olup olmayacağı konusunda belirsizliğin bulunduğu durumlarda denetçi, söz konusu belirsizliği müşteriyle müzakere eder.

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

- İlgili vergi mevzuatına ilişkin yorumun net olmadığı durumlarda, denetçinin 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 müşteriden 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, müşteri için olumsuz sonuçların ortaya çıkma ihtimalini azaltmaya yönelik atılacak potansiyel adımların müzakere edilmesi.

Vergi Planlaması Hizmetinin Sunulmasından Doğabilecek Potansiyel Tehditler

380.19 U1 Müşteriye vergi planlaması hizmeti sunulması; kişisel çıkar, kendi kendini denetleme, taraf tutma veya yıldırma tehdidi oluşturabilir. Örneğin:

- Denetçinin 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.
- Denetçinin 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.
- Denetçinin, müşterinin benimsemesi gereken belirli bir vergi pozisyonunu aktif olarak desteklemesi durumunda, kişisel çıkar ve taraf tutma tehditleri ortaya çıkabilir.
- Denetçinin, 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.

- Denetçinin, 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.
- Denetçinin, 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.
- Denetçinin, 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.
- Denetçinin, 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.

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

- -Uygun hâllerde- nihai olarak faydalanacakların kimlikleri dâhil olmak üzere, müşterinin 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 denetçi tarafından biliniyor olup olmadığı veya denetçinin buna inanmak için sebebinin bulunup bulunmadığı.
- İlgili ülkelerin sayısı ve vergi rejimlerinin niteliği.
- Denetçinin, ilgili vergi alanlarındaki uzmanlık ve deneyiminin kapsamı.
- Potansiyel vergi tasarruflarının önemi.
- Vergi planlaması hizmeti ücretinin niteliği ve miktarı.
- Denetçinin, vergi planlaması düzenlemesinin ilgili vergi idareleri tarafından itiraz edilmemiş yerleşik bir uygulamayı yansıttığının ne ölçüde farkında olduğu.
- Müşteri veya başka bir tarafça, denetçiye baskı yapıp yapılmadığı.

- Vergi planlaması düzenlemesini uygulamanın aciliyet derecesi.
- Vergi planlaması düzenlemesinin, müşterinin özel şartlarına göre küçük değişiklikler yapılarak birden fazla müşteri için kullanılan bir düzenleme olup olmadığı.
- Müşterinin kurumsal kültürü dâhil olmak üzere, bilinen önceki davranışları veya itibarı.

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

- Müşterinin, vergi planlaması düzenlemesi konusunda kendisine tavsiyede bulunması için gerekli uzmanlığa ve deneyime sahip olan, denetçinin denetim şirketi dışındaki bir uzmana yönlendirilmesi.
- Vergi planlaması düzenlemesini, ilgili vergi idareleri tarafından yayımlanan mevcut bir yorum veya kararlar tutarlı olacak şekilde yapılandırması konusunda müşteriye tavsiyede bulunulması.
- Mümkün olduğu hâllerde, ilgili vergi idarelerinden veya diğer kurumlardan bir ön karar alınması.
- Vergi planlaması düzenlemesini takip etmemesi konusunda müşteriye tavsiyede bulunulması.

380.19 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 müşteriye tavsiyede bulunulması.
- Vergi planlaması düzenlemesini, hâlihazırda ilgili vergi idareleri tarafından itiraz edilmeyen veya kabul edildiği bilinen yerleşik bir uygulamaya dayalı olarak yapılandırması konusunda müşteriye tavsiyede bulunulması.
- İlgili vergi alanlarında, denetçinin 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 başka bir denetçi gibi) görüş alınması.
- Vergi planlaması hizmetinin sunulmasına herhangi bir şekilde dâhil olmayan uygun bir gözden geçiren kişinin, vergi planlaması düzenlemesine ilişkin olarak denetçi 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, müşterinin, vergi planlaması düzenlemesi hakkında ilgili vergi idarelerine tam şeffaflık göstermesinin sağlanması.

380.19 U5 Nihai olarak faydalanacakların kimliğini belirlemek için denetçinin atabileceği adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- Yönetimin ve müşteri içindeki diğer kişilerin sorgulanması.
- Sır saklama ilkesini göz önünde bulundurarak, müşteriyle iş yapmış olan, denetim şirketi içindeki ya da dışındaki diğer kişilerin sorgulanması.
- Müşterinin vergi kayıtlarının, finansal tablolarının ve diğer ilgili kurumsal kayıtlarının gözden geçirilmesi.
- Müşteri 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

A380.20 Denetçi, bir vergi planlaması düzenlemesine ilişkin önerisinin veya söz konusu düzenleme hakkında müşteriye başka bir şekilde tavsiyede bulunmasının dayanağını açıklar.

Müşteriyle Yaşanan Anlaşmazlık

A380.21 Müşterinin takip etmek istediği bir vergi planlaması düzenlemesinin güvenilir bir dayanağı bulunduğu hususunda anlaşmazlık ortaya çıkması durumunda denetçi;

- (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.

A380.22 Denetçinin aksi yöndeki tavsiyesine rağmen, müşterinin, 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.

380.22 U1 A380.21 ve A380.22 paragraflarında belirtilen hususların bildirilmesinin bir parçası olarak denetçi, müşterinin üst yönetiminden sorumlu olanlara ilgili hususları iletmenin uygun olacağını düşünebilir.

A380.23 Denetçinin tavsiyesine müşterinin verdiği yanıt doğrultusunda denetçi, denetimden ve mesleki ilişkiden çekilmeye gerek olup olmadığını değerlendirir.

Üçüncü Bir Tarafça Geliştirilen Vergi Planlaması Ürünleri veya Düzenlemeleri

- A380.24** Müşterinin, üçüncü bir tarafça geliştirilen bir vergi planlaması ürünü veya düzenlemesi hakkında tavsiyede bulunması için denetçiyle anlaşması hâlinde, denetçi;
- (a) Üçüncü taraf sağlayıcıyla olan her türlü mesleki veya iş ilişkisi hakkında müşteriyi bilgilendirir ve
- (b) Vergi planlaması ürünü veya düzenlemesiyle ilgili olarak bu bölüm hükümlerini uygular.
- A380.25** Bir müşteriye üçüncü taraf vergi planlaması hizmetleri sağlayıcısını önermesi ya da müşteriyi bu sağlayıcıya yönlendirmesi hâlinde denetçi, üçüncü taraf sağlayıcıyla olan her türlü mesleki veya iş ilişkisi hakkında müşteriyi bilgilendirir.
- 380.25 U1 Denetçinin, bir müşteriye üçüncü taraf vergi planlaması hizmetleri sağlayıcısını yalnızca önerdiği ya da müşteriyi bu sağlayıcıya yalnızca yönlendirdiği durumlarda, bu bölüm hükümleri uygulanmaz.
- 380.25 U2 Denetçinin, üçüncü taraf sağlayıcıdan bir yönlendirme ücreti veya komisyon alması hâlinde, Bölüm 330'daki hükümler uygulanır.

Belgelendirme

- 380.26 U1 Bir vergi planlaması hizmeti sunarken, denetçinin aşağıdakileri zamanında belgelendirmesi teşvik edilir:
- Vergi planlaması düzenlemesinin amacı, şartları ve özü.
 - Nihai olarak faydalanacakların kimlikleri.
 - Her bir belirsizliğin niteliği.
 - Vergi planlaması düzenlemesi konusunda müşteriye tavsiyede bulunurken denetçinin yaptığı analiz, atılacak adımlar, yapılan muhakemeler ve ulaşılan sonuçlar.
 - Müşteri ve diğer taraflarla yapılan müzakerelerin sonuçları.
 - Denetçinin tavsiyesine müşterinin verdiği yanıt.
 - Müşteriyle yaşanan anlaşmazlıklar.
- 380.26 U2 Bu tür belgelendirmenin yapılması, aşağıdaki hususlarda denetçiye 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.

KISIM 4 – BAĞIMSIZ DENETİM VE SINIRLI BAĞIMSIZ DENETİMDE BAĞIMSIZLIK	
BÖLÜM 400	BAĞIMSIZ DENETİM VE SINIRLI BAĞIMSIZ DENETİMDE BAĞIMSIZLIK İÇİN KAVRAMSAL ÇERÇEVENİN UYGULANMASI
BÖLÜM 405	TOPLULUK DENETİMLERİ
BÖLÜM 410	ÜCRETLER
BÖLÜM 411	ÖDÜLLENDİRME VE DEĞERLENDİRME POLİTİKALARI
BÖLÜM 420	HEDİYELER VE AĞIRLANMA
BÖLÜM 430	FİİLİ HUKUKİ İHTİLAFLAR VE HUKUKİ İHTİLAF TEHDİTLERİ
BÖLÜM 510	FİNANSAL ÇIKARLAR
BÖLÜM 511	KREDİLER VE GARANTİLER
BÖLÜM 520	İŞ İLİŞKİLERİ
BÖLÜM 521	AİLEVİ VE KİŞİSEL İLİŞKİLER
BÖLÜM 522	DENETİM MÜŞTERİSİNE YAKIN ZAMANDA VERİLEN HİZMETLER
BÖLÜM 523	DENETİM MÜŞTERİSİNİN YÖNETİCİSİ VEYA YETKİLİSİ OLARAK HİZMET VERİLMESİ
BÖLÜM 524	DENETİM MÜŞTERİSİ TARAFINDAN İSTİHDAM
BÖLÜM 525	ÇALIŞANLARIN GEÇİCİ OLARAK GÖREVLENDİRİLMESİ
BÖLÜM 540	ÇALIŞANLARIN DENETİM MÜŞTERİSİYLE UZUN SÜRELİ İLİŞKİSİ
BÖLÜM 600	DENETİM MÜŞTERİLERİNE GÜVENCE DIŞI HİZMETLERİN SUNULMASI
	ALT BÖLÜM 601 – MUHASEBE VE DEFTER TUTMA HİZMETLERİ
	ALT BÖLÜM 602 – İDARİ HİZMETLER
	ALT BÖLÜM 603 – DEĞERLEME HİZMETLERİ
	ALT BÖLÜM 604 – VERGİ HİZMETLERİ
	ALT BÖLÜM 605 – İÇ DENETİM HİZMETLERİ
	ALT BÖLÜM 606 – BİLGİ TEKNOLOJİSİ SİSTEMLERİ HİZMETLERİ
	ALT BÖLÜM 607 – HUKUKİ İHTİLAF DESTEK HİZMETLERİ
	ALT BÖLÜM 608 – HUKUKİ HİZMETLER
	ALT BÖLÜM 609 – İŞE ALMA HİZMETLERİ
	ALT BÖLÜM 610 – KURUMSAL FİNANSMAN HİZMETLERİ
BÖLÜM 800	ÖZEL AMAÇLI FİNANSAL TABLOLARA İLİŞKİN KULLANIM VE DAĞITIM KONUSUNDA SINIRLAMA İÇEREN RAPORLAR (BAĞIMSIZ DENETİM VE SINIRLI BAĞIMSIZ DENETİM)

BAĞIMSIZLIK STANDARTLARI (KISIM 4A VE 4B)

KISIM 4A – BAĞIMSIZ DENETİM VE SINIRLI BAĞIMSIZ DENETİMDE BAĞIMSIZLIK

BÖLÜM 400

BAĞIMSIZ DENETİM VE SINIRLI BAĞIMSIZ DENETİMDE BAĞIMSIZLIK İÇİN KAVRAMSAL ÇERÇEVENİN UYGULANMASI

Giriş

Genel

- 400.1 Denetçilerin, bağımsız denetim ve sınırlı bağımsız denetimleri yürütürken bağımsız olmaları, Etik Kurullarla zorunlu tutulmuş olup, kamu yararınaadır.
- 400.2 Bu Kısım, aksi belirtilmediği sürece bağımsız denetim ve sınırlı bağımsız denetimlerin her ikisine de uygulanır. “Denetim”, “denetim ekibi”, “denetim işi”, “denetim müşterisi” ve “denetim raporu” ifadeleri; sınırlı denetim, sınırlı denetim ekibi, sınırlı denetim işi, sınırlı denetim müşterisi ve sınırlı denetim raporu açısından aynı şekilde uygulanır.
- 400.3 Bu Kısımda “denetçi” ifadesi, denetim üstlenen bağımsız denetçiler ile denetim şirketlerini kapsar.
- 400.4 KYS 1 denetim şirketinin; yürüttüğü finansal tabloların bağımsız denetim veya sınırlı bağımsız denetimlerine ilişkin olarak bir kalite yönetim sistemi tasarlamasını, uygulamasını ve söz konusu sistemin işleyişini sağlamasını zorunlu kılar. KYS 1; kalite yönetim sisteminin bir parçası olarak denetim şirketinin, sorumlulukların etik hükümlere -bağımsızlıkla ilgili olanlar dâhil- uygun olarak yerine getirilmesine yönelik kalite hedefleri oluşturmasını zorunlu kılar. KYS 1 kapsamındaki etik hükümler; denetim şirketi, personeli ve -varsa- denetim şirketinin ve denetimlerinin tabi olduğu bağımsızlık hükümlerine tabi diğer kişilerle ilgilidir. BDS’ler ve SBDS’ler, sorumlu denetçilere ve denetim ekiplerine, sırasıyla bağımsız denetim ve sınırlı bağımsız denetimlerle ilgili sorumluluk yükler. Bir denetim şirketi içerisinde sorumlulukların paylaşılması, bu şirketin büyüklüğüne, yapısına ve organizasyon biçimine bağlıdır. Bu Kısım hükümlerinin birçoğu, bağımsızlıkla ilgili eylemler için denetim şirketindeki kişilerin özel sorumluluklarını belirtmemekte, bunun yerine referans kolaylığı sağlaması için “denetim şirketi”ne atıf yapmaktadır. KYS 1’e uygun olarak bir denetim şirketi, bağımsızlık hükümlerine uygunluğunun işleyişinden sorumlu olacak kişiyi veya kişileri görevlendirir. Buna ilaveten, bağımsız denetçilerin bireysel faaliyet, çıkar ve ilişkileri için uygulanan tüm hükümlere uymak konusundaki sorumlulukları devam etmektedir.
- 400.5 Bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüstlük ilkeleriyle bağlantılıdır. Bağımsızlık aşağıdaki unsurlardan oluşur:
- (a) Esasta bağımsızlık – Denetçinin dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilik

içinde hareket etmesini teminen, mesleki muhakemesini olumsuz etkileyebilecek tesirlerden arı olarak görüş/sonuç açıklamasıdır.

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

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

400.6 Etik Kurallar, denetim şirketlerinin denetim işini yürütürken temel ilkelere uygunluk sağlamalarını ve bağımsız olmalarını zorunlu kılar. Bu Kısım, bu tür denetimler yürütülürken bağımsızlığın sürdürülmesi için kavramsal çerçevenin nasıl uygulanacağı hakkında ana hükümler ve uygulama hükümleri içerir. Bölüm 120’de yer alan kavramsal çerçeve, Bölüm 110’da belirlenen temel ilkelere uygulandığı gibi, bağımsızlık için de uygulanır. Bölüm 405, bir topluluk denetiminde geçerli olan ana hükümleri ve uygulama hükümlerini düzenler.

400.7 Bu Kısımda aşağıdakiler tanımlanır:

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

İş Ekibi ve Denetim Ekibi

400.8 Bu Kısım, iş ekibi üyeleri dâhil olmak üzere, tüm denetim ekibi üyelerine uygulanır.

400.9 Bir denetim işi için oluşturulan iş ekibinde; söz konusu işle ilgili denetim çalışması yapan denetim şirketindeki sorumlu denetçi, bağımsız denetçiler ve diğer personel ile

- (a) Denetim ağına dâhil şirketteki veya
- (b) Denetim ağına dâhil olmayan bir şirketteki veya başka bir hizmet sağlayıcıdaki diğer kişiler yer alır. Örneğin, topluluk denetiminin amaçları açısından bir birimin finansal bilgileriyle ilgili denetim prosedürlerini uygulayan birim denetim şirketindeki bir kişi, topluluk denetimi için oluşturulan iş ekibinin bir üyesidir.

400.10 KYS 1 uyarınca hizmet sağlayıcı; denetimin yürütülmesinde kullanılan bir kaynağı sağlayan, denetim şirketi dışından bir kişi veya kuruluşu içerir. Denetim şirketi, denetim ağına dâhil şirket ya da denetim ağına dâhil diğer yapı ve kuruluşlar, hizmet sağlayıcı kapsamında değildir.

400.11 Bir denetim işinde; denetim şirketi, denetim ağına dâhil şirket veya topluluk denetim şirketinin denetim ağı dışında bulunan birim denetim şirketi bünyesindeki ya da bunlar tarafından görevlendirilen ve söz konusu işte yardımcı olan uzmanlar yer alabilir. Görevlerine bağlı olarak bu kişiler, iş ekibi veya denetim ekibinin üyesi olabilir.

Örneğin;

- Muhasebe veya denetimin özel bir alanındaki uzmanlığını kullanarak denetim prosedürlerini uygulayan kişiler, iş ekibinin üyesidir. Bunlar arasında örneğin, gelir vergisi muhasebesi 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 iş için teknik veya sektöre özgü konularla, işlemlerle veya olaylarla ilgili danışmanlık sunmak suretiyle denetim işinin çıktısı üzerinde doğrudan etkisi bulunan kişiler, denetim ekibinin üyesidir ancak iş ekibinin üyesi değildir.

Bununla birlikte, dış uzman olan kişiler ne iş ekibinin ne de denetim ekibinin üyesidir.

400.12 Denetim işinin, kalitesi gözden geçirilmesi gereken bir denetim işi olması durumunda, kaliteyi gözden geçiren kişi ve kalitenin gözden geçirilmesinde görev alan diğer kişiler, denetim ekibinin üyesidir ancak iş ekibinin üyesi değildir.

Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK'ler)

400.13 Bu Kısımda yer alan ana hükümlerin ve uygulama hükümlerinin bazıları yalnızca, kamu yararını ilgilendiren kuruluşların (KAYİK) finansal tablolarının denetimine uygulanabilir. KAYİK'lerin finansal durumlarının paydaşlar üzerindeki potansiyel etkisi nedeniyle söz konusu işletmelerin finansal durumları önemli ölçüde kamu yararını yansıtır.

400.14 Bir işletmenin finansal durumuna ilişkin kamu yararının boyutu değerlendirilirken göz önünde bulundurulması gereken faktörler aşağıdakileri içerir:

- İşletmenin ana faaliyetinin bir parçası olarak kamuya karşı finansal yükümlülükler üstlenmesi gibi, işin veya faaliyetlerin niteliği.
- İşletmenin, finansal yükümlülüklerini yerine getireceğine dair güven sağlamak üzere tasarlanmış düzenleyici gözetime tabi olup olmadığı.
- İşletmenin büyüklüğü.
- Finansal başarısızlık durumunda ne kadar kolay değiştirilebilir olduğu dâhil olmak üzere, faaliyet gösterdiği sektör açısından işletmenin önemi.
- Yatırımcılar, müşteriler, kredi verenler ve çalışanlar dâhil olmak üzere, paydaşların sayısı ve niteliği.
- İşletmenin finansal başarısızlığı durumunda diğer sektörler ve bir bütün olarak ekonomi üzerindeki potansiyel sistemik etki.

400.15 KAYİK'lerin finansal durumuna ilişkin kamu yararının önemi nedeniyle paydaşların, KAYİK'ler için denetim işi yürüten bir denetim şirketinin bağımsızlığına yönelik beklentileri artar. KAYİK'ler için 400.13 paragrafında açıklanan ana hükümler ve uygulama hükümlerinin amacı, bu beklentileri karşılamak ve böylece, paydaşların işletmenin finansal durumunu değerlendirirken kullanabileceği finansal tablolara olan güvenini artırmaktır.

Kullanım ve Dağıtım Konusunda Sınırlama İçeren Raporlar

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

Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetim Dışında Kalan Güvence Denetimleri

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

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Genel

A400.18 Denetim işi yürüten bir denetim şirketi bağımsız olmalıdır.

A400.19 Denetim şirketi; denetim işiyle ilgili olarak bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 120'de yer alan kavramsal çerçeveyi uygulamalıdır.

Yönetim Sorumluluklarının Üstlenilmesinin Yasaklanması

A400.20 Bir denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, denetim müşterisi adına yönetim sorumluluğu üstlenmez.

400.20 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.

400.20 U2 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, denetim 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.

400.20 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.
- Çalışanları işe almak veya işten çıkarmak.
- Çalışanların işletme adına yaptığı çalışmalarla ilgili faaliyetleri için sorumluluk almak ve bunları yönlendirmek.
- İşlemleri onaylamak.
- Banka hesaplarını veya yatırımları yönetmek veya kontrol etmek.
- Denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil şirketin ya da üçüncü tarafların önerilerinden hangilerinin uygulanacağına karar vermek.
- Yönetim adına üst yönetimden sorumlu olanlara raporlama yapmak.

- Aşağıdakilere ilişkin sorumluluk almak:
 - Finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanması ve gerçeğe uygun sunumu.
 - İç kontrolün tasarlanması, uygulanması, izlenmesi veya sürdürülmesi.

400.20 U4 A400.21 paragrafına uygunluk sağlamak şartıyla, bir denetim müşterisinin yönetimine sorumluluklarını yerine getirme konusunda yardımcı olmak için öneri ve tavsiyede bulunulması bir yönetim sorumluluğunun üstlenilmesi olarak kabul edilmez. Denetim müşterisine öneri ve tavsiyede bulunulması, kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilir ve Bölüm 600'de ele alınmaktadır.

A400.21 Denetim şirketi, bir denetim 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 gerçekleştirme veya yeniden uygulama uzmanlığına sahip olması gerekmez.

(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.

400.21 U1 Bir denetim müşterisine mesleki bir hizmet sunulurken teknoloji kullanıldığında, A400.20 ve A400.21 paragraflarında yer alan hükümler, teknolojinin söz konusu kullanımının niteliğine veya kapsamına bakılmaksızın uygulanır.

Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar

A400.22 Bu Kısımın amaçları doğrultusunda, bir denetim şirketi, aşağıdaki kategorilerden herhangi birine giren bir işletmeyi kamu yararını ilgilendiren kuruluş olarak değerlendirir:

(a) Halka açık bir işletme,

(b) Ana faaliyetlerinden biri kamudan mevduat toplamak olan bir işletme,

(c) Ana faaliyetlerinden biri kamuya sigorta hizmeti vermek olan bir işletme veya

(ç) 400.15 paragrafında açıklanan amacı karşılamak üzere mevzuat veya mesleki standartlar tarafından kamu yararını ilgilendiren kuruluş olarak belirlenen bir işletme.

- 400.22 U1 Kamu yararını ilgilendiren kuruluş dışındaki terimlerin, 400.15 paragrafında açıklanan amacı karşılamak üzere mevzuat veya mesleki standartlar uyarınca işletmelere uygulanması durumunda bu tür terimler, eş değer terimler olarak kabul edilir. Bununla birlikte, mevzuat veya mesleki standartların 400.15 paragrafında açıklanan amaçla ilgisi olmayan sebeplerle işletmeleri “kamu yararını ilgilendiren kuruluş” olarak tanımlaması durumunda bu tanımlama, söz konusu işletmelerin Etik Kuralların amaçları doğrultusunda kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar olduğu anlamına gelmez.
- A400.23** A400.22 paragrafına uygunluk sağlarken denetim şirketi, A400.22 (a) ilâ (c) paragraflarında belirtilen kategoriler için mevzuat veya mesleki standartlar tarafından oluşturulan daha açık tanımları dikkate alır.
- 400.23 U1 A400.22 (a) ilâ (c) paragraflarında belirtilen kategoriler, kapsamlı bir şekilde tanımlanmıştır ve belirli bir ülkede geçerli olabilecek herhangi bir büyüklüğe veya diğer faktörlere ilişkin bir tanıma yer verilmemiştir. Bu nedenle Etik Kurallar, denetçiler için etik standartları belirlemekten sorumlu kurumların bu kategorileri, örneğin aşağıdaki gibi daha açık bir şekilde tanımlamasını öngörür:
- Menkul kıymetlerin alım-satımı için belirli halka açık piyasalara atıfta bulunulması.
 - Bankaları veya sigorta şirketlerini tanımlayan mevzuata atıfta bulunulması.
 - Ortak mülkiyete sahip bir işletme gibi belirli işletme türleri için muafiyetlerin dâhil edilmesi.
 - Bazı işletme türleri için büyüklük kriterlerinin belirlenmesi.
- 400.23 U2 A400.22 (ç) paragrafı; denetçiler için etik standartları belirlemekten sorumlu kurumların, 400.14 paragrafında belirtilenler gibi faktörleri dikkate alarak, 400.15 paragrafında açıklanan amacı karşılamak için kamu yararını ilgilendiren kuruluşlara ilişkin kategoriler ekleyeceklerini öngörmektedir. Belirli bir ülkedeki durum ve gerçeklere bağlı olarak, bu tür kategoriler aşağıdakileri içerebilir:
- Emeklilik fonları.
 - Kolektif yatırım araçları.
 - (Yatırımcılar dışında) çok sayıda paydaşı olan özel işletmeler.
 - Kâr amacı gütmeyen kuruluşlar veya kamu işletmeleri.
 - Kamu hizmeti sunan kuruluşlar.
- 400.24 U1 Bu Kısımın amaçları doğrultusunda, bir denetim şirketinin, diğer işletmeleri kamu yararını ilgilendiren kuruluş olarak değerlendirip değerlendirmeyeceğini belirlemesi teşvik edilir. Bu belirlemeyi yaparken denetim şirketi, 400.14 paragrafında belirtilen faktörlerin yanı sıra aşağıdaki faktörleri de dikkate alabilir:
- İşletmenin yakın gelecekte kamu yararını ilgilendiren kuruluş hâline gelmesinin muhtemel olup olmadığı.
 - Benzer durumlarda, önceki denetim şirketinin kamu yararını ilgilendiren

kuruluşlara ilişkin bağımsızlık hükümlerini söz konusu işletmeye uygulayıp uygulamadığı.

- Benzer durumlarda, denetim şirketinin kamu yararını ilgilendiren kuruluşlara ilişkin bağımsızlık hükümlerini diğer işletmelere uygulayıp uygulamadığı.
- İşletmenin; mevzuat veya mesleki standartlar tarafından kamu yararını ilgilendiren kuruluş olarak belirlenip belirlenmediği.
- İşletmenin veya diğer paydaşların denetim şirketinden, kamu yararını ilgilendiren kuruluşlara ilişkin bağımsızlık hükümlerini işletmeye uygulamasını talep edip etmediği ve eğer talep etmişse, bu talebin karşılanmaması için herhangi bir sebebin bulunup bulunmadığı.
- İşletmenin kurumsal yönetim düzenlemeleri (örneğin, üst yönetimden sorumlu olanların ortaklar veya yönetimden farklı olup olmadığı).

Kamuya Açıklama – KAYİK'lere İlişkin Bağımsızlık Hükümlerinin Uygulanması

A400.25 A400.26 paragrafında belirtilen hükümlere tabi olmak kaydıyla denetim şirketi, bir işletmenin finansal tablolarının denetimini yürütürken 400.13 paragrafında açıklanan KAYİK'lere ilişkin bağımsızlık hükümlerini uygulaması durumunda, bilgilerin zamanlamasını ve paydaşlara erişilebilirliğini de dikkate alarak, bu durumu uygun bir şekilde kamuya açıklar.

A400.26 A400.25 paragrafının bir istisnası olarak denetim şirketi, işletmenin gelecekteki gizli planlarının ifşa edilmesine yol açacak olması durumunda, bu tür bir açıklamayı yapmayabilir.

İlişkili İşletmeler

A400.27 “Denetim müşterisi” tanımında belirtildiği üzere, A400.22 ve A400.23 paragrafları uyarınca halka açık bir işletme olan bir denetim müşterisi, tüm ilişkili işletmelerini kapsamaktadır. Diğer tüm müşteriler için, bu Kısımda denetim müşterisine yapılan atıflar, müşterinin doğrudan veya dolaylı kontrole sahip olduğu ilişkili işletmeleri için geçerlidir. Müşterinin bir başka ilişkili işletmesini ilgilendiren bir ilişki veya durumun, denetim şirketinin müşteriden bağımsızlığının değerlendirilmesiyle bağlantılı olduğunu biliyorsa veya bu duruma inanmak için bir sebebi varsa bağımsızlığa yönelik tehditleri tanımlarken, değerlendirirken ve ele alırken denetim ekibi söz konusu ilişkili işletmeyi de dâhil eder.

[400.28–400.29 arası paragraflar bilerek boş bırakılmıştır.]

Bağımsızlığın Zorunlu Olduğu Dönem

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

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

400.30 U1 Denetim dönemi, iş 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.

- A400.31** Bir işletmenin, denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tabloların kapsadığı dönem süresince veya sonrasında denetim müşterisi hâline gelmesi durumunda, denetim şirketi bağımsızlığa yönelik olarak aşağıdaki unsurların herhangi bir tehdit oluşturup oluşturmadığını belirler:
- (a) Finansal tabloların kapsadığı dönem süresince veya sonrasında; ancak denetim işinin kabulünden önce denetim müşterisiyle kurulan finansal ilişkiler veya iş ilişkileri veya
- (b) Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket tarafından denetim müşterisine önceden sunulan hizmetler.
- 400.31 U1 Denetim müşterisine, finansal tabloların kapsadığı dönem süresince veya sonrasında; ancak iş ekibinin denetime başlamasından önce güvence dışı bir hizmet sunulmuş olması ve denetim işi boyunca söz konusu hizmet sunumuna izin verilmemesi durumunda, bağımsızlığa yönelik tehditler oluşur.
- 400.31 U2 Bu tür durumlarda dikkate alınması gereken bir faktör, sunulan hizmetin sonuçlarının muhasebe kayıtları, finansal raporlama üzerindeki iç kontroller veya denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tabloların bir parçasını oluşturup oluşturmadığı veya bunları etkileyip etkilemediğidir.
- 400.31 U3 Bu tür tehditlerin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:
- Hizmeti sunmak için denetim ekibinin üyesi olmayan uzmanlardan faydalanılması.
 - Uygun hâllerde, uygun bir gözden geçiren kişinin, denetimi ve güvence dışı çalışmalarını gözden geçirmesi.
 - Güvence dışı hizmetin sonuçlarını değerlendirmesi için denetim ağı dışındaki bir başka denetim şirketiyle anlaşılması veya güvence dışı hizmetin denetim ağı dışındaki bir başka denetim şirketine, hizmetin sorumluluğunu üstlenmesini sağlayacak şekilde tekrar yaptırılması.
- 400.31 U4 Denetim döneminden veya denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tabloların kapsadığı dönemden 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 denetlenen bir dönemde kullanılmış veya uygulanmışsa ortadan kaldırılır veya kabul edilebilir bir düzeye indirilir.

KAYİK Olan Denetim Müşterileri

- A400.32** Denetim şirketi, kendisinin veya denetim ağına dâhil şirketin, denetçi olarak atanmadan önce denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tablolarla ilgili olarak kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilecek bir güvence dışı hizmet sunduğu bir KAYİK'in denetçisi olarak atanmayı, aşağıdaki şartlar sağlanmadıkça, kabul etmez:
- (a) Bu tür bir hizmetin sunumu, denetim döneminin başlamasından önce sona erer,
- (b) Denetim şirketi bağımsızlığına yönelik her türlü tehdidi ele almak üzere adım atar,

- (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.

400.32 U1 Gerekli bilgiye sahip makul üçüncü bir tarafça; KAYİK olan bir işletmeye denetçi olarak 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 denetçi tarafından önceki yılın finansal tablolarının denetimi sırasında denetim prosedürlerine tabi tutulmuştur.
- Denetim şirketi, finansal tablolara ilişkin görüş bildiren bir denetim şirketinin üyesi olmayan bir denetçiyi, denetimin kalitesini gözden geçirmenin amacıyla tutarlı olacak şekilde, kendi kendini denetleme tehdidinden etkilenen ilk denetim işini 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.

[400.33–400.39 arası paragraflar bilerek boş bırakılmıştır.]

Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim

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

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

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

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

[400.41–400.49 arası paragraflar bilerek boş bırakılmıştır.]

Denetim Ağına Dâhil Şirketler

400.50 U1 Denetim şirketleri, mesleki hizmetleri sağlamaya ilişkin kapasitelerini artırmak için çoğu zaman diğer denetim şirketleriyle ve işletmelerle daha büyük yapılar

oluştururlar. Söz konusu yapıların bir ağ oluşturup oluşturmaması, denetim şirketleri ve işletmelerin hukuki olarak birbirinden ayrı ve bağımsız olmasına değil, özel durum ve gerçeklere bağlıdır.

A400.51 Denetim şirketi, bu Kısım uyarınca ağ içerisindeki diğer şirketlerin denetim müşterilerinden bağımsız olmalıdır.

400.51 U1 Denetim ağına dâhil şirkete uygulanan bu Kısımdaki bağımsızlık hükümleri, denetim ağına dâhil şirket tanımını karşılayan bütün işletmelere uygulanır. İşletmenin de ayrıca denetim şirketi tanımını karşılaması gerekli değildir. Örneğin, danışmanlık bürosu veya mesleki hukuk bürosu, denetim ağına dâhil bir şirket olup denetim şirketi olmayabilir.

A400.52 Diğer denetim şirketleri ve işletmelerin oluşturduğu daha büyük bir yapıyla ilişkilendirilmesi durumunda denetim şirketi:

- (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.

A400.53 Denetim şirketleri ve işletmelerin içinde buldukları büyük yapının denetim ağı oluşturup oluşturmadığını belirlerken denetim şirketi, yapının iş birliği için kurulması ve aşağıdakilerin bulunması durumunda bir denetim ağının mevcut olduğu sonucuna varır:

- (a) Yapı kapsamında bulunan işletmeler arasında açık bir şekilde kâr veya maliyet paylaşımı hedeflenmektedir (Bkz.: 400.53 U2 paragrafı),
- (b) Yapı kapsamında bulunan işletmeler, ortak mülkiyet, kontrol ve yönetimi paylaşmaktadır (Bkz.: 400.53 U3 paragrafı),
- (c) Yapı kapsamında bulunan işletmeler, ortak kalite yönetim politika ve prosedürlerini paylaşmaktadır (Bkz.: 400.53 U4 paragrafı),
- (ç) Yapı kapsamında bulunan işletmeler, ortak bir iş stratejisini paylaşmaktadır (Bkz.: 400.53 U5 paragrafı),
- (d) Yapı kapsamında bulunan işletmeler, ortak bir marka adının kullanımını paylaşmaktadır (Bkz.: 400.53 U6 ve 400.53 U7 paragrafları) veya
- (e) Yapı kapsamında bulunan işletmeler, mesleki kaynaklarının önemli bir bölümünü paylaşmaktadır (Bkz.: 400.53 U8 ve 400.53 U9 paragrafları).

400.53 U1 Denetim şirketleri ile denetim ağı oluşturan daha büyük yapının içerisinde yer alan işletmeler arasında, A400.53 paragrafında belirtilen anlaşmalara ilaveten, başka anlaşmalar olabilir. Bununla birlikte, sadece işin başka bir denetçiye yönlendirilmesini kolaylaştırmak amaçlı kurulan büyük bir yapı, bir denetim ağı oluşturmak için gerekli kriterleri tek başına karşılamaz.

- 400.53 U2 Önemsiz maliyetlerin paylaşımı tek başına bir denetim ağı oluşturmaz. Ayrıca maliyet paylaşımı, yalnızca denetim metodolojilerinin, rehberlerin veya eğitim kurslarının geliştirilmesiyle ilişkili maliyetlerin paylaşımlarıyla sınırlıysa, tek başına, bir denetim ağı oluşturmaz. Bunun yanı sıra bir denetim şirketi ile diğer türlü ilişkili olmayacak bir işletme arasında bir hizmeti birlikte sağlamak veya birlikte bir ürün geliştirmek üzere kurulan ilişki de, tek başına, bir denetim ağı oluşturmaz (Bkz.: A400.53(a) paragrafı).
- 400.53 U3 Ortak mülkiyet, kontrol ve yönetim sözleşmeyle veya başka yollarla kurulabilir (Bkz.: A400.53(b)).
- 400.53 U4 Ortak kalite yönetim politika ve prosedürleri, büyük yapı içerisinde tasarlanan, uygulanan ve işleyişi sağlanan politika ve prosedürlerdir (Bkz.: A400.53(c) paragrafı).
- 400.53 U5 Ortak bir iş stratejisinin paylaşılması, işletmeler tarafından ortak stratejik hedeflere ulaşmak için yapılmış bir anlaşmayı içerir. Bir işletme, yalnızca mesleki bir hizmetin sağlanmasına yönelik teklif talebine ortak bir şekilde cevap vermek için bir başka işletmeyle iş birliği yapmakla denetim ağına dâhil bir şirket olmaz (Bkz.: A400.53(ç) paragrafı).
- 400.53 U6 Ortak bir marka adı; ortak baş harfler veya ortak bir isim içerir. Örneğin bir denetim şirketinin sorumlu denetçisi denetim raporunu imzalarken ortak marka adını denetim şirketinin adıyla birlikte veya denetim şirketi adının bir parçası olarak kullanıyorsa, söz konusu denetim şirketi ortak bir marka adı kullanıyordur (Bkz.: A400.53(d) paragrafı).
- 400.53 U7 Denetim şirketi; bir denetim ağına dâhil olmasa ve adının bir parçası olarak ortak bir marka adı kullanmasa dahi, şirketin kırtasiye veya promosyon malzemeleri bir şirketler birliğinin üyesi olduğuna dair referansta bulunuyorsa, bir denetim ağına dâhilmiş gibi görünebilir. Buna göre, denetim şirketinin bu tür üyelikleri ne şekilde tanımladığına dikkat edilmezse, bu denetim şirketinin bir denetim ağına dâhil olduğuna yönelik bir algı oluşabilir (Bkz.: A400.53(d) paragrafı).
- 400.53 U8 Mesleki kaynaklar aşağıdakileri ihtiva eder:
- Denetim şirketlerinin müşteri verileri, faturalandırma ve zaman kayıtları gibi bilgi alışverişi yapabilmelerine imkân sağlayan ortak sistemler.
 - Yöneticiler, sorumlu denetçiler ve diğer çalışanlar.
 - Güvence denetimleri için teknik veya sektöre özgü konular, işlemler veya olaylar üzerine danışmanlık yapan teknik birimler.
 - Denetim metodolojisi veya denetim kılavuzları.
 - Mesleki eğitim kursları ve imkânları (Bkz.: A400.53(e) paragrafı).
- 400.53 U9 Paylaşılan mesleki kaynakların önemli olup olmadığı içinde bulunulan şartlara bağlıdır. Örneğin:
- Paylaşılan kaynaklar, personel değişimi olmaksızın veya müşteri ya da piyasa konusunda bilgi alışverişi yapılmaksızın yalnızca ortak denetim metodolojisi

ya da denetim kılavuzuyla sınırlandırılmış olabilir. Bu tür durumlarda, paylaşılan kaynakların önemli olma ihtimali düşüktür. Aynı durum ortak mesleki eğitim çalışması için de geçerlidir.

- Paylaşılan kaynaklar; personelin ortak bir havuzdan seçilmesi veya katılan denetim şirketlerine uymaları gereken teknik tavsiyelerde bulunmak üzere büyük yapı içerisinde ortak bir teknik bölümün oluşturulması gibi personel veya bilgi değişimini içerebilir. Bu tür durumlarda, gerekli bilgiye sahip makul üçüncü bir tarafın paylaşılan kaynakların önemli olduğu sonucuna varması daha muhtemeldir (Bkz.: A400.53(e) paragrafı).

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

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

[400.55–400.59 arası paragraflar bilerek boş bırakılmıştır.]

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

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

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

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

[400.61–400.69 arası paragraflar bilerek boş bırakılmıştır.]

Birleşmeler ve İşletme Satın Alımları

Müşteri Birleşmesinin Tehdit Oluşturması

400.70 U1 Bir işletme, birleşme veya satın alım sonucu bir denetim müşterisinin ilişkili işletmesi hâline gelebilir. Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket ile bu tür bir ilişkili

işletme arasında önceden bulunan veya hâlihazırdaki çıkar ve ilişkiler sebebiyle, denetim şirketinin bağımsızlığına ve dolayısıyla denetim işini devam ettirebilme kabiliyetine yönelik bir tehdit oluşabilir.

A400.71 400.70 U1 paragrafında belirtilen durumlarda;

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

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

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

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

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

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

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

- (a) Çıkar veya ilişki; birleşme veya satın alımın yürürlük tarihinden sonra altı aydan uzun olmamak kaydıyla, mümkün olan en kısa sürede sonlandırılacaksa,
- (b) Bölüm 600 ve alt bölümlerinde izin verilmeyen bir güvence dışı hizmetin sunulmasından kaynaklananlar dâhil, bu şekilde bir çıkarı veya ilişkisi olan hiç kimse denetim için oluşturulan iş ekibinin bir üyesi olmayacak veya denetimin kalitesinin gözden geçirilmesinden sorumlu olmayacaksa ve

- (c) Gerekliğinde geçiş tedbirleri uygulanacak ve üst yönetimden sorumlu olanlarla müzakere edilecekse.

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

- Uygun hâllerde, denetim hizmetinin veya güvence dışı hizmetin, bir denetçi tarafından gözden geçirilmesinin sağlanması.
- Finansal tablolarla ilgili görüş beyan eden denetim şirketinin üyesi olmayan bir denetçi tarafından, denetimin 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.

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

- (a) Tehdidin düzeyini değerlendirmiş ve sonuçları üst yönetimden sorumlu olanlarla müzakere etmiş olması,
- (b) A400.73 (a)–(c) bentlerindeki şartlara uyması ve
- (c) Denetim raporunun yayımlandığı tarihten sonra olmamak üzere denetçiliği bırakması,

durumunda bunu yapar.

Tarafsızlıktan Taviz Verilmiş Olması

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

Belgelendirme

A400.76 Denetim şirketi aşağıdakileri belgelendirir:

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

[400.77–400.79 arası paragraflar bilerek boş bırakılmıştır.]

Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimlerde Bir Bağımsızlık Hükümünün İhlali

Denetim Şirketinin Bir İhlal Tespit Etmesi

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

- (a) Söz konusu ihlale yol açan çıkar ve ilişkileri sonlandırır, askıya alır veya ortadan kaldırır ve ihlalin sonuçlarını ele alır,
- (b) İhlale yönelik uygulanabilecek mevzuat hükümlerinin olup olmadığını mütalaa eder ve eğer varsa:
 - (i) Bu hükümlere uygunluk sağlar ve
 - (ii) Söz konusu ihlalin Kuruma ve ilgili diğer düzenleyici kurumlara bildirilip bildirilmeyeceğini mütalaa eder.
- (c) Söz konusu ihlali, politika ve prosedürlerine uygun olarak derhâl aşağıdakilere bildirir:
 - (i) Sorumlu denetçi,
 - (ii) Bağımsızlık hükümlerine uygunluğun işleyişinden sorumlu olan kişi,
 - (iii) Denetim şirketindeki diğer ilgili personel ve gereken hâllerde, denetim ağı ve
 - (iv) Kısım 4A'da yer alan bağımsızlık hükümlerine tabi olan ve uygun adımları atması gereken ilgili kişiler.
- (ç) İhlalin önemi ile ihlalin şirketin tarafsızlığına ve denetim raporu yayımlama kabiliyetine olan etkisini değerlendirir ve
- (d) İhlalin önemine bağlı olarak, aşağıdakilere karar verir:
 - Denetim işini sonlandırıp sonlandırmamak veya
 - İhlalin sonuçlarını tatminkâr bir şekilde ele alacak adımların atılmasının mümkün olup olmadığı ve bu tür adımların atılıp atılmayacağı ile içinde bulunulan durumda uygun olup olmayacağı.

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

400.80 U1 Bağımsızlık hükümlerini ele almak üzere tasarladığı bir kalite yönetim sistemine sahip olmasına rağmen denetim şirketi, bu Kısımdaki bir hüküm ihlal edilebilir. İhlal nedeniyle denetim işinin sonlandırılması gerekebilir.

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

- İhlalin niteliği ve süresi.
- Cari denetim işiyle ilgili olmak üzere, daha önceki ihlallerin sayısı ve niteliği.

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

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

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

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

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

- (a) Niteliği ve süresi de dâhil olmak üzere, ihlalin önemi,
- (b) İhlalin ne şekilde gerçekleştiği ve nasıl tespit edildiği,
- (c) Önerilen veya atılan adımlar ile bu adımların ihlalin sonuçlarını neden tatmin edici bir şekilde ele alabileceği ve denetim şirketinin denetim raporu yayımlamasına imkân sağlayacağı,

- (ç) Denetim şirketinin mesleki muhakemesine göre, tarafsızlıktan taviz verilmediği sonucu ve bu sonucun gerekçesi ve
- (d) Başka ihlallerin gerçekleşme riskini azaltmak veya önlemek üzere önerilen veya atılan her tür adımlar.

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

İhlallerin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara Bildirilmesi

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

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

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

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

Önceki Denetim Raporu Yayınlanmadan Önce Gerçekleşen İhlaller

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

A400.87 Denetim şirketi ayrıca;

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

Belgelendirme

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

- (a) İhlal,

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

A400.89

Denetim işini sürdürmesi durumunda denetim şirketi aşağıdakileri belgelendirir:

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

BÖLÜM 405

TOPLULUK DENETİMLERİ

Giriş

405.1 Bölüm 400, denetim şirketinin; denetim işini yürütürken bağımsız olmasını ve bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 120'de yer alan kavramsal çerçeveyi uygulamasını zorunlu kılar. Bu bölüm, bir topluluk denetimini yürütürken kavramsal çerçevenin uygulanmasına ilişkin ana hükümleri ve uygulama hükümlerini düzenler.

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Genel

405.2 U1 BDS'ler, topluluk finansal tablolarının denetimine uygulanır. BDS 600 (Revize), topluluğa bağlı birim denetçilerinin katılım sağladığı durumlar dâhil olmak üzere, topluluk finansal tablolarının denetiminde dikkate alınan özel hususları düzenler. BDS 600 (Revize), topluluk sorumlu denetçisinin; birim denetçilerinin, topluluk denetimi için geçerli olan, bağımsızlıkla ilgili olanlar dâhil etik hükümleri anlayıp anlamadıklarının ve bunlara uyum sağlayıp sağlamayacaklarının teyit edilmesine ilişkin sorumluluğu üstlenmesini zorunlu kılar. Bu bölümde belirtilenler, BDS 600'de (Revize) ifade edilen bağımsızlık hükümleri veya BDS 600'e (Revize) eş değer topluluk denetimleri için geçerli olan diğer ilgili denetim standartlarıdır.

405.2 U2 Bir topluluk denetimine katılım sağlayan birim denetim şirketi, birim denetim müşterisinin finansal tabloları hakkında ayrı bir denetim görüşü yayımlayabilir. İçinde bulunulan şartlara bağlı olarak birim denetim şirketinin, bir topluluk denetimine ilişkin denetim çalışması yaparken ve mevzuat gereği veya diğer nedenlerle birim denetim müşterisinin finansal tabloları hakkında ayrı bir denetim görüşü yayımlarken farklı bağımsızlık hükümlerine uygunluk sağlaması gerekebilir.

Topluluk Denetim Şirketi ile Birim Denetim Şirketi Arasındaki İletişim

A405.3 BDS 600 (Revize), topluluk sorumlu denetçisinin; topluluk denetiminin niteliği ve içinde bulunduğu şartlar açısından geçerli olan etik hükümlerden birim denetçisinin haberdar edilmesine ilişkin sorumluluğu üstlenmesini zorunlu kılar. Etik hükümlerden birim denetim şirketi haberdar edilirken topluluk denetim şirketi, birim denetim şirketinin bu bölüm kapsamındaki sorumluluklarını yerine getirmesini sağlamak için gerekli bilgileri uygun zamanlarda bildirir.

405.3 U1 Topluluk denetim şirketinin bildirebileceği hususlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- Topluluk denetim müşterisinin KAYİK olup olmadığı ve söz konusu topluluk denetimi açısından geçerli olan etik hükümler.
- 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.

- Birim denetim şirketinin bağımsız olmasının zorunlu olduğu dönem.
- Topluluk denetiminin amaçları doğrultusunda birimle ilgili çalışma yapan sorumlu denetçinin, söz konusu topluluk denetimi için kilit denetçi olup olmadığı.

A405.4 BDS 600 (Revize) ayrıca, topluluk sorumlu denetçisinin; birim denetçisinden, bağımsızlıkla ilgili olanlar dâhil topluluk denetimiyle ilgili etik hükümlere uyup uymadığı hususunu bildirmesini talep etmesini zorunlu kılar. Bu bölümün amaçları bakımından bu tür bir talep, aşağıdakilerin bildirilmesini içerir:

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

405.4 U1 BDS 220 (Revize); topluluk sorumlu denetçisinin, bağımsızlığa yönelik bir tehdit olduğunu gösteren hususların dikkatini çekmesi durumunda bu tehdidi değerlendirmesini ve uygun adımları atmasını zorunlu kılar.

Kişiler Açısından Geçerli Olan Bağımsızlık Hususları

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

A405.5 Topluluk denetim şirketi ve denetim ağına dâhil şirketler bünyesindeki veya bunlar tarafından görevlendirilen topluluk denetim ekibi üyeleri, bu Kısımın denetim ekibi açısından geçerli olan hükümleri uyarınca topluluk denetim müşterisinden bağımsız olmalıdır.

Topluluk Denetim Ekibinin Diğer Üyeleri

A405.6 Topluluk denetim şirketinin denetim ağı dışında bulunan birim denetim şirketi bünyesindeki veya bu şirket tarafından görevlendirilen topluluk denetim ekibinin üyeleri, bu Kısımın denetim ekibi açısından geçerli olan hükümleri uyarınca;

- (a) Birim denetim müşterisinden,
- (b) Topluluk denetim şirketinin topluluk finansal tabloları hakkında görüş bildirdiği işletmeden ve
- (c) Birim denetim müşterisi üzerinde doğrudan veya dolaylı kontrole sahip olması şartıyla, (b) bendinde belirtilen işletmenin üzerinde doğrudan veya dolaylı kontrole sahip olduğu herhangi bir işletmeden

bağımsız olmalıdır.

A405.7 A405.6 paragrafının kapsamı dışında kalan ilişkili işletmeler veya topluluk denetim müşterisi bünyesindeki birimlere ilişkin olarak, topluluk denetim şirketinin denetim ağı dışında bulunan birim denetim şirketi bünyesindeki veya bu şirket tarafından görevlendirilen topluluk denetim ekibinin bir üyesi, topluluk denetimi bağlamında kişinin bağımsızlığına yönelik bir tehdit oluşturabileceğini bildiği veya buna inanmak için bir sebebinin olduğu herhangi bir ilişki veya durumu birim denetim şirketine bildirir.

- 405.7 U1 A405.7 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 denetim müşterisinin işletme açısından önemli olması durumunda, topluluk denetim müşterisi üzerinde kontrole sahip olan söz konusu işletmede doğrudan veya önemli düzeyde dolaylı bir finansal çıkar (Bkz.: Bölüm 510).
 - Aşağıdakileri ilgilendiren bir kredi veya garanti: (Bkz.: Bölüm 511)
 - 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 520).
 - Çekirdek aile üyelerinden birinin;
 - İşletmede yönetici veya yetkili ya da
 - İşletmenin muhasebe kayıtlarının veya finansal tablolarının hazırlanmasında önemli etkisi bulunan bir pozisyondaki çalışan olması (Bkz.: Bölüm 521).
 - Kişinin;
 - İşletmede yönetici veya yetkili ya da
 - İşletmenin muhasebe kayıtlarının veya finansal tablolarının hazırlanmasında önemli etkisi bulunan bir pozisyondaki çalışan olarak hizmet vermesi veya yakın bir zamanda hizmet vermiş olması (Bkz.: Bölüm 522 ve Bölüm 523).

A405.8 A405.7 paragrafında belirtilen bildirim alınması üzerine birim denetim şirketi, kişinin ilişki veya durumundan kaynaklanan bağımsızlığa yönelik her tür tehdidi değerlendirir ve ele alır.

Topluluk Denetim Şirketi Açısından Geçerli Olan Bağımsızlık Hususları

A405.9 Topluluk denetim şirketi, bu Kısımın denetim şirketi açısından geçerli olan hükümleri uyarınca topluluk denetim müşterisinden bağımsız olmalıdır.

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

A405.10 Topluluk denetim şirketinin denetim ağına dâhil şirket, bu Kısımın denetim ağına dâhil şirket açısından geçerli olan hükümleri uyarınca topluluk denetim müşterisinden bağımsız olmalıdır.

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

Tüm Topluluk Denetim Müşterileri

A405.11 Topluluk denetim şirketinin denetim ağı dışında bulunan birim denetim şirketi;

- (a) Bu Kısımda belirtilen ve tüm denetim müşterileriyle ilgili olarak denetim şirketi açısından geçerli olan hükümler uyarınca birim denetim müşterisinden bağımsız olmalıdır,
- (b) Topluluk denetim şirketinin topluluk finansal tabloları hakkında görüş bildirdiği işletmede bulunan finansal çıkarlarla ilgili olarak A510.4(a), A510.7 ve A510.9 paragraflarında yer alan ilgili hükümleri uygular ve
- (c) Topluluk denetim şirketinin topluluk finansal tabloları hakkında görüş bildirdiği işletmeyi ilgilendiren krediler ve garantilerle ilgili olarak Bölüm 511'de yer alan ilgili hükümleri uygular.

A405.12 Topluluk denetim şirketinin denetim ağı dışında bulunan birim denetim şirketinin, A405.11(b) ve (c) paragraflarında belirtilenlerin ötesinde, topluluk denetim müşterisini ilgilendiren bir ilişki veya durumun, birim denetim müşterisinden bağımsızlığının değerlendirilmesiyle bağlantılı olduğunu biliyorsa veya bu duruma inanmak için bir sebebi varsa bağımsızlığa yönelik tehditleri tanımlarken, değerlendirirken ve ele alırken birim denetim şirketi söz konusu ilişki veya durumu da dâhil eder.

A405.13 Birim denetim şirketinin denetim ağındaki bir denetim şirketinin birim denetim müşterisi ya da topluluk denetim müşterisiyle olan ilişki veya durumun, topluluk denetim şirketinin denetim ağı dışında bulunan birim denetim şirketinin bağımsızlığına yönelik bir tehdit oluşturduğunu bilmesi veya buna inanmak için bir sebebinin olması durumunda birim denetim şirketi, bu tür bir tehdidi değerlendirir ve ele alır.

Bağımsızlığın Zorunlu Olduğu Dönem

405.14 U1 A400.30 ve 400.30 U1 paragraflarında finansal tablolara ve denetim raporuna yapılan atıflar, bu bölüm uygulanırken sırasıyla topluluk finansal tabloları ve topluluk finansal tablolarına ilişkin denetim raporu anlamına gelir.

KAYİK Olmayan Topluluk Denetim Müşterileri

A405.15 Topluluk denetim müşterisinin KAYİK olmaması durumunda, topluluk denetim şirketinin denetim ağı dışında bulunan birim denetim şirketi, topluluk denetiminin amaçları doğrultusunda, bu Kısımda belirtilen ve KAYİK olmayan denetim müşterileri açısından geçerli olan hükümler uyarınca birim denetim müşterisinden bağımsız olmalıdır.

405.15 U1 Topluluk denetim şirketinin denetim ağı dışında bulunan birim denetim şirketinin ayrıca, topluluk denetimi dışındaki sebeplerle (örneğin, yasal bir denetim) KAYİK olan birim denetim müşterisi için denetim işi yürütmesi durumunda, KAYİK olan denetim müşterileriyle ilgili bağımsızlık hükümleri bu işe uygulanır.

KAYİK Olan Topluluk Denetim Müşterileri

Güvence Dışı Hizmetler

A405.16 A405.17 paragrafında belirtilen hükümlere tabi olmak kaydıyla, topluluk denetim müşterisinin KAYİK olması durumunda topluluk denetim şirketinin denetim ağı dışında bulunan birim denetim şirketi, birim denetim müşterisine güvence dışı

hizmetlerin sunulmasıyla ilgili olarak KAYİK'ler açısından geçerli olan Bölüm 600 hükümlerine uygunluk sağlar.

405.16 U1 Topluluk denetim müşterisinin KAYİK olması durumunda topluluk denetim şirketinin denetim ağı dışında bulunan birim denetim şirketinin, örneğin;

- KAYİK olmayan birim denetim müşterisine muhasebe ve defter tutma hizmetleri sunması (Bkz.: Alt Bölüm 601),
- KAYİK olmayan birim denetim müşterisinin muhasebe kayıtları veya finansal tabloları için bilgi üreten bilgi teknolojisi sistemini ya da onun bir yönünü söz konusu müşteri için tasarlaması (Bkz.: Alt Bölüm 606),
- Uzlaşma veya mahkemeye gitmeden önce, anlaşmazlık veya hukuki ihtilafın çözümlenmesinde KAYİK olmayan birim denetim müşterisini savunacak şekilde hareket etmesi (Bkz.: Alt Bölüm 608),

yasaktır.

405.16 U2 Topluluk denetim şirketinin denetim ağı dışında bulunan birim denetim şirketinin denetim prosedürlerini uyguladığı finansal bilgiler, birim denetim şirketinin güvence dışı bir hizmet sunması nedeniyle ortaya çıkabilecek kendi kendini denetleme tehdidinin değerlendirilmesiyle ilgilidir ve bu nedenle Bölüm 600'ün uygulanması gerekir. Örneğin, birim denetim şirketinin denetim prosedürlerinin stoklar gibi belirli bir kalemle sınırlı olması durumunda, stokların muhasebeleştirilmesi veya stoklar üzerindeki iç kontrollerle ilgili muhasebe kayıtlarının veya ilgili finansal bilgilerin bir parçasını oluşturan veya bunları etkileyen herhangi bir güvence dışı hizmetin sonuçları, kendi kendini denetleme tehdidinin değerlendirilmesiyle ilgilidir.

A405.17 A405.16 paragrafının bir istisnası olarak, topluluk denetim şirketinin denetim ağı dışında bulunan birim denetim şirketi, topluluk denetim müşterisinin üst yönetiminden sorumlu olanlarla, teklif edilen güvence dışı hizmet hakkında iletişim kurmadan veya A600.22 ilâ A600.25 paragraflarında belirtildiği üzere, bu hizmetin verilmesi konusunda onların mutabakatını almadan, bir birim denetim müşterisine Bölüm 600 uyarınca yasaklanmayan bir güvence dışı hizmet sunabilir.

Kilit Denetçiler

A405.18 Topluluk sorumlu denetçisi, topluluk denetiminin amaçları doğrultusunda topluluğa bağlı bir birimde denetim çalışması yapan bir sorumlu denetçinin, topluluk denetimi açısından kilit bir denetçi olup olmadığına karar verir. Topluluk sorumlu denetçisinin, topluluğa bağlı bir birimde denetim çalışması yapan bir sorumlu denetçinin, topluluk denetimi açısından kilit bir denetçi olduğuna karar vermesi durumunda:

- (a) Bu kararını söz konusu kişiye bildirir ve
- (b) Aşağıdaki hususları belirtir:
 - (i) İlgili kişinin, tüm topluluk denetim müşterileri açısından A411.4 paragrafına tabi olduğu ve
 - (ii) İlgili kişinin, KAYİK olan topluluk denetim müşterileri açısından aynı zamanda A524.6, A540.5(c) ve A540.20 paragraflarına tabi olduğu.

405.18 U1 Kilit bir denetçi, topluluk denetiminde topluluk denetim şirketinin görüş bildirdiği topluluk finansal tablolarının denetimiyle ilgili önemli hususlarda kilit kararlar alır veya muhakemelerde bulunur.

Topluluğa Bağlı Birimlerde Meydana Gelen Değişiklikler

Tüm Topluluk Denetim Müşterileri

A405.19 İlişkili taraf olmayan bir işletme, topluluk denetim müşterisi bünyesindeki bir birim hâline geldiğinde, topluluk denetim şirketi A400.71 ilâ A400.76 paragraflarını uygular.

Birim Denetim Şirketlerinde Meydana Gelen Değişiklikler

Tüm Topluluk Denetim Müşterileri

405.20 U1 Topluluk finansal tablolarının kapsadığı dönem süresince veya sonrasında, topluluk denetim şirketinin örneğin, müşteri birleşmesi veya satın alınması nedeniyle, başka bir şirketten birim denetim şirketi olarak denetim çalışması yapmasını talep ettiği durumlar olabilir. Aşağıdaki hususlardan dolayı, birim denetim şirketinin bağımsızlığına yönelik tehditler ortaya çıkabilir:

- (a) Topluluk finansal tablolarının kapsadığı dönem süresince veya sonrasında, ancak birim denetim şirketi denetim çalışmasını yapmayı kabul etmeden önce, birim denetim şirketinin birim denetim müşterisiyle olan finansal veya iş ilişkileri ya da
- (b) Birim denetim şirketi tarafından birim denetim müşterisine sunulan önceki hizmetler.

405.20 U2 400.31 U1 ilâ 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 hizmeti sunması ve söz konusu hizmete denetim süresinde 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 hizmeti sunması durumunda birim denetim şirketinin, bağımsızlığa yönelik tehditleri değerlendirirken kullanacağı bir uygulama rehberi belirler.

KAYİK Olan Topluluk Denetim Müşterileri

405.21 U1 A400.32 ve 400.32 U1 paragrafları, birim denetim şirketi, daha önce birim denetim müşterisine güvence dışı bir hizmet sunmuşsa, söz konusu birim denetim şirketinin topluluk denetiminin amaçları doğrultusunda KAYİK olan bir topluluk denetim müşterisiyle ilgili denetim çalışması yapmayı kabul ettiği durumlarda uygulanır.

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 uygulanır.

Birim Denetim Şirketinde Bir Bağımsızlık Hükümünün İhlali

- 405.22 U1 Bu bölümdeki bir hükmün ihlali, birim denetim şirketinin bağımsızlık hükümlerini ele almak üzere tasarlanmış bir kalite yönetim sistemine sahip olmasına rağmen meydana gelebilir. A405.23 ilâ A405.29 paragrafları, birim denetim şirketinde bir ihlalin meydana gelmesi durumunda, bir topluluk denetim şirketinin, birim denetim şirketinin çalışmasını kullanıp kullanamayacağına ilişkin kararıyla ilgilidir.
- 405.22 U2 Topluluk denetim şirketinin denetim ağı bünyesindeki birim denetim şirketinde bir ihlalin meydana gelmesi durumunda, A400.80 ilâ A400.89 paragrafları, topluluk denetimiyle ilgili olarak, uygun hâllerde, topluluk denetim şirketine de uygulanır.

Birim Denetim Şirketinin Bir İhlal Tespit Etmesi

A405.23 Birim denetim şirketinin bu bölümün ihlal edildiği sonucuna varması hâlinde, birim denetim şirketi:

- (a) İhlale yol açan çıkar veya ilişkiyi sona erdirir, askıya alır veya ortadan kaldırır ve ihlalin sonuçlarını ele alır,
- (b) İhlalin önemini ve ihlalin, birim denetim şirketinin tarafsızlığı ile topluluk denetiminin amaçları doğrultusunda denetimi yürütme 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
- (ç) Birim denetim şirketinin ihlalin önemine ilişkin değerlendirmesi ve ihlalin sonuçlarını ele almak için önerilen veya alınan önlemler de dâhil olmak üzere, ihlali derhâl yazılı olarak topluluk sorumlu denetçisine bildirir.

405.23 U1 400.80 U2 ve U3 paragrafları, birim denetim şirketinin; ihlalin önemine ve birim denetim şirketinin tarafsızlığı ile topluluk denetiminin amaçları doğrultusunda birimde gerçekleştirilen denetim 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.

A405.24 Topluluk sorumlu denetçisi, birim denetim şirketinin ihlale ilişkin bildirimini aldıktan sonra:

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

A405.25 Topluluk sorumlu denetçisi, A405.24 paragrafını uygularken mesleki muhakemesini kullanır ve gerekli bilgiye sahip makul üçüncü bir tarafın, birim denetim şirketinin tarafsızlığının zedelendiği ve bu nedenle, topluluk denetim şirketinin, topluluk

denetiminin amaçları doğrultusunda birim denetim şirketinin çalışmasını kullanamayacağı sonucuna varmasının muhtemel olup olmadığını göz önünde bulundurur.

405.25 U1 Topluluk sorumlu denetçisinin, ihlalin sonuçlarının birim denetim şirketi tarafından tatmin edici bir şekilde ele alındığına ve birim denetim şirketinin tarafsızlığının zedelenmediğine karar vermesi durumunda, topluluk denetim şirketi, birim denetim şirketinin çalışmalarını topluluk denetimi için kullanmaya devam edebilir. Belirli durumlarda topluluk sorumlu denetçisi, birim denetim şirketinin çalışmasını kullanmak için ihlali tatmin edici bir şekilde ele almaya yönelik ilave adımların gerekli olduğuna karar verebilir. Topluluk denetim şirketinin ihlalden etkilenen alanlar üzerinde belirli prosedürler uygulaması veya birim denetim şirketinden, etkilenen alanlar üzerinde uygun iyileştirici çalışmalar yapmasını talep etmesi bu tür adımlara örnek olarak gösterilebilir.

405.25 U2 BDS 600 (Revize) uyarınca birim denetçisi tarafından gerçekleştirilen bir ihlalin olması ve ihlalin tatmin edici bir şekilde ele alınmaması durumunda topluluk denetçisi, söz konusu birim denetçisinin çalışmalarını kullanamaz. Bu tür durumlarda, topluluk sorumlu denetçisi, birim denetim müşterisinin finansal bilgilerine ilişkin gerekli denetim kanıtlarını elde etmek için başka yollar bulabilir. Topluluk denetim şirketinin, birim denetim müşterisinin finansal bilgileri üzerinde gerekli denetim çalışmasını yapması veya başka bir birim denetim şirketinden bu tür bir denetim çalışmasını yapmasını talep etmesi bu tür yollara örnek olarak gösterilebilir.

Topluluk Denetim Müşterisinin Üst Yönetiminden Sorumlu Olanlarla Müzakere

405.26 U1 Topluluk denetim şirketinin denetim ağı bünyesindeki bir birim denetim şirketi tarafından gerçekleştirilen ihlallerle ilgili olarak A400.84 paragrafı uygulanır.

A405.27 Topluluk denetim şirketi, topluluk denetim şirketinin 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 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.

A405.28 Topluluk denetim şirketi, A405.27 paragrafı uyarınca müzakere edilen tüm konuları,

topluluk denetim 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.

A405.29

Üst yönetimden sorumlu olanlar, atılan veya atılabilecek adımların, birim denetim şirketindeki ihlalin sonuçlarını tatmin edici bir şekilde ele alacağı konusunda mutabık değilse, topluluk denetim şirketi, topluluk denetiminin amaçları doğrultusunda, birim denetim şirketi tarafından yapılan çalışmayı kullanmaz.

BÖLÜM 410

ÜCRETLER

Giriş

- 410.1 Denetim şirketleri; temel ilkelere uygunluk sağlamalı, bağımsız olmalı ve bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 120’de yer alan kavramsal çerçeveyi uygulamalıdır.
- 410.2 Bölüm 330; 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, denetim 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

- 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.
- 410.3 U2 Denetim 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 denetim müşterilerine- açıklanmasını sağlar.
- 410.3 U3 Bu bölümün amaçları bakımından denetim ücretleri, finansal tabloların bağımsız denetimi veya sınırlı bağımsız denetimi için alınan ücretler veya diğer menfaatlardan oluşur. Finansal tabloların denetimi için alınan ücrete atıfta bulunduğu durumlarda, söz konusu ücret, özel amaçlı finansal tabloların bağımsız denetimine veya finansal tabloların sınırlı bağımsız denetimine ilişkin herhangi bir ücreti içermez (Bkz.: A410.23(a), 410.25 U1 ve A410.31(a) paragrafları).

Denetim Müşterisi Tarafından Ödenen Ücretler

- 410.4 U1 Ücretlerin bir denetim müşterisiyle görüşülmesi ve söz konusu müşteri tarafından ödenmesi durumunda, kişisel çıkar tehdidi ortaya çıkar ve bağımsızlığa yönelik yıldırma tehdidi oluşabilir.
- 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, 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; ücret düzeyi ve ücretlerin gerekli kaynakları ne ölçüde dikkate aldığı.
- Bağımsız denetim ile bağımsız denetim 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, bağımsız denetim dışındaki hizmetlerin sunulduğu ilişkili işletmelerle ilişkisi, örneğin ilişkili işletmenin kardeş işletme olması durumu.
- Üst yönetimden sorumlu olanların, denetçinin atanmasına ve ücretler üzerinde anlaşmaya varılmasına karışıp karışmadığı ve onların ve müşteri yönetiminin, denetimin kalitesine ve ücretler genel düzeyine atfettikleri bariz önem.
- Ücret düzeyinin, düzenleyici bir otorite gibi bağımsız bir üçüncü tarafça belirlenip belirlenmediği.
- Denetim şirketine ait denetim çalışmasının kalitesinin, bir gözetim otoritesi gibi bağımsız bir üçüncü tarafın gözden geçirmesine tabi olup olmadığı.

410.4 U4 120.15 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.

410.4 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.

Bağımsız Denetime İlişkin Ücret Düzeyi

410.5 U1 İster bağımsız denetim ister diğer hizmetler için olsun, bir denetim 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.

410.5 U2 Denetim müşterisi tarafından ödenen denetim ücreti düzeyinin oluşturduğu kişisel çıkar ve yıldırma tehditlerinin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:

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

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

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

Denetim Müşterisine Sunulan Diğer Hizmetlerin Etkisi

A410.6 A410.7 paragrafında belirtilen hükümlere tabi olmak kaydıyla bir denetim şirketi, denetim ücretinin, söz konusu denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket tarafından bir denetim müşterisine denetim dışındaki hizmetlerin sunulmasından etkilenmesine izin vermez.

410.6 U1 Denetim ücreti, 410.23 U1 paragrafında belirtilenler gibi, genellikle çeşitli hususların bir bileşimini yansıtır. Bununla birlikte, bir denetim müşterisine diğer hizmetlerin sunulması, denetim ücretinin belirlenmesinde uygun bir değerlendirme unsuru değildir.

A410.7 A410.6 paragrafının bir istisnası olarak, denetim ücretini belirlerken denetim şirketi, denetim müşterisine denetim dışındaki hizmetlerin sunulmasından elde edilen deneyimin bir sonucu olarak ulaşılan maliyet tasarruflarını dikkate alabilir.

Şarta Bağlı Ücretler

410.8 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.

A410.9 Denetim şirketi tarafından denetim işiyle ilgili doğrudan veya dolaylı olarak bir şarta bağlı ücret talep edilemez.

A410.10 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket tarafından, aşağıdaki durumlarda, denetim müşterisine verilen güvence dışı bir hizmetle ilgili doğrudan veya dolaylı olarak bir şarta bağlı ücret talep edilemez:

- (a) Ücretin; finansal tablolara ilişkin görüş bildiren denetim şirketi tarafından talep

edilmesi ve bu şirket açısından önemli olması ya da önemli olmasının beklenmesi,

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

410.10 U1 A410.9 ve A410.10 paragrafları bir denetim şirketinin veya bir denetim ağına dâhil şirketin, bir denetim müşterisiyle belli şartta bağlı ücret anlaşmalarına girmesini yasaklar. Denetim müşterisine güvence dışı bir hizmet sunulmasında şartta bağlı ücret anlaşmasının yapılması yasaklanmamış olsa dahi, yine de kişisel çıkar tehdidinin düzeyini etkileyebilir.

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

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

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

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

Toplam Ücretler – Bağımsız Denetim Dışındaki Hizmetlere İlişkin Ücretlerin Bağımsız Denetim Ücretine Oranı

410.11 U1 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirketler tarafından bir denetim müşterisinden talep edilen ücretlerin önemli bir bölümü, söz konusu müşteriye sunulan bağımsız denetim dışındaki hizmetlerden oluştuğunda, kişisel çıkar tehdidinin düzeyi; bağımsız denetim 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, denetçinin bağımsızlığına yönelik bir tehdit oluşturabilecek bağımsız denetim dışı ilişkilere odaklanması algısıdır.

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

- Bağımsız denetim dışındaki hizmetlere ilişkin ücretlerin bağımsız denetim ücretine oranı.

- Bağımsız denetim dışındaki hizmetlere ilişkin ücretlerin, bağımsız denetim ücretinin önemli bir bölümünü oluşturmasına 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 U3 Bu tür kişisel çıkar veya yıldırma tehditlerinin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- Bağımsız denetime veya bağımsız denetim dışındaki hizmete dâhil olmamış uygun bir gözden geçiren kişinin, ilgili denetim çalışmasını gözden geçirmesi.
- Denetim müşterisine sunulan bağımsız denetim dışındaki hizmetlerin kapsamının azaltılması.

Toplam Ücretler – Ödemesi Gecikmiş Ücretler

410.12 U1 Bir denetim müşterisi tarafından bağımsız denetim veya bağımsız denetim dışındaki hizmetler için ödenecek ücretlerin, bağımsız denetim dönemi sırasında ödemesinin gecikmesi durumunda, kişisel çıkar tehdidinin düzeyi etkilenebilir.

410.12 U2 Genelde denetim şirketinin, bu tür ücretlerin ödemesini, bağımsız denetim raporu yayımlanmadan önce tahsil etmesi beklenir.

410.12 U3 Bu tür bir kişisel çıkar tehdidinin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:

- Ödemesi gecikmiş ücretlerin denetim şirketi açısından önemi.
- Ücretlerin ödenmesinin geciktiği süre.
- Denetim müşterisinin, ödemesi gecikmiş ücretleri ödeme kabiliyeti ve niyetine ilişkin denetim şirketinin değerlendirmesi.

410.12 U4 Bu tür bir tehdidin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- Ödemesi gecikmiş ücretlerin kısmi ödemesinin alınması.
- Denetim işinin yürütülmesine dâhil olmamış uygun bir gözden geçiren kişinin, bağımsız denetim çalışmalarını gözden geçirmesi.

A410.13 Denetim müşterisinden alınacak ücretlerin önemli bir kısmının uzun süre ödenmemesi durumunda, denetim şirketi aşağıdakilere karar verir:

- Ödemesi gecikmiş ücretlerin müşteriye verilen bir krediye eşit olup olamayacağı; ki bu tür bir durumda, Bölüm 511’de yer alan ana hükümler ve uygulama hükümleri geçerlidir ve
- Denetim şirketinin yeniden görevlendirilmesinin veya denetim işine devam etmesinin uygun olup olmadığı.

Toplam Ücretler – Ücret Bağımlılığı

Tüm Denetim Müşterileri

- 410.14 U1 Denetim görüşü bildiren denetim şirketinin bir denetim müşterisinden aldığı toplam ücretlerin, söz konusu şirketin aldığı toplam ücretlerin önemli bir bölümünü oluşturması durumunda, bu müşteriye sunulan bağımsız denetim ve diğer hizmetlere ilişkin alınan ücretlere olan bağımlılık ve bu ücretlerin muhtemel kaybıyla ilgili endişe, kişisel çıkar tehdidinin düzeyini etkiler ve yıldırma tehdidi oluşturur.
- 410.14 U2 Toplam ücretlerini hesaplarken denetim şirketi, önceki hesap dönemine ait finansal bilgileri kullanabilir ve -uygun hâllerde- bu bilgilere dayanarak oranı tahmin edebilir.
- 410.14 U3 Bu tür kişisel çıkar ve yıldırma tehditlerinin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:
- Denetim şirketinin faaliyet yapısı.
 - Denetim şirketinin, denetim müşterisine olan bağımlılığı azaltacak şekilde çeşitlendirme yapmasının beklenip beklenmediği.
- 410.14 U4 Bu tür tehditlerin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:
- Denetim şirketinin üyesi olmayan uygun bir gözden geçiren kişinin, denetim çalışmalarını gözden geçirmesi.
 - Denetim müşterisine sunulan bağımsız denetim dışındaki hizmetlerin kapsamının azaltılması.
 - Müşteriye olan bağımlılığı azaltmak için denetim şirketinin müşteri tabanının artırılması.
 - Diğer müşterilere sunulan hizmetlerin kapsamının artırılması.
- 410.14 U5 Denetim şirketi tarafından bir denetim 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.
- 410.14 U6 Bu tür tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:
- Denetim 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.
- 410.14 U7 Bu tür kişisel çıkar veya yıldırma tehditlerinin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:
- Denetim işine dâhil olmamış uygun bir gözden geçiren kişinin, denetim 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 denetim müşterisine sunulan bağımsız denetim 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 Denetim Müşterileri

A410.15 Birbirini takip eden beş yılın her biri için, KAYİK olmayan bir denetim 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 finansal tablolara ilişkin denetim görüşü yayımlanmadan önce, finansal tablolara ilişkin görüş bildiren denetim şirketinin üyesi olmayan bir denetçi, beşinci yılın denetim çalışmalarını gözden geçirir veya
- (b) Beşinci yıla ait finansal tablolara ilişkin denetim görüşü yayımlandıktan sonra ve altıncı yıla ait finansal tablolara ilişkin denetim görüşü yayımlanmadan önce, finansal tablolara ilişkin görüş bildiren denetim şirketinin üyesi olmayan bir denetçi veya yetkili bir merci, beşinci yılın denetim çalışmalarını gözden geçirir.

A410.16 A410.15 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 A410.15 paragrafındaki adımlardan herhangi birinin bir önlem olup olamayacağına karar verir ve öyle olması durumunda söz konusu adımı uygular.

A410.17 Müşterinin finansal tablolarının bağımsız denetimini yürütmek için iki veya daha fazla denetim şirketinin görevlendirildiği durumda, diğer denetim şirketinin söz konusu denetime katılımı, aşağıdaki durumlarda her yıl A410.15(a) paragrafındakine eş değer bir adım olarak kabul edilebilir:

- (a) A410.15 paragrafında ele alınan durumlar, denetim görüşü bildiren denetim şirketlerinden yalnızca birine uygulanır ve
- (b) Her bir denetim şirketi, denetim görüşüne ilişkin sorumluluğu bireysel olarak tümüyle üstlenmek amacıyla yeterli çalışmayı yürütür.

KAYİK Olan Denetim Müşterileri

A410.18 Birbirini takip eden iki yılın her biri için, KAYİK olan bir denetim müşterisinden alınan toplam ücretlerin, denetim şirketi tarafından alınan toplam ücretlerin

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

%15'inden[†] fazlasını oluşturması veya oluşturmasının muhtemel olması durumunda denetim şirketi; ikinci yıla ait finansal tablolara ilişkin denetim görüşü yayımlanmadan önce, (denetimin kalitesinin gözden geçirilmesinin amacıyla tutarlı olacak şekilde) finansal tablolara ilişkin görüş bildiren denetim şirketinin üyesi olmayan bir denetçi 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.

A410.19 Müşterinin finansal tablolarının bağımsız denetimini yürütmek için iki veya daha fazla denetim şirketinin görevlendirildiği durumda, diğer denetim şirketinin söz konusu denetime katılımı, aşağıdaki durumlarda her yıl A410.18 paragrafındakine eş değer bir adım olarak kabul edilebilir:

- (a) A410.18 paragrafında ele alınan durumlar, denetim görüşü bildiren denetim şirketlerinden yalnızca birine uygulanır ve
- (b) Her bir denetim şirketi, denetim görüşüne ilişkin sorumluluğu bireysel olarak tümüyle üstlenmek amacıyla yeterli çalışmayı yürütür.

A410.20 A410.21 paragrafında belirtilen hükümlere tabi olmak kaydıyla, A410.18 paragrafında belirtilen durumların birbirini takip eden beş yıl boyunca devam etmesi durumunda denetim şirketi, beşinci yıla ilişkin denetim görüşünü yayımladıktan sonra denetçiliği bırakır.

A410.21 A410.20 paragrafının bir istisnası olarak denetim şirketi; kamu yararını göz önünde bulundurarak, denetim hizmetini sürdürmek için mecburi bir sebebin bulunması durumunda aşağıdaki şartlar altında, birbirini takip eden beş yıldan sonra da sunmuş olduğu denetim hizmetini sürdürebilir:

- (a) Denetim şirketi, ilgili düzenleyici kuruma danışır ve kurum denetim şirketinin sunmuş olduğu denetim hizmetini sürdürmesinin kamu yararına olacağı konusunda hemfikirdir ve
- (b) Altıncı ve sonraki yıllara ait finansal tablolara ilişkin denetim görüşü yayımlanmadan önce denetim şirketi, finansal tablolara ilişkin görüş bildiren denetim şirketinin üyesi olmayan bir denetçiyi yayımlanma öncesi inceleme yapması için görevlendirir.

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

KAYIK Olan Denetim Müşterilerinin Ücretlerine İlişkin Bilgilerin Şeffaflığı

Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Ücretlerle İlgili Bilgiler Hakkında Kurulacak İletişim

410.22 U1 Denetim şirketi tarafından üst yönetimden sorumlu olanlarla ücretlerle ilgili bilgiler (hem bağımsız denetim hem de bağımsız denetim dışındaki hizmetler için) hakkında kurulacak iletişim, denetim şirketinin bağımsızlığını değerlendirmelerine yardımcı

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

olur. Bu konudaki etkin iletişim, örneğin üst yönetimden sorumlu olanların, denetim çalışmasının kapsamı ve boyutu ile denetim ücreti üzerindeki etkisine ilişkin beklentileri hakkında karşılıklı açık bir görüş ve bilgi alışverişine de olanak sağlar.

Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Ücretler

A410.23 A410.24 paragrafında belirtilen hükümlere tabi olmak kaydıyla denetim şirketi, KAYİK olan bir denetim müşterisinin üst yönetimden sorumlu olanlarıyla aşağıdaki hususlar hakkında zamanında iletişim kurar:

- (a) Denetim şirketinin görüş bildirdiği finansal tabloların denetimi için denetim şirketine veya 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.

410.23 U1 Bu tür bir iletişimin amacı, üst yönetimden sorumlu olanların denetim şirketinin bağımsızlığını değerlendirmesine imkân sağlamak üzere denetim şirketinin görüş bildirdiği finansal tabloların bağımsız 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:
 - Denetim müşterisinin faaliyetlerinin ölçeği, karmaşıklığı ve coğrafi dağılımı.
 - Denetimin kapsamı ve karmaşıklığıyla orantılı olarak harcanan veya harcanması beklenen zaman.
 - Denetimin yürütülmesinde kullanılan veya harcanan diğer kaynakların maliyeti.
 - Finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin kayıt düzeninin ve süreçlerin kalitesi.
- Denetim dönemi sırasında, teklif verilen veya talep edilen ücretlerde yapılan düzeltmeler ve bu tür düzeltmelerin nedenleri.
- Denetimle ilgili mevzuat ve mesleki standartlarda ücretleri etkileyen değişiklikler.

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

A410.24 A410.23 paragrafının bir istisnası olarak, aşağıdaki şartlar altında denetim şirketi, A410.23 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 finansal tablolarında konsolide edilmektedir ve

- (b) Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, söz konusu topluluk finansal tablolarına ilişkin görüş bildirmektedir.

Diğer Hizmetlere İlişkin Ücretler

A410.25 A410.27 paragrafında belirtilen hükümlere tabi olmak kaydıyla denetim şirketi, KAYİK olan bir denetim müşterisinin üst yönetimden sorumlu olanlarıyla aşağıdaki hususlar hakkında zamanında iletişim kurar:

- (a) Denetim şirketinin görüş bildirdiği finansal tabloların kapsadığı dönemde denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket tarafından hizmetlerin sunulması karşılığında müşteriden talep edilen (A410.23(a) paragrafı 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 içerir ve
- (b) 410.11 U1 paragrafında belirtildiği üzere; denetim şirketinin, kişisel çıkar tehdidinin düzeyi üzerinde bir etki olduğunu belirlemesi veya bağımsız denetim dışındaki hizmetlere ilişkin ücretlerin bağımsız denetim 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.

410.25 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.
- A410.25(a) paragrafında atıfta bulunulan ücretlerin, denetim şirketinin görüş bildirdiği finansal tabloların bağımsız denetimi için denetim şirketi ve denetim ağına dâhil şirketler tarafından talep edilen ücretlerin toplamına oranı.

A410.26 Denetim şirketi, A410.25(a) paragrafıyla zorunlu kılınan iletişime; denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket tarafından hizmetlerin sunulması karşılığında denetim müşterisinin doğrudan veya dolaylı kontrole sahip olduğu diğer ilişkili işletmelerden talep edilen (A410.23(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.

410.26 U1 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket tarafından hizmet sunumu karşılığında bu tür diğer ilişkili işletmelerden tek başına veya toplu olarak talep edilen (A410.23(a) paragrafı kapsamında açıklananlar dışındaki) ücretlerin, denetim şirketinin bağımsızlığının değerlendirilmesiyle ilgili olup olmadığına karar verirken denetim şirketinin dikkate alabileceği etkenler aşağıdakileri içerir:

- Denetim 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.

A410.27 A410.25 paragrafının bir istisnası olarak, aşağıdaki şartlar altında denetim şirketi, A410.25 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 finansal tablolarında konsolide edilmektedir ve
- (b) Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, söz konusu topluluk finansal tablolarına ilişkin görüş bildirmektedir.

Ücret Bağımlılığı

A410.28 KAYİK olan bir denetim 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.: A410.18 paragrafı) ve
- (c) A410.21 paragrafı uyarınca sunmuş olduğu denetim hizmetini sürdürmesine yönelik herhangi bir teklif.

Ücretle İlgili Bilgilerin Kamuya Açıklanması

410.29 U1 KAYİK'lerin denetimlerinde 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:

- (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 ücretler ve bunların denetim şirketinin bağımsızlığı üzerindeki etkisine ilişkin anlayışını artırabilecek bilgiler.

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

- Bağımsız denetim ve bağımsız denetim dışındaki hizmetler için alınan önceki yıl ücretlerinin karşılaştırmalı bilgileri.
- Hizmetlerin niteliği ve bunlarla ilişkili olarak A410.31(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.

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:

- (a) Denetim şirketinin görüş bildirdiği finansal tabloların bağımsız denetimi için denetim şirketine ve denetim ağına dâhil şirketlere ödenen veya ödenecek olan ücretler,
- (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,
- (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 denetim 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 denetim 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.

410.31 U1 Denetim şirketi ayrıca, 410.30 U1 paragrafında belirtilen örnekler gibi, kullanıcıların, ödenen veya ödenecek olan ücretlere ve denetim şirketinin bağımsızlığına ilişkin anlayışını artıracak nitelikte olan ücretlerle ilgili diğer bilgileri açıklayabilir.

410.31 U2 A410.31(c) paragrafında zorunlu tutulan kararı verirken denetim şirketinin dikkate alabileceği etkenler, 410.26 U1 paragrafında yer almaktadır.

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:

- Denetim şirketinin web sitesinde,
- Denetim şirketinin şeffaflık raporunda,
- Denetimin kalitesine ilişkin raporda,
- Belirli paydaşlara yönelik iletişim yoluyla, örneğin paydaşlara yönelik bir mektupla,
- Denetçi raporunda.

A410.32 A410.31 paragrafının bir istisnası olarak, denetim şirketi, aşağıdakilerle ilgili A410.31 paragrafında belirtilen bilgileri kamuya açıklamamaya karar verebilir:

(a) Denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil şirketin topluluk finansal tablolarına ilişkin görüş bildirmesi şartıyla, söz konusu topluluk finansal tablolarını da 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 işletme, diğer KAYİK tarafından hazırlanan topluluk finansal tablolarında konsolide edilmektedir ve

(ii) Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, söz konusu topluluk finansal tablolarına ilişkin görüş bildirmektedir.

Sınırlı Denetim Müşterileri İçin Dikkate Alınacak Hususlar

A410.33 Bu bölüm; bir denetim şirketinin, KAYİK olan bir denetim müşterisinin ücretlerle ilgili bilgilerini bildirmesine ve söz konusu müşterinin bu tür bilgileri açıklamaması durumunda, ücretlerle ilgili bilgileri kamuya açıklamasına ilişkin ana hükümleri düzenler. Söz konusu hükümlerin bir istisnası olarak, sınırlı denetim müşterisinin aynı zamanda denetim müşterisi olmaması durumunda denetim şirketi, bu tür bilgileri bildirmemeye veya açıklanmasına çalışmamaya karar verebilir.

BÖLÜM 411

ÖDÜLLENDİRME VE DEĞERLENDİRME POLİTİKALARI

Giriş

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

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Genel

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

BÖLÜM 420

HEDİYELER VE AĞIRLANMA

Giriş

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

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

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

BÖLÜM 430

FİİLİ HUKUKİ İHTİLAFLAR VE HUKUKİ İHTİLAF TEHDİTLERİ

Giriş

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

Uygulama Hükümleri

Genel

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

BÖLÜM 510

FİNANSAL ÇIKARLAR

Giriş

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

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Genel

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

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

- A510.4** A510.5 paragrafında belirtilen hükümlere tabi olmak kaydıyla, aşağıdakilerin denetim müşterisinde doğrudan bir finansal çıkarı veya önemli düzeyde dolaylı bir finansal çıkarı bulunamaz:
- (a) Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil bir şirket,
 - (b) Denetim ekibi üyesi veya bu kişinin çekirdek aile üyelerinden birisi,
 - (c) Sorumlu denetçinin ilgili denetim işini yürüttüğü ofisteki diğer herhangi bir ortak ve kilit yönetici veya bu kişilerin çekirdek aile üyelerinden birisi veya
 - (ç) Katılımı asgari düzeyde olanlar hariç olmak üzere, denetim müşterisine

denetim dışı hizmet sunan diğer herhangi bir ortak, kilit yönetici ve diğer idari personel veya bu kişilerin çekirdek aile üyelerinden birisi.

510.4 U1 Sorumlu denetçinin bir denetim işini yürüttüğü ofis, bu denetçinin görevlendirildiği ofis olmak zorunda değildir. Sorumlu denetçinin, iş ekibinin diğer üyelerinden farklı bir ofiste bulunması durumunda, bu denetçinin hangi ofiste söz konusu işle ilgili faaliyetler yürüttüğünü belirlemek için mesleki muhakemenin kullanılması gereklidir.

A510.5 A510.4 paragrafının bir istisnası olarak A510(c) veya (ç) bentlerinde belirtilen bir çekirdek aile üyesinin, aşağıdaki şartların sağlanması durumunda, denetim müşterisinde doğrudan veya önemli düzeyde dolaylı bir finansal çıkarı bulunabilir:

- (a) Aile üyesi, finansal çıkarı; emeklilik planı veya hisse alım opsiyonu planı gibi istihdam hakları nedeniyle elde etmiştir ve gerektiğinde denetim şirketi finansal çıkar sebebiyle oluşan tehdidi ele alır ve
- (b) Aile üyesinin finansal çıkarı elden çıkarma hakkı varsa veya bu hakkı elde edebiliyorsa, mümkün olduğu anda finansal çıkarı elden çıkarır veya bu haktan feragat eder. Hisse alım opsiyonu durumunda ise opsiyonu kullanma hakkını elde ettiğinde bunu yapar.

Denetim Müşterisini Kontrol Eden Bir İşletmedeki Finansal Çıkarlar

A510.6 Bir işletmenin denetim müşterisi üzerinde kontrol gücü bulunuyor ve müşteri bir işletme için önem arz ediyorsa, ne denetim şirketinin ne de denetim ağına dâhil şirketin, denetim ekibi üyesinin veya bu kişinin çekirdek aile üyelerinden birisinin söz konusu işletmede doğrudan veya önemli düzeyde dolaylı bir finansal çıkarı bulunamaz.

Mütevelli, Kayyum vb. Bir Konumda Olunmasından Dolayı Bulundurulmuş Finansal Çıkarlar

A510.7 Aşağıdaki durumlar haricinde A510.4 paragrafı, denetim şirketinin, denetim ağına dâhil şirketin veya kişinin mütevelli, kayyum, vb. konumunda olduğu bir kuruluş tarafından denetim müşterisinde bulundurulmuş finansal çıkarlarına da uygulanır:

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

Denetim Müşterisiyle Ortak Finansal Çıkarların Bulunması

A510.8

- (a) Aşağıdaki durumlar haricinde, denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil

şirketin ya da denetim ekibi üyesinin veya bu kişinin çekirdek aile üyelerinden birisinin, denetim müşterisinin de finansal çıkarının bulunduğu bir işletmede finansal çıkarı bulunamaz:

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

Kasıt Olmadan Elde Edilen Finansal Çıkarlar

A510.9 Bir denetim şirketinin, denetim ağına dâhil şirketin veya bunlardan birinin bir ortak veya kilit yöneticisinin ya da çalışanının ya da bu kişilerin çekirdek aile üyelerinden birinin miras, hediye, bir şirket birleşmesi veya benzer durumlar sonucunda denetim müşterisinden doğrudan bir finansal çıkar veya önemli düzeyde dolaylı bir finansal çıkar elde etmesi ve bu bölüm kapsamında söz konusu çıkarın herhangi bir şekilde elde tutulmasına izin verilmemesi durumunda:

- (a) Finansal çıkarın; denetim şirketi, denetim ağına dâhil şirket veya denetim ekibi üyesi veya bu kişinin çekirdek aile üyelerinden birisi tarafından elde edilmiş olması durumunda, bu finansal çıkar hemen elden çıkarılır ya da dolaylı finansal çıkarın -kalan payın önemli olarak nitelendirilemeyeceği şekilde yeterli bir bölümü elden çıkarılır veya
- (b)
 - (i) Finansal çıkarın denetim ekibinin üyesi olmayan bir kişi veya bu kişinin çekirdek aile üyelerinden biri tarafından elde edilmiş olması durumunda, finansal çıkar mümkün olan en kısa sürede elden çıkarılır veya dolaylı finansal çıkarın kalan payın önemli olarak nitelendirilemeyeceği şekilde yeterli bir bölümü elden çıkarılır ve
 - (ii) Denetim şirketi gerektiğinde, finansal çıkar elden çıkarılıncaya kadar geçecek sürede, oluşan tehdidi ele alır.

Finansal Çıkarlar – Diğer Durumlar

Çekirdek Aile

510.10 U1 Denetim müşterisi yöneticisinin, yetkilisinin veya kontrol gücüne sahip hissedarının bir işletmede finansal çıkara sahip olduğu biliniyor ve denetim ekibi üyesinin veya bu kişinin çekirdek aile üyelerinden birisinin veya denetim şirketinin ya da denetim ağına dâhil bir şirketin de söz konusu işletme üzerinde finansal çıkarı bulunuyorsa,

kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehdidi oluşabilir.

- 510.10 U2 Bu tür tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:
- Kişinin denetim ekibindeki rolü.
 - İşletme sahipliğinin az veya çok kişide olması.
 - Çıkarın; yatırımcının işletmeyi kontrol edebilmesine veya önemli ölçüde etkileyebilmesine imkân verip vermediği.
 - Finansal çıkarın önemliliği.
- 510.10 U3 Finansal çıkara sahip kişinin denetim ekibinden çıkarılması, bu tür bir kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehdidini ortadan kaldıracabilecek adımlara örnek olarak verilebilir.
- 510.10 U4 Uygun bir gözden geçiren kişinin, denetim ekibi üyesi tarafından yürütülen çalışmaları gözden geçirmesi, bu tür bir kişisel çıkar tehdidini ele almak için önlem olarak atılabilecek adımlara örnek olarak verilebilir.

Aile Yakınları

- 510.10 U5 Denetim ekibinin bir üyesinin; bir aile yakınının denetim müşterisi üzerinde doğrudan bir finansal çıkarının veya önemli düzeyde dolaylı bir finansal çıkarının bulunduğunu bilmesi durumunda, kişisel çıkar tehdidi oluşabilir.
- 510.10 U6 Bu tür bir tehdidin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:
- Denetim ekibi üyesi ile aile yakını arasındaki ilişkinin niteliği.
 - Finansal çıkarın doğrudan veya dolaylı olup olmadığı.
 - Aile yakını açısından finansal çıkarın ifade ettiği önemlilik.
- 510.10 U7 Bu tür bir kişisel çıkar tehdidini ortadan kaldıracabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:
- Aile yakınının, mümkün olduğu anda, finansal çıkarın tamamını elden çıkarması veya dolaylı finansal çıkarın ise kalan payın önemli olarak nitelendirilemeyeceği şekilde yeterli bir bölümünü elden çıkarması.
 - Söz konusu kişinin denetim ekibinden çıkarılması.
- 510.10 U8 Uygun bir gözden geçiren kişinin, denetim ekibi üyesi tarafından yürütülen çalışmaları gözden geçirmesi, bu tür bir kişisel çıkar tehdidini ele almak için önlem olarak atılabilecek adımlara örnek olarak verilebilir.

Diğer Kişiler

- 510.10 U9 Denetim ekibinin bir üyesinin, aşağıdaki gibi kişilerin denetim müşterisinde finansal çıkarlarının bulunduğunu bilmesi durumunda, kişisel çıkar tehdidi oluşabilir:
- Denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil şirketin, A510.4 paragrafında bu tür finansal çıkarları buldurmalarına özellikle izin verilmeyenler dışındaki ortak, kilit yönetici ve diğer uzmanları veya onların çekirdek aile üyeleri.
 - Denetim ekibinin bir üyesiyle yakın kişisel ilişkiye sahip kişiler.

- 510.10 U10 Bu tür bir tehdidin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:
- Denetim şirketinin kurumsal, faaliyet ve raporlama yapısı.
 - Söz konusu kişi ile denetim ekibi üyesi arasındaki ilişkinin niteliği.
- 510.10 U11 Kişisel ilişkisi bulunan kişinin denetim ekibinden çıkarılması, bu tür bir kişisel çıkar tehdidini ortadan kaldıracabilecek adımlara örnek olarak verilebilir.
- 510.10 U12 Bu tür bir kişisel çıkar tehdidinin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:
- Denetim ekibi üyesinin denetim işiyle ilgili önemli karar alma süreçlerinin dışında tutulması.
 - Uygun bir gözden geçiren kişinin, denetim ekibi üyesi tarafından yürütülen çalışmaları gözden geçirmesi.

Denetim Şirketinin veya Denetim Ağına Dâhil Şirketin Emeklilik Fayda Planı

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

BÖLÜM 511

KREDİLER VE GARANTİLER

Giriş

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

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Genel

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

Denetim Müşterisiyle Kredi ve Garanti İlişkileri

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

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

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

Mevduatlar veya Aracı Hesapları

A511.6 Denetim şirketinin, denetim ağına dâhil şirketin, denetim ekibi üyesinin veya bu kişinin çekirdek aile üyelerinden birisinin; normal ticari şartlar altında tutulmadığı müddetçe, banka, aracı kuruluş veya benzeri bir kuruluş olan bir denetim müşterisinde mevduat veya aracı kurum hesabı bulunamaz.

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

A511.7 Denetim şirketi, denetim ağına dâhil şirket, denetim ekibi üyesi veya bu kişinin çekirdek aile üyelerinden birisi; kredi veya garanti aşağıdakiler için önemsiz olmadığı müddetçe, banka veya benzeri bir kuruluş olmayan bir denetim müşterisinden kredi alamaz veya bu tür bir müşterisinin kefaletiyle borç alamaz:

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

BÖLÜM 520

İŞ İLİŞKİLERİ

Giriş

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

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Genel

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

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

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

Az Ortaklı İşletmelerde Ortak Çıkarlar

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

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

Mal veya Hizmet Satın Alımları

520.6 U1 Denetim şirketi, denetim ağına dâhil şirket veya denetim ekibi üyesi veya bu kişinin çekirdek aile üyelerinden birisi tarafından 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.

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

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

Teknolojinin Sağlanması, Satılması, Yeniden Satılması veya Lisanslanması

520.7 U1 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil bir şirketin,

- (a) Bir denetim müşterisine veya
- (b) Denetim müşterilerine söz konusu teknolojiyi kullanarak hizmet sunan bir işletmeye

teknoloji sağlanması, satması, yeniden satması veya lisanslanması hâlinde, durum ve gerçeklere bağlı olarak, Bölüm 600'de yer alan ana hükümler ve uygulama hükümleri uygulanır.

BÖLÜM 521

AİLEVİ VE KİŞİSEL İLİŞKİLER

Giriş

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

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Genel

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

Denetim Ekibinin Bir Üyesinin Çekirdek Ailesi

- 521.4 U1 Denetim ekibi üyesinin çekirdek aile üyelerinden birinin müşterinin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları üzerinde önemli etkisi bulunan bir pozisyonda olması durumunda, bir kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehdidi oluşur.
- 521.4 U2 Bu tür tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:
- Çekirdek aile üyesinin bulunduğu pozisyon.
 - Denetim ekibi üyesinin rolü.
- 521.4 U3 Söz konusu kişinin denetim ekibinden çıkarılması, bu tür kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehditlerini ortadan kaldıracak adımlara örnek olarak verilebilir.
- 521.4 U4 Denetim ekibinin sorumluluklarının; ilgili ekip üyesinin, çekirdek aile üyesinin sorumluluğunda olan konularla ilgilenmemesini sağlayacak şekilde düzenlenmesi, bu tür bir kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehdidini ele almak için önlem olarak atılabilecek adımlara örnek olarak verilebilir.
- A521.5** Bir kişinin çekirdek aile üyelerinden birisinin:
- (a) Denetim müşterisinin bir yöneticisi veya yetkilisi,
 - (b) Müşterinin muhasebe kayıtlarının veya denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tabloların hazırlanmasında önemli etkisi bulunan bir pozisyondaki çalışan veya

- (c) Denetim işinin ya da finansal tabloların kapsadığı süre boyunca böyle bir pozisyonda bulunmuş olan birisi,

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

Denetim Ekibinin Bir Üyesinin Aile Yakınları

521.6 U1 Denetim ekibinin bir üyesinin aile yakınlarından birisinin;

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

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

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

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

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

521.6 U4 Denetim ekibinin sorumluluklarının; ilgili ekip üyesinin, aile yakınının sorumluluğunda olan konularla ilgilenmemesini sağlayacak şekilde düzenlenmesi, bu tür bir kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehdidini ele almak için önlem olarak atılabilecek adımlara örnek olarak verilebilir.

Denetim Ekibinin Bir Üyesinin Diğer Yakın İlişkileri

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

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

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

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

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

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

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

kişinin sorumluluğunda olan konularla ilgilenmemesini sağlayacak şekilde düzenlenmesi, bu tür bir kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehdidini ele almak için önlem olarak atılabilecek adımlara örnek olarak verilebilir.

Denetim Şirketinin Ortağı, Kilit Yöneticisi ve Çalışanlarının İlişkileri

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

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

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

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

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

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

BÖLÜM 522

DENETİM MÜŞTERİSİNE YAKIN ZAMANDA VERİLEN HİZMETLER

Giriş

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

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Denetim Raporunun Kapsadığı Dönemde Verilen Hizmetler

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

Denetim Raporunun Kapsadığı Dönem Öncesinde Verilen Hizmetler

- 522.4 U1 Denetim raporunun kapsadığı dönem öncesinde, denetim ekibi üyesinin aşağıdaki pozisyonlarda hizmet vermiş olması durumunda, kişisel çıkar, kendi kendini denetleme veya yakınlık tehdidi oluşabilir:
- Denetim müşterisinin bir yöneticisi veya yetkilisi ya da
 - Müşterinin muhasebe kayıtlarının veya denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tabloların hazırlanmasında önemli etkisi bulunan bir pozisyondaki çalışan.
- Örneğin, kişinin müşteride istihdam edildiği önceki bir dönemde aldığı bir kararın veya yürüttüğü bir çalışmanın, mevcut denetim işinin bir parçası olarak cari dönemde değerlendirilmesi durumunda, bir tehdit ortaya çıkacaktır.
- 522.4 U2 Bu tür tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:
- Kişinin müşteri nezdindeki pozisyonu.
 - Kişinin müşteriden ayrılmasından itibaren geçen süre.
 - Denetim ekibi üyesinin rolü.
- 522.4 U3 Uygun bir gözden geçiren kişinin, denetim ekibi üyesi tarafından yürütülen 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 523

DENETİM MÜŞTERİSİNİN YÖNETİCİSİ VEYA YETKİLİSİ OLARAK HİZMET VERİLMESİ

Giriş

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

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Yönetici veya Yetkili Olarak Hizmet Verilmesi

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

Şirket Genel Sekreteri Olarak Hizmet Verilmesi

- A523.4** Aşağıdaki durumlar haricinde, denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil şirketin bir ortağı, kilit yöneticisi ya da çalışanı, denetim müşterisi için Şirket Genel Sekreteri olarak hizmet vermez:
- (a) Bu uygulamaya mevzuatın veya mesleki teamüllerin özel olarak izin vermesi,
 - (b) İlgili tüm kararların yönetim tarafından alınması ve
 - (c) Görev ve faaliyetlerin; toplantı tutanaklarının hazırlanması ve yasal bildirimlerde bulunulması gibi rutin ve idari nitelikte olanlarla sınırlı olması.
- 523.4 U1 Ülkemizde tam olarak uygulaması bulunmayan “Şirket Genel Sekreterliği” pozisyonunun ülkeden ülkeye değişen farklı uygulamaları vardır. Bu kişilerin görevleri; idari görevlerden (personel yönetimi ve işletme kayıtlarıyla sicillerinin korunması gibi), işletmenin mevzuata uyum sağlaması ve kurumsal yönetim konularında işletmeye tavsiyelerde bulunulmasına kadar çok çeşitli olabilir. Genellikle bu pozisyonun, işletmeyle yakın ilişkisi olduğu kabul edilir. Bu nedenle, denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil şirketin bir ortağının, kilit yöneticisinin ya da çalışanının; denetim müşterisi için Şirket Genel Sekreteri olarak hizmet vermesi durumunda bir tehdit ortaya çıkar. (Denetim müşterisine güvence dışı hizmet sunulmasına ilişkin daha fazla bilgi Bölüm 600 *Denetim Müşterilerine Güvence Dışı Hizmetlerin Sunulması*’nda yer almaktadır.)

BÖLÜM 524

DENETİM MÜŞTERİSİ TARAFINDAN İSTİHDAM

Giriş

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

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Tüm Denetim Müşterileri

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

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

A524.4 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirketin:

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

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

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

- (a) Kişinin denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirketten, sabit anlaşmalarla önceden belirlenmemiş, herhangi bir fayda elde etme ya da ödeme alma hakkı bulunmamaktadır,

- (b) Kişiyeye olan herhangi bir borç, denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket için önemli düzeyde değildir ve
- (c) Kişi, denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil şirketin işlerine veya mesleki faaliyetlerine katılmaya devam etmemekte veya devam ediyor görünmemektedir.

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

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

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

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

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

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

Bir Müşteriyle İş Görüşmesi Yapan Denetim Ekibi Üyeleri

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

524.5 U1 Denetim ekibinin bir üyesinin, ileriki bir zamanda müşteri tarafından istihdam edileceğini veya edilebileceğini bilmesine rağmen denetim işine iştirak etmesi durumunda kişisel çıkar tehdidi oluşur.

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

524.5 U3 Uygun bir gözden geçiren kişinin, söz konusu kişinin ekibteyken vardığı önemli yargıları gözden geçirmesi, bu tür bir kişisel çıkar tehdidini ele almak için önlem

olarak atılabilecek adımlara örnek olarak verilebilir.

KAYİK Olan Denetim Müşterileri

Kilit Denetçiler

A524.6 A524.8 paragrafında belirtilen hükümlere tabi olmak kaydıyla, KAYİK olan bir denetim müşterisine ilişkin daha önceden kilit denetçi olan bir kişinin, denetim müşterisi tarafından;

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

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

- (i) Denetim müşterisinin en az on iki aylık dönemi kapsayan denetlenmiş finansal tablolarını yayımlamış olması ve
- (ii) Bu finansal tabloların denetimiyle ilgili olarak kişinin denetim ekibinin bir üyesi olmaması,

durumları haricinde, bağımsızlıktan taviz verilmiş olur.

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

A524.7 A524.8 paragrafında belirtilen hükümlere tabi olmak kaydıyla, daha önceden denetim şirketinin kıdemli ortağı veya yönetici ortağı (genel müdürü veya eş değeri) olan bir kişinin KAYİK olan denetim müşterisi tarafından;

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

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

İşletme Birleşmeleri

A524.8 A524.6 ve A524.7 paragraflarının bir istisnası olarak, söz konusu paragraflarda belirtilen durumların bir işletme birleşmesi sonucunda ortaya çıkmış olması ve aşağıdakilerin gerçekleşmesi durumunda, bağımsızlıktan taviz verilmemiş olur:

- (a) Pozisyonun işletme birleşmesi ihtimali göz önüne alınarak elde edilmemiş olması,
- (b) Önceden belirlenmiş sabit anlaşmalar uyarınca yapılmadıkça ve eski ortak veya kilit yöneticiye olan herhangi bir borcun -uygun hâllerde- denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket için önemli düzeyde olmaması dışında, denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil şirketin bu kişiye olan her türlü menfaatin sağlanmış veya ödemelerinin tamamen gerçekleştirilmiş olması,

- (c) Eski ortak veya kilit yöneticinin denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil şirketin işlerine veya mesleki faaliyetlerine katılmaya devam etmemesi veya devam ediyor görünmemesi ve
- (ç) Denetim şirketinin, eski ortak veya kilit yöneticinin denetim müşterisinde sahip olduğu pozisyon hakkında üst yönetimden sorumlu olanlarla görüşmesi.

BÖLÜM 525

ÇALIŞANLARIN GEÇİCİ OLARAK GÖREVLENDİRİLMESİ

Giriş

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

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Genel

- 525.3 U1 Çalışanların denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket tarafından denetim müşterisinde geçici görevle çalıştırılmasından doğan tehditlerin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:
- Geçici görevli çalışan tarafından yapılan çalışmalara ilişkin ilave bir gözden geçirme yürütülmesi, kendi kendini denetleme tehdidini ele alabilir.
 - Geçici görevli çalışanın denetim ekibi üyeliğine dâhil edilmemesi, yakınlık veya taraf tutma tehdidini ele alabilir.
 - Geçici görevli çalışanın görevlendirme esnasında yürüttüğü herhangi bir fonksiyon veya faaliyet için söz konusu çalışana denetim sorumluluğu verilmemesi kendi kendini denetleme tehdidini ele alabilir.
- 525.3 U2 Çalışanların denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket tarafından denetim müşterisinde geçici görevle çalıştırılması sonucu yakınlık ve taraf tutma tehditleri oluştuğunda -öyle ki denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket yönetiminin görüş ve çıkarlarıyla çok yakından ilgili hâle geldiğinde- genellikle uygulanabilir bir önlem bulunmamaktadır.
- A525.4 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket tarafından aşağıdaki durumlardan emin olunmadıkça çalışanların denetim 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 denetim 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 kaldırılır veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek için önlemler uygulanır ve

- (ç) Bu tür bir personel, Etik Kurallar tarafından denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil şirketin yapmasının yasaklandığı mesleki hizmetleri üstlenmeyecek veya dâhil olmayacaktır.

BÖLÜM 540

ÇALIŞANLARIN DENETİM MÜŞTERİSİYLE UZUN SÜRELİ İLİŞKİSİ

Giriş

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

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Tüm Denetim Müşterileri

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

- Kişi ile kıdemli yöneticiler veya üst yönetimden sorumlu olanlar arasındaki etkileşimin niteliği, sıklığı ve kapsamı.

(b) Denetim müşterisiyle bağlantılı olarak:

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

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

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

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

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

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

- (a) Denetim işi için iş ekibinin bir üyesi olmadığı,
- (b) 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, A540.5–A540.20 paragrafları da uygulanır.

KAYİK Olan Denetim Müşterileri

A540.5 A540.7–A540.9 paragraflarında belirtilen hükümlere tabi olmak kaydıyla, KAYİK'in denetimi konusunda, bir kişi kümülatif olarak yedi yıldan (azami denetlenebilir

dönem) daha fazla bir süre aşağıdaki rollerden herhangi birini veya bu tür rollerin bileşimini üstlenemez:

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

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

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

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

A540.7 A540.5 paragrafının bir istisnası olarak, denetimin kalitesi açısından görevine devam etmesi özellikle önem arz eden kilit denetçilerin, denetim şirketinin kontrolü dışında oluşan 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.

540.7 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 ihtiyacı olup olmadığını müzakere etme durumuna getirecektir.

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

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

Azami Denetlenebilir Dönem ile İlgili Diğer Hususlar

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

540.10 U1 Kavramsal çerçeveyi uygularken denetim şirketinin, kilit denetçi olan bir kişinin kilit denetçi olarak yedi yıldan daha kısa bir süre hizmet vermiş olmasına rağmen söz konusu pozisyonda devam etmesinin uygun olmadığına karar verdiği durumlar olabilir.

Ara Verme Süresi

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

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

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

540.13 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 rolünde hizmet verilmesi

A540.14 Kişinin, birden fazla kilit denetçi rolünde görev alması ve sorumlu denetçi sıfatıyla kümülatif olarak dört veya daha fazla yıl hizmet vermesi durumunda, ara verme süresi birbirini takip eden beş yıl olmalıdır.

A540.15 A540.16(a) paragrafında belirtilen hükümlere tabi olmak kaydıyla kişinin birden fazla kilit denetçi rolünde görev alması ve denetimin kalitesinin gözden geçirilmesinden sorumlu kilit denetçi sıfatıyla kümülatif olarak dört veya daha fazla yıl hizmet vermesi durumunda, ara verme süresi birbirini takip eden üç yıl olmalıdır.

A540.16 Kişinin, azami denetlenebilir dönem boyunca kümülatif olarak dört veya daha fazla yıl sorumlu denetçi ve kaliteyi gözden geçiren kişi rollerinin bileşimi şeklinde görev alması durumunda, ara verme süresi;

(a) A540.15 paragrafının bir istisnası olarak, kişinin üç veya daha fazla yıldır

sorumlu denetçi olduğu durumda, birbirini takip eden beş yıl olmalıdır veya

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

A540.17 Kişinin, A540.14–A540.16 paragraflarında belirtilenlerden farklı birden fazla kilit denetçi rolünde görev alması durumunda, ara verme süresi birbirini takip eden iki yıl olmalıdır.

Önceki Denetim Şirketindeki Hizmet

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

Mevzuatla Belirlenen Daha Kısa Ara Verme Süresi

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

Ara Verme Süresi Boyunca Faaliyetlerdeki Kısıtlamalar

A540.20 İlgili ara verme süresi boyunca kişi;

- (a) İş ekibi üyesi olamaz veya denetim işi açısından kaliteyi gözden geçirme ya da denetimin kalitesini gözden geçirmenin amacıyla tutarlı bir gözden geçirme gerçekleştiremez,
- (b) Denetim işini etkileyen teknik veya sektöre özgü konular, işlemler veya olaylarla ilgili olarak denetim için oluşturulan iş ekibiyle veya müşteriyle görüş alışverişinde bulunamaz (kişinin azami denetlenebilir döneminin son yılında üstlendiği işler veya vardığı sonuçlarla sınırlı olarak iş ekibiyle yapılan müzakereler -denetimle ilgili olduğu müddetçe- buna dâhil değildir).
- (c) Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket tarafından denetim müşterisine sunulan hizmetlerin yönetiminden ve koordinasyonundan veya denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirketin denetim müşterisiyle olan ilişkisinin gözetiminden sorumlu olamaz veya
- (ç) Kişinin aşağıdakileri yapmasına yol açacak güvence dışı hizmetlerin sunulması dâhil, denetim müşterisiyle ilgili olarak yukarıda sayılmayan herhangi başka bir faaliyeti veya rolü üstlenemez:
 - (i) Üst yöneticiler veya üst yönetimden sorumlu olanlarla önemli derecede veya sıklıkla etkileşim içinde olmak veya
 - (ii) Denetim işinin çıktısı üzerinde doğrudan etkide bulunmak.

540.20 U1 A540.20 paragrafındaki hükümler, kişinin denetim şirketinde veya denetim ağına dâhil şirkette - denetim şirketinin kıdemli ortağı veya yönetici ortağı (genel müdürü veya eş değeri) gibi- liderlik rolü üstlenmesini engellemeyi amaçlamamaktadır.

BÖLÜM 600

DENETİM MÜŞTERİLERİNE GÜVENCE DIŞI HİZMETLERİN SUNULMASI†

Giriş

- 600.1 Denetim şirketleri; temel ilkelere uygunluk sağlamalı, bağımsız olmalı ve bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 120’de yer alan kavramsal çerçeveyi uygulamalıdır.
- 600.2 Denetim şirketleri ve denetim ağına dâhil şirketler, denetim müşterilerine, kendi beceri ve uzmanlıklarıyla tutarlılık gösteren birçok güvence dışı hizmet sunabilirler. Denetim müşterilerine güvence dışı hizmetlerin sunulması, temel ilkelere uyumu engelleyen tehditler ile bağımsızlığa yönelik tehditler oluşturabilir.
- 600.3 Bu bölüm, denetim müşterilerine güvence dışı hizmet sunulurken bağımsızlığa yönelik tehditlerin belirlenmesi, değerlendirilmesi ve ele alınmasında kavramsal çerçevenin uygulanmasına ilişkin ana hükümleri ve uygulama hükümlerini düzenler. Takip eden alt bölümler, bir denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirketin belirli bir güvence dışı hizmet türü sunmasıyla ilgili ana hükümleri ve uygulama hükümlerini düzenler ve sonuç olarak oluşabilecek tehdit türlerine işaret eder.
- 600.4 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 denetim müşterisine belirli hizmetleri sunmasını açıkça yasaklayan hükümler içerir.
- 600.5 Yeni iş uygulamaları, finansal piyasalardaki gelişmeler ve teknolojideki değişimler, denetim şirketleri ile denetim ağına dâhil şirketlerin denetim 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.
- 600.6 Bu bölümde yer alan ana hükümler ve uygulama hükümleri, denetim şirketi veya denetim ağına dâhil bir şirketin;
- (a) Denetim müşterisine güvence dışı bir hizmet sunmak için teknolojiyi kullanması veya
 - (b) Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil bir şirket tarafından güvence dışı bir hizmetin sunulmasıyla sonuçlanan teknolojiyi, aşağıdakilere sağlaması, satması, yeniden satması veya lisanslaması;
 - (i) Bir denetim müşterisine veya

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

- (ii) Denetim müşterilerine söz konusu teknolojiyi kullanarak hizmet sunan bir işletmeye

durumunda uygulanır.

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Genel

Güvence Dışı Hizmetlere İlişkin Mevzuatta Yer Alan Hükümler

600.7 U1 A100.6-100.7 U1 paragrafları Etik Kurallara uyuma ilişkin ana hükümler ile açıklayıcı hükümler içerir. Ülke mevzuatında denetim müşterilerine güvence dışı hizmet sunumuyla ilgili bu bölümden 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

600.8 U1 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket; A400.21 paragrafındaki hükümlere uyulduğundan emin olmadığı müddetçe, denetim müşterisine güvence dışı hizmet sunduğunda yönetim sorumluluğunu üstleneceğine dair risk bulunmaktadır.

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 bağımsızlığa yönelik herhangi bir tehdidi belirlemek, değerlendirmek ve ele almak amacıyla kavramsal çerçeveyi uygular.

Tehditlerin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi

Tüm Denetim Müşterileri

600.10 U1 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirketin denetim müşterisine güvence dışı bir hizmet sunmasıyla ortaya çıkabilecek tehdit sınıflarının tanımı, 120.6 U3 paragrafında düzenlenmektedir.

600.10 U2 Denetim 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.: A400.20-A400.21 paragrafları)
- Hizmetin çıktısının, denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tablolarda yansıtılan hususları veya muhasebe kayıtlarını etkileyip etkilemeyeceği ve etkilemesi durumunda:
 - Hizmetin çıktısının finansal tablolar üzerinde önemli bir etkiye sahip olma derecesi.
 - Finansal tablolarda yansıtılan söz konusu hususlar için uygun tutar 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 finansal tablolar veya muhasebe kayıtları.
 - Finansal raporlama üzerindeki iç kontroller.
- Denetimin bir parçası olarak hizmetin çıktısına olan güven derecesi.
- Güvence dışı hizmet sunumuyla ilgili ücret.

600.10 U3 601–610 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.

Finansal Tablolara İlişkin Önemlilik

600.11 U1 Önemlilik; denetim müşterisine güvence dışı bir hizmet sunulması nedeniyle oluşan tehditlerin değerlendirilmesiyle ilgili bir faktördür. 601–610 uncu alt bölümler, bir denetim müşterisinin finansal tablolarına ilişkin önemliliğe atıf yapmaktadır. Önemlilik kavramı, bağımsız denetimle ilgili olarak BDS 320 *Bağımsız Denetimin Planlanmasında ve Yürütülmesinde Önemlilik*'te ve sınırlı bağımsız denetimle ilgili olarak SBDS 2400 *Tarihi Finansal Tabloların Sınırlı Bağımsız Denetimi*'nde ele alınmaktadır. Önemliliğin belirlenmesi mesleki muhakemede bulunulmasını içerir ve hem niteliğe hem de niceliğe ilişkin faktörlerden etkilenir. Ayrıca, kullanıcıların finansal bilgi ihtiyaçlarına ilişkin algılarından da etkilenir.

600.11 U2 Etik Kuralların denetim müşterisine güvence dışı bir hizmet sunulmasını açıkça yasakladığı durumlarda, güvence dışı hizmetin çıktısının veya denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tablolar üzerindeki sonuçlarının önemliliğine bakılmaksızın, denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil şirketin söz konusu hizmeti sunmasına izin verilmez.

Öneri ve tavsiyelerde bulunulması

600.12 U1 Öneri ve tavsiyelerde bulunulması kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilir. Öneri ve tavsiyelerde bulunulmasının kendi kendini denetleme tehdidi oluşturmadığı, A600.15 paragrafında yer alan belirlemenin yapılmasını içerir. Denetim müşterisinin KAYİK olmadığı ve kendi kendini denetleme tehdidinin

belirlendiği durumda, denetim şirketi söz konusu tehdidi değerlendirmek ve ele almak amacıyla kavramsal çerçeveyi uygulamak zorundadır. Denetim müşterisinin KAYİK olduğu durumda A600.17 ve A600.18 paragrafları geçerli olacaktır.

Aynı denetim müşterisine birden fazla güvence dışı hizmet sunulması

A600.13 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirketin denetim 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.

600.13 U1 600.10 U2 paragrafına ilave olarak, denetim müşterisine birden fazla güvence dışı hizmet sunulması sonucu bağımsızlığa yönelik oluşan tehdit 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, denetim müşterisiyle olan genel ilişkiden kaynaklanan herhangi bir tehdidin düzeyini artırır.

Kendi kendini denetleme tehditleri

600.14 U1 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket denetim müşterisine güvence dışı bir hizmet sunduğunda, denetim şirketinin, kendisinin veya denetim ağının çalışmalarını denetleme riski bulunabilir ve bu durum kendi kendini denetleme tehdidine yol açabilir. Kendi kendini denetleme tehdidi; denetim ekibinin, 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.

A600.15 Denetim 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; muhasebe kayıtları, finansal raporlama üzerindeki iç kontroller veya denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tabloların bir parçasını oluşturacak veya bunları etkileyecektir ve
- (b) Denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tabloların denetimi sırasında denetim ekibi; hizmetin sunumu esnasında denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirketin vardığı yargıları veya yürüttüğü faaliyetleri değerlendirecek ya da bunlara güvencelidir.

KAYİK Olan Denetim Müşterileri

600.16 U1 Denetim müşterisi KAYİK olduğunda, paydaşlar denetim şirketinin bağımsızlığına yönelik beklentilerini artırırlar. Artan bu beklentiler, KAYİK olan bir denetim

müşterisine güvence dışı hizmet sunulması sonucu oluşan kendi kendini denetleme tehdidinin değerlendirmesinde kullanılan “gerekli bilgiye sahip makul üçüncü taraf testiyle” ilgilidir.

600.16 U2 KAYİK olan bir denetim 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

A600.17 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket; güvence dışı bir hizmetin sunulması denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tabloların denetimiyle ilgili kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilecek ise, KAYİK olan bir denetim müşterisine söz konusu hizmeti sunamaz (Bkz.: 600.14 U1 ve A600.15 paragrafları).

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 ilgili olarak öneri ve tavsiyelerde bulunabilir:

- (a) Yönetim sorumluluğu üstlenmemek (Bkz.: A400.20 ve A400.21 paragrafları) ve
- (b) Söz konusu tavsiyenin verilmesinden dolayı oluşan -kendi kendini denetleme tehditleri dışında kalan- bağımsızlığa yönelik tehditlerin belirlenmesi, değerlendirilmesi ve ele alınmasına ilişkin kavramsal çerçeveyi uygulamak.

600.18 U1 Denetim süreci içerisinde ortaya çıkan bilgi ve hususlarla ilgili verilebilecek öneri ve tavsiyelere ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- Muhasebe ve finansal raporlama standartları ve politikaları ile finansal tablo açıklama yükümlülüklerine ilişkin tavsiyede bulunulması.
- Finansal kontrollerin ve muhasebe kontrollerinin uygunluğu ile finansal tablolarda beyan edilen tutarların tespit edilmesi sırasında uygulanan yöntemlerin uygunluğuna ilişkin tavsiyede bulunulması.
- Denetim bulgularından kaynaklı olarak yevmiye kayıtlarının düzeltilmesinin önerilmesi.
- Finansal raporlama ve süreçler üzerindeki iç kontrollere ilişkin bulguların müzakere edilmesi ve iyileştirme önerilerinde bulunulması.
- Hesap mutabakatına ilişkin sorunların nasıl çözüleceğinin müzakere edilmesi.
- Topluluğa ilişkin muhasebe politikalarına uyum konusunda tavsiyede bulunulması.

Tehditlerin Ele Alınması

Tüm Denetim Müşterileri

600.19 U1 A120.10-120.10 U2 paragrafları; önlemlerin tanımı da dâhil olmak üzere, bağımsızlığa yönelik tehditlerin ele alınmasıyla ilgili bir ana hüküm ve açıklayıcı hüküm içermektedir.

- 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 bağlı olarak değişir. Bu tür tehditler, önlemlerin uygulanması veya öngörülen hizmetin kapsamının değiştirilmesi suretiyle ele alınabilir.
- 600.19 U3 Bu tür tehditlerin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:
- Hizmeti sunmak için denetim ekibinin üyesi olmayan uzmanlardan faydalanmak.
 - Hizmet sunumuna dâhil olmamış uygun bir gözden geçiren kişinin, denetim işini veya sunulan hizmeti gözden geçirmesi.
 - Yetkili bir kurumdan hizmetin çıktısına ilişkin ön izin alınması (örneğin, vergi idaresinden).
- 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:
- (a) Tehdit oluşturan durumları ortadan kaldırmak amacıyla öngörülen hizmetin kapsamını değiştirmek,
 - (b) Ortadan kaldırılamayan veya kabul edilebilir bir düzeye indirilemeyen hizmeti reddetmek veya sonlandırmak veya
 - (c) Denetim işini sonlandırmak.

Güvence Dışı Hizmetlere İlişkin Olarak Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim

Tüm Denetim Müşterileri

- 600.20 U1 400.40 U1 ve 400.40 U2 paragrafları; denetim şirketinin, güvence dışı hizmetlerin sunulmasına ilişkin olarak üst yönetimden sorumlu olanlarla kuracağı iletişimle ilgilidir.

KAYİK Olan Denetim Müşterileri

- 600.21 U1 A600.22 ilâ A600.24 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 finansal tablolarına yönelik bağımsız denetimi yürüten denetim şirketinin bağımsızlığına ilişkin etkin bir gözetim yapmalarını sağlamaktır.
- 600.21 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.
- A600.22 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 yönetimden 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.

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
- (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 denetçisi olarak denetim şirketinin bağımsızlığına yönelik bir tehdit oluşturmayacağına veya belirlenen herhangi bir tehdidin kabul edilebilir bir düzeyde olduğunu veya değilse, ortadan kaldırılacağını veya 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 yapmalarını sağlayacak bilgileri sağlar.

600.22 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 veya 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.

A600.23 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, A600.22 paragrafında atıfta bulunulan işletmelerden herhangi birine güvence dışı hizmet sunamaz:

- (a) Söz konusu hizmet sunumunun KAYİK'in denetçisi olarak 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.

A600.24 A600.22 ve A600.23 paragraflarının bir istisnası olarak, denetim şirketinin mesleki standartlar veya diğer mevzuat tarafından öngörülen güvence dışı hizmetle ilgili KAYİK'in üst yönetiminden sorumlu olanlara bilgi sağlaması yasaklandığı bir durumda veya 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.

A600.25 KAYİK olan bir denetim müşterisinin üst yönetiminden sorumlu olanlar veya öngörülen hizmetin alıcısı olan A600.22 paragrafında atıfta bulunulan işletme tarafından gündeme getirilen tüm hususları dikkate alan denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, güvence dışı hizmeti reddeder veya 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
- (b) KAYİK olan 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 güvence dışı hizmetin, KAYİK niteliğini haiz olmayan denetim müşterileriyle ilgili bu bölümdeki hükümlere uygun olması,
- (b) Hâlen devam etmekte olan ve KAYİK olan denetim müşterileri için bu bölümde izin verilmeyen güvence dışı hizmetlerin, müşteri KAYİK hâline gelmeden önce veya mümkün değilse geldikten sonra olabilecek en kısa sürede sonlandırılması ve
- (c) Denetim şirketi ve KAYİK hâline gelen müşterinin üst yönetiminden sorumlu olanlar, bağımsızlığa yönelik kabul edilebilir düzeyde olmayan tehditleri ele almak amacıyla mutabık kalır ve adım atarlar.

600.26 U1 Denetim şirketinin denetim müşterisine tavsiye edebileceği atılacak adımlara örnek olarak, aşağıdakileri gerçekleştirmek üzere başka bir denetim şirketiyle çalışmak verilebilir:

- Etkilenen denetim 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

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 bunlara -normal koşullarda yasaklanacak- belirli güvence dışı hizmetleri sunabilir:

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

Aşağıda yer alan şartların sağlanması hâlinde yukarıdaki durum geçerlidir:

- (i) Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket ilişkili işletmenin finansal tabloları hakkında görüş bildirmez,
- (ii) Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, hakkında görüş bildireceği finansal tabloların sahibi işletme için doğrudan veya dolaylı olarak bir yönetim sorumluluğu üstlenmez,
- (iii) 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

600.28 U1 A400.60 ve 400.60 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 finansal tabloları etkileyip etkilemeyeceği ve nasıl etkileyeceğine ilişkin anlayışının temel unsurları.
- Hizmetin sonuçlarının denetim prosedürlerine tabi olup olmayacağı da dâhil olmak üzere, denetim 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.
- A600.22 paragrafında atıfta bulunulan işletmeler için öngörülen bir güvence dışı hizmetin sunulmasıyla ilgili olarak, A600.22 ile A600.24 paragraflarına uygunluk sağlamak amacıyla atılan adımlar.

ALT BÖLÜM 601 – MUHASEBE VE DEFTER TUTMA HİZMETLERİ

Giriş

601.1 Bu alt bölümde yer alan belirli ana hükümler ve uygulama hükümlerinin yanı sıra 600.1–600.28 U1 paragraflarında yer alan ana hükümler ve uygulama hükümleri de muhasebe ve defter tutma hizmetleri sunarken kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla ilgilidir.

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Genel

601.2 U1 Yönetim, finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanması ve gerçeğe uygun sunumundan sorumludur. Bu sorumluluklar aşağıdakileri içermektedir:

- Muhasebe politikalarına karar verilmesi ve bu politikalar uyarınca muhasebe uygulamalarının belirlenmesi.
- Elektronik veya başka bir formatta, bir işlemin gerçekleştiğine kanıt teşkil eden kaynak dokümanların hazırlanması, değiştirilmesi veya verilerin oluşturulması. Bunlara ilişkin örnekler aşağıda yer almaktadır:
 - Satın alma siparişleri.
 - Bordroya esas zaman kayıtları.
 - Müşteri siparişleri.
- Yevmiye kayıtlarının oluşturulması veya değiştirilmesi.
- İşlemlere ilişkin hesap sınıflarının belirlenmesi veya onaylanması.

Hizmetin Tanımı

601.3 U1 Muhasebe ve defter tutma hizmetleri, aşağıdakiler dâhil, çok çeşitli hizmetleri içermektedir:

- Muhasebe kayıtlarının ve finansal tabloların hazırlanması.
- İşlemlerin kaydedilmesi.
- Bordro hizmetlerinin sunulması.
- Hesap mutabakatına ilişkin sorunların çözülmesi.
- Mevcut finansal tabloların belirli bir finansal raporlama çerçevesinden bir diğerine dönüştürülmesi.

Muhasebe ve Defter Tutma Hizmetlerinin Sunulmasından Doğabilecek Potansiyel Tehditler

Tüm Denetim Müşterileri

601.4 U1 Hizmetlerin sonuçlarının muhasebe kayıtlarını veya denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tabloları etkileme riskinin bulunduğu durumlarda, denetim müşterisine muhasebe ve defter tutma hizmetleri sunulması kendi kendini denetleme tehdidi ortaya çıkarır.

KAYİK Olmayan Denetim Müşterileri

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

(a) Hizmetler, rutin veya mekanik niteliktedir ve

(b) Denetim şirketi, kabul edilebilir düzeyde olmayan tehditleri ele alır.

601.5 U1 Rutin veya mekanik muhasebe ve defter tutma 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.

601.5 U2 Muhasebe ve defter tutma 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.

601.5 U3 Rutin veya mekanik sayılabilecek manuel ya da otomatik hizmetlere ilişkin örnekler aşağıda yer almaktadır:

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

Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket; hizmetle ve A601.5(b) paragrafındaki hükümlerle bağlantılı olarak yönetim sorumluluğu üstlenmemeyi sağlamak amacıyla A400.21 paragrafındaki hükümlere 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:

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

KAYİK Olan Denetim Müşterileri

A601.6 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, KAYİK olan bir denetim müşterisine, muhasebe ve defter tutma hizmetlerini sunamaz.

A601.7 A601.6 paragrafının bir istisnası olarak, denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket aşağıdaki şartların sağlanması kaydıyla, ilişkili işletme tanımının (c) veya (ç) bentlerinde yer alan, KAYİK olan bir denetim müşterisinin ilişkili işletmesi için yasal finansal tabloları hazırlayabilir:

- (a) KAYİK'in topluluk finansal tablolarına ilişkin bağımsız denetçi raporu yayımlanmıştır,
- (b) Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket yönetim sorumluluğu üstlenmez ve bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için kavramsal çerçeveyi uygular,
- (c) Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, ilişkili işletmenin yasal finansal tablolarının dayanağını oluşturan muhasebe kayıtlarını hazırlamaz ve söz konusu finansal tablolar müşteri tarafından onaylanmış bilgilere dayanmaktadır ve
- (ç) İlişkili işletmenin yasal finansal tabloları, söz konusu KAYİK'in gelecekteki topluluk finansal tablolarına dayanak oluşturmayacaktır.

ALT BÖLÜM 602 – İDARİ HİZMETLER

Giriş

602.1 Bu alt bölümde yer alan belirli uygulama hükümlerinin yanı sıra 600.1–600.28 U1 paragraflarında yer alan ana hükümler ile uygulama hükümleri de idari hizmetlerin sunulmasında kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla ilgilidir.

Uygulama Hükümleri

Hizmetin Tanımı

602.2 U1 İdari hizmetler; faaliyetlerin olağan akışı çerçevesinde müşterilere mekanik ve rutin işlerinde yardımcı olunmasını içerir.

602.2 U2 İdari hizmetlere örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:

- Kelime işleme veya belge formatlama.
- Yasal ve idari beyannamelerin müşteri onayı için hazırlanması.

- Müşterinin talimatlarına uygun bir şekilde söz konusu beyannamelerin sunulması.
- Yasal beyannamelerin verilme tarihlerinin izlenmesi ve bu tarihler konusunda denetim müşterisine tavsiye verilmesi.

İdari Hizmetlerin Sunulmasından Doğabilecek Potansiyel Tehditler

Tüm Denetim Müşterileri

602.3 U1 Denetim 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 603 – DEĞERLEME HİZMETLERİ

Giriş

603.1 Bu alt bölümde yer alan belli ana hükümler ve uygulama hükümlerinin yanı sıra 600.1–600.28 U1 paragraflarında yer alan ana hükümler ile uygulama hükümleri de bir denetim müşterisine değerlendirme hizmeti sunarken kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla ilgilidir.

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Hizmetin Tanımı

- 603.2 U1 Değerleme; 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 kapsar.
- 603.2 U2 Bir denetim şirketinden veya denetim ağına dâhil şirketten, vergi raporlama yükümlülükleri veya vergi planlaması amaçları doğrultusunda denetim müşterisine yardımcı olmak için değerlendirme yapması talep ediliyorsa ve 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- uygulama hükümleri uygulanır.

Değerleme Hizmetlerinin Sunulmasından Doğabilecek Potansiyel Tehditler

Tüm Denetim Müşterileri

- 603.3 U1 Hizmetin sonuçlarının muhasebe kayıtlarını veya denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tabloları etkileme riskinin bulunduğu durumlarda, denetim müşterisine değerlendirme hizmeti sunulması kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilir. Bu tür bir hizmet taraf tutma tehdidi de oluşturabilir.
- 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:
- Değerleme raporunun kullanımı ve amacı.
 - Değerleme raporunun kamuya açıklanıp açıklanmayacağı.

- Değerleme metodolojisinin mevzuat ya da diğer emsal veya yerleşik uygulamalar tarafından ne ölçüde desteklendiği.
- Müşterinin; değerlendirme metodolojisinin ve diğer önemli muhakeme konularının belirlenmesine ve onaylanmasına dâhil olma düzeyi.
- Standart ve yerleşik metodolojiler içeren değerlemelerde, söz konusu kalemin yapısındaki subjektiflik düzeyi.
- Değerlemenin finansal tablolar üzerinde önemli bir etkisinin olup olmadığı.
- Finansal tablolardaki değerlemeye ilişkin açıklamaların kapsamı.
- Gelecekteki olaylara bağımlılığın bir sonucu olarak ilgili tutarların dalgalanma düzeyi.

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:

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

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

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

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

KAYİK Olan Denetim Müşterileri

Kendi Kendini Denetleme Tehditleri

A603.5 Değerleme hizmetinin sunulması kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilecekse, denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket KAYİK olan bir denetim müşterisine söz konusu değerlendirme hizmetini sunamaz. (Bkz.: A600.15 ve A600.17 paragrafları)

Taraf Tutma Tehditleri

603.5 U1 Hizmeti sunmak için denetim ekibinin üyesi olmayan uzmanlardan faydalanılması, KAYIK olan bir denetim müşterisine değerlendirme hizmetinin sunulması sonucu oluşan bir taraf tutma tehdidini ele almak için önlem olarak atılabilecek adımlara örnek olarak verilebilir.

ALT BÖLÜM 604 – VERGİ HİZMETLERİ

Giriş

604.1 Bu alt bölümde yer alan belirli ana hükümler ve uygulama hükümlerinin yanı sıra 600.1–600.28 U1 paragraflarında yer alan ana hükümler ve uygulama hükümleri de denetim müşterisine vergi hizmeti sunarken kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla ilgilidir.

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Hizmetin Tanımı

604.2 U1 Vergi hizmetleri çok çeşitli hizmetlerden oluşur. Bu alt bölüm özellikle aşağıdaki konuları ele alır:

- Vergi beyannamesinin hazırlanması.
- Muhasebe kayıtlarının tutulması amacıyla yapılan vergi hesaplamaları.
- Vergi danışmanlık hizmetleri.
- Vergi planlaması hizmetleri.
- Değerleme içeren vergi hizmetleri.
- Vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesine yönelik yardım.

604.2 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.

Vergi Hizmetlerinin Sunulmasından Doğabilecek Potansiyel Tehditler

604.3 U1 Hizmetlerin sonuçlarının muhasebe kayıtlarını veya denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tabloları etkileme riskinin bulunduğu durumlarda, denetim müşterisine vergi hizmetleri sunulması kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilir. Bu tür hizmetler taraf tutma tehdidi de oluşturabilir.

604.3 U2 Denetim müşterisine herhangi bir vergi hizmeti sunulması sonucu oluşan kendi kendini denetleme ve taraf tutma tehditlerinin belirlenmesi ve bu tür tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:

- İlgili işin kendine özgü nitelikleri.
- Denetim müşterisinin çalışanlarının vergi konusundaki uzmanlık düzeyi.

- Vergi idarelerinin söz konusu vergiyi değerlendirdiği ve yönettiği sistem ile denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil şirketin bu süreçteki rolü.
- İlgili vergi rejiminin karmaşıklığı ve uygulanması için gereken muhakemenin düzeyi.

Tüm Denetim Müşterileri

A604.4 Hizmet veya işlem; denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket tarafından başlangıçta doğrudan veya dolaylı olarak tavsiye edilen bir vergi uygulaması lehine pazarlama, planlama veya fikir vermeye ilgilise ve vergi uygulamasının veya işleminin önemli bir amacı vergiden kaçınmaksa, önerilen uygulamanın vergi kanunu veya düzenlemesinde uygulanması muhtemel bir dayanağa sahip olduğundan emin olunmadığı müddetçe, denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket denetim müşterisine vergi hizmeti sunmaz veya bir vergi işlemi tavsiye etmez.

604.4 U1 Vergi uygulamasının vergi kanunu veya düzenlemesinde 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.

A. Vergi Beyannamesinin Hazırlanması

Hizmetin Tanımı

604.5 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 Denetim Müşterileri

604.6 U1 Vergi beyannamesinin hazırlanması hizmetlerinin sunulması genellikle bir tehdit oluşturmaz çünkü:

- (a) Vergi beyannamesinin hazırlanmasına ilişkin hizmetler, tarihi bilgiler üzerinden yapılır ve esas olarak tarihi bilgilerin, örnek olaylar ve yerleşik uygulamalar da dâhil olmak üzere yürürlükteki vergi mevzuatı kapsamında incelenmesinden ve sunulmasından oluşur ve
- (b) Vergi beyannameleri, vergi idaresinin uygun gördüğü her tür gözden geçirme veya onaylama sürecine tabidir.

B. Muhasebe Kayıtlarının Hazırlanması Amacıyla Yapılan Vergi Hesaplamaları

Hizmetin Tanımı

604.7 U1 Vergi hesaplama hizmetleri, denetim 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.

Vergi Hesaplamaları Hizmetlerinin Sunulmasından Doğabilecek Potansiyel Tehditler

Tüm Denetim Müşterileri

604.8 U1 Denetim müşterisi için, cari ve ertelenmiş vergi yükümlülüklerine (veya varlıklarına) ilişkin hesaplamaların, bu tür bakiyeleri destekleyen muhasebe kayıtlarının hazırlanması amacıyla hazırlanması kendi kendini denetleme tehdidi oluşturur.

KAYİK Olmayan Denetim Müşterileri

604.9 U1 604.3 U2 paragrafında yer alan etkenlerin yanı sıra, bir denetim müşterisi için bu tür hesaplamalar yapılırken oluşan kendi kendini denetleme tehdidinin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili bir etken de söz konusu hesaplamaların denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tablolar üzerinde önemli bir etkiye sahip olup olmadığıdır.

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:

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

KAYİK Olan Denetim Müşterileri

A604.10 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, KAYİK olan denetim müşterisi adına, cari ve ertelenmiş vergi yükümlülüklerini (veya varlıklarını) hesaplayamaz. (Bkz.: A600.15 ve A600.17 paragrafları)

C. Vergi Danışmanlığı ve Vergi Planlaması Hizmetleri

Hizmetin Tanımı

604.11 U1 Vergi danışmanlığı veya vergi planlaması hizmetleri müşteriye, işlerinin vergi açısından etkin bir şekilde nasıl yapılandıracağına 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 Denetim Müşterileri

604.12 U1 Hizmetlerin sonuçlarının muhasebe kayıtlarını veya denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tabloları etkileme riskinin bulunduğu durumlarda, denetim müşterisine vergi danışmanlık ve vergi planlaması hizmetleri sunulması kendi

kendini denetleme tehdidi oluşturabilir. Bu tür hizmetler taraf tutma tehdidi de oluşturabilir.

604.12 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.

604.12 U3 604.3 U2 paragrafının yanı sıra, denetim müşterisine vergi danışmanlık 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:

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

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 danışmanlık 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 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 taraf tutma tehditlerinin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

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

- Hizmet sunumuna katılmamış uygun bir gözden geçiren kişinin denetim işini veya sunulan hizmeti gözden geçirmesi, kendi kendini denetleme tehdidini ele alabilir.
- Vergi idarelerinden ön izin alınması, kendi kendini denetleme veya taraf tutma tehdidini ele alabilir.

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 denetim müşterisine bu hizmetleri sunamaz. (Bkz.: A600.15, A600.17, 604.12 U2 paragrafları).

Taraf Tutma Tehditleri

604.15 U1 KAYİK olan bir denetim 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 denetim ekibinin üyesi olmayan uzmanlardan faydalanılması.
- Vergi idarelerinden ön izin alınması.

D. Değerleme İçeren Vergi Hizmetleri

Hizmetin Tanımı

604.16 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
- Stok esaslı tazminat düzenlemeleri.

Değerleme İçeren Vergi Hizmetlerinin Sunulmasından Doğabilecek Potansiyel Tehditler

Tüm Denetim Müşterileri

604.17 U1 Hizmetin sonuçlarının muhasebe kayıtlarını veya denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tabloları etkileme riskinin bulunduğu durumlarda, denetim müşterisine vergi amaçlı değerlendirme hizmetleri sunulması kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilir. Bu tür bir hizmet taraf tutma tehdidi de oluşturabilir.

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 yaptığında;

- (a) Değerlendirmenin sonucunun, vergiyle ilgili muhasebe kayıtları dışında muhasebe kayıtları veya finansal tablolar üzerinde herhangi bir etkisi

olmayabilir. Bu gibi durumlarda, bu alt bölümde düzenlenen ana hükümler ve uygulama hükümleri uygulanır.

- (b) Değerlendirmenin 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 yapılması, aşağıdaki durumlarda kendi kendini denetleme tehdidi oluşturmayacaktır:

- (a) Dayanak (temel) varsayımlar mevzuat ile belirlenmiştir veya yaygın olarak kabul görmektedir veya
- (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 Denetim Müşterileri

604.18 U1 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket; değerlendirme sonucunun vergiyle ilgili yevmiye kayıtları vasıtasıyla yalnızca muhasebe kayıtlarını veya finansal tabloları etkilemesi hâlinde, KAYİK olmayan denetim müşterisine vergi amaçlı değerlendirme hizmeti sunabilir. Finansal tablolar 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.

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 uygulamalar ile desteklenme düzeyi.
- Değerleme sürecine özgü subjektiflik düzeyi.
- Dayanak (temel) verilerin güvenilirliği ve kapsamı.

604.18 U3 KAYİK olmayan bir denetim müşterisine yönelik bu tür tehditlerin ele alınmasına ilişkin önlemlerden olabilecek adımlara dair örnekler aşağıdakileri içerir:

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

- Vergi idarelerinden ön izin alınması, kendi kendini denetleme veya taraf tutma tehdidini ele alabilir.

KAYİK Olan Denetim Müşterileri

Kendi Kendini Denetleme Tehditleri

A604.19 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, vergi amaçlı yapılan değerlendirme hizmetlerinin sunulması kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilecekse, KAYİK olan denetim müşterisine bu hizmeti sunamaz. (Bkz.: A600.15, A600.17, 604.17 U3 paragrafları)

Taraf Tutma Tehditleri

604.19 U1 KAYİK olan bir denetim 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 denetim ekibinin üyesi olmayan uzmanlardan faydalanılması.
- Vergi idarelerinden ön izin alınması.

E. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümlemesine Yönelik Yardım

Hizmetin Tanımı

604.20 U1 Denetim müşterisine vergi uyuşmazlıklarının çözülmesinde yardım sağlamaya yönelik bir güvence dışı hizmet, vergi idaresinin vergi hesaplamalarını ve vergi işlemlerini 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 resmi yollara başvurusu durumunda yardım sağlanmasını içerebilir.

Vergi Uyuşmazlıklarının Çözülmesine Yönelik Yardım Hizmetlerinin Sunulmasından Doğabilecek Potansiyel Tehditler

Tüm Denetim Müşterileri

604.21 U1 Hizmetin sonuçlarının muhasebe kayıtlarını veya denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tabloları etkileme riskinin bulunduğu durumlarda, denetim müşterisine vergi uyuşmazlıklarının çözülmesine yönelik yardım sunulması, kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilir. Bu tür bir hizmet taraf tutma tehdidi de oluşturabilir.

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 çözümlemesinde yönetimin rolü.
- Uyuşmazlığın sonucunun denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tablolar üzerinde önemli bir etkiye sahip olup olmadığı.
- Uyuşmazlığa konu tavsiyeyi denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirketin verip vermediği.

- Konunun vergi mevzuatı, diğer örnek olaylar veya yerleşik uygulamalarla desteklenme düzeyi.
- Vergi uyuşmazlığına ilişkin resmi süreçlerin kamuya açık olarak yürütülüp yürütülmediği.

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:

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

KAYİK Olan Denetim Müşterileri

Kendi Kendini Denetleme Tehditleri

A604.24 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, vergi uyuşmazlıklarının çözülmesine yönelik yardımın sunulması kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilecekse, KAYİK olan denetim müşterisine bu yardımı sunamaz. (Bkz.: A600.15 ve A600.17 paragrafları)

Taraf Tutma Tehditleri

604.24 U1 Hizmeti sunmak için denetim ekibinin üyesi olmayan uzmanlardan faydalanılması, KAYİK olan bir denetim müşterisine yönelik bir taraf tutma tehdidini ele almak için önlem olarak atılabilecek adımlara örnek olarak verilebilir.

Mahkeme Veya Başka Bir Yasal Yoldan Önce 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 çözümlenmesine yönelik yardım içeren vergi hizmetlerini sunmaz:

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

KAYİK Olan Denetim Müşterileri

A604.26 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, hizmetin mahkeme veya başka bir yasal yoldan önce denetim müşterisinin savunulmasını içermesi durumunda, KAYİK olan bir denetim müşterisine vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesine 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, uyuşmazlık konusuyla ilgili yürüttüğü danışmanlık rolünün devam etmesi konusunda kısıtlamaz. Bu duruma örnek olarak aşağıdaki konular verilebilir:

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

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

ALT BÖLÜM 605 – İÇ DENETİM HİZMETLERİ

Giriş

605.1 Bu alt bölümde yer alan belirli ana hükümler ve uygulama hükümlerinin yanı sıra 600.1-600.28 U1 paragraflarında yer alan ana hükümler ve uygulama hükümleri de denetim müşterisine iç denetim hizmeti sunarken kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla ilgilidir.

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Hizmetin Tanımı

605.2 U1 İç denetim hizmetleri çok çeşitli faaliyetlerden oluşur ve iç denetim faaliyetlerinin bir veya daha fazla yönünün yürütülmesi konusunda denetim müşterisine yardımcı olmayı içerebilir. İç denetim faaliyetleri aşağıdakileri içerebilir:

- İç kontrolün izlenmesi – kontrollerin gözden geçirilmesi, işleyişinin izlenmesi ve iyileştirme önerilerinde bulunulması.
- Finansal bilgilerin ve faaliyet bilgilerinin aşağıdakiler yoluyla incelenmesi:
 - 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, 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.

605.2 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. Nitelikleri gereği operasyonel konuları içerebileceklerinden dolayı, finansal tabloların bağımsız denetimiyle ilgili dikkate alınacak konularla bağlantılı olmaları gerekmez.

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:

- (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,
- (ç) Müşterinin, iç denetim hizmetleri sonucu ortaya çıkan tavsiyelerden hangilerinin uygulanacağını değerlendirmesi ve uygulama sürecini yönetmesi ve
- (d) Müşterinin, üst yönetimden sorumlu olanlara, iç denetim hizmetleri sonucu ortaya çıkan önemli bulgu ve tavsiyeleri raporlaması.

605.3 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.

605.3 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 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 Denetim Müşterileri

- 605.4 U1 Hizmetlerin sonuçlarının denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tabloların denetimini etkileme riskinin bulunduğu durumlarda, denetim müşterisine iç denetim hizmetleri sunulması kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilir.
- 605.4 U2 Bir denetim şirketinin, denetim hizmeti için iç denetim fonksiyonunun çalışmalarından faydalanması durumunda, BDS'ler uyarınca söz konusu çalışmaların yeterliliğini değerlendirmek üzere prosedürler uygulanır. Benzer şekilde, bir denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil şirketin, denetim müşterisine iç denetim hizmeti sunmayı kabul etmesi durumunda, bu hizmetin sonuçları yapılacak olan dış denetimde kullanılabilir. 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.
- 605.4 U3 Denetim müşterisine iç denetim hizmeti sunulması sonucu oluşan kendi kendini denetleme tehdidinin belirlenmesi ve bu tür bir tehdit düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:
- İlgili finansal tablo tutarlarının önemliliği.
 - Söz konusu finansal tablo tutarlarına ilişkin yönetim beyanlarının yanlışlık riski.
 - İş ekibinin, iç denetim hizmetinin çalışmasına olan güven derecesi.
- KAYİK olan bir denetim müşterisi için kendi kendini denetleme tehdidi belirlendiğinde A605.6 paragrafı uygulanır.

KAYİK Olmayan Denetim Müşterileri

- 605.5 U1 Hizmeti sunmak için denetim ekibinin üyesi olmayan uzmanlardan faydalanılması, KAYİK olmayan bir denetim müşterisine iç denetim hizmetinin sunulması sonucu oluşan kendi kendini denetleme tehdidini ele almak için önlem olarak atılabilecek adımlara örnek olarak verilebilir.

KAYİK Olan Denetim Müşterileri

A605.6 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, iç denetim hizmetlerinin sunulması kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilecekse, KAYİK olan denetim müşterisine bu hizmeti sunamaz (Bkz.: A600.15 ve A600.17 paragrafları).

605.6 U1 A605.6 paragrafında yasaklanan hizmetlere ilişkin örnekler aşağıdakilerle ilgili iç denetim hizmetlerini içerir:

- Finansal raporlama üzerindeki iç kontroller.
- Müşterinin muhasebe kayıtları veya denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tabloları için bilgi üreten finansal muhasebe sistemleri.
- Denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tablolar ile ilgili olan tutar veya açıklamalar.

ALT BÖLÜM 606 – BİLGİ TEKNOLOJİSİ SİSTEMLERİ HİZMETLERİ

Giriş

606.1 Bu alt bölümde yer alan belirli ana hükümler ve uygulama hükümlerinin yanı sıra 600.1–600.28 U1 paragraflarında yer alan ana hükümler ve uygulama hükümleri de denetim müşterisine bilgi teknolojisi (BT) sistemleri hizmeti sunarken kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla ilgilidir.

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Hizmetin Tanımı

606.2 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.

606.2 U2 BT sistemleri;

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

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

BT Sistemlerine İlişkin Bir Hizmet Sunarken Yönetim Sorumluluğunu Üstlenme Riski

A606.3 A400.20 paragrafı, bir denetim şirketini veya denetim ağına dâhil şirketi, yönetim sorumluluğunu üstlenmekten alıkoyar. Denetim 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
- (ç) Müşterinin, BT sisteminin işletilmesinden ve sistemin oluşturduğu ve kullandığı verilerden sorumlu olması.

606.3 U1 Yönetim sorumluluğunun üstlenilmesiyle sonuçlanan BT sistemleriyle ilgili hizmetlere örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:

- Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil bir şirketin, denetim müşterisi adına verileri saklaması ya da verilerin barındırılmasını (doğrudan veya dolaylı olarak) yönetmesi. Bu tür hizmetler şunları içerir:
 - Denetim müşterisinin finansal veya finansal olmayan bilgi sistemine tek erişim sahibi olarak hareket edilmesi.
 - Denetim müşterisinin veri veya kayıtlarının, söz konusu veri veya kayıtlar aksi hâlde eksik olacak şekilde muhafaza edilmesi veya saklanması.
 - Denetim 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, denetim müşterisinin BT sistemlerini, ağını veya internet sitesini işletmesi, bakımını yapması ya da izlemesi.

606.3 U2 Bir denetim sırasında veya izin verilen bir hizmetin sunulmasını sağlamak amacıyla denetim müşterisi tarafından sunulan verilerin toplanması, alınması, iletilmesi ve saklanması, yönetim sorumluluğunun üstlenilmesiyle sonuçlanmaz.

BT Sistemleri Hizmetlerinin Sunulmasından Doğabilecek Potansiyel Tehditler

Tüm Denetim Müşterileri

606.4 U1 Hizmetlerin sonuçlarının denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tabloların denetimini etkileme riskinin bulunduğu durumlarda, denetim müşterisine BT sistemleri hizmetleri sunulması kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilir.

606.4 U2 Denetim 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 bu sistemlerin müşterinin muhasebe kayıtlarını, finansal raporlama üzerindeki iç kontrolleri veya finansal tablolarını etkileme düzeyi veya bu sistemlerin muhasebe kayıtları, finansal raporlama üzerindeki iç kontroller veya finansal tablolarla etkileşim düzeyi.
- Denetimin bir parçası olan belirli BT sistemlerine duyulan güvenin derecesi.

KAYİK olan bir denetim müşterisi için kendi kendini denetleme tehdidi belirlendiğinde A606.6 paragrafı uygulanır.

606.4 U3 Denetim müşterisinin muhasebe kayıtlarının veya finansal raporlama 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, denetim müşterisinin BT sistemlerinin desteklenmesi.
- Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil bir şirket tarafından geliştirilmiş olup olmadığına bakılmaksızın, muhasebe veya finansal bilgi raporlama yazılımının uygulanması.

KAYİK Olmayan Denetim Müşterileri

606.5 U1 Hizmeti sunmak için denetim ekibinin üyesi olmayan uzmanlardan faydalanılması, KAYİK olmayan bir denetim müşterisine BT sistemleri hizmetinin sunulması sonucu oluşan kendi kendini denetleme tehdidini ele almak için önlem olarak atılabilecek adımlara örnek olarak verilebilir.

KAYİK Olan Denetim Müşterileri

A606.6 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, BT sistemleri hizmetinin sunulması kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilecekse, KAYİK olan denetim müşterisine bu hizmeti sunamaz. (Bkz.: A600.15 ve A600.17 paragrafları)

ALT BÖLÜM 607 – HUKUKİ İHTİLAFLAR DESTEK HİZMETLERİ

Giriş

607.1 Bu alt bölümde yer alan belirli ana hükümler ve uygulama hükümlerinin yanı sıra 600.1–600.28 U1 paragraflarında yer alan ana hükümler ve uygulama hükümleri de denetim müşterisine hukuki ihtilaf destek hizmeti sunarken kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla ilgilidir.

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Hizmetin Tanımı

607.2 U1 Hukuki ihtilaf destek hizmetleri aşağıdaki gibi faaliyetleri içerebilir:

- Belge yönetimi ile belgelerin temini.
- Bilirkişilik dâhil, tanık olarak hareket etme.
- Tahmini hasarlar veya hukuki ihtilaf ya da diğer yasal anlaşmazlıklar sonucunda alınacak veya ödenecek tutarların hesaplanması.
- Adli hizmetler veya araştırmacılık hizmetleri.

Hukuki İhtilaf Destek Hizmetlerinin Sunulmasından Doğabilecek Potansiyel Tehditler

Tüm Denetim Müşterileri

607.3 U1 Hizmetin sonuçlarının muhasebe kayıtlarını veya denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tabloları etkileme riskinin bulunduğu durumlarda, denetim müşterisine hukuki ihtilaf destek hizmetleri sunulması kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilir. Bu tür hizmetler taraf tutma tehdidi de oluşturabilir.

607.4 U1 Denetim müşterisine hukuki ihtilaf destek hizmetleri sunulması sonucu oluşan kendi kendini denetleme veya taraf tutma tehditlerinin belirlenmesi ve bu tür tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:

- Hizmetin sunulduğu yasal çevre.
- Hizmetin niteliği ve ayırt edici özellikleri.
- Hukuki ihtilaf destek hizmetinin çıktısının; denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tablolar üzerinde önemli bir etkiye sahip olabilecek zararların veya diğer tutarların tahminini içermeye veya bunlara ilişkin tahmini etkileme derecesi.

KAYİK olan bir denetim müşterisi için kendi kendini denetleme tehdidi belirlendiğinde A607.6 paragrafı uygulanır.

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'de yer alan ana hükümler ve uygulama hükümleri uygulanır.

KAYİK Olmayan Denetim Müşterileri

607.5 U1 Hizmeti sunmak için denetim ekibinin üyesi olmamış bir uzmandan faydalanılması, KAYİK olmayan bir denetim 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 Denetim Müşterileri

Kendi Kendini Denetleme Tehditleri

A607.6 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, hukuki ihtilaf destek hizmetlerinin sunulması kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilecekse, KAYİK olan denetim

müşterisine bu hizmeti sunamaz. (Bkz.: A600.15 ve A600.17 paragrafları)

607.6 U1 Kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabileceği için yasaklanan bir hizmet için; hizmetin çıktısının denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tablolardaki herhangi bir karşılığın miktarını veya başka bir tutarı etkileme riskinin bulunduğu bir hukuki takip süreciyle ilgili tavsiye verilmesi örnek olarak verilebilir.

Taraf Tutma Tehditleri

607.6 U2 Hizmeti sunmak için denetim ekibinin üyesi olmamış bir uzmandan faydalanılması, KAYİK olan bir denetim 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

Tüm Denetim Müşterileri

607.7 U1 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket içindeki bir uzman, olay tanığı veya bilirkişi olarak bir mahkemede veya yasal başka bir mercide ifade verebilir/kanıt sunabilir.

(a) Olay tanığı, gerçekler veya olaylarla ilgili doğrudan bilgisine dayanarak mahkemede veya yasal başka bir mercide kanıt sunan/ifade veren kişidir.

(b) Bilirkişi, uzmanlığına dayalı olarak mahkemede veya yasal başka bir mercide, konuyla ilgili görüşler de dâhil olmak üzere, kanıt sunan/ifade veren kişidir.

607.7 U2 Bir kişinin, denetim 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.

607.7 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 denetim müşterileri, grup veya topluluk üyelerinin (sayı ve değer olarak) %20'sinden azını oluşturur.

(ii) Hiçbir denetim müşterisi grup veya topluluğu yönetmek üzere atanmamıştır ve

(iii) Hiçbir denetim müşterisi, denetim şirketi tarafından sunulacak hizmetlerin niteliğini ve kapsamını veya bu tür hizmetlerin sunulacağı şartları belirlemek üzere grup veya topluluk tarafından yetkilendirilmemiştir.

durumunda, denetim müşterisi adına bilirkişi olarak hareket edildiğinde oluşan taraf tutma tehdidi kabul edilebilir bir düzeydedir.

KAYİK Olmayan Denetim Müşterileri

607.8 U1 Hizmeti sunmak için denetim ekibinin üyesi olmayan -ve olmamış- bir uzmandan faydalanılması, KAYİK olmayan bir denetim müşterisine yönelik bir taraf tutma tehdidini ele almak için önlem olarak atılabilecek adımlara örnek olarak verilebilir.

KAYİK Olan Denetim Müşterileri

A607.9 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket veya 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

Giriş

608.1 Bu alt bölümde yer alan belirli ana hükümler ve uygulama hükümlerinin yanı sıra 600.1–600.28 U1 paragraflarında yer alan ana hükümler ve uygulama hükümleri de denetim müşterisine hukuki bir hizmet sunarken kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla ilgilidir.

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Hizmetin Tanımı

608.2 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.

608.2 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 Denetim Müşterileri

608.3 U1 Hizmetlerin sonuçlarının muhasebe kayıtlarını veya denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tabloları etkileme riskinin bulunduğu durumlarda, denetim müşterisine hukuki hizmetlerin sunulması kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilir. Bu tür hizmetler taraf tutma tehdidi de oluşturabilir.

A. Hukuki Danışmanlık Sunulması

Hizmetin Tanımı

608.4 U1 Ülkeye bağlı olarak, hukuki danışmanlık hizmetleri, denetim müşterilerine verilebilecek kurumsal ve ticari hizmetler dâhil, aşağıdaki gibi çok geniş ve farklı hizmet alanları içerebilir:

- Sözleşme desteği.
- Denetim müşterisinin bir işlemi yapması konusunda desteklenmesi.
- İşletme birleşmeleri ve işletme satın alımları.
- Denetim müşterisinin kurum içi hukuk şubelerine destek ve yardım.
- Hukuki durum desteği ve yapılandırma.

Hukuki Danışmanlık Hizmetlerinin Sunulmasından Doğabilecek Potansiyel Tehditler

Tüm Denetim Müşterileri

608.5 U1 Denetim müşterisine hukuki danışmanlık hizmeti sunulması sonucu oluşan kendi kendini denetleme veya taraf tutma tehditlerinin belirlenmesi ve bu tür tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:

- Müşterinin finansal tablolarıyla ilgili belli bir konunun önemliliği.
- Hukuki konunun karmaşıklık düzeyi ve hizmeti sunarken gerekli olan muhakeme düzeyi.

KAYİK olan bir denetim müşterisi için kendi kendini denetleme tehdidi belirlendiğinde A608.7 paragrafı uygulanır.

608.5 U2 Kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilecek hukuki danışmanlığa ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- Müşterinin finansal tablolarında karşılık ayrılması amacıyla bir davadan doğacak olası bir zararın tahmin edilmesi.
- Müşterinin finansal tablolarına yansıyan yükümlülüklerle yol açabilecek sözleşme hükümlerinin yorumlanması.

608.5 U3 Denetim müşterisi adına görüşmelerde bulunulması, taraf tutma tehdidi oluşturabilir veya denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirketin yönetim sorumluluğu üstlenmesiyle sonuçlanabilir.

KAYİK Olmayan Denetim Müşterileri

608.6 U1 KAYİK olmayan bir denetim 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 denetim ekibinin üyesi olmayan uzmanlardan faydalanılması, kendi kendini denetleme veya taraf tutma tehditlerini ele alabilir.
- Hizmet sunumuna katılmamış uygun bir gözden geçiren kişinin denetim işini veya sunulan hizmeti gözden geçirmesi, kendi kendini denetleme tehdidini ele alabilir.

KAYİK Olan Denetim Müşterileri

Kendi Kendini Denetleme Tehditleri

A608.7 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, hukuki danışmanlık sunulması kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilecekse, KAYİK olan denetim müşterisine bu

hizmeti sunamaz. (Bkz.: A600.15 ve A600.17 paragrafları)

Taraf Tutma Tehditleri

608.8 U1 608.5 U1 ve 608.5 U3 ile 608.6 U1 paragraflarında yer alan hususlar, KAYİK olan bir denetim müşterisine hukuki danışmanlık sunulmasıyla oluşabilecek taraf tutma tehditlerinin değerlendirilmesi ve ele alınmasıyla da ilgilidir.

B. Hukuk Müşaviri Şeklinde Hareket Edilmesi

Tüm Denetim Müşterileri

A608.9 Denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil şirketin ortağı veya kilit yöneticisi ya da çalışanı denetim müşterisinin hukuk müşaviri gibi hizmet veremez.

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

C. Savunuculuk Rolünde Hareket Etmek

Mahkeme 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 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:

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

KAYİK Olan Denetim Müşterileri

A608.11 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, uzlaşma veya mahkemeye gitmeden önce, anlaşmazlık veya hukuki ihtilafın çözümlenmesinde KAYİK olan bir denetim müşterisini savunacak şekilde hareket edemez.

ALT BÖLÜM 609 – İŞE ALMA HİZMETLERİ

Giriş

609.1 Bu alt bölümde yer alan belirli ana hükümler ve uygulama hükümlerinin yanı sıra 600.1–600.28 U1 paragraflarında yer alan ana hükümler ve uygulama hükümleri de denetim müşterisine işe alma hizmeti sunarken kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla ilgilidir.

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Hizmetin Tanımı

609.2 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 bulunulması,suretiyle 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

A609.3 A400.20 paragrafı, bir denetim şirketini veya denetim ağına dâhil şirketi, yönetim sorumluluğunu üstlenmekten alıkoymaz. Denetim şirketi denetim 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 Denetim Müşterileri

609.4 U1 Denetim müşterisine işe alma hizmetleri sunulması, kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehdidi oluşturabilir.

609.4 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 finansal muhasebe, idari veya kontrol pozisyonlarıyla ilgili yetkinlikleri konusunda tavsiyelerde bulunulması.

609.4 U3 Denetim müşterisine işe alma hizmeti sunulması sonucu oluşan kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehditlerinin belirlenmesi ve bu tür tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:

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

609.4 U4 Hizmeti sunmak için denetim ekibinin üyesi olmayan uzmanlardan faydalanılması, bu tür bir kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehdidini ele almak için önlem olarak atılabilecek adımlara örnek olarak verilebilir.

Yasaklanan İşe Alma Hizmetleri

A609.5 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, denetim müşterisine işe alma hizmetleri sunarken, müşteri adına arabuluculuk/müzakerecilik yapamaz.

A609.6 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket;

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

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

- (i) Adayların aranması veya araştırılması,
- (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 610 – KURUMSAL FİNANSMAN HİZMETLERİ

Giriş

610.1 Bu alt bölümde yer alan belirli ana hükümler ve uygulama hükümlerinin yanı sıra 600.1–600.28 U1 paragraflarında yer alan ana hükümler ve uygulama hükümleri de denetim müşterisine kurumsal finansman hizmetleri sunarken kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla ilgilidir.

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Hizmetin Tanımı

610.2 U1 Kurumsal finansman hizmetlerine ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- Bir denetim müşterisine kurumsal strateji geliştirme konusunda yardımcı olmak.
- Denetim müşterisi için işletme satın alımlarıyla ilgili muhtemel hedefleri belirlemek.
- 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 Denetim Müşterileri

- 610.3 U1 Hizmetlerin sonuçlarının muhasebe kayıtlarını veya denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tabloları etkileme riskinin bulunduğu durumlarda, denetim müşterisine kurumsal finansman hizmetleri sunulması kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilir. Bu tür hizmetler taraf tutma tehdidi de oluşturabilir.
- 610.4 U1 Denetim müşterisine kurumsal finansman hizmeti sunulması sonucu oluşan kendi kendini denetleme veya taraf tutma tehditlerinin belirlenmesi ve bu tür tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:
- Kurumsal finansman tavsiyesinin sonuçları veya etkilerine yönelik olarak finansal tablolarda uygun bir uygulamanın belirlenmesindeki subjektifliğin derecesi.
 - Kurumsal finansman tavsiyesinin sonucunun finansal tablolarda raporlanan tutarları doğrudan etkileme düzeyi ile kurumsal finansman hizmetinin sonucunun finansal tablolar üzerinde ne düzeyde önemli bir etkisinin olabileceği.

KAYİK olan bir denetim müşterisi için kendi kendini denetleme tehdidi belirlendiğinde A610.8 paragrafı uygulanır.

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 bu tür paylara, borçlara veya diğer finansal araçlara ilişkin yatırım tavsiyesi vermeyi içeren kurumsal finansman hizmetlerini sunamaz.
- A610.6** Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, aşağıdaki durumlarda denetim müşterisine kurumsal finansman hizmetleriyle ilgili tavsiyede bulunamaz:
- (a) Bu tür bir tavsiyenin etkinliği, denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tablolardaki belirli bir muhasebe uygulamasına veya sunumuna bağlıdır ve
 - (b) Denetim ekibinin, ilgili muhasebe uygulamasının veya sunumunun ilgili finansal raporlama çerçevesi kapsamında uygunluğu konusunda şüphesi bulunmaktadır.

KAYİK Olmayan Denetim Müşterileri

610.7 U1 KAYİK olmayan bir denetim 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 denetim ekibinin üyesi olmayan uzmanlardan faydalanılması, kendi kendini denetleme veya taraf tutma tehditlerini ele alabilir.
- Hizmet sunumuna katılmamış uygun bir gözden geçiren kişinin denetim işini veya sunulan hizmeti gözden geçirmesi, kendi kendini denetleme tehdidini ele alabilir.

KAYİK Olan Denetim Müşterileri

Kendi Kendini Denetleme Tehditleri

A610.8 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, kurumsal finansman hizmetlerinin sunulması kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilecekse, KAYİK olan denetim müşterisine bu hizmeti sunamaz. (Bkz.: A600.15 ve A600.17 paragrafları)

Taraf Tutma Tehditleri

610.8 U1 Hizmeti sunmak için denetim ekibinin üyesi olmayan uzmanlardan faydalanılması, KAYİK olan bir denetim müşterisine kurumsal finansman hizmetlerinin sunulması sonucu oluşan taraf tutma tehditlerini ele almak için önlem olarak atılabilecek adımlara örnek olarak verilebilir.

BÖLÜM 800

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

Giriş

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

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Genel

- A800.3** Denetim şirketi, özel amaçlı finansal tabloların denetimine ilişkin kullanım ve dağıtım konusunda sınırlama içeren bir rapor yayımlamayı düşündüğünde, Kısım 4A’da düzenlenen bağımsızlık hükümleri, yalnızca aşağıdakilerin gerçekleşmesi hâlinde bu bölümün izin verdiği uyarlamalar için uygundur:
- (a) Denetim şirketi, hizmetin sağlanmasında uygulanacak uyarlanmış bağımsızlık hükümleri hakkında hedef kullanıcılarla iletişim kurar ve
 - (b) Hedef kullanıcılar raporun amacını ve sınırlamalarını anlar ve uyarlamaların uygulanması konusunda açıkça mutabık kalırlar.
- 800.3 U1 Hedef kullanıcılar; denetimin niteliğinin ve kapsamının belirlenmesinde, doğrudan kendilerinin katılımı veya dolaylı olarak kendileri yerine hareket etme yetkisi bulunan temsilcilerin katılımları vasıtasıyla raporun amacı ve sınırlamaları konusunda anlayış edinebilirler. Her iki durumda da katılım sağlanması, kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla ilgili durumlar dâhil, bağımsızlığa ilişkin hususlarla ilgili olarak denetim şirketinin hedef kullanıcılarla iletişim kurmasına yardımcı olur. Ayrıca katılım sağlanması, denetim şirketinin, hedef kullanıcıların uyarlanmış bağımsızlık hükümlerine ilişkin onaylarını almasına olanak sağlar.
- A800.4** Hedef kullanıcıların, sözleşme şartları belirlendiği sırada ismen özel olarak belirlenemeyen bir kullanıcı kitlesi mahiyetinde olması durumunda, denetim şirketi daha sonradan bu tür kullanıcıları, temsilcileri tarafından mutabık kalınan uyarlanmış bağımsızlık hükümlerinden haberdar eder.
- 800.4 U1 Örneğin, hedef kullanıcıların, bir sendikasyon kredisi sözleşmesindeki borç veren taraflar gibi bir kullanıcı kitlesi mahiyetinde olması durumunda, denetim şirketi uyarlanmış bağımsızlık hükümlerini borç verenlerin temsilcisine denetim sözleşmesinde açıklayabilir. Daha sonra temsilci; mutabık kaldığı uyarlanmış bağımsızlık hükümlerinden kullanıcıları haberdar etmeye ilişkin denetim şirketinin

yükümlülüğünü karşılamak üzere, denetim sözleşmesini borç veren grubun üyelerine erişilebilir hâle getirebilir.

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

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

KAYİK’ler

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

İlişkili İşletmeler

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

Denetim Ağları ve Denetim Ağına Dâhil Şirketler

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

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

A800.10 Denetim şirketi özellikli denetim işi yürüttüğünde:

- (a) 510, 511, 520, 521, 522, 524 ve 525 inci Bölümlerde belirtilen ilgili hükümler, yalnızca iş ekibinin üyeleri, onların çekirdek aile üyeleri ve -uygun hâllerde- aile yakınları için uygulanır,
- (b) Denetim şirketi; 510, 511, 520, 521, 522, 524 ve 525 inci Bölümlerde açıklandığı üzere, denetim müşterisi ile aşağıda verilen denetim ekibi üyeleri arasındaki çıkar ve ilişkilerden dolayı oluşan bağımsızlığa yönelik tehditleri belirler, değerlendirir ve ele alır:
 - (i) Teknik veya sektöre özgü konularla, işlemlerle veya olaylarla ilgili danışmanlık sunan kişiler ve
 - (ii) İş açısından kaliteyi gözden geçirme ya da denetim kalitesinin gözden geçirmenin amacıyla tutarlı bir gözden geçirme gerçekleştiren kişiler ve

(c) Denetim şirketinde denetim işinin sonucunu doğrudan etkileyebilen diğer kişiler ile denetim müşterisi arasındaki çıkar ve ilişkiler sonucunda herhangi bir tehdidin ortaya çıktığına, denetim için oluşturulan iş ekibinin inanması için bir sebebinin olması durumunda, denetim şirketi söz konusu tehdidi değerlendirir ve ele alır.

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

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

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

Denetim Müşterisinde İstihdam

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

Güvence Dışı Hizmetlerin Sunulması

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

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

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

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

BÖLÜM 900

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

Giriş

Genel

- 900.1 Bu Kısım, bağımsız denetim ve sınırlı bağımsız denetimler dışında kalan güvence denetimlerine 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 sera gazı beyanları dâhil olmak üzere çevresel, sosyal ve yönetim açıklamaları gibi finansal olmayan bilgilerine ilişkin güvence.
 - Finansal tabloların belirli unsur, hesap veya kalemlerinin bağımsız denetimi.
- 900.2 Bu Kısımda “denetçi” ifadesi, denetim üstlenen bağımsız denetçiler ile denetim şirketlerini kapsar.
- 900.3 KYS 1 denetim şirketinin; yürüttüğü güvence denetimlerine ilişkin olarak bir kalite yönetim sistemi tasarlamasını, uygulamasını ve söz konusu sistemin işleyişini sağlamasını zorunlu kılar. KYS 1; kalite yönetim sisteminin bir parçası olarak denetim şirketinin, sorumlulukların etik hükümlere -bağımsızlıkla ilgili olanlar dâhil- uygun olarak yerine getirilmesine yönelik kalite hedefleri oluşturmasını zorunlu kılar. KYS 1 kapsamındaki etik hükümler; denetim şirketi, personeli ve -varsa- denetim şirketinin ve denetimlerinin tabi olduğu bağımsızlık hükümlerine tabi diğer kişilerle ilgilidir. Bununla birlikte, GDS’ler ve BDS’ler sorumlu denetçilere ve denetim ekiplerine denetimlerle ilgili sorumluluk yükler. Bir denetim şirketi içerisinde sorumlulukların paylaşılması, bu şirketin büyüklüğüne, yapısına ve organizasyon biçimine bağlıdır. Kısım 4B hükümlerinin birçoğu, bağımsızlıkla ilgili eylemler için denetim şirketindeki kişilerin özel sorumluluklarını belirtmemekte, bunun yerine referans kolaylığı sağlaması için “denetim şirketi”ne atıf yapmaktadır. KYS 1’e uygun olarak, bir denetim şirketi, bağımsızlık hükümlerine uygunluğun işleyişinden sorumlu olacak bir kişiyi veya kişileri görevlendirir. Buna ilaveten, bağımsız denetçilerin bireysel faaliyet, çıkar ve ilişkileri için uygulanan tüm hükümlere uymak konusundaki sorumlulukları devam etmektedir.

900.4 Bağımsızlık, tarafsızlık ve dürüstlük ilkeleriyle bağlantılıdır. Bağımsızlık aşağıdaki unsurlardan oluşur:

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

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

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

900.6 Bu Kısımda aşağıdakiler tanımlanır:

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

Güvence Denetimlerinin Tanımı

900.7 Bir güvence denetiminde, denetim şirketi; hedef kullanıcıların (sorumlu taraf dışındaki), denetime konu bilgiye olan güven düzeyini artıracak şekilde tasarlanmış bir sonuç bildirmek üzere, yeterli ve uygun kanıt elde etmeyi amaçlar. GDS 3000 bu standart uyarınca yürütülen bir güvence denetiminin unsurlarını ve amaçlarını açıklar. Güvence Çerçevesi ise güvence denetimlerine yönelik genel açıklamalar sunar. Bir güvence denetimi, doğrulama hizmeti veya doğrudan denetim olabilir.

900.8 Bu Kısımda, “güvence denetimi” bağımsız denetim ve sınırlı bağımsız denetimler dışında kalan güvence denetimlerini kapsar.

Kullanım ve Dağıtım Konusunda Sınırlama İçeren Raporlar

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

Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetim

900.10 Bağımsız denetim ve sınırlı bağımsız denetimlerde bağımsızlık standartları Kısım 4A

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

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Genel

- A900.11** Güvence işi yürüten bir denetçi güvence müşterisinden bağımsız olmalıdır.
- 900.11 U1 Bu Kısımın amaçları doğrultusunda, bir güvence denetiminde güvence müşterisi sorumlu taraftır ve bir doğrulama hizmetinde ise güvence müşterisi, denetime konu bilginin sorumluluğunu üstlenen taraftır (sorumlu taraf ile aynı kişi olabilir).
- 900.11 U2 Bir güvence denetiminde yer alan tarafların rolleri farklılık gösterebilir ve bu Kısımda yer alan bağımsızlık hükümlerinin uygulanmasını etkileyebilir. Doğrulama hizmetlerinin büyük bir çoğunluğunda sorumlu taraf ile denetime konu bilgilerin sorumluluğunu üstlenen taraf aynıdır. Bu durumlar; sorumlu tarafın, dayanak denetim konusunun yanı sıra denetime konu bilginin de sorumluluğunu üstlendiği, kıstaslar uygulanmak suretiyle dayanak denetim konusunu ölçmek veya değerlendirmek amacıyla başka bir tarafın (ölçüm veya değerlendirme yapan kişinin) dâhil olduğu durumları içerir. Bununla birlikte, sorumlu taraf veya denetimi yaptıran taraf, denetime konu bilginin hazırlanması için başka bir tarafı – söz konusu tarafın denetime konu bilgilerin sorumluluğunu da üstlenmesi esasına dayalı olarak görevlendirebilir. Bu durumda, sorumlu taraf ve denetime konu bilgilerden sorumlu taraf, bu Kısımın amaçları bakımından güvence müşterisidir.
- 900.11 U3 Bir doğrulama hizmetinde, sorumlu tarafa ve denetime konu bilginin sorumluluğunu üstlenen tarafa ilave olarak, sözleşmeyle ilgili başka taraflar da bulunabilir. Örneğin, denetimi yaptıran ayrı bir taraf veya (denetime konu bilginin sorumluluğunu üstlenen taraf dışında) ölçüm veya değerlendirme yapan bir taraf olabilir. Bu tür durumlarda, kavramsal çerçevenin uygulanması, Bölüm 310'da açıklandığı üzere, denetçinin bir çıkar çatışmasının mevcut olup olmadığı dâhil bu tür taraflarla herhangi bir çıkar veya ilişkiden doğan ve temel ilkelere uyumu engelleyebilecek tehditleri belirlemesini ve değerlendirmesini gerektirir.
- A900.12** Denetim şirketi; güvence işiyle ilgili olarak bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 120'de yer alan kavramsal çerçeveyi uygulamalıdır.

Yönetim Sorumluluklarının Üstlenilmesinin Yasaklanması

- A900.13** Bir denetim şirketi, kendisi tarafından sağlanan bir güvence denetiminde, dayanak denetim konusuyla veya bir doğrulama hizmetinde denetime konu bilgiyle ilgili olarak yönetim sorumluluğu üstlenmez. İlgili güvence müşterisine sunulan diğer bir hizmetin parçası olarak yönetim sorumluluğu üstlenilmesi durumunda ise, denetim şirketi söz konusu sorumluluğun denetim şirketi tarafından sunulan güvence denetiminde, dayanak denetim konusuyla veya bir doğrulama hizmetinde denetime konu bilgiyle ilgili olmadığından emin olur.

- 900.13 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.
- 900.13 U2 Denetim şirketi; güvence denetiminde dayanak denetim konusuna ve bir doğrulama hizmetinde denetime konu bilgiye ilişkin yönetim sorumluluğunu üstlendiğinde kendi kendini denetleme, kişisel çıkar ve yakınlık tehditleri ortaya çıkar. Yönetim sorumluluklarının üstlenilmesi, denetim şirketi yönetimin görüş ve çıkarlarıyla çok yakından ilgili hâle geldiğinde taraf tutma tehdidi de oluşturabilir.
- 900.13 U3 Bir faaliyetin yönetim sorumluluğunda olup olmadığı kararı, içinde bulunan şartlara bağlıdır ve mesleki muhakemede bulunulmasını gerektirir. Aşağıdakiler, yönetim sorumluluğunda olduğu kabul edilecek faaliyetler arasındadır:
- Politika ve stratejik yönleri belirlemek.
 - Çalışanları işe almak veya işten çıkarmak.
 - Çalışanların işletme adına yaptığı çalışmalarla ilgili faaliyetleri için sorumluluk almak ve bunları yönlendirmek.
 - İşlemleri onaylamak.
 - Banka hesaplarını veya yatırımları yönetmek veya kontrol etmek.
 - Denetim şirketinin veya üçüncü tarafların önerilerinden hangilerinin uygulanacağına karar vermek.
 - Yönetim adına üst yönetimden sorumlu olanlara raporlama yapmak.
 - İç kontrolün tasarlanması, uygulanması, izlenmesi veya sürdürülmesi için sorumluluk almak.
- 900.13 U4 Bir güvence denetiminde dayanak denetim konusuna ve bir doğrulama hizmetinde denetime konu bilgiye ilişkin yönetim sorumluluğunun üstlenilmesiyle sonuçlanan BT sistemleriyle ilgili hizmetlere örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:
- Denetim şirketinin, dayanak denetim konusu veya denetime konu bilgiye ilişkin verileri saklaması ya da verilerin barındırılmasını (doğrudan veya dolaylı olarak) yönetmesi. Bu tür hizmetler şunları içerir:
 - Dayanak denetim konusu veya denetime konu bilgiye ilişkin veri ya da kayıtlara tek erişim sahibi olarak hareket edilmesi.
 - Güvence müşterisinin veri veya kayıtlarının, söz konusu veri veya kayıtlar aksi hâlde eksik olacak şekilde muhafaza edilmesi ya da saklanması.
 - Güvence müşterisinin dayanak denetim konusuna veya denetime konu bilgiye ilişkin veri veya kayıtları için iş sürekliliği ya da acil kurtarma işlevi gibi elektronik güvenlik veya yedekleme hizmetlerinin sağlanması.
 - Denetim şirketinin, güvence müşterisinin dayanak denetim konusu veya denetime konu bilgiye ilişkin BT sistemlerini, ağını veya internet sitesini işletmesi, bakımını yapması ya da izlemesi.

- 900.13 U5 Bir güvence denetimi sırasında veya izin verilen bir güvence dışı hizmetin sunulmasını sağlamak amacıyla güvence müşterisi tarafından sunulan verilerin toplanması, alınması, iletilmesi ve saklanması, yönetim sorumluluğunun üstlenilmesiyle sonuçlanmaz.
- 900.13 U6 A900.14 paragrafına uygunluk sağlamak şartıyla, bir güvence müşterisinin yönetimine sorumluluklarını yerine getirmede yardımcı olmak için öneri ve tavsiyede bulunulması, bir yönetim sorumluluğunun üstlenilmesi olarak kabul edilmez.
- A900.14** Bir güvence müşterisine, dayanak denetim konusuyla veya bir doğrulama hizmetinde güvence denetiminin konusunu oluşturan bilgiyle ilgili olarak mesleki bir hizmet sunarken denetim şirketi, müşteri yönetiminin uygun yönetim sorumluluğunda olan tüm kararları aldığına ve ilgili yargılara vardığına ikna olur. Bu durum aşağıdakilerden emin olmayı da içerir:
- (a) Müşteri yönetiminin; hizmetlerin gözetimini yapmak ve tüm zamanlarda müşterinin kararlarından sorumlu olmak için uygun bilgi, beceri ve tecrübeye sahip bir kişiyi yetkilendirdiği. Böyle bir kişi, tercihen üst yöneticiler arasından:
- (i) Faaliyetlerin amaçlarını, niteliğini ve sonuçlarını ve
- (ii) Müşterinin ve denetim şirketinin 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 sunulan faaliyetin sonuçlarının yeterliğini değerlendirdiği ve
- (c) Müşteri yönetiminin; ilgili faaliyetlerin sonuçlarından kaynaklanan adımlar için sorumluluğu kabul ettiği.
- 900.14 U1 Bir güvence müşterisine mesleki bir faaliyet sunulurken teknoloji kullanıldığında, A900.13 ve A900.14 paragraflarında yer alan hükümler, teknolojinin söz konusu kullanımının niteliğine veya kapsamına bakılmaksızın uygulanır.

Birden Çok Sorumlu Tarafın ve Denetime Konu Bilgilerden Sorumlu Tarafın Mevcut Olması

- 900.15 U1 İster doğrulama hizmeti ister doğrudan denetim olsun, bazı güvence denetimlerinde, birden fazla sorumlu taraf veya bir doğrulama hizmetinde, denetime konu bilgilerden sorumlu birden fazla taraf bulunabilir. Denetim şirketi, bu tür işlerde bu Kısım hükümlerinin, her bir sorumlu tarafa veya denetime konu bilgilerden sorumlu her bir tarafa uygulanmasının gerekip gerekmediğini belirlerken, bazı hususları dikkate alabilir. Bu hususlar; güvence ekibinin bir üyesi ile belirli bir sorumlu taraf veya denetime konu bilgilerden sorumlu taraf arasındaki çıkar veya ilişkinin, bağımsızlığa yönelik -denetime konu bilgi bağlamında küçük ve önemsiz olmayan- bir tehdit oluşturup oluşturmayacağını içerir. Söz konusu belirlemede aşağıdaki gibi faktörler dikkate alınacaktır:
- (a) Belirli bir tarafın -genel güvence denetimi bağlamında- dayanak denetim konusunun veya denetime konu bilginin önemliliğinden sorumlu olması.
- (b) Güvence denetiminin kamu yararıyla bağlantılı olma derecesi.

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

Denetim Ağına Dâhil Şirketler

A900.16 Denetim şirketinin, denetim ağına dâhil bir şirketin çıkar ve ilişkilerinin denetim şirketinin bağımsızlığına yönelik bir tehdit oluşturduğunu bilmesi veya buna inanması için bir sebebi varsa, denetim şirketi bu tür herhangi bir tehdidi değerlendirir ve ele alır.

900.16 U1 Denetim ağına dâhil şirketler 400.50 U1–400.54 U1 paragraflarında ele alınmaktadır.

İlişkili İşletmeler

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

[900.18–900.29 arası paragraflar bilerek boş bırakılmıştır.]

Bağımsızlığın Zorunlu Olduğu Dönem

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

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

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

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

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

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

kabul edilebilir bir düzeye indirilmesi durumunda kabul eder.

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

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

A900.33 Denetim boyunca sunumuna izin verilmeyen bir güvence dışı hizmetin henüz tamamlanmamış olması ve güvence denetimine ilişkin mesleki hizmetlerin başlamasından önce bu hizmetin tamamlanmasının ya da sonlandırılmasının mümkün olmaması durumunda denetim şirketi, güvence denetimini yalnızca aşağıdaki şartların karşılanması hâlinde kabul eder:

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

Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim

900.34 U1 A300.9-300.9 U2 paragrafları denetimi yaptıran tarafla veya denetim müşterisinin üst yönetiminden sorumlu olanlarla kurulacak iletişime dair ana hükümler ile açıklayıcı hükümler içerir.

900.34 U2 Denetimin konusunu oluşturan bilgi, daha önce gerçekleştirilen bir güvence dışı hizmetin çıktısı olduğundan, denetimi yaptıran tarafla veya denetim müşterisinin üst yönetiminden sorumlu olanlarla kurulacak iletişim, güvence denetimiyle ilgili olarak bağımsızlığa yönelik tehditleri ele almak üzere önemli yargılara varıldığında ve sonuçlara ulaşıldığında uygun olabilir.

[900.35–900.39 arası paragraflar bilerek boş bırakılmıştır.]

Güvence Denetimi İşlerinde Bağımsızlığın Belgelendirilmesine İlişkin Genel Hükümler

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

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

900.40 U1 Belgelendirme, denetim şirketinin bu Kısmaya uygunluk sağlama konusunda sonuca

varmak üzere yaptığı muhakemelere ilişkin kanıt sağlar. Ancak belgelendirmedeki bir eksiklik, denetim şirketinin belirli bir hususu dikkate alıp almadığını veya bağımsız olup olmadığını belirlemez.

[900.41–900.49 arası paragraflar bilerek boş bırakılmıştır.]

Güvence Denetimlerinde Bir Bağımsızlık Hükümünün İhlali

Denetim Şirketinin Bir İhlal Tespit Etmesi

A900.50 Bu Kısımda yer alan bir hükümün ihlal edildiği sonucuna varması durumunda denetim şirketi;

- (a) Söz konusu ihlale yol açan çıkar ve ilişkileri sonlandırır, askıya alır veya ortadan kaldırır,
- (b) İhlalin önemi ile ihlalin şirketin tarafsızlığına ve güvence raporu yayımlama kabiliyetine olan etkisini değerlendirir ve
- (c) İhlalin sonuçlarını tatminkâr bir şekilde ele alacak adımların atılıp atılamayacağına karar verir.

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

A900.51 İhlalin sonuçlarını tatminkâr bir şekilde ele alacak adımların atılamayacağına karar vermesi hâlinde denetim şirketi, uygun hâllerde, denetim şirketiyle sözleşme imzalamış tarafı veya üst yönetimden sorumlu olanları derhâl bilgilendirir. Ayrıca denetim şirketi sözleşmenin sonlandırılmasına ilişkin geçerli mevzuat hükümleri uyarınca söz konusu güvence denetim sözleşmesini sonlandırmak üzere gerekli adımları atar.

A900.52 İhlalin sonuçlarını tatminkâr bir şekilde ele alacak adımların atılabileceğine karar vermesi hâlinde denetim şirketi, uygun hâllerde, ihlali ve atılan veya atılması önerilen adımları denetim şirketiyle sözleşme imzalamış tarafla veya üst yönetimden sorumlu olanlarla müzakere eder. Denetim şirketi, işin ve ihlalin şartlarını göz önünde bulundurarak, ihlali ve önerilen adımları zamanında müzakere eder.

A900.53 Denetim şirketiyle sözleşme imzalamış tarafın veya üst yönetimden sorumlu olanların, A900.50(c) paragrafı uyarınca denetim şirketi tarafından öngörülen ve ihlalin sonuçlarını tatminkâr bir şekilde ele alacak adımlar konusunda mutabık kalmaması hâlinde denetim şirketi, ilgili mevzuat hükümlerine uygun olarak, söz konusu güvence denetim sözleşmesini sonlandırmak üzere gerekli adımları atar.

Belgelendirme

A900.54 A900.50–A900.53 paragraflarına uygunluk sağlarken denetim şirketi aşağıdakileri belgelendirir:

- (a) İhlal,
- (b) Atılan adımlar,

(c) Alınan kilit kararlar ve

(ç) Denetim şirketiyle sözleşme imzalamış tarafla veya üst yönetimden sorumlu olanlarla müzakere edilen tüm konular.

A900.55

Güvence denetimini sürdürmesi durumunda denetim şirketi aşağıdaki konuları belgelendirir:

(a) Denetim şirketinin mesleki muhakemesine göre tarafsızlıktan taviz verilmediği sonucu ve

(b) Atılan adımların; ihlalin sonuçlarını neden tatminkâr bir şekilde ele alacağına ve şirketin güvence raporu yayımlamasına imkân vereceğine ilişkin gerekçe.

BÖLÜM 905

ÜCRETLER

Giriş

- 905.1 Denetim şirketleri; temel ilkelere uygunluk sağlamalı, bağımsız olmalı ve bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 120’de yer alan kavramsal çerçeveyi uygulamalıdır.
- 905.2 Ücret ve diğer menfaatler, kişisel çıkar veya yıldırma tehdidi oluşturabilir. Bu bölüm, 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

Güvence Müşterisi Tarafından Ödenen Ücretler

- 905.3 U1 Ücretlerin bir güvence müşterisiyle görüşülmesi ve söz konusu müşteri tarafından ödenmesi durumunda, kişisel çıkar tehdidi ortaya çıkar ve bağımsızlığa yönelik yıldırma tehdidi oluşabilir.
- 905.3 U2 Kavramsal çerçevenin uygulanması; bir denetim şirketinin bir güvence müşterisi için bir güvence denetimini 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, denetim boyunca durum ve gerçeklerin değişmesi durumunda, denetim şirketinin bu tür tehditleri yeniden değerlendirmesini gerektirir.
- 905.3 U3 Güvence müşterisi tarafından ücret ödendiğinde oluşabilecek tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:
- Denetim şirketinin ticari ve piyasa öncelikleri dikkate alındığında; güvence denetimine ilişkin ücret düzeyi ve ücretlerin gerekli kaynakları ne ölçüde dikkate aldığı.
 - Hizmetin ücret düzeyi ile çıktısı arasındaki herhangi bir bağımlılığın kapsamı.
 - Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket tarafından sunulacak hizmet bağlamında ücret düzeyi.
 - Müşterinin, denetim şirketi, ortak veya kilit yönetici açısından önemi.
 - Müşterinin niteliği.
 - Güvence denetiminin niteliği.
 - Üst yönetimden sorumlu olanların, ücretler üzerinde anlaşmaya varılmasına karışıp karışmadığı.
 - Ücret düzeyinin, düzenleyici bir otorite gibi bağımsız bir üçüncü tarafça belirlenip belirlenmediği.
- 905.3 U4 120.15 U3 paragrafında tanımlanan şartlar ile politika ve prosedürler de (özellikle

Kurum tarafından yayımlanan kalite yönetim standartlarına uygun olarak denetim şirketince tasarlanan ve uygulanan bir kalite yönetim sisteminin bulunması), bağımsızlığa yönelik tehditlerin kabul edilebilir bir düzeyde olup olmadığına ilişkin değerlendirmeyi etkileyebilir.

905.3 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.

Güvence Denetimine İlişkin Ücret Düzeyi

905.4 U1 İster güvence denetimi ister diğer hizmetler için olsun, bir 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.

905.4 U2 Bir güvence denetimi için güvence müşterisi tarafından ödenen ücret düzeyinin oluşturduğu kişisel çıkar ve yıldırma tehditlerinin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:

- Denetim şirketinin, güvence denetimi ücretine ilişkin ticari gerekçesi.
- Güvence denetimi ücretinin azaltılması için müşteri tarafından aşırı baskı yapılmış veya yapıyor olup olmadığı.

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

- Güvence işinin yürütülmesine dâhil olmamış uygun bir gözden geçiren kişinin, söz konusu işin kapsamını ve karmaşıklığını göz önünde bulundurarak, teklif edilen ücretin makul olup olmadığını değerlendirmesi.
- Güvence işinin yürütülmesine dâhil olmamış uygun bir gözden geçiren kişinin, yürütülen çalışmalarını gözden geçirmesi.

Şarta Bağlı Ücretler

905.5 U1 Şarta bağlı ücretler; bir işlemin çıktısıyla veya sunulan bir hizmetin sonucuyla ilgili olarak önceden belirlenmiş bir esasa göre hesaplanan ücretlerdir. Bir aracı vasıtasıyla talep edilen şarta bağlı bir ücret, dolaylı şarta bağlı ücrete bir örnek olarak verilebilir. Bu bölümde, mahkeme veya başka bir kamu idaresi tarafından belirlenmiş ücretler, şarta bağlı ücret olarak kabul edilmez.

A905.6 Denetim şirketi tarafından güvence işiyle ilgili doğrudan veya dolaylı olarak bir şarta bağlı ücret talep edilemez.

A905.7 Güvence dışı hizmetin çıktısının ve dolayısıyla ücret tutarının, güvence denetiminin konusunu oluşturan bilgi için önemli bir hususla ilgili güncel veya geleceğe ilişkin bir yargıya bağlı olması durumunda, denetim şirketi tarafından, güvence müşterisine verilen güvence dışı bir hizmetle ilgili doğrudan veya dolaylı olarak bir şarta bağlı ücret talep edilemez.

905.7 U1 A905.6 ve A905.7 paragrafları denetim şirketinin, bir güvence müşterisiyle belli şarta

bağlı ücret anlaşmalarına girmesini yasaklar. Güvence müşterisine güvence dışı bir hizmet sunulmasında şarta bağlı ücret anlaşmasının yapılması yasaklanmamış olsa dahi, yine de kişisel çıkar tehdidinin düzeyini etkileyebilir.

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

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

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

- Güvence denetimi dışındaki hizmetin yürütülmesine dâhil olmamış uygun bir gözden geçiren kişinin, ilgili güvence işini gözden geçirmesi.
- Alınan ücret ve diğer menfaatlerin hesaplanma esaslarına ilişkin olarak müşterinin ön mutabakatının alınması.

Toplam Ücretler—Ödemesi Gecikmiş Ücretler

905.8 U1 Güvence müşterisi tarafından güvence denetimi veya diğer hizmetler için ödenecek ücretlerin, güvence denetimi dönemi sırasında ödemesinin gecikmesi durumunda, kişisel çıkar tehdidinin düzeyi etkilenebilir.

905.8 U2 Genelde denetim şirketinin, bu tür ücretlerin ödemesinin, güvence raporu yayımlanmadan önce tahsil etmesi beklenir.

905.8 U3 Bu tür bir kişisel çıkar tehdidinin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:

- Ödemesi gecikmiş ücretlerin denetim şirketi açısından önemi.
- Ücretlerin ödenmesinin geciktiği süre.
- Müşterinin veya diğer ilgili tarafın, ödemesi gecikmiş ücreti ödeme kabiliyeti ve niyetine ilişkin denetim şirketinin değerlendirmesi.

905.8 U4 Bu tür bir tehdidin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- Ödemesi gecikmiş ücretlerin kısmi ödemesinin alınması.
- Güvence işinin yürütülmesine dâhil olmamış uygun bir gözden geçiren kişinin, yürütülen çalışmaları gözden geçirmesi.

A905.9 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 911’de yer alan ana hükümler ve uygulama hükümleri geçerlidir ve

- (b) Denetim şirketinin yeniden görevlendirilmesinin veya güvence işine devam etmesinin uygun olup olmadığı.

Toplam Ücretler—Ücret Bağımlılığı

- 905.10 U1 Bir güvence denetiminde görüş bildiren denetim şirketi tarafından güvence müşterisinden alınan toplam ücretlerin, söz konusu şirketin aldığı toplam ücretlerin önemli bir bölümünü oluşturması durumunda, bu müşteriden alınan ücretlere olan bağımlılık ve bu ücretlerin muhtemel kaybıyla ilgili endişe, kişisel çıkar tehdidinin düzeyini etkiler ve yıldırma tehdidi oluşturur.
- 905.10 U2 Güvence müşterisi, güvence denetimine ilişkin ücretlerin görüşülmesi veya ödenmesinden sorumlu olmasa bile, 905.10 U1 paragrafında belirtilen durumlarda kişisel çıkar ve yıldırma tehdidi oluşur.
- 905.10 U3 Toplam ücretlerini hesaplarken denetim şirketi, önceki hesap dönemine ait finansal bilgileri kullanabilir ve -uygun hâllerde- bu bilgilere dayanarak oranı tahmin edebilir.
- 905.10 U4 Bu tür kişisel çıkar ve yıldırma tehditlerinin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:
- Denetim şirketinin faaliyet yapısı.
 - Denetim şirketinin, güvence müşterisine olan bağımlılığı azaltacak şekilde çeşitlendirme yapmasının beklenip beklenmediği.
- 905.10 U5 Bu tür tehditlerin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:
- Müşteriye sunulan güvence denetimleri dışındaki hizmetlerin kapsamının azaltılması.
 - Güvence müşterisine olan bağımlılığı azaltmak için denetim şirketinin müşteri tabanının artırılması.
- 905.10 U6 Denetim şirketi tarafından bir güvence müşterisinden alınan ücretlerin, tek bir ortağın veya kilit yöneticinin müşterilerinden elde edilen gelirin büyük bir kısmını oluşturması durumunda, kişisel çıkar veya yıldırma tehdidi oluşur.
- 905.10 U7 Bu tür tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:
- Güvence müşterisinin, ilgili ortak veya kilit yönetici açısından nitel ve nicel önemi.
 - Söz konusu ortak veya kilit yöneticilere sağlanan menfaatlerin, müşteriden elde edilen ücretlere bağlı olma derecesi.
- 905.10 U8 Bu tür kişisel çıkar veya yıldırma tehditlerinin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:
- Güvence ekibinin üyesi olmayan uygun bir gözden geçiren kişinin, yürütülen çalışmalarını gözden geçirmesi.

- Söz konusu ortak veya kilit yöneticilere sağlanan menfaatlerin, güvence müşterisinden elde edilen ücretlerden önemli ölçüde etkilenmemesinin sağlanması.
- Müşteriye olan bağımlılığı azaltmak için ortağın veya kilit yöneticinin müşteri tabanının artırılması.

BÖLÜM 906

HEDİYELER VE AĞIRLANMA

Giriş

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

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

- A906.3** Denetim şirketi veya güvence ekibinin bir üyesi, küçük ve önemsiz bir değerde olmadığı müddetçe, denetim müşterisinin hediyesini ve ağırılanma teklifini kabul edemez.
- 906.3 U1 Denetim şirketinin veya güvence ekibinin bir üyesinin güvence müşterisine teşvik teklifinde bulunduğu veya güvence müşterisinden bir teşvik kabul ettiği durumlarda, Bölüm 340’da yer alan ana hükümler ve uygulama hükümleri uygulanır ve söz konusu hükümlere aykırılıklar bağımsızlığa yönelik tehdit oluşturabilir.
- 906.3 U2 Teşvik teklifiyle ve teşvikin kabul edilmesiyle ilgili olarak Bölüm 340’da yer alan hükümler; davranışı uygunsuz şekilde etkileme niyetinin bulunduğu hâllerde denetim şirketinin veya güvence ekibi üyesinin -küçük ve önemsiz bir değerde olsa bile- hediyeleri ve ağırılanma teklifini kabul etmesine izin vermez.

BÖLÜM 907

FİİLİ HUKUKİ İHTİLAFLAR VE HUKUKİ İHTİLAF TEHDİTLERİ

Giriş

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

Uygulama Hükümleri

Genel

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

BÖLÜM 910

FİNANSAL ÇIKARLAR

Giriş

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

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Genel

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

Denetim Şirketi, Güvence Ekibi Üyeleri ve Çekirdek Ailenin Sahip Olduğu Finansal Çıkarlar

- A910.4** Aşağıdakilerin, güvence müşterisinde doğrudan bir finansal çıkarı veya önemli düzeyde dolaylı bir finansal çıkarı bulunamaz:
- (a) Denetim şirketi veya
 - (b) Güvence ekibi üyesi veya bu kişinin çekirdek aile üyelerinden birisi.

Güvence Müşterisini Kontrol Eden Bir İşletmedeki Finansal Çıkarlar

- A910.5** Bir işletmenin güvence müşterisi üzerinde kontrol gücü bulunuyor ve müşteri bu işletme için önem arz ediyorsa ne denetim şirketinin ne de güvence ekibi üyesinin veya bu kişinin çekirdek aile üyelerinden birisinin söz konusu işletmede doğrudan veya önemli düzeyde dolaylı bir finansal çıkarı bulunamaz.

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

A910.6 Aşağıdaki durumlar haricinde A910.4 paragrafı, denetim şirketinin veya kişinin mütevelli, kayyum, vb. konumunda olduğu bir kuruluş tarafından güvence müşterisinde bulundurulanan finansal çıkarlarına da uygulanır:

- (a) Sayılanlardan hiçbirisinin kuruluşun üyesi -faydalanıcısı- olmaması: Mütevelli, kayyum vb. bir görevde bulunan kişi, güvence ekibi üyesi veya bu kişinin çekirdek aile üyelerinden birisi veya denetim şirketi,
- (b) Kuruluşun güvence müşterisi üzerinde sahip olduğu çıkarın söz konusu kuruluş açısından önemli olmaması,
- (c) Kuruluşun güvence müşterisi üzerinde önemli bir etkisinin olmaması ve
- (ç) Sayılanlardan hiçbirisinin güvence müşterisinde bulunan finansal çıkarı ilgilendiren herhangi bir yatırım kararını önemli ölçüde etkileyememesi: Mütevelli, kayyum vb. bir görevde bulunan kişi, güvence ekibi üyesi veya bu kişinin çekirdek aile üyelerinden birisi veya denetim şirketi.

Kasıt Olmadan Elde Edilen Finansal Çıkarlar

A910.7 Bir denetim şirketinin, güvence ekibinin bir üyesinin veya bu kişinin çekirdek aile üyelerinden birinin miras, hediye, bir şirket birleşmesi veya benzer durumlar sonucunda güvence müşterisinden doğrudan bir finansal çıkar veya önemli düzeyde dolaylı bir finansal çıkar elde etmesi ve bu bölüm kapsamında söz konusu çıkarın herhangi bir şekilde elde tutulmasına izin verilmemesi durumunda:

- (a) Finansal çıkarın denetim şirketi tarafından elde edilmiş olması durumunda, bu finansal çıkar hemen elden çıkarılır ya da çıkarın -kalan payın önemli olarak nitelendirilmeyeceği şekilde- yeterli bir bölümü elden çıkarılır veya
- (b) Finansal çıkarın güvence ekibinin bir üyesi veya bu güvence ekibi üyesinin çekirdek aile üyelerinden herhangi biri tarafından elde edilmiş olması durumunda, finansal çıkarı elde eden kişi bu finansal çıkarı hemen elden çıkarır veya çıkarın, kalan payın önemli olarak nitelendirilmeyeceği şekilde, yeterli bir bölümünü elden çıkarır.

Finansal Çıkarlar – Diğer Durumlar

Aile Yakınları

910.8 U1 Güvence ekibinin bir üyesinin, bir aile yakınının güvence müşterisi üzerinde doğrudan bir finansal çıkarının veya önemli düzeyde dolaylı bir finansal çıkarının bulunduğunu bilmesi durumunda, kişisel çıkar tehdidi oluşabilir.

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

- Güvence ekibi üyesi ile aile yakını arasındaki ilişkinin niteliği.
- Finansal çıkarın doğrudan veya dolaylı olup olmadığı.
- Aile yakını açısından finansal çıkarın ifade ettiği önemlilik.

910.8 U3 Bu tür bir kişisel çıkar tehdidini ortadan kaldıracabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- Aile yakınının, mümkün olduğu anda, finansal çıkarın tamamını elden çıkarması veya dolaylı finansal çıkarın ise kalan payın önemli olarak nitelendirilemeyeceği şekilde yeterli bir bölümünü elden çıkarması.
- Söz konusu kişinin güvence ekibinden çıkarılması.

910.8 U4 Uygun bir gözden geçiren kişinin 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

910.8 U5 Güvence ekibinin bir üyesinin, aşağıdaki gibi kişilerin güvence müşterisinde finansal çıkarlarının bulunduğunu bilmesi durumunda, kişisel çıkar tehdidi oluşabilir:

- Denetim şirketinin A910.4 paragrafında bu tür finansal çıkarları buldurmalarına özellikle izin verilmeyenler dışındaki ortak, kilit yönetici ve diğer uzmanları veya onların çekirdek aile üyeleri.
- Güvence ekibinin bir üyesiyle yakın kişisel ilişkiye sahip kişiler.

910.8 U6 Kişisel ilişkisi bulunan kişinin denetim ekibinden çıkarılması, bu tür bir kişisel çıkar tehdidini ortadan kaldırabilecek adımlara örnek olarak verilebilir.

910.8 U7 Bu tür bir kişisel çıkar tehdidinin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

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

BÖLÜM 911

KREDİLER VE GARANTİLER

Giriş

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

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Genel

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

Güvence Müşterisiyle Kredi ve Garanti İlişkileri

- A911.4 Denetim şirketi, güvence ekibi üyesi veya bu kişinin çekirdek aile üyelerinden birisi, kredi veya garanti aşağıdakilerden her ikisi için de önemsiz olmadığı müddetçe, güvence müşterisine bunları sağlayamaz:
- (a) Uygun hâllerde; kredi veya garantiyi veren denetim şirketi veya kişi ve
- (b) Müşteri.

Banka veya Benzeri Bir Kuruluş Olan Güvence Müşterisiyle Kredi ve Garanti İlişkileri

- A911.5 Denetim şirketi, güvence ekibi üyesi veya bu kişinin çekirdek aile üyelerinden birisi; kredi veya garanti, normal borç verme prosedürleri, hükümleri ve şartları dâhilinde verilmediği müddetçe, banka veya benzeri bir kuruluş olan güvence müşterisinden bu kredi veya kredi garantisi kabul edemez.
- 911.5 U1 Kredilere örnek olarak ipotekli gayrimenkul kredileri, banka (borçlu) cari hesabı, taşıt kredileri ve kredi kartı bakiyeleri gösterilebilir.
- 911.5 U2 Denetim şirketi normal borç verme prosedürleri, hükümleri ve şartları dâhilinde banka veya benzeri bir kuruluş olan güvence müşterisinden kredi kabul etse dahi, kredinin güvence müşterisi veya krediyi alan denetim şirketi için önemli düzeyde olması durumunda, söz konusu kredi kişisel çıkar tehdidi oluşturabilir.
- 911.5 U3 Güvence ekibi üyesi tarafından yürütülen çalışmaların, güvence ekibi üyesi olmayan ve denetim ağına dâhil olup krediden faydalanmayan bir şirketten uygun bir gözden geçiren kişi tarafından gözden geçirilmesi, bu tür bir kişisel çıkar tehdidini ele almak için önlem olarak atılabilecek adımlara örnek olarak verilebilir.

Mevduatlar veya Aracı Hesapları

- A911.6 Denetim şirketinin, güvence ekibi üyesinin veya bu kişinin çekirdek aile üyelerinden

birisinin; mevduat veya hesap normal ticari şartlar altında tutulmadığı müddetçe, banka, aracı kuruluş veya benzeri bir kuruluş olan bir güvence müşterisinde mevduatı veya aracı kuruluşlarda hesabı bulunamaz.

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

A911.7 Denetim şirketi, güvence ekibi üyesi veya bu kişinin çekirdek aile üyelerinden birisi; kredi veya garanti aşağıdakilerden her ikisi için de önemsiz olmadığı müddetçe, banka veya benzeri bir kuruluş olmayan bir güvence müşterisinden kredi alamaz veya bu tür bir müşterisinin kefaletiyle borç alamaz:

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

BÖLÜM 920

İŞ İLİŞKİLERİ

Giriş

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

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Genel

- 920.3 U1 Bu bölümde, bir finansal çıkarın “önemliliği”ne ve iş ilişkisinin “ciddiyet”ine atıflar yapılmaktadır. Bu tür bir finansal çıkarın kişi için önemli olup olmadığını belirlerken, söz konusu kişinin ve çekirdek aile üyelerinin net servetinin toplamı dikkate alınabilir.
- 920.3 U2 Ticari bir ilişkiden veya ortak bir finansal çıkardan kaynaklanan yakın bir iş ilişkisine örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:
- Güvence müşterisiyle veya müşterinin kontrol gücüne sahip hissedarı, yöneticisi veya yetkilisi ya da bu müşteri için üst düzey yönetim faaliyetleri yürüten diğer kişilerden biriyle birlikte kurulan bir iş ortaklığında finansal çıkara sahip olunması.
 - Denetim şirketine ait bir veya daha fazla hizmeti ya da ürünü; müşterinin bir veya daha fazla hizmeti ya da ürünüyle birleştirmeye ve her iki taraf için bu paketin pazarlamasını yapmaya yönelik anlaşmaların/düzenlemelerin yapılması.
 - Denetim şirketinin, müşteriye ait ürün veya hizmetlerin satışını, yeniden satışını, dağıtımını ya da pazarlamasını yapabileceği veya müşterinin denetim şirketine ait ürün veya hizmetlerin satışını, yeniden satışını, dağıtımını ya da pazarlamasını yapabileceği anlaşmaların/düzenlemelerin yapılması.
 - Denetim şirketinin, müşteriyle ortaklaşa ürün ya da çözüm geliştirdiği ve taraflardan biri veya her ikisinin söz konusu ürün veya çözümlerin üçüncü taraflara satışını veya lisanslamasını yapabileceği anlaşmaların/düzenlemelerin yapılması.
- 920.3 U3 Durum ve gerçeklere bağlı olarak yakın bir iş ilişkisi oluşturabilecek hususlara örnek olarak; denetim şirketinin, güvence müşterisine ürün ya da çözümlerin lisansını verdiği veya güvence müşterisinden ürün ya da çözümlerin lisansını aldığı anlaşmalar/düzenlemeler verilebilir.

Denetim Şirketinin, Güvence Ekibi Üyesinin veya Çekirdek Aile Üyesinin İş İlişkileri

A920.4 Finansal çıkar ve iş ilişkisi -uygun hâllerde- denetim şirketi, güvence ekibi üyesi ve müşteri veya müşterinin yönetimi açısından önemsiz olmadığı müddetçe, denetim şirketi veya bir güvence ekibi üyesi; güvence müşterisi veya yönetimiyle yakın bir iş ilişkisi kuramaz.

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

Mal veya Hizmet Satın Alımları

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

920.5 U2 Bu tür bir kişisel çıkar tehdidini ortadan kaldıracabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

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

Teknolojinin Sağlanması, Satılması, Yeniden Satılması veya Lisanslanması

920.6 U1 Denetim şirketinin, aşağıdakilere teknoloji sağlanması, satması, yeniden satması veya lisanslanması hâlinde, durum ve gerçeklere bağlı olarak, Bölüm 950'de yer alan ana hükümler ve uygulama hükümleri uygulanır:

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

BÖLÜM 921

AİLEVİ VE KİŞİSEL İLİŞKİLER

Giriş

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

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Genel

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

Güvence Ekibinin Bir Üyesinin Çekirdek Ailesi

- 921.4 U1 Güvence ekibi üyesinin çekirdek aile üyelerinden birinin güvence denetiminin dayanak denetim konusu üzerinde önemli etkisi bulunan bir pozisyonda olması durumunda, bir kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehdidi oluşur.
- 921.4 U2 Bu tür tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:
- Çekirdek aile üyesinin bulunduğu pozisyon.
 - Güvence ekibi üyesinin rolü.
- 921.4 U3 Söz konusu kişinin güvence ekibinden çıkarılması, bu tür kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehditlerini ortadan kaldıracak adımlara örnek olarak verilebilir.
- 921.4 U4 Güvence ekibinin sorumluluklarının; ilgili ekip üyesinin, çekirdek aile üyesinin sorumluluğunda olan konularla ilgilenmemesini sağlayacak şekilde düzenlenmesi, bu tür bir kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehdidini ele almak için önlem olarak atılabilecek adımlara örnek olarak verilebilir.
- A921.5** Bir kişinin çekirdek aile üyelerinden birisinin:

- (a) Güvence müşterisinin bir yöneticisi veya yetkilisi,
- (b) Bir doğrulama hizmetinde denetime konu bilgi üzerinde önemli etkisi bulunan bir pozisyondaki çalışan veya
- (c) Denetim işinin ya da denetime konu bilginin kapsadığı süre boyunca böyle bir

pozisyonda bulunmuş olan birisi,
olması durumunda, söz konusu kişi güvence ekibine üye olarak katılamaz.

Güvence Ekibinin Bir Üyesinin Aile Yakınları

- 921.6 U1 Güvence ekibinin bir üyesinin aile yakınlarından birisinin;
- (a) Güvence müşterisinde yönetici veya yetkili ya da
- (b) Dayanak denetim konusu üzerinde önemli etkisi bulunan bir pozisyonda veya bir doğrulama hizmetinde güvence denetiminin konusunu oluşturan bilgi üzerinde önemli etkisi bulunan bir pozisyondaki çalışan,
- olması durumunda, kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehdidi oluşur.
- 921.6 U2 Bu tür tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:
- Güvence ekibi üyesi ile aile yakını arasındaki ilişkinin niteliği.
 - Aile yakınının sahip olduğu pozisyon.
 - Güvence ekibi üyesinin rolü.
- 921.6 U3 Söz konusu kişinin güvence ekibinden çıkarılması, bu tür bir kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehdidini ortadan kaldıracak adımlara örnek olarak verilebilir.
- 921.6 U4 Güvence ekibinin sorumluluklarının; ilgili ekip üyesinin, aile yakınının sorumluluğunda olan konularla ilgilenmemesini sağlayacak şekilde düzenlenmesi, bu tür bir kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehdidini ele almak için önlem olarak atılabilecek adımlara örnek olarak verilebilir.

Güvence Ekibinin Bir Üyesinin Diğer Yakın İlişkileri

- A921.7** Güvence ekibi üyesinin; çekirdek aile üyesi veya aile yakınlarından birisi olmayan ancak;
- (a) Güvence müşterisinin bir yöneticisi veya yetkilisi ya da
- (b) Dayanak denetim konusu üzerinde önemli etkisi bulunan bir pozisyonda veya bir doğrulama hizmetinde güvence denetiminin konusunu oluşturan bilgi üzerinde önemli etkisi bulunan pozisyondaki çalışan,
- olan bir kişiyle yakın bir ilişkisinin olması durumunda, söz konusu ekip üyesi denetim şirketinin politika ve prosedürlerine uygun olarak danışmanlık alır.
- 921.7 U1 Bu tür bir ilişki neticesinde oluşan bir kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehdidinin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:
- Güvence ekibi üyesiyle söz konusu kişi arasındaki ilişkinin niteliği.
 - Kişinin müşteri nezdindeki pozisyonu.
 - Güvence ekibi üyesinin rolü.
- 921.7 U2 Söz konusu kişinin güvence ekibinden çıkarılması, bu tür bir kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehdidini ortadan kaldıracak adımlara örnek olarak verilebilir.
- 921.7 U3 Güvence ekibinin sorumluluklarının; ilgili ekip üyesinin, yakın ilişkiye sahip olduğu kişinin sorumluluğunda olan konularla ilgilenmemesini sağlayacak şekilde

düzenlenmesi, bu tür bir kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehdidini ele almak için önlem olarak atılabilecek adımlara örnek olarak verilebilir.

Denetim Şirketinin Ortağı, Kilit Yöneticisi ve Çalışanlarının İlişkileri

921.8 U1 Aşağıdakiler arasındaki kişisel veya ailevi bir ilişkiden dolayı kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehdidi oluşabilir:

- (a) Güvence ekibinin üyesi olmayan denetim şirketinin ortağı, kilit yöneticisi veya çalışanı ve
- (b) Güvence müşterisi kapsamındaki aşağıdaki kişilerden herhangi biri:
 - (i) Güvence müşterisinin bir yöneticisi veya yetkilisi ya da
 - (ii) Dayanak denetim konusu üzerinde önemli etkisi bulunan bir pozisyonda veya bir doğrulama hizmetinde güvence denetiminin konusunu oluşturan bilgi üzerinde önemli etkisi bulunan bir pozisyondaki çalışan.

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

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

921.8 U3 Bu tür kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehditlerinin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- Denetim şirketinin ortağı, kilit yöneticisi veya çalışanının sorumluluklarının, güvence denetimi üzerindeki herhangi bir potansiyel etkiyi azaltacak şekilde düzenlenmesi.
- Uygun bir gözden geçiren kişinin, yürütülen güvence denetimi çalışmalarını gözden geçirmesi.

BÖLÜM 922

GÜVENCE MÜŞTERİSİNE YAKIN ZAMANDA VERİLEN HİZMETLER

Giriş

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

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Güvence Raporunun Kapsadığı Dönemde Verilen Hizmetler

- A922.3** Güvence raporunun kapsadığı dönemde aşağıdaki pozisyonlarda hizmet vermiş kişiler, güvence ekibinde yer alamaz:
- Güvence müşterisinin bir yöneticisi veya yetkilisi ya da
 - Dayanak denetim konusu üzerinde önemli etkisi bulunan bir pozisyonda veya bir doğrulama hizmetinde güvence denetiminin konusunu oluşturan bilgi üzerinde önemli etkisi bulunan bir pozisyondaki çalışan.

Güvence Raporunun Kapsadığı Dönem Öncesinde Verilen Hizmetler

- 922.4 U1 Güvence raporunun kapsadığı dönem öncesinde, güvence ekibi üyesinin aşağıdaki pozisyonlarda hizmet vermiş olması durumunda, kişisel çıkar, kendi kendini denetleme veya yakınlık tehdidi oluşabilir:
- Güvence müşterisinin bir yöneticisi veya yetkilisi ya da
 - Dayanak denetim konusu üzerinde önemli etkisi bulunan bir pozisyonda veya bir doğrulama hizmetinde güvence denetiminin konusunu oluşturan bilgi üzerinde önemli etkisi bulunan bir pozisyondaki çalışan.
- Örneğin, kişinin müşteride istihdam edildiği önceki bir dönemde aldığı bir kararın veya yürüttüğü bir çalışmanın, mevcut güvence işinin bir parçası olarak cari dönemde değerlendirilmesi durumunda, bir tehdit ortaya çıkacaktır.
- 922.4 U2 Bu tür tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:
- Kişinin müşteri nezdindeki pozisyonu.
 - Kişinin müşteriden ayrılmasından itibaren geçen süre.
 - Güvence ekibi üyesinin rolü.
- 922.4 U3 Uygun bir gözden geçiren kişinin güvence ekibi üyesi tarafından yürütülen 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 923

GÜVENCE MÜŞTERİSİNİN YÖNETİCİSİ VEYA YETKİLİSİ OLARAK HİZMET VERİLMESİ

Giriş

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

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Yönetici veya Yetkili Olarak Hizmet Verilmesi

- A923.3** Denetim şirketinin bir ortağı, kilit yöneticisi ya da çalışanı güvence müşterisinin yöneticisi veya yetkilisi olarak hizmet vermez.

Şirket Genel Sekreteri Olarak Hizmet Verilmesi

- A923.4** Aşağıdaki durumlar haricinde, denetim şirketinin bir ortağı, kilit yöneticisi ya da çalışanı, güvence müşterisi için Şirket Genel Sekreteri olarak hizmet vermez:

- (a) Bu uygulamaya mevzuatın özel olarak izin vermesi,
- (b) İlgili tüm kararların yönetim tarafından alınması ve
- (c) Görev ve faaliyetlerin; toplantı tutanaklarının hazırlanması ve yasal bildirimlerde bulunulması gibi rutin ve idari nitelikte olanlarla sınırlı olması.

- 923.4 U1 Ülkemizde tam olarak uygulaması bulunmayan “Şirket Genel Sekreterliği” pozisyonunun ülkeden ülkeye değişen farklı uygulamaları vardır. Bu kişilerin görevleri; idari görevlerden (personel yönetimi ve işletme kayıtlarıyla sicillerinin korunması gibi), işletmenin mevzuata uyum sağlaması ve kurumsal yönetim konularında işletmeye tavsiyelerde bulunulmasına kadar çok çeşitli olabilir. Genellikle bu pozisyonun, işletmeyle yakın ilişkisi olduğu kabul edilir. Bu nedenle, denetim şirketinin bir ortağının, kilit yöneticisinin ya da çalışanının; güvence müşterisi için Şirket Genel Sekreteri olarak hizmet vermesi durumunda bir tehdit ortaya çıkar. (Güvence müşterisine güvence dışı hizmet sunulmasına ilişkin daha fazla bilgi Bölüm 950 *Güvence Müşterilerine Güvence Dışı Hizmetlerin Sunulması*’nda yer almaktadır.)

BÖLÜM 924

GÜVENCE MÜŞTERİSİ TARAFINDAN İSTİHDAM

Giriş

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

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Genel

- 924.3 U1 Aşağıdaki kişilerden herhangi birinin, güvence ekibi üyesi ya da denetim şirketinin ortağı veya kilit yöneticisi pozisyonunda bulunuyor olması durumunda, yakınlık veya yıldırma tehdidi oluşabilir:
- Güvence müşterisinin bir yöneticisi veya yetkilisi.
 - Dayanak denetim konusu üzerinde önemli etkisi bulunan bir pozisyonda veya bir doğrulama hizmetinde güvence denetiminin konusunu oluşturan bilgi üzerinde önemli etkisi bulunan bir pozisyondaki çalışan.

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

- A924.4** Eski bir ortak veya kilit yöneticinin ya da eski bir güvence ekibi üyesinin güvence müşterisi tarafından;
- (a) Bir yönetici veya yetkili ya da
- (b) Dayanak denetim konusu üzerinde önemli etkisi bulunan bir pozisyonda veya bir doğrulama hizmetinde güvence denetiminin konusunu oluşturan bilgi üzerinde önemli etkisi bulunan bir pozisyondaki çalışan,

olarak istihdam edilmiş olması durumunda, söz konusu kişi denetim şirketinin işlerine veya mesleki faaliyetlerine katılmaya devam edemez.

- 924.4 U1 A924.4 paragrafında tanımlanan kişilerden biri güvence müşterisi tarafından bu tür bir pozisyonda istihdam edilmiş olsa ve bu kişi denetim şirketinin işlerine veya mesleki faaliyetlerine katılmaya devam etmese bile, yakınlık veya yıldırma tehdidi yine de oluşabilir.
- 924.4 U2 Denetim şirketinin eski bir ortağının veya kilit yöneticisinin, bir işletme tarafından 924.3 U1 paragrafında belirtilen pozisyonlardan birinde istihdam edilmiş olması ve daha sonra bu işletmenin denetim şirketinin müşterisi hâline gelmesi durumunda da yakınlık veya yıldırma tehdidi oluşabilir.
- 924.4 U3 Bu tür tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:

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

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

- Önceden belirlenmiş sabit anlaşmalar uyarınca yapılmadıkça, bu kişinin denetim şirketinden herhangi bir fayda elde etmeye ya da ödeme almaya hakkı olmayacak şekilde düzenlemelerin yapılması.
- Bu kişiye olan herhangi bir borcun denetim şirketi için önemli düzeyde olmayacağı şekilde düzenlemeler yapılması.
- Güvence denetimi planının uyarlanması.
- Güvence ekibine, müşteri tarafından istihdam edilen kişiye ilişkin yeterli deneyime sahip kişilerin atanması.
- Uygun bir gözden geçiren kişinin, önceki güvence ekibi üyesi tarafından yürütülen çalışmaları gözden geçirmesi.

Bir Müşteriyle İş Görüşmesi Yapan Güvence Ekibi Üyeleri

A924.5 Denetim şirketinin; güvence ekibi üyelerinin, müşteriyle iş görüşmesinde bulunmaları durumunda, bu durumu denetim şirketine bildirmelerini zorunlu kılan politika ve prosedürleri olmalıdır.

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

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

924.5 U3 Uygun bir gözden geçiren kişinin, söz konusu kişinin ekipteyken vardığı önemli yargıları gözden geçirmesi, bu tür bir kişisel çıkar tehdidini ele almak için önlem olarak atılabilecek adımlara örnek olarak verilebilir.

BÖLÜM 940

ÇALIŞANLARIN GÜVENCE MÜŞTERİSİYLE UZUN SÜRELİ İLİŞKİSİ

Giriş

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

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Genel

- 940.3 U1 Kişinin aşağıdakilerle olan uzun süreli ilişkisi sonucunda yakınlık tehdidi oluşabilir:
- Güvence müşterisi,
 - Güvence müşterisinin üst yöneticileri veya
 - Dayanak denetim konusu veya bir doğrulama hizmetinde güvence denetiminin konusunu oluşturan bilgi.
- 940.3 U2 Kişinin; eskiden beri süregelen bir güvence müşterisini veya kıdemli yöneticilerden veya üst yönetimden sorumlu olanlardan biriyle olan yakın kişisel ilişkisini kaybetme endişesi, kişisel çıkar tehdidi oluşturabilir. Bu tür bir tehdit, kişinin muhakemesini uygun olmayan şekilde etkileyebilir.
- 940.3 U3 Bu tür yakınlık veya kişisel çıkar tehditlerinin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:
- Güvence denetiminin niteliği.
 - Kişinin ne kadar süredir güvence ekibi üyesi olduğu, kişinin ekipteki kıdemi ve kişi daha önceki bir şirketteyken de bu tür bir ilişkinin mevcut olması durumu dâhil, üstlendiği görevlerin niteliği.
 - Kişinin çalışmalarının, daha kıdemli biri tarafından yönlendirilme, gözetim ve gözden geçirilme derecesi.
 - Kişinin -kıdemine bağlı olarak- kilit kararlar vermek veya diğer iş ekibi üyelerinin çalışmalarını yönlendirmek gibi yollarla güvence denetiminin çıktısını etkileyebilme kabiliyetinin derecesi.
 - Kişinin, güvence müşterisiyle veya ilgili olması durumunda kıdemli yöneticilerle olan kişisel ilişkisindeki yakınlığı.
 - Kişi ile güvence müşterisi arasındaki etkileşimin niteliği, sıklığı ve kapsamı.
 - Dayanak denetim konusunun veya denetime konu bilginin niteliği veya karmaşıklık düzeyinin değişip değişmediği.

- Güvence müşterisi kapsamında, dayanak denetim konusundan ya da doğrulama hizmetinde denetime konu bilgiden sorumlu olan kişi veya kişilerde veya ilgili olması durumunda kıdemli yöneticilerde son zamanlarda herhangi bir değişiklik olup olmadığı.

940.3 U4 İki veya daha fazla etkenin bileşimi, tehditlerin düzeyini artırabilir veya azaltabilir. Örneğin, güvence ekibinin bir üyesi ile güvence müşterisinde dayanak denetim konusu üzerinde veya bir doğrulama hizmetinde denetime konu bilgi üzerinde önemli etkisi bulunan bir kişi arasında hızla gelişen yakın ilişki sonucu zaman içerisinde ortaya çıkan yakınlık tehditleri, söz konusu kişinin güvence müşterisinden uzaklaştırılmasıyla azaltılabilir.

940.3 U5 Belirli bir güvence işiyle alakalı olarak ortaya çıkan yakınlık ve kişisel çıkar tehditlerini ortadan kaldıracak adımlara örnek olarak, söz konusu kişinin rotasyona tabi tutularak güvence ekibinden çıkarılması verilebilir.

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

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

A940.4 Oluşan tehdit düzeyinin yalnızca söz konusu kişinin rotasyona tabi tutularak güvence ekibinden çıkarılmasıyla ele alınabileceğine karar vermesi durumunda denetim şirketi, bu kişinin;

- (a) Güvence işi için iş ekibinin bir üyesi olmadığı,
- (b) İş açısından kaliteyi gözden geçirme ya da denetimin kalitesini gözden geçirmenin amacıyla tutarlı bir gözden geçirme gerçekleştirmediği veya
- (c) Güvence işinin çıktısı üzerinde doğrudan etkisinin bulunmadığı

uygun bir süre belirler. Söz konusu süre, yakınlık ve kişisel çıkar tehditlerinin ele alınabilmesine izin verecek yeterlikte olmalıdır.

BÖLÜM 950

GÜVENCE MÜŞTERİLERİNE GÜVENCE DIŞI HİZMETLERİN SUNULMASI

Giriş

- 950.1 Denetim şirketleri; temel ilkelere uygunluk sağlamalı, bağımsız olmalı ve bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 120’de yer alan kavramsal çerçeveyi uygulamalıdır.
- 950.2 Denetim şirketleri, güvence müşterilerine, kendi beceri ve uzmanlıklarıyla tutarlılık gösteren birçok güvence dışı hizmet sunabilirler. Güvence müşterilerine belirli güvence dışı hizmetlerin sunulması, temel ilkelere uyumu engelleyen tehditler ile bağımsızlığa yönelik tehditler oluşturabilir.
- 950.3 Bu bölüm, denetim müşterilerine güvence dışı hizmet sunulurken bağımsızlığa yönelik tehditlerin belirlenmesi, değerlendirilmesi ve ele alınmasında kavramsal çerçevenin uygulanmasına ilişkin ana hükümleri ve uygulama hükümlerini düzenler.
- 950.4 Yeni iş uygulamaları, finansal piyasalardaki gelişmeler ve teknolojideki değişimler, denetim şirketleri ile denetim ağına dâhil şirketlerin denetim 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.
- 950.5 Bu bölümde yer alan ana hükümler ve uygulama hükümleri denetim şirketine aşağıdaki durumlarda uygulanır:
- (a) Denetim şirketinin güvence müşterisine güvence dışı bir hizmet sunmak için teknolojiyi kullanması veya
 - (b) Denetim şirketinin, denetim şirketi tarafından güvence dışı bir hizmetin sunulmasıyla sonuçlanan teknolojiyi;
 - (i) Bir güvence müşterisine veya
 - (ii) Güvence müşterilerine söz konusu teknolojiyi kullanarak hizmet sunan bir işletmeye
- sağlaması, satması, yeniden satması veya lisanslaması.

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Genel

Güvence Dışı Bir Hizmet Sunumunda Yönetim Sorumluluğunun Üstlenilmesi Riski

- 950.6 U1 Denetim şirketi; A900.13 ve A900.14 paragraflarındaki hükümlere uyulduğundan emin olmadığı sürece denetim şirketinin, güvence müşterisine güvence dışı hizmet sunduğunda dayanak denetim konusuna veya bir doğrulama hizmetinde denetime konu bilgiye ilişkin yönetim sorumluluğunu üstleneceğine dair risk bulunur.

Güvence Dışı Hizmet Sunumu İşinin Kabul Edilmesi

A950.7 Denetim şirketi; güvence müşterisine güvence dışı bir hizmet sunmaya yönelik bir işi kabul etmeden önce, bu hizmeti sunmaktan dolayı ortaya çıkabilecek bağımsızlığa yönelik herhangi bir tehdidi belirlemek, değerlendirmek ve ele almak amacıyla kavramsal çerçeveyi uygular.

Tehditlerin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi

950.8 U1 Denetim şirketinin güvence müşterisine güvence dışı bir hizmet sunmasıyla ortaya çıkabilecek tehdit sınıflarının tanımı, 120.6 U3 paragrafında düzenlenmektedir.

950.8 U2 Güvence müşterisine güvence dışı hizmet sunmaktan dolayı oluşabilecek farklı tehditlerin belirlenmesi ve 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.
- Müşterinin yönetiminin ve çalışanlarının sunulan hizmet türüyle ilgili uzmanlık düzeyi.
- Hizmetin çıktısının, dayanak denetim konusunu ve bir doğrulama hizmetinde güvence denetiminin denetime konu bilgisine yansıtılan hususları etkileyip etkilemeyeceği ve etkilemesi durumunda:
 - Hizmetin çıktısının dayanak denetim konusu ve bir doğrulama hizmetinde güvence denetiminin denetime konu bilgisi üzerinde önemli bir etkiye sahip olma derecesi.
 - Güvence müşterisinin, önemli muhakeme konularını belirleme düzeyi (Bkz.: A900.13-A900.14 paragrafları).
- Güvence denetiminin bir parçası olarak hizmetin çıktısına olan güven derecesi.
- Güvence dışı hizmet sunumuyla ilgili ücret.

Güvence Müşterisinin Bilgilerine İlişkin Önemlilik

950.9 U1 Önemlilik; güvence müşterisine güvence dışı bir hizmet sunulması nedeniyle oluşan tehditlerin değerlendirilmesiyle ilgili bir faktördür. Bir güvence müşterisinin denetime konu bilgisine ilişkin önemlilik kavramı, Güvence Denetimi Standardı (GDS) 3000 *Tarihî Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri*'nde ele alınmaktadır. Önemliliğin belirlenmesi mesleki muhakemede bulunulmasını içerir ve hem niteliğe hem de niceliğe ilişkin faktörlerden etkilenir. Ayrıca, kullanıcıların finansal veya diğer bilgi ihtiyaçlarına ilişkin algılardan da etkilenir.

Aynı Güvence Müşterisine Birden Fazla Güvence Dışı Hizmet Sunulması

950.10 U1 Bir denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, denetim müşterisine birden fazla güvence dışı hizmet sunabilir. Bu tür durumlarda, söz konusu hizmetlerin sunulması sonucu oluşan tehditlerin birlikte yapacağı etki, denetim şirketinin tehditleri değerlendirmesiyle ilgilidir.

Kendi Kendini Denetleme Tehditleri

950.11 U1 Bir doğrulama hizmetinde denetim şirketinin, denetim konusunu oluşturan bilgilerin hazırlanma sürecine katılması ve daha sonradan bu bilgilerin denetime konu bilgi hâline gelmesi durumunda, kendi kendini denetleme tehdidi oluşabilir. Bir güvence denetiminin konusunu oluşturan bilgilerle ilgili hizmet sunulurken kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilecek güvence dışı hizmetlere ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- (a) Geleceğe yönelik finansal bilgilerin geliştirilip hazırlanması ve daha sonrasında bu bilgilere ilişkin güvence raporunun yayımlanması.
- (b) Güvence denetiminin konusunu oluşturan bilginin bir bölümü ile ilgili veya bu bilgiyle ilgili bir değerlendirme gerçekleştirilmesi.
- (c) BT sistemleri veya BT kontrollerinin tasarlanması, geliştirilmesi, uygulanması, işletilmesi, sürdürülmesi, izlenmesi, güncellenmesi veya yükseltilmesi ve daha sonrasında, BT sistemleri veya BT kontrolleri hakkında hazırlanan bir beyan veya rapora ilişkin bir güvence denetimi üstlenilmesi.
- (ç) BT sistemlerinin tasarlanması, geliştirilmesi, uygulanması, işletilmesi, sürdürülmesi, izlenmesi, güncellenmesi veya yükseltilmesi ve daha sonrasında, bu tür BT sistemleri tarafından üretilen bilgilerden hazırlanan denetime konu bilgilere (örneğin, finansal olmayan bilgilerin unsurları) ilişkin bir güvence raporunun yayımlanması.

KAYİK olan güvence müşterileri

950.12 U1 Bir güvence denetimi, denetim şirketi tarafından KAYİK olan bir müşteri için yapılacaksa ve söz konusu denetimin sonuçları:

- (a) Pay sahipleri veya diğer paydaşlar dâhil olmak üzere, kamuya açıklanacaksa veya
- (b) Bir sektörün veya iş faaliyetinin işleyişinin gözetimini yapmak üzere, mevzuatla kurulmuş bir işletme veya kuruma sunulacaksa

denetim şirketinin bağımsızlığına yönelik beklentiler artar.

Söz konusu beklentilerin dikkate alınması, güvence müşterisine güvence dışı bir hizmet sunulup sunulmayacağı belirlenirken uygulanan “gerekli bilgiye sahip makul üçüncü taraf testi”nin bir parçasını oluşturur.

950.12 U2 950.12 U1 (b) paragrafında açıklanan şartlar altında üstlenilen bir denetimle ilgili olarak kendi kendini denetleme tehdidinin mevcut olması durumunda denetim şirketi, söz konusu kendi kendini denetleme tehdidinin varlığını ve bu tehdidi ele almak için atılan adımları denetimi yaptıran tarafa veya güvence müşterisinin üst yönetiminden

sorumlu olanlara ya da bir sektör veya faaliyetin işleyişini denetlemek üzere mevzuatla kurulan ve denetim sonuçlarının sunulacağı kurum veya kuruluşa açıklamak konusunda teşvik edilir.

Tehditlerin Ele Alınması

- 950.13 U1 A120.10-120.10 U2 paragrafları; önlemlerin tanımı da dâhil olmak üzere, bağımsızlığa yönelik tehditlerin ele alınmasıyla ilgili bir ana hüküm ve açıklayıcı hüküm içermektedir.
- 950.13 U2 Güvence müşterisine güvence dışı bir hizmet sunumu veya birden fazla hizmet sunumu nedeniyle ortaya çıkan bağımsızlığa yönelik tehditler, güvence işinin ve hizmetin içinde bulunduğu durum ve gerçeklere bağlı olarak değişir. Bu tür tehditler, önlemlerin uygulanması veya öngörülen hizmetin kapsamının değiştirilmesi suretiyle ele alınabilir.
- 950.13 U3 Bu tür tehditlerin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:
- Hizmeti sunmak için güvence ekibinin üyesi olmayan uzmanlardan faydalanmak.
 - Hizmet sunumuna dâhil olmamış uygun bir gözden geçiren kişinin, güvence işini veya sunulan hizmeti gözden geçirmesi.
- 950.13 U4 Güvence müşterisine sunulan güvence dışı bir hizmet nedeniyle oluşan tehditleri kabul edilebilir bir düzeye indirecek önlem bulunmayabilir. Böyle bir durumda kavramsal çerçevenin uygulanması denetim şirketinin 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 veya sonlandırmak veya
 - (c) Güvence işini sonlandırmak.

BÖLÜM 990

KULLANIM VE DAĞITIM KONUSUNDA SINIRLAMA İÇEREN RAPORLAR (BAĞIMSIZ DENETİM VE SINIRLI BAĞIMSIZ DENETİM DIŞINDA KALAN GÜVENCE DENETİMLERİ)

Giriş

- 990.1 Denetim şirketleri; temel ilkelere uygunluk sağlamalı, bağımsız olmalı ve bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 120’de yer alan kavramsal çerçeveyi uygulamalıdır.
- 990.2 Bu bölüm, Kısım 4B’ye ilişkin belirli uyarlamaları düzenlemektedir ve bu değişikliklere, raporun kullanım ve dağıtım konusunda sınırlamanın bulunduğu güvence denetimlerini içeren bazı durumlarda izin verilmektedir. Bu bölümde, A990.3 paragrafında belirtilen durumlarda sınırlı bir kullanım ve dağıtım raporu yayımlamaya yönelik bir işe “özellikli güvence işi” denir.

Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

Genel

- A990.3** Denetim şirketi, güvence denetimine ilişkin kullanım ve dağıtım konusunda sınırlama içeren bir rapor yayımlamayı düşündüğünde, Kısım 4B’de düzenlenen bağımsızlık hükümleri, yalnızca aşağıdakilerin gerçekleşmesi hâlinde bu bölümün izin verdiği uyarlamalar için uygundur:
- (a) Denetim şirketi, hizmetin sağlanmasında uygulanacak uyarlanmış bağımsızlık hükümleri hakkında hedef kullanıcılarla iletişim kurar ve
 - (b) Raporun hedef kullanıcıları raporun amacını, denetim konusunu oluşturan bilgiyi ve sınırlamalarını anlar ve uyarlamaların uygulanması konusunda açıkça mutabık kalırlar.
- 990.3 U1 Hedef kullanıcılar; denetimin niteliğinin ve kapsamının belirlenmesinde, doğrudan kendilerinin katılımı veya dolaylı olarak kendileri yerine hareket etme yetkisi bulunan temsilcilerin katılımları sayesinde raporun amacı, denetim konusunu oluşturan bilgi ve sınırlamalar konusunda anlayış edinebilirler. Her iki durumda da katılım sağlanması, kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla ilgili durumlar dâhil, bağımsızlığa ilişkin hususlarla ilgili olarak denetim şirketinin hedef kullanıcılarla iletişim kurmasına yardımcı olur. Ayrıca katılım sağlanması, denetim şirketinin, hedef kullanıcıların uyarlanmış bağımsızlık hükümlerine ilişkin onaylarını almasına olanak sağlar.
- A990.4** Hedef kullanıcıların, sözleşme şartları belirlendiği sırada ismen özel olarak belirlenemeyen bir kullanıcı kitlesi mahiyetinde olması durumunda, denetim şirketi daha sonradan bu tür kullanıcıları, temsilcileri tarafından mutabık kalınan uyarlanmış bağımsızlık hükümlerinden haberdar eder.
- 990.4 U1 Örneğin, hedef kullanıcıların, bir sendikasyon kredisi sözleşmesindeki borç veren taraflar gibi bir kullanıcı kitlesi mahiyetinde olması durumunda, denetim şirketi

uyarlanmış bağımsızlık hükümlerini borç verenlerin temsilcisine denetim sözleşmesinde açıklayabilir. Daha sonra temsilci; mutabık kaldığı uyarlanmış bağımsızlık hükümlerinden kullanıcıları haberdar etmeye ilişkin denetim şirketinin yükümlülüğünü karşılamak üzere, denetim sözleşmesini borç veren grubun üyelerine erişilebilir hâle getirebilir.

A990.5 Denetim şirketi özellikli güvence işi yürüttüğünde, Kısım 4B’de yapılacak herhangi bir uyarılma, A990.7–A990.8 paragraflarında düzenlenen uyarlamalarla sınırlı olmalıdır.

A990.6 Denetim şirketinin, aynı müşteri için kullanım ve dağıtım konusunda sınırlama içermeyen bir güvence raporunu da yayımlaması durumunda, Kısım 4B söz konusu güvence işine uygulanır.

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

A990.7 Denetim şirketi özellikli güvence işi yürüttüğünde:

- (a) 910, 911, 920, 921, 922 ve 924 üncü Bölümlerde belirtilen ilgili hükümler, yalnızca iş ekibinin üyeleri, onların çekirdek aile üyeleri ve aile yakınları için uygulanır,
- (b) Denetim şirketi; 910, 911, 920, 921, 922 ve 924 üncü Bölümlerde açıklandığı üzere, güvence müşterisi ile aşağıda verilen güvence ekibi üyeleri arasındaki çıkar ve ilişkilerden dolayı oluşan bağımsızlığa yönelik tehditleri belirler, değerlendirir ve ele alır:
 - (i) Teknik veya sektöre özgü konularla, işlemlerle veya olaylarla ilgili danışmanlık sunan kişiler ve
 - (ii) İş açısından kaliteyi gözden geçirme ya da denetimin kalitesini gözden geçirmenin amacıyla tutarlı bir gözden geçirme gerçekleştiren kişiler ve
- (c) 910, 911, 920, 921, 922 ve 924 üncü Bölümlerde açıklandığı üzere; denetim şirketinde güvence işinin sonucunu doğrudan etkileyebilen diğer kişiler ile güvence müşterisi arasındaki çıkar ve ilişkiler sonucunda herhangi bir tehdidin ortaya çıktığına, denetim için oluşturulan iş ekibinin inanması için bir sebebinin olması durumunda, denetim şirketi söz konusu tehdidi değerlendirir ve ele alır.

990.7 U1 Denetim şirketinde güvence işinin sonucunu doğrudan etkileyebilen diğer kişiler, denetim işinin yürütülmesiyle bağlantılı olarak, sorumlu denetçinin kazancına ilişkin öneride bulunanları veya sorumlu denetçinin doğrudan yönetim ve/veya gözetiminde çalıştığı üst kademelerdeki kişileri içerir.

A990.8 Denetim şirketi özellikli güvence işi yürüttüğünde, denetim şirketinin güvence müşterisi üzerinde doğrudan veya dolaylı olarak önemli bir finansal çıkarı bulunamaz.

TERİMLER SÖZLÜĞÜ VE KISALTMALAR LİSTESİ

Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar'da (Bağımsızlık Standartları Dâhil), aşağıdaki terimler karşılarında belirtilen anlamlarda kullanılmaktadır.

Bu sözlükte; terimlerin açıklamaları normal yazı tipinde gösterilmiştir, italik şekilde yazılanlar ise Kuralların belirli bölümlerinde belli bir anlama sahip olan terimlerin açıklamaları veya terimlerin ek açıklamaları için kullanılmıştır. Ayrıca Kurallarda açıklanan terimlere referanslar verilmiştir.

Aile yakını	Kişinin çekirdek ailesine dâhil olmayan anne, baba, çocuk ve kardeşleridir.
Ara verme süresi	<i>Bu terim, A540.11–A540.19 paragraflarının amaçları açısından A540.5 paragrafında tanımlanmaktadır.</i>
Azami denetlenebilir dönem	<i>Bu terim, A540.5 paragrafında tanımlanmaktadır.</i>
Bağımsız denetçi (denetçi)	Bağımsız denetim yapmak üzere, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre yeminli mali müşavirlik ya da serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış meslek mensupları arasından Kurum tarafından yetkilendirilen kişidir.
Bağımsızlık	<p>Bağımsızlık aşağıdaki unsurlardan oluşur:</p> <p>(a) Esasta Bağımsızlık: Denetçinin dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilik içinde hareket etmesini teminen, mesleki muhakemesini olumsuz etkileyebilecek tesirlerden arı olarak görüş/sonuç açıklamasıdır.</p> <p>(b) Şekilde Bağımsızlık: Denetim şirketinin, denetçinin veya denetim ekibi (veya yerine göre sınırlı denetim ekibi ya da güvence ekibi) üyesinin; makul ve bilgi sahibi üçüncü kişilerde/taflarda, dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilikten ödün verdiği intibamı oluşturabilecek durum ve davranışlardan sakınmasıdır.</p> <p><i>400.5 ve 900.4 paragraflarında açıklandığı üzere, bir denetçinin veya denetim şirketinin “bağımsız” olduğuna ilişkin yapılan atıflar, denetçinin veya denetim şirketinin 4A ve 4B Kısımlarının hükümlerine uygunluk sağladığı anlamına gelir.</i></p>
Birim denetim müşterisi	<p>Topluluk denetim şirketi veya birim denetim şirketinin, topluluk denetiminin amaçları açısından denetim çalışması yaptığı bir birimdir. Birimin;</p> <p>(a) Bir tüzel kişilik olması durumunda birim denetim müşterisi, söz konusu işletme ve bu işletmenin doğrudan veya dolaylı kontrolünün olduğu ilişkili işletmelerdir ya da</p> <p>(b) Bir işletme birimi, fonksiyon, ticari faaliyet ya da (bunların bir bileşimi) olması durumunda birim denetim müşterisi,</p>

işletme biriminin ait olduğu ya da fonksiyon veya ticari faaliyetin gerçekleştirildiği tüzel kişilik ya da işletmelerdir.

Birim denetim şirketi	Topluluk denetiminin amaçları açısından bir birimle ilgili denetim çalışması yapan denetim şirketidir.
Çekirdek aile	Eş veya bakmakla yükümlü olunan kişilerdir.
Dayanak denetim konusu	Kıstaslar uygulanmak suretiyle ölçülen veya değerlendirilen olgudur.
Denetim	<i>Kısım 4A'da "denetim" terimi "sınırlı denetim" için de aynı şekilde uygulanır.</i>
Denetim ağı	Bağımsız denetim kuruluşlarının veya bağımsız denetçilerin aralarında hukuki bir bağ olup olmadığına bakılmaksızın, (a) İşbirliğine yönelik, (b) Kâr veya maliyet paylaşımını hedefleyen veya ortak bir mülkiyet, kontrol veya yönetimi, ortak yönetim kalite politikalarını ve süreçlerini, ortak bir iş stratejisini, ortak bir marka veya unvan kullanımını ya da mesleki kaynakların önemli bir kısmını ortaklaşa kullanmayı amaçlayan yapılanmadır.
Denetim ağına dâhil şirket	Bir denetim ağı içinde yer alan denetim şirketi veya işletmedir. <i>Daha fazla bilgi için 400.50 U1-400.54 U1 paragraflarına bakınız.</i>
Denetim dönemi (Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimler)	Denetim dönemi, denetim ekibinin denetime başlamasıyla başlar ve denetim raporunun yayımlanmasıyla sona erer. Denetim yinelenen bir niteliğe sahipse, denetim işinin süresi, taraflardan herhangi birinin mesleki ilişkisinin sona erdiğini bildirmesi veya nihai denetim raporunun yayımlanmasından hangisi sonra ise o tarihte sona erer.
Denetim dönemi (Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetim Dışında Kalan Güvence Denetimleri)	Denetim dönemi, güvence ekibinin söz konusu işe yönelik güvence hizmetlerini yürütmeye başlamasıyla başlar ve güvence raporunun yayımlanmasıyla sona erer. Güvence denetimi yinelenen bir niteliğe sahipse güvence işinin süresi, taraflardan herhangi birinin mesleki ilişkisinin sona erdiğini bildirmesi veya nihai güvence raporunun yayımlanmasından hangisi sonra ise o tarihte sona erer.
Denetim ekibi	(a) Denetim işi için oluşturulan iş ekibinin tüm üyeleri, (b) Aşağıdakiler dâhil olmak üzere, denetim şirketi 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 işi

Denetçinin; finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına (veya doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayıp sağlamadığına ya da tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunulup sunulmadığına) dair görüş bildirdiği makul bir güvence denetimidir. Denetim işi, mevzuat tarafından zorunlu kılınan denetimi, yasal denetimi içerir.

Kısım 4A'da "denetim işi" terimi "sınırlı denetim işi" için de aynı şekilde uygulanır.

Denetim müşterisi

Denetim şirketinin, denetim işini yürüttüğü işletmedir. Müşterinin halka açık bir işletme olması durumunda, A400.22 ve A400.23 paragrafları uyarınca denetim müşterisi tanımı her zaman söz konusu müşterinin ilişkili işletmelerini de içerir. Müşterinin halka açık bir işletme olmaması durumunda, denetim müşterisi tanımı söz konusu müşterinin, doğrudan veya dolaylı kontrolünün olduğu ilişkili işletmelerini içerir. (Bkz.: A400.27 paragrafı)

Kısım 4A'da "denetim müşterisi" terimi "sınırlı denetim müşterisi" için de aynı şekilde uygulanır.

Topluluk denetimi olması durumunda, topluluk denetim müşterisi tanımına bakınız.

Denetim raporu

Kısım 4A'da "denetim raporu" terimi "sınırlı denetim raporu" için de aynı şekilde uygulanır.

Denetim şirketi	<p>(a) Bağımsız denetim kuruluşu veya denetim üstlenen bağımsız denetçi,</p> <p>(b) Sahiplik, yönetim veya diğer yollarla söz konusu tarafları kontrol eden bir işletme ve</p> <p>(c) Sahiplik, yönetim veya diğer yollarla söz konusu tarafların kontrol ettiği bir işletmedir.</p> <p><i>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.</i></p>
Denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tablolar	Tek bir işletme olması durumunda, söz konusu işletmenin finansal tablolarıdır. Konsolide finansal tablolarda ise, topluluk finansal tabloları olarak da adlandırılan konsolide finansal tablolarıdır.
Denetime konu bilgi (denetimin konusunu oluşturan bilgi)	Dayanak denetim konusunun kıstaslar karşısında ölçümünün veya değerlendirilmesinin bir çıktısıdır. Başka bir ifadeyle, kıstasların dayanak denetim konusuna uygulanması sonucu ortaya çıkan bilgidir.
Denetimin kalitesinin gözden geçirilmesi	Kaliteyi gözden geçiren kişinin, denetim ekibi tarafından yapılan önemli muhakemeler ve bu kapsamda ulaşılan sonuçları tarafsız bir şekilde değerlendirmesidir. Kalitenin gözden geçirilmesi, rapor tarihinde veya öncesinde tamamlanır.
Dış uzman	Yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilmesinde denetçiye yardımcı olmak üzere ilgili alandaki çalışması denetçi tarafından kullanılan, muhasebe veya denetim dışındaki bir alanda uzmanlığa -bilgi, beceri ve tecrübeye- sahip kişi (denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil diğer şirketin geçici çalışanları da dâhil olmak üzere bir yöneticisi, ortağı veya çalışanları dışındaki) veya kuruluştur.
Doğrudan denetim	Denetçinin, dayanak denetim konusunu geçerli kıstaslar uygulamak suretiyle ölçtüğü veya değerlendirdiği ve sonuçta ortaya çıkan denetime konu bilgiyi güvence raporunun bir parçası olarak veya ilişğinde sunduğu güvence denetimidir. Doğrudan denetimde denetçinin vardığı sonuç, dayanak denetim konusunun geçerli kıstaslar uygulanmak suretiyle ölçümü veya değerlendirilmesi neticesinde raporlanan çıktıyı ele alır.
Doğrudan (bir) finansal çıkar	<p>(a) Kişinin veya işletmenin kontrolü altında bulunan (takdir yetkisi verilerek başkaları tarafından yönetilenler de dâhil) ve doğrudan sahip olduğu finansal çıkardır veya</p> <p>(b) Kolektif yatırım aracı, gayrimenkul yatırım ortaklığı veya yatırım fonu veya bir başka aracı yoluyla sahip olunan ve üzerinde ilgili kişi ya da işletmenin kontrole veya yatırım</p>

kararlarını etkileyebilme imkânına sahip olduğu finansal çıkardır.

Doğrulama hizmeti

Denetçi dışındaki bir tarafın, dayanak denetim konusunu kıstaslar uygulanmak suretiyle ölçtüğü veya değerlendirdiği bir güvence denetimidir.

Ayrıca denetçi 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 tarafından güvence raporunda da sunulabilir. Doğrulama hizmetinde denetçinin vardığı sonuç, denetime konu bilginin önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkindir.

Denetçinin 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.

Dolaylı (bir) finansal çıkar

Kolektif yatırım aracı, gayrimenkul yatırım ortaklığı veya yatırım fonu veya bir başka aracı yoluyla sahip olunan ve üzerinde ilgili kişi ya da işletmenin kontrole veya yatırım kararlarını etkileyebilme imkânına sahip olmadığı finansal çıkardır.

Finansal çıkar

Bir işletmenin özkaynak veya diğer bir finansal aracında, borçlanma senedi (tahvil, bono vs.), kredi veya diğer borçlanma araçlarında bulunan çıkardır. Bu tür bir çıkarı elde etme hak ve yükümlülükleri ile bu çıkarla doğrudan ilişkili türev araçlar da buna dâhildir.

Finansal tablolar

İlgili dipnotlar dâhil olmak üzere, tarihî finansal bilgilerin, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak, bir işletmenin belirli bir tarihteki ekonomik kaynaklarını veya yükümlülüklerini ya da belirli bir dönemde bunlarda meydana gelen değişiklikleri göstermek amacıyla biçimlendirilmiş sunumudur. İlgili dipnotlar genellikle önemli muhasebe politikaları ile diğer açıklayıcı bilgilerin özetinden oluşur. “Finansal tablolar” terimi, geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca belirlenen tam set finansal tabloları ifade etmekle birlikte, tek bir finansal tabloyu da ifade edebilir.

Bu terim, bir finansal tablonun belirli bir unsur, hesap veya kalemine atıf yapmamaktadır.

Gerekli bilgiye sahip makul üçüncü taraf

Gerekli bilgiye sahip makul üçüncü taraf testi, denetçi tarafından, aynı sonuçlara başka bir tarafça ulaşılmamasının muhtemel olup olmadığı hakkında yapılan bir değerlendirmedir. Bu tür bir değerlendirme, sonuçlara ulaşılan zamanda, denetçinin haberdar

Gerekli bilgiye sahip makul üçüncü taraf testi

olduğu veya haberdar olmasının makul bir şekilde beklendiği tüm ilgili durum ve gerçekleri değerlendiren gerekli bilgiye sahip bir üçüncü tarafın bakış açısıyla yapılır. Gerekli bilgiye sahip makul üçüncü tarafın denetçi olması gerekmez ancak denetçinin sonuçlarının uygunluğunu tarafsız bir biçimde anlamak ve değerlendirmek için ilgili bilgi ve deneyime sahip olması gerekir.

Bu terimler, A120.5 U9 paragrafında tanımlanmaktadır.

Gizli bilgiler	Yazılı, elektronik, görsel veya sözlü olanlar dâhil olmak üzere, herhangi bir format ya da ortamda kamuya açık olmayan her türlü bilgi, veri veya diğer materyallerdir.
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.
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. <i>Kısım 4B'de "güvence denetimi" terimi, bağımsız denetim ve sınırlı bağımsız denetimler dışında kalan güvence denetimlerini ifade etmektedir.</i>
Güvence müşterisi	Sorumlu taraftır ve ayrıca bir doğrulama hizmetinde, denetime konu bilgilerden sorumlu taraftır (sorumlu taraf ile aynı kişi olabilir).
Halka açık işletme	Bir menkul kıymetler borsasında kote edilmiş olması dâhil olmak üzere, kamuya açık bir piyasa mekanizması aracılığıyla

devredilebilen ve alınıp satılabilen finansal araçlar ihraç eden bir işletmedir.

İlgili sermaye piyasası mevzuatı tarafından tanımlandığı şekliyle borsada işlem gören bir işletme, halka açık işletmeye örnek teşkil eder.

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 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.

İşin teklif edildiği sonraki denetçi	Gelecekteki bir müşteri (veya bazı durumlarda mevcut müşteri) için denetime atanmayı veya muhasebe, vergi, danışmanlık veya benzeri bir mesleki hizmeti sunmayı değerlendiren denetçidir.
Kabul edilebilir düzey	Gerekli bilgiye sahip makul üçüncü taraf testini kullanan bir denetçinin, temel ilkelere uyduğu sonucuna varmasının daha muhtemel olduğu düzeydir.
Kaliteyi gözden geçiren kişi	Denetimin kalitesini gözden geçirmek üzere denetim şirketi tarafından atanan sorumlu denetçi, denetim şirketindeki diğer bir kişi veya denetim şirketi dışından bir kişidir.
Kamu yararını ilgilendiren kuruluş (KAYİK)	<p>Kısım 4A’nın amaçları doğrultusunda, bir işletme aşağıdaki kategorilerden herhangi birine girdiğinde kamu yararını ilgilendiren kuruluş sayılır:</p> <ul style="list-style-type: none">(a) Halka açık bir işletme,(b) Ana faaliyetlerinden biri kamudan mevduat toplamak olan bir işletme,(c) Ana faaliyetlerinden biri kamuya sigorta hizmeti vermek olan bir işletme veya(ç) 400.15 paragrafında açıklanan amacı karşılamak üzere mevzuat veya mesleki standartlar tarafından kamu yararını ilgilendiren kuruluş olarak belirlenen bir işletme. <p>Etik Kurallar, 400.23 U1 ve 400.23 U2 paragraflarında açıklandığı üzere, kategorilerin daha açık bir şekilde tanımlanmasını veya kategorilere eklemeler yapılmasını öngörür.</p>
Kavramsal çerçeve	<i>Bu terim, Bölüm 120’de tanımlanmaktadır.</i>
Kıstaslar	Bir güvence denetiminde dayanak denetim konusunun değerlendirilmesi ve ölçülmesi için kullanılan kıyaslama noktalarıdır. “Geçerli kıstaslar” ilgili denetim için kullanılan kıstaslardır.
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.

Kilit yönetici	Yönetim organı üyeleri dâhil olmak üzere, şirketin faaliyetlerini plânlama, yönetme veya kontrol etme yetki ve sorumluluğuna doğrudan veya dolaylı olarak sahip olan kişilerdir.
Mesleki faaliyet	Muhasebe, denetim, vergi, yönetim danışmanlığı ve finansal yönetim de dâhil olmak üzere, bağımsız denetçi tarafından yürütülen ve muhasebe, denetim ve benzeri becerileri gerektiren bir faaliyettir.
Mesleki hizmetler	Müşteriler için yürütülen mesleki faaliyetlerdir.
Mesleki muhakeme	<i>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 paragrafında tanımlanmaktadır.</i>
Mevcut denetçi	Müşteri için hâlihazırda bir işi yürüten denetçidir.
Mevzuata aykırılıklar	<i>Mevzuata aykırılıklar ("aykırılıklar"); kasten ya da kasıt olmaksızın, aşağıdakiler tarafından gerçekleştirilen, yürürlükteki mevzuata aykırı olan ihmâlî veya icrâî eylemlerden oluşur:</i> <ul style="list-style-type: none"> (a) Müşterinin kendisi, (b) Müşterinin üst yönetiminden sorumlu olanlar, (c) Müşterinin yönetimi ya da (ç) Müşteri için veya müşterinin yönetiminde çalışan diğer kişiler. <i>Bu terim, 360.5 U1 paragrafında tanımlanmaktadır.</i>
Ofis	Coğrafi olarak veya uygulama alanına göre örgütlenmiş ayrı bir alt gruptur.
Özellikli denetim işi	<i>Bu terim, Bölüm 800'ün amaçları açısından 800.2 paragrafında tanımlanmaktadır.</i>
Özellikli güvence işi	<i>Bu terim, Bölüm 990'ın amaçları açısından 990.2 paragrafında tanımlanmaktadır.</i>
Önceki denetçi	Mevcut denetçinin olmadığı bir durumda, müşteri için denetime en son atanmış veya muhasebe, vergi, danışmanlık veya benzeri bir mesleki hizmeti sunmuş denetçidir.
Önemli zarar	<i>Bu terim, 360.5 U3 paragrafında tanımlanmaktadır.</i>
Önlemler	<i>Önlemler, temel ilkelere uyumu engelleyen tehditleri etkin bir şekilde kabul edilebilir bir düzeye indirmek için denetçi tarafından -tek başına veya birlikte- atılan adımlardır. Bu terim, 120.10 U2 paragrafında tanımlanmaktadır.</i>

Özel amaçlı finansal tablolar	Belirli kullanıcıların finansal bilgi ihtiyaçlarını karşılamak için tasarlanmış olan bir finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanmış olan finansal tablolardır.
Reklam	Mesleki iş almak amacıyla, denetçiler tarafından sunulan hizmetlere veya denetçinin becerilerine ilişkin bilgilerin kamuoyuna iletilmesidir.
Sınırlı denetim ekibi	<p>(a) Sınırlı denetim işi için oluşturulan iş ekibinin tüm üyeleri ve</p> <p>(b) Aşağıdakiler dâhil olmak üzere, denetim şirketi bünyesindeki veya şirket tarafından görevlendirilen ve sınırlı denetim işinin sonucunu doğrudan etkileyebilecek diğer tüm kişiler:</p> <p>(i) Sınırlı denetim işinin yürütülmesiyle bağlantılı olarak, sorumlu denetçinin kazancına ilişkin öneride bulunanlar veya sorumlu denetçinin doğrudan yönetim ve/veya gözetiminde çalıştığı üst kademelerdeki kişiler (sırasıyla denetim şirketindeki ilgili sorumlu denetçinin üzerindeki tüm üst kademelerdekiler dâhil),</p> <p>(ii) Sınırlı denetim işi için, teknik veya sektöre özgü konularla, işlemlerle veya olaylarla ilgili danışmanlık sunanlar ve</p> <p>(iii) Sınırlı denetim işi açısından kaliteyi gözden geçirme ya da denetimin kalitesini gözden geçirmenin amacıyla tutarlı bir gözden geçirme gerçekleştiren kişiler,</p> <p>(c) Denetim ağına dâhil şirket bünyesinde yer alan ve sınırlı denetim işinin sonucunu doğrudan etkileyebilen diğer kişilerdir.</p>
Sınırlı denetim işi	Denetçinin; finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanmadığı kanaatine varmasına sebep olan herhangi bir hususun dikkatini çekip çekmediğine ilişkin sonuç bildirdiği, -sınırlı denetim sırasında uygulanan prosedürlerin, Bağımsız Denetim Standartlarına uygun olarak yürütülen denetimde uygulanan prosedürlerden çok daha az olduğu-, Sınırlı Bağımsız Denetim Standartlarına (SBDS'lere) uygun olarak yapılan güvence denetimidir.
Sınırlı denetim müşterisi	Denetim şirketinin, sınırlı denetim işini yürüttüğü işletmedir.
Sorumlu denetçi	Güvence denetiminden, güvence denetiminin yürütülmesinden ve denetim şirketi adına düzenlenen rapordan sorumlu olan ve

	Kurumdan uygun yetki almış denetim şirketi yöneticisi veya şirketteki başka bir denetçidir.										
Sorumlu taraf	Bir güvence denetiminde dayanak denetim konusundan sorumlu olan taraf veya taraflardır.										
Şarta bağlı ücret	Bir işlem çıktısıyla veya denetim şirketi tarafından sunulan hizmet sonucuyla ilgili olarak önceden belirlenmiş bir temele dayanılarak hesaplanan ücretlerdir. Mahkeme veya bir başka kamu idaresi tarafından belirlenmiş bir ücret şarta bağlı ücret değildir.										
Tarihî finansal bilgi	Belirli bir işletmeyle ilgili olarak öncelikle işletmenin muhasebe sisteminden elde edilen ve geçmiş dönemlerde meydana gelen ekonomik olaylar veya geçmiş tarihlerdeki ekonomik durum veya şartlar hakkında finansal terimlerle ifade edilen bilgidir.										
Tehditler	<p><i>Bu terim 120.6 U3 paragrafında tanımlanmaktadır ve aşağıda yer alan çeşitleri içerir:</i></p> <table border="0"> <tr> <td><i>Kişisel çıkar</i></td> <td><i>120.6 U3(a)</i></td> </tr> <tr> <td><i>Kendi kendini denetleme</i></td> <td><i>120.6 U3(b)</i></td> </tr> <tr> <td><i>Taraf tutma</i></td> <td><i>120.6 U3(c)</i></td> </tr> <tr> <td><i>Yakınlık</i></td> <td><i>120.6 U3(ç)</i></td> </tr> <tr> <td><i>Yıldırma</i></td> <td><i>120.6 U3(d)</i></td> </tr> </table>	<i>Kişisel çıkar</i>	<i>120.6 U3(a)</i>	<i>Kendi kendini denetleme</i>	<i>120.6 U3(b)</i>	<i>Taraf tutma</i>	<i>120.6 U3(c)</i>	<i>Yakınlık</i>	<i>120.6 U3(ç)</i>	<i>Yıldırma</i>	<i>120.6 U3(d)</i>
<i>Kişisel çıkar</i>	<i>120.6 U3(a)</i>										
<i>Kendi kendini denetleme</i>	<i>120.6 U3(b)</i>										
<i>Taraf tutma</i>	<i>120.6 U3(c)</i>										
<i>Yakınlık</i>	<i>120.6 U3(ç)</i>										
<i>Yıldırma</i>	<i>120.6 U3(d)</i>										
Temel ilkeler	<p><i>Bu terim, 110.1 U1 paragrafında tanımlanmaktadır. Her bir temel ilke, sırasıyla aşağıdaki paragraflarda tanımlanmaktadır:</i></p> <table border="0"> <tr> <td><i>Dürüstlük</i></td> <td><i>A111.1</i></td> </tr> <tr> <td><i>Tarafsızlık</i></td> <td><i>A112.1</i></td> </tr> <tr> <td><i>Mesleki yeterlik ve özen</i></td> <td><i>A113.1</i></td> </tr> <tr> <td><i>Sır saklama (gizlilik)</i></td> <td><i>A114.1-A114.3</i></td> </tr> <tr> <td><i>Mesleğe uygun davranış</i></td> <td><i>A115.1</i></td> </tr> </table>	<i>Dürüstlük</i>	<i>A111.1</i>	<i>Tarafsızlık</i>	<i>A112.1</i>	<i>Mesleki yeterlik ve özen</i>	<i>A113.1</i>	<i>Sır saklama (gizlilik)</i>	<i>A114.1-A114.3</i>	<i>Mesleğe uygun davranış</i>	<i>A115.1</i>
<i>Dürüstlük</i>	<i>A111.1</i>										
<i>Tarafsızlık</i>	<i>A112.1</i>										
<i>Mesleki yeterlik ve özen</i>	<i>A113.1</i>										
<i>Sır saklama (gizlilik)</i>	<i>A114.1-A114.3</i>										
<i>Mesleğe uygun davranış</i>	<i>A115.1</i>										
Teşvik	<p>Başka bir bireyin davranışını etkilemek için bir araç olarak kullanılan, ancak tam olarak da kişinin davranışını uygunsuz bir şekilde etkileme niyetiyle kullanılmayan bir nesne, durum veya eylemdir.</p> <p><i>Teşvikler, denetçiler ile mevcut veya potansiyel müşteriler arasındaki küçük ağırlama eylemlerinden mevzuata aykırılıklara yol açan eylemlere kadar değişiklik gösterebilir.</i></p> <p><i>Teşvikler, aşağıda örnekleri verilen birçok farklı şekilde olabilir:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>Hediyeler.</i> • <i>Ağırlanma.</i> • <i>Eğlence.</i> • <i>Politik bağışlar veya hayırseverlik bağışları.</i> 										

- *Arkadaşlık veya sadakat ilişkilerinden istifade etme.*
- *İstihdam veya diğer ticari fırsatlar.*
- *İmtiyazlı davranış, haklar veya ayrıcalıklar.*

Topluluk	Topluluk finansal tablolarının hazırlandığı bir raporlayan işletmedir.
Topluluğa bağlı birim (Birim)	Bir topluluk denetiminde denetim prosedürlerinin planlanması ve uygulanması amacıyla topluluk denetçisi tarafından belirlenen bir işletme, işletme birimi, fonksiyon, ticari faaliyet ya da bunların bir bileşimidir.
Topluluk denetimi	Topluluk finansal tablolarının denetimidir.
Topluluk denetim ekibi	<p>(a) Topluluk denetiminin amaçları açısından birimlerle ilgili denetim prosedürlerini uygulayan birim denetim şirketi bünyesindeki veya şirket tarafından görevlendirilen kişiler dâhil olmak üzere, topluluk denetimi için oluşturulan iş ekibinin tüm üyeleri,</p> <p>(b) Aşağıdakiler dâhil olmak üzere, topluluk denetim şirketi bünyesindeki veya şirket tarafından görevlendirilen ve topluluk denetiminin sonucunu doğrudan etkileyebilecek diğer tüm kişiler:</p> <p>(i) Topluluk denetiminin yürütülmesiyle bağlantılı olarak, topluluk sorumlu denetçisinin kazancına ilişkin öneride bulunanlar veya topluluk sorumlu denetçisinin doğrudan yönetim ve/veya gözetiminde çalıştığı üst kademelerdeki kişiler (sırasıyla denetim şirketindeki ilgili topluluk sorumlu denetçisinin üzerindeki tüm üst kademelerdekiler dâhil),</p> <p>(ii) Topluluk denetimi için, teknik veya sektöre özgü konularla, işlemlerle veya olaylarla ilgili danışmanlık sunanlar ve</p> <p>(iii) Topluluk denetimi açısından kaliteyi gözden geçirme ya da denetimin kalitesini gözden geçirmenin amacıyla tutarlı bir gözden geçirme gerçekleştiren kişiler,</p> <p>(c) Topluluk denetim şirketinin denetim ağına dâhil bir şirket bünyesinde yer alan ve topluluk denetiminin sonucunu doğrudan etkileyebilen diğer kişiler ve</p> <p>(ç) Topluluk denetim şirketinin denetim ağı dışındaki birim denetim şirketi bünyesinde yer alan ve topluluk denetiminin sonucunu doğrudan etkileyebilen diğer kişilerdir.</p>
Topluluk denetim müşterisi	Topluluk denetim şirketinin, topluluk finansal tabloları üzerinde denetim işini yürüttüğü işletmedir. İşletmenin halka açık bir

işletme olması durumunda, topluluk denetim müşterisi tanımı her zaman söz konusu işletmenin ilişkili işletmelerini ve denetim çalışmasının yapıldığı diğer birimleri içerir. İşletmenin halka açık bir işletme olmaması durumunda, topluluk denetim müşterisi tanımı söz konusu işletmenin, doğrudan veya dolaylı kontrolünün olduğu ilişkili işletmeleri ve denetim çalışmasının yapıldığı diğer birimleri içerir.

A400.27 paragrafına bakınız.

Topluluk denetim şirketi	Topluluk finansal tabloları hakkında görüş bildiren denetim şirketidir.
Topluluk finansal tabloları	Birden fazla işletme veya işletme biriminin finansal bilgilerinin konsolide edilmesiyle oluşturulan finansal tablolardır.
Topluluk sorumlu denetçisi	Topluluk denetiminden sorumlu olan sorumlu denetçidir.
Uygun gözden geçiren kişi	<i>Uygun bir gözden geçiren kişi; yürütülen ilgili çalışmayı veya sunulan hizmeti tarafsız bir şekilde gözden geçirmek için gerekli bilgi, beceri, deneyim ve yetkiye sahip bir denetçidir.</i> <i>Bu terim 300.8 U4 paragrafında tanımlanmaktadır.</i>
Üst yönetimden sorumlu olanlar	İşletmenin stratejik yönetimi ve hesap verebilirliğine ilişkin yükümlülüklerin gözetiminden sorumlu kişi, kişiler veya yapılarıdır (örneğin, şirketin yönetim kurulu üyeleri). Bu sorumluluk finansal raporlama sürecinin gözetimini de içerir. Bazı ülkelerde, işletmelerde üst yönetimden sorumlu olanlar arasında icrâî görevi olan yöneticiler (bir özel veya kamu sektörü işletmesinin yönetim kurulunda olup icrâî görevi de bulunan üyeler veya işletmenin sahibi olan yöneticiler gibi) yer alabilir.
Yönetici veya yetkili	İşletmenin üst yönetimden sorumlu olanları veya bu sorumluluğa eş değer bir yetkiyle hareket eden kişilerdir.

KISALTMALARA VE ETİK KURALLARDA ATIFTA BULUNULAN STANDARTLARA İLİŞKİN LİSTELER

KISALTMALAR LİSTESİ

Kısaltma	Açıklama
Güvence Çerçevesi	Güvence Denetimlerine İlişkin Çerçeve
COSO	Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi
CoCo	Kanada Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü Kontrol Kriterleri
Kurum	Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
BDS	Bağımsız Denetim Standardı
GDS	Güvence Denetimi Standardı
KYS	Kalite Yönetim Standardı
SBDS	Sınırlı Bağımsız Denetim Standardı

ETİK KURALLARDA ATIFTA BULUNULAN STANDARTLAR LİSTESİ

Standart	Tam Adı
BDS 320	Bağımsız Denetimin Planlanmasında ve Yürütülmesinde Önemlilik
BDS 610	İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması
GDS 3000	Tarihî Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri
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

YÜRÜRLÜK TARİHİ

Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar (Bağımsızlık Standartları Dâhil), yayımı tarihinde yürürlüğe girer.