

PROFESYONEL MUHASEBECİLER İÇİN
ETİK KURALLAR EL KİTABI

2010 BASKISI

Çeviren
Yıldız ÖZTÜRK

TÜRMOB YAYINLARI : 402

ISBN : 978 - 975 - 555 -198 -2

PROFESYONEL MUHASEBECİLER İÇİN **ETİK KURALLAR EL KİTABI**

Dizgi - Düzenleme
Tuncay TEKYILDIZ

BASKI
Gurup Matbaacılık A.Ş.
İstanbul Yolu Trafo Karşısı **Varlık/ANKARA**
Tel: (0.312) 384 73 44

PROFESYONEL MUHASEBECİLER İÇİN ETİK KURALLAR EL KİTABI

International Federation of Accountants
545 Fifth Avenue, 14th Floor
New York, New York 10017 USA

Bu yayın, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından hazırlanmıştır. IFAC'ın misyonu kamu çıkarına hizmet etmek, yüksek kaliteli mesleki standartlara uyumun tesis ve teşviki yolu ile dünya genelinde muhasebecilik mesleğini güçlendirmek ve güçlü uluslararası ekonomilerin gelişmesine katkı yapmak, bu gibi standartları uluslararası yakınsamasını artırmak ve mesleğe ait uzman bilginin en alakalı olduğu hallerde kamu çıkarı meselelerinde görüş bildirmektir.

Bu kitabın orijinal İngilizce versiyonu ücretsiz olarak IFAC web sitesinden <http://www.ifac.org> indirilebilir. Onaylanmış metin İngiliz dilinde basılmıştır.

Bu el kitabının orijinal İngilizce versiyonuna ilişkin herhangi bir yorumunuz olursa IFAC'a gonderebilirsiniz: yorumlarınızı yukarıdaki adrese veya aşağıdaki e-posta adresine gonderebilirsiniz IESBApubs@ifac.org.

Copyright © Nisan 2010 Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC). Tüm hakları saklıdır. Bu eserin kopyaları, akademik eğitim veya kişisel kullanım amacı ile olmak ve satılmamak veya dağıtılmamak kaydı ile, ve ayrıca her bir kopyada: "Copyright © Nisan 2010 Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC). Tüm hakları saklıdır. IFAC'tan izin alınarak kullanılmaktadır. Bu belgeyi, çoğaltmak, saklamak veya yayınlama izni için permissions@ifac.org ile temasa geçiniz." Bunun dışında, bu belgenin kopyalarının çoğaltılması, saklanması ve yayınlanması için, bu işlemlerin yapılmasına yasaların izin verdiği haller dışında, IFAC'tan temin edilecek bir yazılı izin gerekecektir. İletişim için permissions@ifac.org.

ISBN: 978-1-60815-061-8

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun (IFAC) Uluslararası Muhasebeciler için Etik Standartlar Kurulu tarafından İngilizce olarak yayınlanmış olan bu Etik Kural, Nisan 2011 tarihinde TÜRMOB tarafından Türkçe'ye çevrilmiş ve IFAC'ın izniyle çoğaltılmıştır. Profesyonel Muhasebeciler için Etik Kurallar El Kitabı'nın çeviri süreci, IFAC tarafından değerlendirilmiş ve çeviri, "IFAC tarafından Yayınlanmış Standartların Çevirisi ve Çoğaltılması Politikası - Politika Bildirimi"ne uygun olarak yapılmıştır. Profesyonel Muhasebeciler için Etik Kurallar El Kitabı'nın onaylanan metni, IFAC tarafından İngilizce olarak yayınlanmış metindir.

Profesyonel Muhasebeciler için Etik Kurallar El Kitabı'nın İngilizce metni © 2010, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC). Tüm hakları saklıdır.

Profesyonel Muhasebeciler için Etik Kurallar El Kitabı'nın Türkçe metni © 2011, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC). Tüm hakları saklıdır.

Orinial Adı: *Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants*

ISBN: 978-975-555-198-2

PROFESYONEL MUHASEBECİLER İÇİN ETİK KURALLAR EL KİTABI

2010 BASKISI

Bu El Kitabının Kapsamı

Bu el kitabı *Uluslararası Muhasebeciler İçin Etik Standartları Kurulu (IESBA)* tarafından yayınlanan revize Profesyonel Muhasebeciler için Etik Kuralları (IESBA Kuralı) kapsar. Revize IESBA Kuralı, daha önce kabulüne izin verilerek, 1 Ocak 2011’de yürürlükte olacaktır.

Bu el kitabı, *Uluslararası Kalite Kontrol, Denetim, İnceleme, Diğer Güvence Hizmetleri ve İlgili Hizmetler Bildirimleri El Kitabı’nın 2010 baskısıyla birlikte*, El Kitabının 2009 baskısı ile 2008 baskısının birinci Cildinin yerine geçmiştir.

Bu El Kitabı Nasıl Düzenlendi

Bu el kitabının içeriği aşağıdaki bölümler şeklinde düzenlenmiştir:

El Kitabı’nın 2008 Baskısından Temel Farklılıklar ve Son Gelişmeler	5
Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu	7
Profesyonel Muhasebeciler İçin Etik Kurallar	11

IFAC, yayınlarının yeniden üretilmesini ya da çevirisini ve üretilmesini desteklemekte ve kolaylaştırmaktadır. Bu el kitabını üretilmek ya da çevirmek ve üretmek isteyen ilgili tarafların ilgili şartlar ve kurallar için permissions@ifac.org adresiyle temasa geçmesi gerekmektedir.

EL KİTABI'NIN 2008 BASKISINDAN TEMEL FARKLILIKLAR VE SON GELİŞMELER

Profesyonel Muhasebeciler İçin Etik Kurallar

Bu el kitabı, *Uluslararası Muhasebeciler İçin Etik Standartları Kurulu* (IESBA) tarafından yayınlanan revize Profesyonel Muhasebeciler için Etik Kuralları (IESBA Etik Kuralı) kapsar.

Bu el kitabı, *Uluslararası Denetim, Güvence ve Etik Bildirimler El Kitabı'nın* 2008 baskısının Birinci Cildinde yer alan *Profesyonel Muhasebeciler için Etik Kurallar'ın yerine geçmiştir.*

Değişiklikler

Temmuz 2009'da IESBA, tüm profesyonel muhasebeciler için şartları netleştiren ve özellikle tüm denetçiler için bağımsızlık şartlarını güçlendiren revize bir IESBA Kuralı yayınladı. Bu el kitabında yer alan, revize IESBA Kuralı, daha önce kabulüne izin verilerek, 1 Ocak 2011'de yürürlükte olacaktır.

1 Ocak 2010'dan sonra Yayınlanan IESBA Kuralı'ndaki Değişiklikler ve Görüşe Açık Taslaklar

1 Ocak 2010'dan sonraki değişiklikler ve nihai bildirimler ya da görüşe açık taslaklar için IESBA web sitesini <http://www.ifac.org/Ethics/> ziyaret ediniz.

ULUSLARARASI MUHASEBECİLER FEDERASYONU

Kuruluş

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), muhasebecilik mesleğinin küresel organizasyonudur. 1977’de kurulan IFAC’ın misyonu, dünya genelinde muhasebecilik mesleğini güçlendirmeye devam ederek kamu çıkarına hizmet etmek ve yüksek kaliteli mesleki standartlara uyumun tesis ve teşviki yolu ile güçlü uluslararası ekonomilerin gelişmesine katkı yapmak, bu gibi standartları uluslararası yakınsamasını artırmak ve mesleğe ait uzman bilginin en alakalı olduğu hallerde kamu çıkarı meselelerinde görüş bildirmektir.

IFAC, dünya genelindeki 124 ülkedeki, 159 üye ve yardımcı üyeden oluşmakta, serbest, bağımlı, kamu sektörü ve eğitim alanında çalışan yaklaşık 2.5 milyon muhasebeciyi temsil etmektedir. IFAC gibi geniş tabanlı bir uluslararası desteğe sahip, dünyada başka bir muhasebe kuruluşu yoktur ve böyle çok az mesleki kuruluş vardır.

IFAC’ın yönetim kurulları, personel ve gönüllüleri, dürüstlük, şeffaflık ve uzmanlık değerlerine bağlıdırlar. IFAC ayrıca, Uluslararası Etik Standartları Kurulu tarafından çıkarılan Profesyonel *Muhasebeciler için Etik Kurallar* aracılığıyla, profesyonel muhasebecilerin bu değerlere bağlılığını güçlendirmeyi amaçlamaktadır.

Daha fazla bilgi için <http://www.ifac.org> adresinden IFAC web sitesini ziyaret ediniz.

Standart Yapma Girişimleri

IFAC, kamu çıkarını korumanın temel yolunun, yatırımcı ve diğer paydaşların dayandığı bilginin kredibilitesini garanti etmenin bir aracı olarak, uluslararası olarak tanınmış standartların geliştirilmesi, desteklenmesi ve ilerletilmesi olduğunu çok zaman önce fark etti.

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB), Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Kurulu (IAESB), Muhasebeciler için Uluslararası Etik Standartları Kurulu (IESBA) ve Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu (IPSASB), şeffaf, etkili ve verimli bir biçimde kamu çıkarına yüksek kaliteli standartların geliştirilmesini destekleyen ciddi bir iş-leyiş süreci takip etmektedirler. Bu bağımsız standart yapıcı kurulların hepsi,

kamu çıkarı perspektifi sunan İstişare Danışma Grupları'na sahiptirler ve kamu üyeleri içerirler. Bu kurullar aşağıdaki bildirimleri çıkarmışlardır:

- Profesyonel Muhasebeciler İçin Etik Kurallar
- Uluslararası Denetim, İnceleme, Diğer Güvence ve İlgili Hizmetler Standartları
- Uluslararası Kalite Kontrol Standardı
- Uluslararası Eğitim Standartları
- Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları

IAASB, IAESB, IESBA ve IPSASB hep birlikte Kamu Çıkarı Aktivite Komiteleri olarak adlandırılırlar. IAASB, IAESB ve IESBA ayrıca Kamu Çıkarı Gözetim Kurulu'nun gözetimine tabidir. Daha fazla bilgi için bkz. <http://www.ipiob.org/>

Uyum Danışma Paneli (CAP), IFAC üyelerinin, IFAC ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından çıkarılan standartların uygulamaya konulması için en iyi çabalarını nasıl kullandıklarını göstermelerini gerektiren, IFAC'ın üye kuruluş uyum programını gözetir. Üye kuruluşların yükümlülükleri, IFAC'ın Üye Yükümlülükleri Beyanlarında belirtilmiştir. Daha fazla bilgi için, bakınız, <http://www.ifac.org/complianceprogram>

Diğer Girişimler

IFAC, bağımlı çalışan muhasebecilere hizmet etmek için kıyaslama kılavuzları geliştirir ve kaynak paylaşımını destekler. IFAC ayrıca, her biri küresel ekonomide önemli bir rol oynayan küçük ve orta büyüklükteki muhasebe büroları (SMP) ve işletmeler (KOBİ) ve gelişmekte olan ülkelere ilişkin konuları ele almak için gruplar da kurmuştur.

- Bağımlı Çalışan Profesyonel Muhasebeciler Komitesi

Bu komite, iyi uygulama kılavuzu ile diğer kaynakları geliştirir ve üye kuruluşları arasında bilgi alışverişini kolaylaştırır. Bunlar, geniş bir yelpazedeki mesleki konuları ele alır, bağımlı çalışan profesyonel muhasebecilerin yüksek kaliteli performans göstermelerini destekler ve bu kişilerin çalıştıkları organizasyonlarda oynadıkları rollerin kamu farkındalığını ve anlaşılabilirliğini kurar. Daha fazla bilgi için, bakınız, <http://www.ifac.org/paib>

- Küçük ve Orta Büyüklükteki Muhasebe Büroları Komitesi

Bu komite, SMP/SME akış açısından, çalışma gündemlerini belirlemeleri ve üretilen standartların SMP ve KOBİ'lere uygun olduğunu temin etmeleri için uluslararası standart yapıcılarının çalışmalarına doğrudan girdi sağlar. Bu komite ayrıca, SMP'ler için uluslararası standartların etkili bir biçimde uygulamaya konulması ve büroların ustaca yönetilmesi gibi konularda uygulama kılavuzları ve web tabanlı kaynaklar gibi uygulama destekleri de yayınlar. Bu komite, son gelişmeler hakkında bilgi sahibi olmak ve paydaşlarının ihtiyaçlarına zamanında cevap vermeyi kolaylaştırmak için yıllık SMP forumu gibi sosyal etkinlikler düzenler. Daha fazla bilgi için, bakınız, <http://www.ifac.org/smp>

- Gelişmekte Olan Ülkeler Komitesi

Bu komite, gelişmekte olan ülkelerin çıkarlarını temsil ederek ve ele alarak ve ilgili alanlarda kılavuzluk sağlayarak, muhasebe mesleğinin uluslararası olarak gelişmesini destekler. Bu komite ayrıca, gelişmekte olan ülkeler adına, donör camiadan ve IFAC üyelerinden kaynaklar ve gelişim yardımı da talep etmektedir. Komite ilaveten, yıllık forumlar gibi sosyal aktiviteler de düzenlemektedir. Daha fazla bilgi için, bkz <http://www.ifac.org/developingnations>.

- Sınır Ötesi Denetçiler Komitesi

Bu komite, Firmalar Forumu (FoF) üyelerini temsil etmeye ve ihtiyaçlarını karşılamaya adanmıştır. Üyeliği, ulusal sınırlar ötesinde kullanılan ya da kullanılabilir finansal tablo denetimlerini yapan uluslararası firmalardan oluşan FoF'i IFAC'ta Firmalar Forumu aracılığıyla temsil edilir. Firmaların, FoF'un üyelik yükümlülüklerine bağlılığı, uluslararası denetim pratiklerinin standartlarının artmasına, dolayısıyla da kamu çıkarına hizmet etmeye katkıda bulunur. Daha fazla bilgi için bakınız, <http://www.ifac.org/transnationalauditors/>

Diğer Kaynaklar

IFAC'ın pek çok yayını ve kaynak materyalleri bulunmaktadır. Mevcut El Kitapları:

- *Uluslararası Kalite Kontrol, Denetim, İnceleme, Diğer Güvence Ve İlgili Hizmetler Standartları El Kitabı*

- *Uluslararası Eğitim Bildirimleri El Kitabı*
- *Profesyonel Muhasebeciler İçin Etik Kurallar El Kitabı*
- *Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Bildirimleri El Kitabı*

IFAC ayrıca, uyarılama ve uygulamaya koyma destek materyalleri, görüşe açık taslaklar, istişare raporları, bültenler ve elektronik haberler de yayınlamaktadır. Bu yayınların çoğunluğu, elektronik formatta IFAC web sitesinden ücretsiz olarak indirilebilmektedir. El kitaplarının basılı formları da satışıdır. Daha fazla bilgi için, bakınız, <http://www.ifac.org/publications>

Telif Hakkı ve Çeviri

IFAC'ın, yayınlarının telif hakkına ilişkin politikası, *Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu tarafından çıkarılan. Yayınların Çoğaltılması veya Çevrilmesi ve Çoğaltılması Politikası* adlı IFAC'ın Politika Bildirimi'nde belirtilmiştir.

IFAC, İngilizce konulmayan ülkelerdeki finansal tablo hazırlayıcılarının ve kullanıcılarının, denetçilerin, düzenleyicilerin, hukukçuların, akademisyenlerin, öğrencilerin ve diğer ilgili grupların IFAC standartlarına kendi dillerinde ulaşmalarının önemini kabul eder. IFAC'ın, uluslararası standartlarının (nihai şekilde) çevrilmesi ve çoğaltılmasına ilişkin politikası, *Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu tarafından çıkarılan Standartların Çevrilmesi ve Çoğaltılması Politikası* adlı IFAC'ın Politika Bildirimi'nde belirtilmiştir.

Daha fazla bilgi için, bakınız, <http://www.ifac.org/translations>

**PROFESYONEL MUHASEBECİLER İÇİN
ETİK KURALLAR EL KİTABI**

İÇİNDEKİLER

	Sayfa
ÖNSÖZ	13
SUNUŞ	15
BÖLÜM A - IESBA KURALININ GENEL UYGULANIŞI	16
100 Giriş ve Temel Prensipler	17
110 Dürüstlük	24
120 Tarafsızlık	25
130 Mesleki Yeterlilik ve Gerekli Özen	26
140 Gizlilik	27
150 Mesleki Davranış	30
BÖLÜM B - SERBEST ÇALIŞAN PROFESYONEL MUHASEBECİLER	31
200 Giriş	32
210 Mesleki Görev	39
220 Çıkar Çatışması	44
230 İkinci Görüşler	46
240 Ücret ve Diğer Çeşit Ödemeler	47
250 Mesleki Hizmetlerin Pazarlanması	50
260 Hediye ve Ağırılama	51

270 Müşteriden Emanet Olarak Alınan Varlıklar	52
280 Tarafsızlık - Tüm Hizmetler	53
290 Bağımsızlık- Denetim ve İnceleme Sözleşmeleri	55
291 Bağımsızlık - Diğer Güvence Sözleşmeleri	128
Açıklama 2005-01	162
BÖLÜM C - BAĞIMLI ÇALIŞAN PROFESYONEL MUHASEBECİLER	167
300 Giriş	168
310 Potansiyel Çatışmalar	172
320 Bilginin Hazırlanması ve Raporlanması	174
330 Yeterli Uzmanlıkla Hareket Etme	176
340 Finansal Çıkar	178
350 Rüşvetler	180
TANIMLAR	183
<u>YÜRÜRLÜK TARİHİ</u>	193

ÖNSÖZ

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonunun (IFAC) misyonu, tüzüğün belirtildiği üzere, kamu yararını hizmet etmek, dünya genelinde muhasebe mesleğini güçlendirmeye devam etmek, yüksek kaliteli mesleki standartlara uyumun tesis ve teşviki, bu gibi standartları uluslararası yakınsamasını artırma ve mesleğe ait uzman bilginin en alakalı olduğu hallerde kamu çıkarı meselelerinde görüş bildirme yoluyla güçlü uluslararası ekonomilerin gelişmesine katkı yapmaktır. Bu misyonun arkasında olan, IFAC kurulu IFAC etik komitesini geliştirmiş ve IFAC otoritesi altında etik kuralların basımını sağlamış ve bunların dünya üzerinde kullanımı ve profesyonel muhasebeciler için yüksek kalitedeki etik standartların ve diğer resmi bildirimlerin, beyanların yayınlanmasını sağlamıştır.

Profesyonel Muhasebeciler için Etik Kurallar (IESBA Kuralları) profesyonel muhasebeciler için etik gereklilikleri ortaya koymaktadır. IFAC'ın bir üye kişisi veya üye kuruluşu bu kurallar içinde belirlenen, uyulması gereken kurallardan daha az bir uygulama yoluna gidemez. Fakat bir üye veya kuruluş yasalar ve düzenlemelerle bu kuralların belirli noktalarına uyum sağlamalarına engel olunabilir, bu kuruluşlar veya kişiler bu Etik Kural'ın diğer bölümlerine uymalıdır.

Bazı yargı bölgeleri, bu Etik Kural'da kapsananlar dışında bir takım gereklilikler ve kılavuzlar içermektedir. Bu yargı bölgelerindeki profesyonel Muhasebeciler yasalar ve düzenlemelerle engellenmedikçe bu farklılıklara karşı dikkatli olmak zorunda; gereklilikler ve yol göstericilere daha fazla uymak zorundadır.

SUNUŞ

1994 yılından beri üyesi bulunduğumuz Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), mesleğimizi ve mesleğimizin hizmetlerini düzenleyen konularda çeşitli standartlar, kılavuzlar ve diğer çeşitli materyaller yayınlamakta ve dünya genelinde muhasebe mesleğinin hizmetine sunmaktadır.

IFAC'ın Uluslararası Muhasebeciler için Etik Standartlar Kurulu'nun (IESBA) en son olarak 2010 baskısıyla güncellenmiş olduğu "Profesyonel Muhasebeciler için Etik Standartlar El Kitabı", hem TÜRMOB Etik kurallarının güncellemesinde dayanak olarak kullanılması hem de değerli meslek mensuplarımızın faaliyetlerini yürütürken başvuru kaynağı olarak kullanmaları için, gerekli IFAC izinleri ve inceleme sürecinden geçerek, TÜRMOB tarafından titizlikle Türkçeye çevrilmiş ve istifadenize sunulmuştur.

El kitabının içeriği, muhasebe meslek mensuplarının yaptıkları işlerin önemini altını bir kere daha çiziyor. Etik Kurallar, ister bağımlı olarak isterse de serbest olarak çalışıyor olsunlar tüm muhasebe meslek mensupları için istenen etik davranışlar için temel oluşturmaktadır. Küresel dünya, değişen yasal ve düzenleyici şartlar ile kamuoyu, bizden, Etik Kuralların merkezinde yer alan dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ile gerekli özen, gizlilik ve mesleki davranış ilkelerini desteklememizi beklemektedir.

Uygulama deneyimime dayanarak, değişimin meslek mensupları üzerinde yarattığı büyük talebe başarıyla yanıt vereceğimize inanıyorum.

TÜRMOB tarafından hazırlanan, IFAC Etik Kuralları'nın çevirisine öncelikle ülkemize, mesleğimize ve meslektaşlarımıza faydalar getireceğine olan inancım tamdır. Etik Kuralların, müşterilerinize yüksek kalitede hizmet sağlamanıza yardımcı olacağına ve dolayısıyla da ülkemizin ve küresel ekonominin ihtiyaçlarına cevap vererek kalkınmaya katkı sağlayacağını umut ediyorum.

1 Ocak 2011 tarihi itibarıyla yürürlükte olan IFAC Etik Kuralları'nın çevirisini gerçekleştiren ve bu sürece katkı veren herkesi kutluyor, camiamız adına teşekkür ediyorum.

Nail SANLI
TÜRMOB Genel Başkanı

BÖLÜM A – IESBA KURALININ GENEL UYGULANIŞI

	Sayfa
Kısım 100 Giriş ve Temel Prensipler	17
Kısım 110 Dürüstlük	24
Kısım 120 Tarafsızlık	25
Kısım 130 Mesleki Yeterlilik ve Gerekli Özen	26
Kısım 140 Gizlilik	27
Kısım 150 Mesleki Davranış	30

KISIM 100**Giriş ve Temel Prensipler**

- 100.1 Muhasebe mesleğini ayıt eden çizgi/nokta, kamu yararına sorumluluk kabul ederek hareket ediyor olmasıdır. Bu nedenle, bir profesyonel muhasebecinin sorumluluğu yalnızca bir müşterinin veya işverenin ihtiyaçlarını memnun etmek değildir. Bir profesyonel muhasebeci, kamu çıkarına hareket ederken, bu Etik Kural'ı gözetecek ve uyacaktır. Eğer bir profesyonel muhasebeci, yasa ya da düzenleme tarafından bu Etik Kural'ın belirli bölümlerine uymaktan alı konuluyorsa, bu Etik Kural'ın tüm diğer kısımlarına uyacaktır.
- 100.2 Bu Etik Kural üç bölümdür. Bölüm A, profesyonel muhasebeciler için temel mesleki etik kuralları ortaya koymakta ve profesyonel muhasebecinin aşağıdakileri uygulaması için bir kavramsal çerçeve sağlamaktadır:
- (a) Temel prensiplerle uyumu tehditlerini belirlemek;
 - (b) Belirlenen tehditlerin önemini değerlendirmek; ve
 - (c) Bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir seviyeye düşürmek gerektiğinde önlemler uygulamak. Profesyonel muhasebecinin, tehditlerin; makul ve bilgilendirilmiş bir üçüncü tarafın, tüm spesifik bilgilerin ve durumların söz konusu zamanda profesyonel muhasebecinin erişiminde olduğunu tartarak, temel prensiplerle uyumun ihlal edilmediği sonucuna varabileceği bir düzeyde olmadığını belirlediği durumda, önlemler gereklidir.

Profesyonel muhasebeci bu kavramsal çerçeveyi uygularken, mesleki yargı kullanacaktır.

- 100.3 Bölüm B ve Bölüm C, kavramsal çerçevenin belirli özel durumlarda nasıl uygulanacağını açıklamaktadır. Bu bölümler, temel prensiplerle uyum tehditlerini ele almak üzere uygun olabilecek önlemlere örnekler sağlar. Bu bölümler ayrıca, tehditleri ele almak üzere önlemlerin mevcut olmadığı durumları ve dolayısıyla da kaçınılması gereken tehditleri oluşturan durum ya da ilişkileri tanımlar. Bölüm B serbest çalışan profesyonel muhasebecilerle ilgilidir

Bölüm C bağımlı çalışan profesyonel muhasebecilerle ilgilidir. Serbest çalışan profesyonel muhasebeciler, belirli durumlarıyla ilgili olarak Bölüm C'yi de ilgili bulabilirler.

- 100.4 Bu Etik Kuralla içinde kullanılan “-ecek” takısı, profesyonel muhasebeci ya da firma üzerinde “-ecek” takısının kullanıldığı spesifik hükümlere uymak için bir yükümlülük empoze etmektedir. Bu Etik Kural tarafından bir muafiyet verilmediği sürece uyum şarttır.

Temel Prensipler

- 100.5.1 Bir profesyonel muhasebeci, aşağıdaki temel prensiplere uyacaktır
- (a) Dürüstlük - bütün mesleki ilişkilerinde ve iş ilişkilerinde dürüst ve açık sözlü olmak zorundadır.
 - (b) Tarafsızlık - mesleki veya iş yargılamalarında önyargılara, çıkar çatışmalarına yer vermemeli veya bunun gibi diğer şeylerin gereksiz etkilerini önemsememeli, bunlara izin vermemelidir.
 - (c) Mesleki Yeterlilik ve Gerekli Özen - uygulamalar, yasalar ve teknik çerçeve içerisinde güncel gelişmelere bağlı olarak, bir müşteri veya işverenin doyurucu mesleki hizmet almasını güvence altına almak için gerekli seviyede mesleki bilgi ve beceriyi koruması ve uygun teknik ve mesleki standartlarla uyum içinde olmalı ve dikkatli hareket etmelidir.
 - (d) Gizlilik - meslek ve iş ilişkilerinin bir sonucu olarak, elde edilen bilgilerin gizliliğine saygı göstermek zorundadır, açığa vurmamak için yasal, mesleki bir hak veya sorumluluk olmadıkça, tam ve özel yetkisiz olarak üçüncü kişilere bu bilgileri aktarmaz. Meslek ve iş ilişkilerinin bir sonucu olarak, profesyonel muhasebecilerin veya üçüncü kişilerin kişisel faydaları için gizli bilgiler kullanılamaz.
 - (e) Mesleki Davranış - konu ile ilgili yasalara ve düzenlemelere uymak zorunda, mesleği gözden düşürecek herhangi bir hareketten kaçınmalıdır.

Bu temel prensiplerin her biri daha detaylı olarak Bölüm 110-150’de tartışılmıştır.

Kavramsal Çerçeve Yaklaşımı

- 100.6 Profesyonel muhasebecilerin çalıştıkları ortamlar, temel prensiplere uyumla ilgili bir takım özel tehditler ortaya çıkabilir. Temel prensiplere uyumla ilgili tehditleri yaratan tüm durumları tanımlamak ve uygun faaliyetlerini belirlemek imkânsızdır. Ayrıca, sözleşmelerin niteliği ve çalışma görevleri farklı olabilir ve sonuç olarak farklı önlemlerin uygulanmasını gerektiren farklı tehditler ortaya çıkabilir. Dolayısıyla, bu Etik Kural, profesyonel muhasebecinin, temel prensiplere uyumla ilgili tehditleri belirlemesini, değerlendirmesini ve ele almasını gerektiren bir kavramsal çerçeve kurar. Kavramsal çerçeve yaklaşımı, Bu Etik Kural’ın etik şartlarıyla uyumlu olmada ve kamu çıkarına hareket etme sorumluluklarını yerine getirmelerinde profesyonel muhasebecilere, yardımcı olur. Temel prensiplerle uyuma karşı tehdit oluşturan farklı durumlara yer verir ve bir profesyonel muhasebeciyi, eğer özellikle yasaklanmadı ise duruma izin verir sonucuna varmasından alıkoyar.
- 100.7 Bir profesyonel muhasebeci, temel prensiplerle uyuma tehditleri tespit ettiğinde ve bu tehditlerin değerlendirmesine dayanarak, bunların kabul edilebilir bir düzeyde olmadığını belirlediğinde, Profesyonel muhasebeci uygun önlemlerin mevcut olup olmadığını ve bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek için uygulanabilir uygulanamayacağını belirleyecektir. Profesyonel muhasebeci bu kararı verirken, mesleki yargıyı kullanacak ve makul ve bilgilendirilmiş bir üçüncü tarafın, tüm spesifik bilgilerin ve durumların söz konusu zamanda profesyonel muhasebecinin erişiminde olduğunu tartarak, önlemlerin uygulanmasıyla tehditlerin ortadan kaldırıldığı ya da kabul edilebilir bir düzeye indirildiği böylece temel prensiplerle uyumun ihlal edilmediği sonucuna varıp varmadığını dikkate alacaktır.
- 100.8 Bir profesyonel muhasebeci, temel prensiplere uyumu bozabilecek ilişkiler ve durumları bildiği veya beklenebilir tehdit oluşabileceğini gördüğü zaman, temel prensiplerle uyuma dair herhangi bir tehdidi değerlendirecektir.

- 100.9 Bir profesyonel muhasebeci, bir tehdidin önemini değerlendirirken nicel faktörler kadar nitel faktörleri de dikkate alacaktır. Bir profesyonel muhasebeci, kavramsal çerçeveyi uygularken, ister tehdidin çok büyük olması nedeniyle isterse de uygun önlemlerin mevcut olmaması ya da uygulanabilir olmaması nedeniyle, tehditlerin ortadan kaldırılamadığı ya da kabul edilebilir bir düzeye indirilemediği durumlarda karşılaşabilir. Profesyonel muhasebeci bu tür durumlarda, dahil olduğu belirli bir profesyonel hizmeti geri çevirecek ya da devam etmeyecektir ya da gerekirse sözleşmeden (serbest çalışan muhasebeci olması durumunda) veya işveren kuruluştan (bağımlı çalışan muhasebeci olması durumunda) istifa edecektir
- 100.10 Bir profesyonel muhasebeci bu Etik Kuralın bir maddesine kasıtsız olarak ihlal edebilir. Bu gibi kasıtsız ihlallerde, konunun niteliğine ve türüne bağlı olarak, temel prensiplere uyumun bozulmadı farz edilebilir, yeter ki, bu ihlal keşfedilir edilmez, ihlal hemen düzeltilsin ve herhangi bir önlem uygulamaya konulsun.
- 100.11 Profesyonel muhasebeci, Etik Kurallar'ın belirli bir şartını uygularken, uygunsuz bir duruma sebep olabilecek ya da kamu çıkarına olmayan, olağan dışı bir durumla karşılaşır, profesyonel muhasebecinin meslek kuruluşu ile ya da ilgili düzenleyici ile istişare etmesi tavsiye edilir.

Tehditler ve Önlemler

- 100.12 Tehditler, geniş bir ilişkiler ve durumlar nedeniyle oluşabilir. Bir ilişki ya da durumun bir tehdit oluşturduğu durumlarda, bu tür bir tehdit, profesyonel muhasebecinin temel prensiplerle uyumunu tehlikeye atabileceği ya da tehlikeye attığı izlenimini verebilir. Bir durum ya da ilişki bir den fazla tehdit oluşturabilir ve bir tehdit, bir temel prensipten daha fazlasıyla uyumu etkileyebilir. Tehditler, aşağıdaki kategorilerin bir veya daha fazlasına girer:
- (a) Kişisel Çıkar Tehdidi - profesyonel muhasebecinin yargısını ya da davranışını uygunsuz bir biçimde etkileyecek finansal veya diğer çıkar tehdididir.
 - (b) Kendi kendini teftiş tehdidi - mevcut bir hizmeti sağlamanın bir parçası olarak bir yargı oluştururken muhasebecinin daya-

nacağı, profesyonel muhasebeci ya da profesyonel muhasebecinin firması veya işveren organizasyonu içindeki başka bir kişi tarafından önceden yapılmış bir yargı ya da hizmetin sonuçlarını uygun bir biçimde değerlendiremeyeceği tehdididir.

- (c) Taraf tutma tehdidi - profesyonel muhasebecinin, müşterinin ya da işverenin pozisyonunu savunduğu, profesyonel muhasebecinin objektifliğinin tehlikeye girdiği noktadadır.
- (d) Yakınlık tehdidi - bir müşteri ya da işverenle uzun ya da yakın bir ilişki nedeniyle, profesyonel muhasebeci bu kişilerin çıkarlarına fazlasıyla sempatik yaklaşması veya bu kişilerin işlerini fazlasıyla kabul etmesi tehdididir.
- (e) Gözdağı tehdidi - profesyonel muhasebecinin üzerinde usulsüz etkilerde bulunma girişimleri de dahil gerçek ya da algılanan baskılar dolayısıyla, profesyonel muhasebecinin, objektif hareket etmekten alıkonulması tehdididir.

Etik Kuralın B ve C bölümleri, serbest çalışan ve bağımlı çalışan profesyonel muhasebeciler için oluşabilecek tehditlerin kategorilerini sırasıyla açıklamaktadır. Serbest çalışan profesyonel muhasebeciler ayrıca, Bölüm C'yi de kendi özel durumlarıyla ilgili bulabilirler.

100.13 Önlemler, tehditleri ortadan kaldırabilecek ya da kabul edilebilir bir düzeyde azaltabilecek eylemler ya da diğer önlemlerdir. Bunlar iki genel kategoriye ayrılmaktadır:

- (a) Meslek, yasa ya da düzenlemelerle oluşturulan önlemler ve
- (b) Çalışma ortamındaki önlemler.

100.14 Meslek, yasa, düzenlemelerle oluşturulan önlemler aşağıdakileri kapsar:

- Mesleğe girmek için eğitim, staj ve deneyimin şartları
- Sürekli mesleki gelişim şartları
- Kurumsal yönetim düzenlemeleri

- Mesleki standartlar
 - Mesleki veya düzenleyici denetleme ve disiplin prosedürleri
 - Profesyonel muhasebeci tarafından hazırlanan raporlarının, beyannamelerin, haberleşmelerin ya da bilgilerin, yasal olarak yetkilendirilmiş üçüncü taraf tarafından dış incelemesi.
- 100.15 Etik Kuralın B ve C bölümleri, serbest çalışan ve bağımlı çalışan profesyonel muhasebeciler için çalışma ortamlarındaki önlemleri sırasıyla açıklamaktadır.
- 100.16 Kimi önlemler, etik dışı davranışı belirlemek ve alı koymak olasılığını arttırabilmektedir. Muhasebe mesleği, yasa, düzenleme veya işveren organizasyonu tarafından oluşturulan bu tür önlemler, aşağıdakileri içerir:
- İşveren organizasyonu, meslek veya bir düzenleyici tarafından yürütülen, meslektaşlar, işverenler ve halkın mesleki ve etik olmayan davranışlara dikkat çekilmesine imkan veren, etkin, iyi bir biçimde kamuya duyurulmuş yapılmış şikayet sistemleri.
 - Açık bir şekilde belirlenmiş etik şartların ihlalini rapor etme görevi.

Etik Çatışmalarının Çözülmesi

- 100.17 Bir profesyonel muhasebecinin, bir çatışmayı temel prensiplerle uyum içerisinde çözmesi gerekebilir.
- 100.18 Formel ya da enformel uyuşmazlık çözümü sürecini başlatırken, aşağıdaki faktörler ister tek tek isterse diğer faktörlerle birlikte, karar alma sürecin ile ilgili olabilir:
- (a) İlgili hakikatler,
 - (b) Karşılan etik sorunlar,
 - (c) Söz konusu sorunla ilgili temel prensipler,
 - (d) Yerleşik iç prosedürleri; ve

(e) Alternatif eylem planları.

Bir profesyonel muhasebeci, ilgili faktörleri dikkate alarak, her bir olası eylem planlarının sonuçlarını tartarak, uygun eylem planını belirleyecektir. Eğer sorunlar çözülmemiş kalırsa, profesyonel muhasebeci karara almada yardım için firma ya da işveren organizasyon içindeki diğer uygun kişilerle istişare etmeyi isteyebilir.

- 100.19 Bir konunun, organizasyonla veya organizasyon içinde bir çatışma içeriyorsa, profesyonel muhasebeci, yönetim kurulu, denetçiler komitesi gibi organizasyonun yönetiminden sorumlu kişilerle istişare edip etmemeyi dikkate alacaktır.
- 100.20 Sorunun esaslarını, yapılmış tüm tartışmaların detaylarını ve sorunla ilgili olarak alınan kararları belgelemek profesyonel muhasebecinin en çok menfaatine olan durum olabilir.
- 100.21 Eğer önemli bir çatışma çözülemiyorsa, bir profesyonel muhasebeci ilgili meslek kuruluşu veya yasal danışmanlardan mesleki tavsiye almayı dikkate alabilir. Eğer konu ilgili meslek kuruluşu ile isim belirtmeme temelinde ya da yasal hakların korunması altında bir yasal danışan ile tartışılmışsa, profesyonel muhasebeci genel olarak, gizlilik temel prensibini ihlal etmeden etik konular hakkında kılavuzluk alabilir. Profesyonel muhasebecinin hangi durumlarda yasal danışmanlık almayı dikkate alabileceği durumlar farklılık gösterir. Örneğin; bir profesyonel muhasebeci bir sahtekârlıkla karşı karşıya kalmış olabilir; bu olayın rapor edilmesi, profesyonel muhasebecinin gizliliğe uyma sorumluluğunu ihlal edebilir. Bu durumda, profesyonel muhasebeci rapor etme gerekliliği olup olmadığını belirlemek üzere yasal tavsiye almayı dikkate alabilir.
- 100.22 Eğer tüm ilgili olasılıkları tükettikten sonra, etik çatışma hala çözümsüz kaldı ise profesyonel muhasebeci, mümkün olduğu hallerde, çatışmaya neden olan konuyla ilişkili kalmayı reddedecektir. Profesyonel muhasebeci, bu durumlarda, sözleşme ekibinden veya belirli bir görevinden çekilmenin ya da bir bütün olarak sözleşmeden, firmadan veya işveren organizasyondan istifa etmenin uygun olup olmadığını kararlaştıracaktır.

KISIM 110

Dürüstlük

110.1 Meslek ve İş ilişkileri içerisinde bütün profesyonel muhasebecilerin açık sözlü ve dürüst olması, güvenilirlik prensibinin yüklediği bir zorunluluktur. Güvenirlik ayrıca adil olmak ve herkese güvenmek anlamındadır.

110.2 Eğer profesyonel muhasebeci bu bilgilerin aşağıdaki hususları içerdiğine inanıyorsa, profesyonel muhasebeci raporlar, beyannameler, haberleşmeler ya da diğer bilgilerle, bilerek ilişki kurmayacaktır:

- (a) Bariz bir biçimde yanlış veya yanıltıcı beyanlar içeren,
- (b) Dikkatsizce verilmiş beyanlar veya bilgiler içeriyorsa; veya
- (c) Kapsanması gereken bilgiler atlanılmış veya gizlenmişse ki bu tür bir atlama ya da gizleme yanıltıcılığa neden olur.

Bir profesyonel muhasebeci, muhasebecinin bu tür bir bilgi ile ilişki olduğunun farkına vardığında, muhasebeci bu bilgiyle ilişkisini kesmek üzere adımlar atacaktır.

110.3 Eğer profesyonel muhasebeci, paragraf 110.2'nin içerdiği bir konuyla ilgili olarak değiştirilmiş raporu veriyorsa, profesyonel muhasebecinin paragraf 110.2'yi ihlal etmediği farz edilecektir.

KISIM 120**Tarafsızlık**

- 120.1 Tarafsızlık prensibi, tüm profesyonel muhasebecilere, önyargı, çıkar çatışması ve diğer kişilerin usulsüz etkilerden dolayı mesleki veya ticari yargılarını tehlikeye düşürmeme zorunluluğunu yüklemektedir.
- 120.2 Bir profesyonel muhasebeci, tarafsızlığı zayıflatabilecek durumlara maruz kalabilir. Bu tür durumların tamamının belirlenmesi ve tanımlanması mümkün değildir. Profesyonel muhasebeci, eğer bir durum ya da ilişki bu hizmetler ilgili olarak muhasebecinin mesleki yargısını önyargılı ya da usulsüzce etkiliyor ise profesyonel muhasebeci bir mesleki hizmeti yerine getirmeyecektir.

KISIM 130

Mesleki Yeterlilik ve Gerekli Özen

- 130.1 Mesleki yeterlilik ve gerekli özen ilkesi bütün profesyonel muhasebecilere, aşağıdaki zorunlulukları yüklemektedir.
- (a) Müşteriler veya işverenin yeterli mesleki hizmet almasını temin etmeyi gerektiren düzeyde mesleki bilgi ve becerisini tutmak; ve
 - (b) Mesleki hizmetleri sağlarken, mevcut teknik ve mesleki standartlarla uyum içinde dikkatli hareket etmek.
- 130.2 Yeterli mesleki hizmet, bu hizmeti verirken mesleki bilgi ve becerinin uygulanmasında güçlü bir yargının kullanımını gerektirir. Mesleki yeterlilik iki ayrı faza ayrılabilir:
- (a) Mesleki yeterliliğin elde edilmesi; ve
 - (b) Mesleki yeterliliğin elde tutulması
- 130.3 Mesleki yeterliliğin elde tutulması, ilgili teknik, mesleki ve ticari gelişmelerin sürekli farkında olunmasını ve anlaşılmasını gerektirir. Sürekli mesleki gelişim, bir profesyonel muhasebecinin mesleki çevre içerisinde yetkin bir biçimde çalışması için yetenekleri geliştirir ve idame ettirir.
- 130.4 Çalışkanlık; bir görevin gerekliliklerine uygun olarak dikkatli, doğru ve zamanında hareket etme sorumluluğunu kapsar.
- 130.5 Bir profesyonel muhasebeci, profesyonel kapasitede, bir profesyonel muhasebecinin yetkisi altında çalışan kişilerin uygun eğitim ve denetime sahip olduklarını temin etmek üzere makul adımlar atacaktır.
- 130.6 Uygun olduğu hallerde, bir profesyonel muhasebeci, müşterilerini, işverenlerinin veya muhasebecinin profesyonel hizmetlerinin diğer kullanıcılarını, hizmetlerin doğasında yer alan sınırlamalardan farkında olmalarını sağlayacaktır.

KISIM 140**Gizlilik**

- 140.1 Gizlilik prensibi, profesyonel muhasebecilere kaçınması gereken aşağıdaki zorunlulukları yüklemektedir:
- (a) Şayet açıklamasını gerektiren yasal bir şey, mesleki bir hak veya vazife yoksa; uygun ve spesifik bir yetki olmadan meslek ve iş ilişkilerinin bir sonucu olarak elde edilmiş gizli bilgileri firmaya veya işveren organizasyon dışına açıklamak, ve
 - (b) Meslek ve iş ilişkilerinin bir sonucu olarak elde edilmiş gizli bilgileri, kendi kişisel faydalarına ya da üçüncü tarafların faydasına kullanmak.
- 140.2 Bir profesyonel muhasebeci, sosyal çevre de dahil olmak üzere gizliliği sürdürecektir, özellikle yakın iş ortakları veya çekirdek ya da yakın aile üyesine karşı usulsüz açıklama ihtimaline karşı tetikte olacaktır.
- 140.3 Profesyonel muhasebeci, müstakbel müşteri veya işveren tarafından açıklanan bilginin gizliliğini koruyacaktır.
- 140.4 Profesyonel muhasebeci, müşteri veya işveren organizasyon içindeki bilginin gizliliğini koruyacaktır.
- 140.5 Bir profesyonel muhasebeci, profesyonel muhasebecinin kontrolü altındaki çalışanların ve danışmanlık ve yardım aldıkları kişilerim, profesyonel muhasebecinin gizlilik yükümlülüğüne saygı göstermelerinin temin etmek üzere makul adımlar atacaktır.
- 140.6 Bir profesyonel muhasebeci ile bir müşteri veya işveren arasındaki ilişkinin bitmesinden sonra bile, gizlilik prensibine uyma ihtiyacı devam eder. Bir profesyonel muhasebeci, istihdamını değiştirdiği zaman veya yeni bir müşteri edindiği zaman, profesyonel muhasebecinin önceki tecrübelerinin kullanma yetkisi vardır. Ancak, Profesyonel muhasebeci, bir mesleki veya iş ilişkisi sonucu olarak, ister edindiği isterse de aldığı hiç bir gizli bilgiyi kullanmayacak ya da açıklamayacaktır.

- 140.7 Aşağıdaki durumlar, profesyonel muhasebecinin gizli bilgiyi açıklaması gereken veya gerekebilecek veya bu tür açıklamaların uygun olduğu durumlardır:
- (a) Yasa tarafından izin verilen ve müşteri veya işveren tarafından yetkilendirilen açıklamalar;
 - (b) Yasa tarafından istenen açıklamalar, örneğin;
 - (i) Yasal prosedür akışı içerisinde, dokümanların üretilmesi veya diğer kanıtların sağlanması,
 - (ii) Gün ışığına çıkan yasa çiğnenmesinin, uygun kamu otoritelerine açıklaması, ve
 - (c) Yasa tarafından yasaklanmadığı durumlarda, aşağıdakileri açıklamak için mesleki görev veya hak vardır:
 - (i) Bir üye kuruluş veya meslek kuruluşunun kalite incelemesine uyma,
 - (ii) Bir üye kuruluşun veya düzenleyici kuruluşun soruşturma veya teftişine cevap vermek,
 - (iii) Yasal kovuşturmalarda, bir profesyonel muhasebecinin mesleki çıkarlarını korumak,
 - (iv) Teknik standartlar ve etik gereklilikler uymak.
- 140.8 Gizli bilgileri açıklayıp açıklanmayacağına karar verilirken, dikkate alınacak faktörler aşağıdakileri kapsar:
- (a) Eğer müşteri veya işveren, bilginin profesyonel muhasebeci tarafından açıklanmasına izin verirse, çıkarları etkilenebilecek üçüncü taraflar da dahil tüm tarafların çıkarlarının zarar görüp görmeyeceği;
 - (b) Yapılabilir olduğu kadarıyla, tüm ilgili bilgilerin bilinip bilinmediği ve ispatlanıp ispatlanmadığı; durumun, ispatlanmamış olaylar, eksik bilgi ya da ispatlanmamış hükümler içerdiği durumlarda, eğer varsa yapılacak açıklamanın şeklini belirlerken profesyonel yargı kullanılacaktır;

- (c) Beklene haberleşmenin şekli ve kime hitap ettiği;
- (d) Haberleşmenin hitap ettiği tarafların uygun alıcılar olup olmadığı.

KISIM 150

Mesleki Davranış

- 150.1 Profesyoneel davranış ilkesi, tüm profesyonel muhasebecilerin ilgili yasalara ve düzenlemelere uyması, profesyonel muhasebecinin bildiği ya da bilebileceği mesleği gözden düşürücü herhangi bir harekette kaçınması konusunda bir yükümlülük zorunluluğu getirir. Bu, makul ve bilgilendirilmiş bir üçüncü tarafın, o anda profesyonel muhasebecinin erişebildiği tüm spesifik olaylar ve durumları dikkate alarak, mesleğin iyi ününü aksi bir biçimde etkilediği sonucuna vardığı eylemleri kapsar.
- 150.2 Profesyoneel muhasebeciler, kendileri ve işlerini pazarlarken ve tanıtırken, mesleğin itibarına gölge düşürmeyecektir. Profesyoneel muhasebeci, doğru ve dürüst olacaktır ve:
- (a) Sunabilecekleri hizmetler, sahip oldukları özellikler ya da kazandıkları tecrübeler hakkında abartılı iddialarda bulunmayacak; ya da
 - (b) Diğer kişilerin çalışmalarına kötüleyici atıflarda ya da asılsız kıyaslarda bulunmayacaktır.

**BÖLÜM B - SERBEST ÇALIŞAN PROFESYONEL
MUHASEBECİLER**

	Sayfa
Kısım 200 Giriş	32
Kısım 210 Mesleki Görev	39
Kısım 220 Çıkar Çatışması	44
Kısım 230 İkinci Görüşler	46
Kısım 240 Ücret ve Diğer Çeşit Ödemeler	47
Kısım 250 Mesleki Hizmetlerin Pazarlanması	50
Kısım 260 Hediye ve Ağırılama	51
Kısım 270 Müşteriden Emanet Olarak Alınan Varlıklar	52
Kısım 280 Tarafsızlık - Bütün Hizmetler	53
Kısım 290 Bağımsızlık - Denetim ve İnceleme Sözleşmeleri	55
Kısım 291 Bağımsızlık - Diğer Güvence Sözleşmeleri	128
Açıklama 2005-1	162

KISIM 200

Giriş

- 200.1 Etik Kuralın bu bölümü A Bölümünde yer alan kavramsal çerçevenin, belirli durumlarda serbest çalışan profesyonel muhasebecilere nasıl uygulanacağını gösterir. Bu bölüm, serbest çalışan bir muhasebecinin karşı karşıya kalabileceği, temel prensiplerle uyumu tehdit oluşturan ya da oluşturabilecek tüm durum ve ilişkileri tanımlamaz. Dolayısıyla, serbest çalışan profesyonel muhasebecinin bu tür durum ve ilişkiler için tetikte olması desteklenir.
- 200.2 Serbest çalışan profesyonel muhasebeci dürüstlük, tarafsızlık ya da mesleğin iyi şöhretine zarar veren ya da verebilecek ve dolayısıyla temel prensiplere uyumsuz olan herhangi bir iş, görev ya da faaliyete bilerek, katılmayacaktır.

Tehditler ve Önlemler

- 200.3 Temel prensiplere uyulması konusu, potansiyel olarak çok çeşitli koşullar ve ilişkiler tarafından tehdit edilebilir. Tehditlerin niteliği ve ciddiyeti, bir denetim müşterisine verilen hizmetlerin şartlarına ve denetim müşterisinin bir kamu çıkarına haiz işletme olup olmadığına, bir denetim müşterisi olamayan güvence müşterisine ya da güvence dışı müşteriye ilişkin olarak ortaya çıkıp çıkmadığına bağlı olarak değişiklik gösterebilir.

Tehditler, aşağıdaki kategorilerin bir veya daha fazlasına girer:

- (a) Kişisel çıkar;
- (b) Kendi kendini teftiş;
- (c) Taraf tutma;
- (d) Yakınlık; ve
- (e) Gözdağı.

Bu tehditler, Etik Kuralın A Bölümünde ilaveten ele alınmıştır.

200.4 Serbest çalışan bir profesyonel muhasebeci için kişisel çıkar tehdidi oluşturan durumların örnekleri şunları içermektedir:

- Bir güvence ekibi üyesinin, Güvence müşterisinde doğrudan bir finansal çıkar sahip olması.
- Bir firmanın, Bir müşteriden gelecek olan toplam ücrete aşırı bir şekilde bağımlı olması.
- Bir güvence ekibi üyesinin, Güvence müşteri ile belirgin bir biçimde yakın bir iş ilişkisi içerisinde olması.
- Bir firmanın, Önemli bir müşteriyi kaybetme olasılığına dair endişe içinde olması.
- Bir denetim ekibi üyesinin, Denetim müşterisi ile istihdam görüşmeleri içerisinde girmesi.
- Bir firmanın, Bir Güvence sözleşmesi ile ilgili olarak prim ücreti anlaşması içerisinde girmesi.
- Bir profesyonel muhasebecinin, Profesyonel muhasebecinin firmasının bir üyesi tarafından daha önceden yürütülmüş bir profesyonel hizmetin sonuçlarını değerlendirirken ciddi bir hata bulması.

200.5 Serbest çalışan bir profesyonel muhasebeci için kendi kendini teftiş tehdidi oluşturan durumların örnekleri şunları içermektedir:

- Bir firmanın, Sistemlerin tasarımı ve uygulaması yapıldıktan sonra Finansal sistemlerin operasyonlarının etkinliği hakkında bir güvence raporu yazması,
- Bir firmanın, Güvence sözleşmesinin ana konuları olan kayıtları oluşturmak için kullanılacak orijinal verileri hazırlaması,
- Güvence ekibinin bir üyesinin, şimdi veya yakın zaman önce müşterinin direktörü veya yöneticisi olması,
- Güvence ekibinin bir üyesinin, müşteri tarafından şimdi veya yakın zaman önce sözleşmenin konusu üzerinde ciddi bir etkisi olan bir pozisyonda istihdam edilmiş olması.

- Firmanın, bir güvence müşterisine, güvence sözleşmesinin konu bilgisini doğrudan etkileyen bir hizmet vermesi.
- 200.6 Serbest çalışan bir profesyonel muhasebeci için taraflı tutma tehdidi oluşturan durumların örnekleri şunları içermektedir:
- Firmanın, bir denetim müşterisinin hisselerin tanıtımını yapması.
 - Bir profesyonel muhasebecinin, dava açma veya üçüncü kişilerle anlaşmazlıklarda, denetim müşterisi adına bir avukat gibi hareket etmesi.
- 200.7 Serbest çalışan bir profesyonel muhasebeci için gözdağı tehdidi oluşturan durumların örnekleri şunları içermektedir:
- Bir sözleşme ekibi üyesinin çekirdek ya da yakın aile üyesinin müşterinin yöneticisi ya da yetkilisi olması.
 - Bir sözleşme ekibi üyesinin çekirdek ya da yakın aile üyesinin, sözleşmenin konusu üzerinde ciddi bir etkisi olan bir pozisyonda müşterinin çalışanı olması.
 - Müşterinin direktörü ya da yetkilisinin veya bir çalışanının, sözleşmenin konusu üzerinde ciddi bir etkisi olan bir pozisyonda, kısa süre önce sözleşme ortağı olarak hizmet vermiş olması.
 - Profesyonel muhasebecinin, müşteriden hediye veya ayrıcalıklı muamele kabul etmesi, eğer ki değeri önemsiz ya da küçük değilse.
 - Güvence müşteri ile uzun süreli ilişki içinde olan kıdemli personel.
- 200.8 Serbest çalışan bir profesyonel muhasebeci için gözdağı tehdidi oluşturan durumların örnekleri aşağıdakileri kapsar:
- Firmanın, bir müşteri sözleşmesinden atılmakla tehdit edilmesi.

- Denetim müşterisinin, eğer firma, belirli bir işlem için müşterinin muhasebe muameleleri ile mutabık olmamaya devam ederse firma için planlanmış bir güvence-dışı sözleşme veremeyeceğini belirtmesi,
- Firmanın, müşteri tarafından mahkemeye başvurmakla tehdit edilmesi.
- Firmaya, ücretleri düşürmek için, yapılan işin kapsamını usulsüz bir şekilde düşürmesi için baskı yapılması.
- Profesyonel muhasebecinin, tartışmalı konuda işverenin daha fazla uzmanlığa sahip olması nedeniyle bir müşteri çalışanının yargısına katılma konusunda baskı yapıldığını hissetmesi.
- Profesyonel muhasebecinin, eğer muhasebeci bir denetim müşterisinin usulsüz muhasebe muamelesi ile aynı fikirde olmaması halinde planlanan primin verilmeyeceğine dair firmanın ortağı tarafından bilgilendirilmesi.

200.9 Tehditleri ortadan kaldıracabilecek ya da kabul edilebilir bir düzeye indirgeyebilecek önlemler iki ana kategoride ayrılır:

- (a) Meslek, yasa ya da düzenlemelerle oluşturulan önlemler; ve
- (b) Çalışma ortamındaki önlemler.

Meslek, yasalar ya da düzenlemeler ile oluşturulan önlemlerin örnekleri bu kuralların A Bölümünde, 100.14 paragrafında tanımlanmıştır.

200.10 Serbest çalışan profesyonel muhasebeci, tehditlerle en iyi nasıl bahsedeceğini belirlemek üzere, ister tehdidi ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek için önlemler uygulayarak isterse de ilgili sözleşmeyi sonlandırma veya reddetme yoluyla mı yargı da bulunacaktır. Serbest çalışan profesyonel muhasebeci bu yargıyı uygularken, makul ve bilgilendirilmiş bir üçüncü tarafın, tüm spesifik bilgilerin ve durumların söz konusu zamanda profesyonel muhasebecinin erişiminde olduğunu tartarak, önlemlerin uygulanmasıyla tehditlerin ortadan kaldırıldığı ya da kabul edilebilir bir düzeye indirildiği böylece temel prensiplerle uyumun ihlal edilme-

diği sonucuna varıp varamadığını dikkate alacaktır. Bu dikkate alma, tehdidin ciddiliği, sözleşmenin niteliği ve firmanın yapısını gibi konulardan etkilenebilir.

200.11 Çalışma ortamında, ilgili önlemler içinde bulunulan durumlara bağlı olarak değişiklik gösterecektir. İş ortamı önlemleri, firma genelindeki önlemler ve sözleşmeye özgü önlemlerden oluşur.

200.12 Çalışma ortamındaki firma çapındaki önlemler aşağıdakileri kapsar:

- Temel prensiplere uymanın önemine ağırlık vermen firma liderliği.
- Güvence ekibi üyelerinin kamu yararı hareket etmeleri beklentisini oluşturan firma liderliği.
- Sözleşmelerin kalite kontrolünün uygulamaya konması ve izlenmesine dair politikalar ve prosedürler.
- Temel prensiplerle uyuma yönelik tehditleri belirleme, bu tehditlerin önemini değerlendirme ve bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek için önlemler uygulama ya da önlemler mevcut olmadığında uygulanamadığında ilgili sözleşmesi sonlandırma veya reddetme ihtiyacıyla ilgili olarak belgelenmiş politikalar,
- Temel prensiplerle uyumu gerektiren belgelenmiş iç politikalar ve prosedürler.
- Firma veya sözleşme ekibi üyeleri ile müşteri arasındaki çıkarlar ya da ilişkilerin belirlenmesine imkan verecek politikalar ve prosedürler.
- Tek bir müşteriden alınan gelire olan bağımlılığı izleyecek ve eğer gerekirse yönetecek politikalar ve prosedürler.
- Bir güvence müşterisine verilen güvence-dışı hizmetlerin şartları için ayrı raporlama yolları ile farklı ortak ve sözleşme ekipleri kullanma.

- Sözleşme ekibinin üyesi olmayan kişileri sözleşmenin sonucunu usulsüz bir biçimde etkilemelerini yasaklayan politikalar ve prosedürler.
- Bir firmanın politikaları ve prosedürlerini, bunlardaki tüm değişiklikler de dahil, tüm ortaklar ve profesyonel personele zamanında iletilmesi ve söz konusu politikalar ve prosedürler hakkında uygun eğitim ve öğretim.
- Firmanın kalite kontrol sisteminin uygun işlenmesinin izlenmesinden sorumlu olmak üzere bir kıdemli yönetimin üyesinin atanmak
- Bağımsızlığın gerekli olduğu güvence müşterilerinin ve ilgili işletmelerinin ortaklarını ve profesyonel personelini bilgilendirmek.
- Politikalar ve prosedürlerle uyumu destekleyen bir disiplin mekanizması.
- Kendilerini ilgilendiren temel prensiplerle uyumla ilgili tüm sorunlarda firma içindeki kıdemli seviyelerle iletişimde bulunmak üzere personeli cesaretlendiren ve destekleyen yazılı politikalar ve prosedürler.

200.13 Çalışma ortamındaki sözleşmeye özgü önlemlere örnekler aşağıdakileri kapsar:

- Yapılan güvence-dışı işi inceleyecek ya da gerekirse başka türlü öneride bulunacak, güvence-dışı hizmetlere dahil olmamış bir profesyonel muhasebeciye sahip olmak.
- Yapılan güvence işini incelemek ya da gerekirse başka türlü tavsiyede bulunmak üzere, güvence ekibini üyesi olmamış bir profesyonel muhasebeciye sahip olmak,
- Bağımsız yöneticiler komitesi, mesleki düzenleyici kuruluş veya diğer bir profesyonel muhasebeci gibi bağımsız bir üçüncü tarafla istişarede bulunmak.

- Etik sorunları, müşterinin yönetiminden sorumlu kişilerle tartışmak.
 - Verilen hizmetlerin niteliği ve alınan ücretlerin kapsamını, müşterinin yönetiminden sorumlu kişilerle açıklamak.
 - Sözleşmenin bir bölümünü yerine getirmek ya da yeniden yapmak üzere başka bir firmayı dahil etmek.
 - Kıdemli güvence ekibi personelini rotasyona tabi tutmam.
- 200.14 Serbest çalışan bir profesyonel muhasebeci, sözleşmenin niteliğine bağlı olarak, müşterinin uygulamaya koymuş olduğu önlemlere de güvenebilir. Ancak, tehditleri kabul edilebilir bir düzeye indirmek için sadece söz konusu bu önlemler güvenmek mümkün değildir.
- 200.15 Müşterinin sistemleri ve prosedürleri içindeki önlemlere örnekler aşağıdakileri kapsar:
- Müşterinin, bir sözleşmeyi yürütmek üzere bir firmanın atanmasını onaylamak ya da kabul etmek üzere yönetim dışından başka kişileri gerektirmesi.
 - Müşterinin, yönetsel kararları almak üzere tecrübeli ve kıdemli yetkin çalışanlara sahip olması.
 - Müşterinin, güvence-dışı sözleşmeleri vermede tarafsız seçenekleri temin edem iç prosedürleri uygulamaya koymuş olması.
 - Müşterinin, firmanın hizmetlerine ilişkin olarak uygun gözetim ve haberleşme sağlayan bir kurumsal yönetim yapısına sahip olması.

KISIM 210**Mesleki Görev***Müşteri Kabulü*

- 210.1 Serbest çalışan bir profesyonel muhasebeci, yeni bir müşteri ilişkisi kabul etmeden önce, bu kabulün temel prensiplere uyuma herhangi bir tehdit yaratıp yaratmayacağını belirleyecektir. Dürüstlük veya mesleki davranışa yönelik potansiyel tehditler, örneğin müşteri (sahipleri, yönetimi veya faaliyetleri) ile alakalı şüpheli konulardan kaynaklanabilir.
- 210.2 Temel prensiplere uyumu tehdit edebilecek, eğer biliniyorsa, müşteri konuları, örneğin müşterinin illegal faaliyetleri (kara para aklama gibi) katılması, sahtekârlık ya da şüpheli finansal raporlama uygulamalarını kapsar.
- 210.3 Serbest çalışan bir profesyonel muhasebeci, her hangi bir tehdidin ciddiyetini değerlendirecek ve tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulayacaktır.
- Bu tip önlemlere örnekler aşağıdakileri kapsar:
- Müşteri, sahipleri, yöneticileri ve yönetim ve işletme faaliyetlerinden sorumlu olan kişiler hakkında bilgi ve anlama toplamak; veya
 - Kurumsal yönetim uygulamaları veya iç kontrolleri geliştirmek için müşterinin taahhüdünü güvence altına almak.
- 210.4 Serbest çalışan bir profesyonel muhasebeci, tehditleri kabul edilebilir düzeye düşürmenin mümkün olmadığı durumda, bu müşteri ilişkisine girmeyi reddedecektir.
- 210.5 Serbest çalışan bir profesyonel muhasebecinin, tekrarlanan müşteri sözleşmeleri için kabul kararlarını periyodik olarak gözden geçirmesi tavsiye edilir.

Sözleşme Kabulü

- 210.6 Mesleki yeterlilik ve gerekli özen temel prensibi, serbest çalışan bir profesyonel muhasebeci üzerinde, serbest çalışan profesyonel muhasebecinin sadece yerine getirmek üzere yeterli olduğu hizmetleri sağlaması hakkında bir sorumluluk yükler. Serbest çalışan bir profesyonel muhasebeci, belirli bir müşteri sözleşmesini kabul etmeden önce bu kabulün temel prensiplere uyuma yönelik bir tehdit oluşturup oluşturmayacağını belirleyecektir. Örneğin, eğer sözleşme ekibi sözleşmenin uygun bir biçimde yürütülmesi için gerekli yeterliliklere hakim değilse veya elde edemiyorsa, mesleki yeterlilik ve gereken özene yönelik bir kişisel çıkar tehdidi ortaya çıkar
- 210.7 Serbest çalışan bir profesyonel muhasebeci, tehditlerin ciddiyetini değerlendirecek ve bunları ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulayacaktır. Bu tip önlemlere örnekler aşağıdakileri kapsar:
- Müşterinin işinin niteliği, müşterinin operasyonlarının karmaşıklığı, sözleşmenin spesifik şartları ile yapılacak işin amacı, niteliği ve kapsamı hakkında uygun bir kavrayış edinmek.
 - İlgili iş kolları ve konu bilgileri hakkında bilgi edinmek.
 - İlgili düzenleyici ya da raporlama şartlarıyla ilgili tecrübeye sahip olmak ya da edinmek.
 - Gerekli yeterliliklere sahip yeterli sayıda personel görevlendirmek.
 - Gerekli olduğunda uzman kullanmak.
 - Sözleşmenin yerine getirilmesi için gerçekçi bir zaman çerçevesi üzerinde anlaşmak.
 - Ancak bunlar tam olarak yapıldığı zaman belli sözleşmelerin kabul edildiğine dair makul güvence sağlamak üzere tasarlanmış kalite kontrol politikaları ve prosedürleriyle uyum göstermek.

- 210.8 Serbest çalışan bir profesyonel muhasebeci, bir uzmanın tavsiyesine veya işine dayanmaya niyetlendiği zaman, profesyonel muhasebeci, bu tür bir dayanmanın garanti altına alınıp alınmadığını belirleyecektir. Dikkate alınacak faktörler şunları kapsar: şöhret, uzmanlık, kullanıma hazır kaynaklar ve uygulamadaki mesleki ve etik standartlar. Bu tür bilgiler birliktelik yapılacak uzmanla daha önceki ilişkiden veya başka kişilerle istişare edilerek elde edilebilir.

Mesleki Görevdeki Değişiklik

- 210.9 Başka bir serbest çalışan profesyonel muhasebecinin yerine geçmesi istenen veya başka bir serbest çalışan profesyonel muhasebecinin elinde bulunan bir sözleşmeye teklif vermeyi düşünen bir serbest çalışan profesyonel muhasebeci, sözleşmeyi kabul etmemek için, önlemlerin uygulanmasıyla ortadan kaldırılamayacak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirilemeyecek, temel prensiplerle uyuma yönelik tehditler oluşturabilecek durumlar gibi mesleki veya başka türlü, herhangi bir sebebin olup olmadığını belirleyecektir. Örneğin; eğer serbest çalışan bir profesyonel muhasebeci bütün ilgili gerçekleri bilmeden önce sözleşmeyi kabul ederse, mesleki yeterlilik ve gerekli özene yönelik bir tehdit olabilir.
- 210.10 Serbest çalışan bir profesyonel muhasebeci, tehditlerin önemlilikleri belirleyecektir. Sözleşmenin niteliğine bağlı olarak, öneri değişikliklerle ilgili olarak gerçekleri ve durumları kurmak üzere mevcut muhasebeciyle doğrudan haberleşmeyi gerektirebilir ki böylece serbest çalışan profesyonel muhasebeci, sözleşmeyi kabul etmenin uygun olup olmayacağını kararlaştırabilir. Örneğin; görevlendirmede değişiklik için açık gerekçeler, gerçekleri tam olarak yansıtmayabilir ve görevlendirmeyi kabul etme kararını etkileyebilecek, mevcut muhasebeci ile olan anlaşmazlıklara işaret edebilir.
- 210.11 Bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da bunları kabul edilebilir bir seviyeye düşürmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır. Bu tip önlem örnekleri aşağıdakileri kapsar:
- Teklif sunma taleplerine cevap verirken, sözleşmeyi kabul etmeden önce mevcut muhasebeci ile temasa geçmek talep edilecektir şeklinde teklifte belirtilerek, böylece görevlendirme-

nin neden kabul edilmemesi gerektiğine dair herhangi bir profesyonel ya da diğer sebebin olup olmadığına göre istekte bulunulabilir.

- Sözleşmeyi kabul edip etmemeyi kararlaştırmadan önce, mevcut muhasebecinin görüşüne göre, aday muhasebecinin bilmesi gereken herhangi bir gerçek ya da durum hakkında bilinen bilgileri sağlamak üzere mevcut muhasebeciye sormak.
- Diğer kaynaklardan gerekli bilgileri toplamak.

Tehditler, önlemlerin uygulanmasıyla ortadan kaldırılamadığı ya da kabul edilebilir bir seviyeye indirilemediği durumlarda, serbest çalışan profesyonel muhasebeci, başka bir biçimde yeterli gerçeklerle tatmin olmaması halinde, sözleşmeyi reddedecektir.

210.12 Serbest çalışan bir profesyonel muhasebeciden, mevcut muhasebecinin çalışmalarına destekleyecek ya da ilave olacak çalışmaları yapması istenebilir. Bu durumlar, örneğin yetersiz ya da eksik bilgiden sonuçlanan mesleki yeterlilik ve gerekli özene tehditler oluşturabilir. Tüm tehditlerin önemi değerlendirilecek ve bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da Kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır. Önerilen işin mevcut muhasebecisini haberdar ederek, çalışmayı düzgün bir biçimde yürütmek için gerek duyulan her tür ilgili bilgiyi sağlamak için mevcut muhasebeciye fırsat tanımak, bu tür bir önleme örnektir.

210.13 Mevcut muhasebeci, gizlilik ilkesine bağlı olmak zorundadır. Profesyonel muhasebeciye, yerine geçecek muhasebeciyle, bir müşterinin işlerini tartışması izninin verilmesi ya da tartışmasının zorunlu tutulması, sözleşmenin kapsamına ve aşağıdakilere bağlı olacaktır:

- (a) Bunu yapmak için daha önceden müşterinin iznin alınmadığına; ya da
- (b) Ülkeden ülkeye değişiklik gösterebilecek, bu tür bir haberleşme ya da açıklama ile ilgili yasal ve etik gerekliliklere.

Profesyonel muhasebecinin, gizli bilgilerin açıklanması zorunlu olan veya olabilecek ya da bu tür bir açıklamanın başka bir şekilde uygun olabileceği durumlar, bu Etik kuralların A bölümü 140. Kısımında belirtilmiştir.

- 210.14 Serbest çalışan bir profesyonel muhasebeci genel olarak, mevcut muhasebeci ile görüşmeye başlamadan önce, tercihen yazılı olarak müşterinin iznini alma ihtiyacı içinde olacaktır. Bir kez izin alınınca, mevcut muhasebeci, ilgili talepleri yöneten yasal veya düzenlemelere uyumlu olacaktır. Mevcut muhasebecinin bilgi sağladığı durumlarda, bu dürüstlikle ve açık bir şekilde yapılacaktır. Eğer aday muhasebeci, mevcut muhasebeci ile iletişime geçemiyorsa, aday muhasebeci, üçüncü tarafların bilgileri veya müşterinin kıdemli yönetimi ya da yönetiminden sorumlu olanların geçmişinin araştırılması gibi başka araçlar yoluyla tüm muhtemel tehditler hakkında bilgileri elde etmek üzere makul adımlar atacaktır.

KISIM 220

Çıkar Çatışması

- 220.1 Serbest çalışan bir profesyonel muhasebeci, çıkar çatışması ortaya çıkarabilecek durumları belirlemek için uygun adım atacaktır. Bu tür durumlar temel prensiplere uyuma yönelik tehditler oluşturabilir. Örneğin; tarafsızlığa yönelik bir tehdit, Serbest çalışan bir profesyonel muhasebeci, bir müşteri ile direk olarak rekabet ettiği zaman ya da bir müşterinin önemli bir rakibi ile ortak bir iş ya da benzer bir düzenlemeye sahip olduğu zaman ortaya çıkabilir. Tarafsızlık ya da gizliliğe yönelik bir tehdit de, serbest çalışan bir profesyonel muhasebeci, münakaşalı konu ya da işlemle ilgili olarak birbirleriyle çıkarları çalışmalarını olan müşterilere ya da uyumsuzluk içinde olan müşterilere hizmet verdiği zaman ortaya çıkabilir.
- 220.2 Serbest çalışan bir profesyonel muhasebeci, her hangi bir tehdidin ciddiyetini değerlendirecek ve bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulayacaktır. Serbest çalışan bir profesyonel muhasebeci, bir müşteri ilişkisini ya da spesifik bir sözleşmeyi kabul etmeden veya devam etmeden önce, müşteri ya da üçüncü bir tarafla olan ticari çıkar ya da ilişkiler tarafından ortaya çıkmış tüm tehditlerin önemini değerlendirecektir.
- 220.3 Çatışmaların artmasına neden olan durumlara bağlı olarak, genellikle aşağıdaki önlemlerden birinin uygulanması gereklidir:
- Firmanın bir çıkar çatışmasını olabilecek ticari çıkarları ya da faaliyetlerinin müşteriye bildirilmesi ve bu gibi durumlarda hareket etmek üzere müşterilerinin izinlerinin alınması; veya
 - Serbest çalışan profesyonel muhasebecinin, tarafların çıkarlarının çatıştığı bir konu ile ilgili olarak iki veya daha fazla taraf için hareket ettiğini, bilinen tüm taraflara bildirilmesi ve bu şekilde hareket etmek üzere onların onayının alınması; veya
 - Serbest çalışan profesyonel muhasebecinin, teklif edilen hizmetlerin hükümlerinde (Örneğin; belirli bir pazar sektöründe veya belirli bir hizmetle ilgili olarak) herhangi bir müşteri için

ayrıcalıklı harekete etmeyeceğinin bildirilmesi ve bu şekilde hareket etmek üzere onların onayının alınması.

- 220.4 Profesyonel muhasebeci ayrıca, aşağıdaki ilave önlemlerin bir ya da daha fazlasını uygulayıp uygulamamayı da belirleyecektir:
- (a) Farklı sözleşme ekiplerinin kullanımı;
 - (b) Bilgiye erişmeyi engelleyen prosedürler (örneğin, bu ekiplerin kati fiziksel ayrımı, gizli ve güvenli veri doldurma);
 - (c) Sözleşme ekibi üyeleri için güvenlik ve gizlilik konularında açık kılavuzlar;
 - (d) İşverenler ve firma partnerleri tarafından imzalanmış gizlilik sözleşmelerinin kullanılması; ve
 - (e) İlgili müşteri sözleşmelerine dahil olmamış kıdemli bir kişi tarafından önlemlerin uygulanmasının düzenli teftişi.
- 220.5 Önlemlerin uygulanmasıyla ortadan kaldırılamayan ya da kabul edilebilir bir düzeye indirilemeyen, tarafsızlık, gizlilik ya da mesleki davranış da dahil olmak üzere bir veya birden fazla temel prensibe yönelik bir tehdit oluşturan bir çıkar çatışması durumunda, serbest çalışan profesyonel muhasebeci, belirli bir sözleşmeyi kabul etmeyecek veya çatışmalı bir ya da birden fazla sözleşmeden istifa edecektir.
- 220.6 Çıkarların çatışmalı olduğu ve daha önce müşteri tarafından onaylanmanın reddedildiği bir konuyla ilgili olarak, bir müşteri, serbest çalışan bir profesyonel muhasebeciden başka bir taraf (bu bir mevcut müşteri olabilir de olmayabilir de) adına hareket etmek üzere onaylamasını istemiş olduğu durumlarda, serbest çalışan profesyonel muhasebeci çıkar çatışmasına neden olan konudaki taraflardan bir için hareket etmeye devam etmeyecektir.

KISIM 230

İkinci Görüşler

- 230.1 Serbest çalışan bir profesyonel muhasebeciden, mevcut bir müşteri olamayan bir şirket ya da işletme tarafından ya da onların adına muhasebe, denetim, raporlama veya diğer standartlar ya da belirli durumlar ya da işlemlere dair prensiplerin uygulamasına yönelik ikinci görüş sağlaması talep edildiği durumlar temel prensiplerle uyuma yönelik tehditler oluşturabilir. Örneğin, ikinci görüşün mevcut muhasebeciye sunulan gerçeklere dayanmadığı durumlar veya yetersiz kanıtlara dayandığı durumlarda, mesleki yeterlilik ve özene yönelik bir tehdit ortaya çıkabilir. Tehdidin mevcudiyeti ve önemi, talebin koşullarına ve bir profesyonel yargının ifade edilmesi ile ilgili diğer bütün ulaşılabilen gerçeklere ve varsayımlara bağlı olacaktır.
- 230.2 Böyle bir görüş vermesi istenildiğinde, serbest çalışan bir profesyonel muhasebeci, her hangi bir tehdidin ciddiyetini değerlendirecek ve tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulayacaktır. Bu tip önlemlere örnekler; mevcut muhasebeciyle temasa geçmek için müşterinin izninin alınmasını, müşteriyle iletişim sırasındaki herhangi bir görüşü çevreleyen sınırlamaların tanımlanmasını ve mevcut muhasebeciye görüşün bir örneğinin verilmesini kapsar.
- 230.3 Eğer görüş almak isteyen şirket veya işletme, mevcut muhasebeci ile görüşülmesine izin vermeyecekse, serbest çalışan profesyonel muhasebeci tüm durumları da hesaba katarak, istenen görüşün verilmesinin uygun olup olmadığına karar verecektir.

KISIM 240

Ücret ve Diğer Çeşit Ödemeler

- 240.1 Profesyonel hizmetlerle ilgili olarak müzakerelere girildiğinde, serbest çalışan profesyonel muhasebeci, uygun görülen ücret ne ise onu fiyat biçebilir. Aslında, bir serbest çalışan profesyonel muhasebecinin başkasından daha düşük bir fiyat teklifi vermesi, kendi içinde etik olmayan bir durum değildir. Bununla birlikte, teklif edilen ücretlerin düzeyinden kaynaklanan, temel prensiplerle uyuma yönelik tehditler olabilir. Örneğin; eğer teklif edilen ücret, bu fiyata sözleşmenin uygulamadaki teknik ve mesleki standartlara göre yerine getirilmesini zora sokacak kadar düşük ise mesleki yeterlilik ve özene yönelik kişisel çıkar tehdidi oluşur.
- 240.2 Tehdidin mevcudiyeti ve önemi, teklif edilen ücret düzeyi ve bu ücretle ilişkin hizmetler gibi faktörlere bağlı olacaktır. Herhangi bir tehdidin önemi değerlendirilecek ve bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır.

Bu tip önlem örnekleri aşağıdakileri kapsar:

- Sözleşmenin şartları ve özellikle istenilen ücretin gerekçeleri ve teklif edilen ücretin kapsadığı hizmetler hakkında müşteriye bilgilendirmek
 - Görev için uygun vakit ve kalifiye elemanlar atamak.
- 240.3 Şartlı ücretler genellikle, belirli güvence-dışı hizmet tiplerinde kullanılır.¹ Ancak, bunlar bazı koşullarda temel prensiplerle uyuma yönelik tehditler ortaya çıkarabilir. Tarafsızlığa yönelik kişisel çıkar tehdidi oluşturabilirler. Tüm bu tür tehditlerin mevcudiyeti ve ciddiyeti aşağıdaki faktörlere dayanacaktır:
- Sözleşmenin niteliğine.

¹ Denetim müşterilerine ve diğer güvence müşterilerine sağlanan güvence-dışı hizmetler için şartlı ücretler, bu Etik Kurallar'ın Bölüm 290-291'da irdelenmiştir.

- Olası ücret tutarlarının çeşitliliğine.
- Ücretin belirlenmesinin gerekçeleri.
- İşlemin çıktısının veya sonucunun bağımsız bir üçüncü tarafça gözden geçirilip geçirilmeyeceği.

240.4 Tüm bu tür tehditlerin önemi değerlendirilecek ve bunları ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır.

Bu tip önlem örnekleri aşağıdakileri kapsar:

- Ödemelerinin gerekçeleri hakkında müşteriyle önceden yapılmış yazılı sözleşme.
- Serbest çalışan profesyonel muhasebeci tarafından yapılan işin ve ücretlendirmenin gerekçelerinin müstakbel müşterilere açıklama.
- Kalite kontrol politikaları ve prosedürleri.
- Serbest çalışan profesyonel muhasebeci tarafından yapılan işin, bağımsız bir üçüncü tarafça gözden geçirilmesi.

240.5 Bazı durumlarda serbest çalışan profesyonel muhasebeci müşteriyle ilgili olarak bir önerme ücreti veya komisyon alabilir. Örneğin; Serbest çalışan profesyonel muhasebeci talep edilen özel bir hizmeti yerine getiremediği durumda, ücret, başka bir Serbest çalışan profesyonel muhasebeciye veya başka bir uzmana, süregelen bir müşteriyi önermek için alınmış olabilir. Serbest çalışan profesyonel muhasebeci, üçüncü bir taraftan (örneğin bir yazılım satıcısından), bir müşteriye mal ya da hizmetlerin satılmasına ilişkin olarak komisyon alabilir. Bu tip bir önerme ücreti veya komisyonunu kabul etmek, tarafsızlık ile mesleki yeterlilik ve özene yönelik kişisel çıkar tehdidi oluşturur.

240.6 Serbest çalışan bir profesyonel muhasebeci, müşteri edinmek için öneri ücreti ödeyebilir, örneğin, müşterinin başka bir Serbest çalışan profesyonel muhasebecinin müşterisi olduğu fakat, mevcut muhasebeci tarafından verilmeyen özellikli hizmetler istemesi duru-

munda. Bu tip önerme ücretinin ödenmesi de tarafsızlık ile mesleki yeterlilik ve özene yönelik kişisel çıkar tehdidi oluşturur.

240.7 Tehdidin önemi değerlendirilecek ve bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır.

Bu tip önlem örnekleri aşağıdakileri kapsar:

- Başka bir Serbest çalışan profesyonel muhasebeciye önerilen iş için ödenen önerme ücretine ilişkin tüm düzenlemelerin müşteriye açıklanması.
- Başka bir Serbest çalışan profesyonel muhasebeciye önerilen müşteri için alınan bir önerme ücretine ilişkin tüm düzenlemelerin müşteriye açıklanması.
- Müşteriye üçüncü bir tarafça mal ve hizmetlerin satılmasına ilişkin olarak komisyon düzenlemeleri için müşteriden ön muhabakat alınması.

240.8 Serbest çalışan profesyonel muhasebeci başka bir şirketin tamamını veya bir kısmını firmanın daha önceki sahiplerine veya varislerine ya da hak sahiplerine ödeme yapılacağı şartına göre alabilir. Bu tür ödemeler 240.5–240.7 numaralı paragraflarda geçen referans olma ücreti veya komisyon olarak değerlendirilemez.

KISIM 250

Mesleki Hizmetlerin Pazarlanması

- 250.1 Serbest çalışan profesyonel muhasebeci, reklam veya diğer pazarlama yollarıyla yeni bir iş teklif ettiği zaman, temel prensiplerle uyuma yönelik bir tehditler oluşabilir. Örneğin; eğer hizmetler, eserler veya ürünler bu prensiple bağdaşmayan bir şekilde pazarlanırsa, profesyonel davranış prensibine uyuma yönelik bir kişisel çıkar tehdidi ortaya çıkar.
- 250.2 Serbest çalışan profesyonel muhasebeci, profesyonel hizmetleri pazarlarken, mesleğin ününe zarar vermeyecektir. Profesyonel muhasebeci, doğru ve dürüst olacaktır ve:
- (a) Sunulan hizmetler ve ele edilmiş nitelikler veya edinilmiş tecrübeler hakkında abartılı iddialarda bulunmayacaktır; ya da
 - (b) Başka kişinin çalışmalarına kötileyici atıflarda ya da asılsız kıyaslarda bulunmayacaktır.

Eğer, serbest çalışan profesyonel muhasebeci yapmayı düşündüğü reklam veya pazarlamanın uygun olup olmadığı konusunda şüpheye düşerse, ilgili meslek kuruluşu ile istişarede bulunmayı dikkate alacaktır.

KISIM 260**Hediye ve Ağırılama**

- 260.1 Serbest çalışan bir profesyonel muhasebeci veya çekirdek ya da yakın aile üyesine bir müşteriden hediyeler ya da ağırılama teklif edilmiş olabilir. Bu tür bir teklif temel prensiplere uyuma yönelik tehditler oluşturabilir. Örneğin; bir müşteriden hediye kabul edilirse tarafsızlığa yönelik bir kişisel çıkar tehdidi veya yakınlık tehdidi ortaya çıkar; bu tür tekliflerin aleni yapılması ihtimali, tarafsızlığa yönelik bir gözdağı tehdidi ile sonuçlanır.
- 260.2 Herhangi bir tehditlerin mevcudiyeti ve önemi teklifin niteliğine, değerine ve amacına bağlıdır. Makul ve bilgili bir üçüncü tarafın, tüm spesifik gerçekleri ve şartları tartarak, teklif edilen hediye ve ağırılmaların açıkça önemsiz ve alakasız olduğu kanısına varması durumunda, serbest çalışan profesyonel muhasebeci yapılan teklifin, karar almayı etkilemek ya da bilgi elde etmek özel niyeti olmadan, normal iş akışı çerçevesinde olduğu sonucuna varabilir. Böyle durumlarda, Serbest çalışan profesyonel muhasebeci genel olarak temel prensiplerle uyuma yönelik herhangi bir tehdidi, kabul edilebilir bir düzeyde olduğu sonucuna varabilir.
- 260.3 Serbest çalışan bir profesyonel muhasebeci, herhangi bir tehdidin ciddiyetini değerlendirecek ve bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulayacaktır. Tehditlerin, önlemlerinin uygulanmasıyla ortadan kaldırılamadığı veya kabul edilebilir bir düzeye indirilemediği durumda, serbest çalışan profesyonel muhasebeci böyle bir teklifi kabul etmeyecektir.

KISIM 270

Müşteriden Emanet Olarak Alınan Varlıklar

- 270.1 Serbest çalışan bir profesyonel muhasebeci, yasa tarafından izin verilmiş olmadıkça, müşterinin paralarını veya diğer varlıklarını emanet olarak kabul etmeyecektir ve eğer öyleyse, bu tür varlıkları elinde bulunduran serbest çalışan profesyonel muhasebeciye empoze edilen tüm ilave yasal görevlere uygun olarak hareket edecektir.
- 270.2 Müşteriye ait varlıkları elinde bulundurmamak, temel prensiplere uyuma yönelik tehditler ortaya çıkarır; örneğin, müşterinin varlıklarını elde tutmaktan kaynaklanan profesyonel davranışa yönelik kişisel çıkar tehdidi vardır ve tarafsızlığa yönelik kişisel çıkar tehdidi oluşabilir. Başkalarına ait para (veya diğer varlıkları) emanet edilmiş Serbest çalışan profesyonel muhasebeci, dolayısıyla:
- (a) Bu tür varlıkları, kişisel veya şirketinin varlıklarından ayrı tutacak;
 - (b) Bu tür varlıklar sadece amacına uygun olarak kullanacak;
 - (c) Bu varlıkların ve herhangi bir gelirin, kar payının veya ortaya çıkan kazancın hesabını her an için, bu hesaplardan sorumlu tüm kişilere, vermeye hazır olacaktır; ve
 - (d) Bu varlıkları elde tutma ve hesap verme ile ilgili tüm ilgili kanun ve düzenlemelere uyacaktır.
- 270.3 Müşterinin varlıklarını elde tutmanın dahil olduğu hizmetler için müşteri ve sözleşme kabulü prosedürlerinin bir parçası olarak, Serbest çalışan profesyonel muhasebeci söz konusu varlıkların kaynağı hakkında uygun araştırmalar yapacak ve yasal ve düzenleyici yükümlülükleri dikkate alacaktır. Örneğin, eğer bu varlıklar kara para aklama gibi illegal faaliyetlerden kaynaklanmışsa, temel prensiplere uyuma yönelik bir tehdit oluşmuştur. Bu tür durumlarda, Profesyonel muhasebeci yasal danışmanlık almayı dikkate alabilir.

KISIM 280**Tarafsızlık - Bütün Hizmetler**

- 280.1 Serbest çalışan bir profesyonel muhasebeci, herhangi bir profesyonel hizmeti verirken, bir müşteriyle veya müşterinin direktörleri, yetkilileri veya çalışanlarıyla olan çıkarları veya ilişkilerinden kaynaklanan, tarafsızlık temel prensibiyle uyuma yönelik tehditlerin olup olmadığına dikkat edecektir. Örneğin; ailevi ya da kişisel veya iş ilişkisinden dolayı tarafsızlığa yönelik yakınlık tehdidi oluşabilir.
- 280.2 Güvence hizmeti veren bir serbest çalışan profesyonel muhasebeci, güvence müşterisinden bağımsız olacaktır. Düşüncede ve görünümde bağımsızlık, Serbest çalışan profesyonel muhasebecinin ön yargısız, çıkar çatışmasız ya da diğer kişileri usul bir biçimde etkilemek için bir sonuç açıklaması ve bir sonuç açıklıyor gözükmeye için gereklidir. Kısım 290 ve 291, sırada serbest çalışan profesyonel muhasebeci için güvence sözleşmelerini yerine getirirken uyacağı bağımsızlık şartları hakkında özel kılavuzluk sağlar.
- 280.3 Herhangi bir profesyonel hizmetin sağlanması sırasında tarafsızlığa yönelik tehditlerin mevcudiyeti, sözleşmenin özel şartlarına ve serbest çalışan profesyonel muhasebecinin yaptığı işin niteliğine bağlı olacaktır.
- 280.4 Serbest çalışan bir profesyonel muhasebeci, herhangi bir tehdidin ciddiyetini değerlendirecek ve tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulayacaktır. Bu tip önlem örnekleri aşağıdakileri kapsar:
- Sözleşme ekibinden ayrılma.
 - Teftiş prosedürleri.
 - Tehdide neden olan finansal veya iş ilişkilerinin sonlandırılması.
 - Konuyu, firma içindeki daha üst düzey yönetimle görüşmek.

- Konuyu, müşterinin yönetiminden sorumlu kişilerle görüşmek.

Eğer önlemler, tehdidi ortadan kaldırılamaz veya kabul edilebilir düzeye indiremezse, serbest çalışan profesyonel muhasebeci ilgili sözleşmeyi geri çevirecek ya da sonlandıracaktır.

KISIM 290

BAĞIMSIZLIK-DENETİM VE İNCELEME SÖZLEŞMELERİ

İÇİNDEKİLER

	Paragraf
Bölümün Yapısı	290.1
Bağımsızlığa Kavramsal Çerçeve Yaklaşımı	290.4
Network'ler ve Network Firmaları	290.13
Kamu Çıkarına Haiz İşletmeler	290.25
İlgili İşletmeler	290.27
Yönetimden Sorumlu Olanlar	290.28
Belgelendirme	290.29
Sözleşme Dönemi	290.30
Birleşmeler ve Alımlar	290.33
Diğer Konular	290.39
Kavramsal Çerçeve Yaklaşımının Bağımsızlığa Uygulanması	290.100
Finansal Çıkar	290.102
Krediler ve Teminatlar	290.118
İş İlişkileri	290.124
Ailevi ve Kişisel İlişkiler	290.127
Denetim Müşterisinde İstihdam	290.134
Geçici Eleman Atama	290.142
Denetim Müşterisine Yakın Zamanda Verilen Hizmet	290.143

Denetim Müşterisinin Direktörü ya da Yetkilisi Olarak Hizmet Vermek	290.146
Kıdemli Personelin (Ortak Rotasyonu Dahil) Denetim Müşterisi ile Uzun Süreli İlişkisi	290.150
Denetim Müşterisine Verilen Güvence-dışı Hizmetlerin Şartları . .	290.156
Yönetim Sorumlulukları	209.162
Muhasebe Kayıtları ve Finansal Tabloların Hazırlanması	290.167
Değerleme Hizmetleri	290.175
Vergi Hizmetleri	290.181
İç Denetim Hizmetleri	290.195
IT Sistemleri Hizmetleri	290.201
Dava Desteği Hizmetleri	290.207
Hukuki Hizmetler	290.209
İşe Alım Hizmetleri	290.214
Kurumsal Finans Hizmetleri	290.216
Ücretler	290.220
Ücretler - Nisbi Büyüklük	290.220
Ücretler - Gecikmiş	290.223
Koşullu Ücretler	290.224
Ödüllendirme ve Değerlendirme Politikaları	290.228
Hediye ve İkramlar	290.230
Açılmış ya da Potansiyel Davalar	290.231
Kullanım ve Dağıtım Hakkında bir Kısıtlama İçeren Raporlar	290.500

Bölümün Yapısı

- 290.1 Bu bölüm, serbest çalışan bir profesyonel muhasebecinin finansal tablolar hakkında bir sonuç ifade ettiği güvence sözleşmeleri olan denetim ve inceleme sözleşmeleri için bağımsızlık şartlarını ele almaktadır. Bu sözleşmeler, finansal tabloların tam seti veya tek bir finansal tablo hakkında rapor sunan denetim ve inceleme sözleşmelerinden oluşur. Denetim ya da inceleme sözleşmeleri olmayan güvence sözleşmeleri için bağımsızlık şartları Bölüm 291’de ele alınmıştır.
- 290.2 Denetim raporunun kullanım ve dağıtım konusunda bir sınırlama ve belirli şartların yerine getirilmesi belirtilen, denetim sözleşmeleri içeren bazı durumlarda, bu bölümdeki bağımsızlık şartları paragraf 290.500 ila 290.514 arasındaki hükümlere göre değiştirilebilir. Yasa ya da düzenleme tarafından istenilen finansal tablolar denetimi durumunda, değişikliğe izin verilmez.
- 290.3 Bu bölümdeki terim(ler):
- (a) “Denetim”, “denetim ekibi”, “denetim sözleşmesi”, denetim müşterisi” ve “denetim raporu”, inceleme, inceleme ekibi, inceleme sözleşmesi, inceleme müşterisi ve inceleme raporunu içerir, ve
- (b) “Firma”, başka bir biçimde belirtilmediyse, network firmasını içerir.

Bağımsızlığa Kavramsal Çerçeve Yaklaşımı

- 290.4 Denetim sözleşmeleri durumunda, bu kamu çıkarıdır ve dolayısıyla bu Kural, denetim ekibinin üyelerinin, firmaların ve network firmalarından bağımsız olmasını gerektirir.
- 290.5 Bu bölümün amacı, bağımsızlığı elde etme ve korumak için aşağıda açıklanan kavramsal çerçeve yaklaşımını uygulamada firmalara ve denetim ekibinin üyelerine yardım etmektir.
- 290.6 Bağımsızlık şunlardan oluşur:

(a) Düşünce Bağımsızlık

Profesyonel yargıyı tehlikeye düşürecek etkilerden etkilenmeden bir sonuç açıklamaya imkan veren zihin durumudur ki böylece kişinin dürüstlikle hareket etmesine ve tarafsızlık ve profesyonel şüphecilik kullanmasına imkan verir.

(b) Görünümde Bağımsızlık

Önlemler de dahil olmak üzere ilgili her türlü bilgiye sahip olan ve makul bir üçüncü kişinin; bir firmanın veya güvence ekibi üyesinin dürüstlüğüne, tarafsızlığına ve profesyonel şüphecilğe gölge düşüğü sonucuna haklı olarak ulaşmasına yol açacak kadar aşikar olan olgu ve koşullardan kaçınma.

290.7 Kavramsal çerçeve yaklaşımı, profesyonel muhasebeciler tarafından şunlara uygulanmalıdır:

(a) Bağımsızlık tehditlerini belirlemek

(b) Belirlenen tehditlerin önemini değerlendirmek, ve

(c) Bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir seviyeye düşürmek gerektiğinde önlemler uygulamak.

Profesyonel muhasebeci, uygun önlemlerin olmadığını ya da tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir seviyeye indirmek için uygulanamadığını belirlerse, profesyonel muhasebeci tehdidi oluşturan durumlar ya da ilişkileri ortadan kaldırmalı ya da denetim sözleşmesini iptal ya da reddetmelidir.

Profesyonel muhasebeci bu kavramsal çerçeveyi uygularken, mesleki yargı kullanacaktır.

290.8 Farklı koşul veya bu koşulların bileşimi bağımsızlık tehdidinin belirlenmesiyle ilgili olabilir. Bağımsızlık tehditleri yaratan tüm durumları tanımlamak ve uygun faaliyetlerini belirlemek imkânsızdır. Bu nedenle, bu Etik Kural, bağımsızlığa karşı tehditleri belirlemeleleri, değerlendirmeleri ve ele almaları için firmalar ve denetim ekibi üyelerin gerek duyduğu kavramsal bir çerçeve kurar. Kavramsal çerçeve yaklaşımı, bu Etik Kural'daki etik şartları yerine getirmede

serbest çalışan profesyonel muhasebecilere yardımcı olur. Bağımsızlığa karşı tehdit oluşturan farklı durumlara yer verir ve bir profesyonel muhasebeciyi, eğer özellikle yasaklanmadı ise duruma izin verir sonucuna varmasından alıkoymaz.

- 290.9 Paragraf 290.100 ve sonrası, bağımsızlığa kavramsal çerçeve yaklaşımının nasıl uygulanacağını açıklar. Bu paragraflar, bağımsızlığa karşı tehdit oluşturan ya da oluşturabilecek tüm durumları ve ilişkileri ele almamaktadır.
- 290.10 Bir firma, bir sözleşmeyi kabul etme ya da devam etme ya da belli bir kişinin denetim ekibinin üyesi olmasına kararı verirken, bağımsızlığa yönelik tehditleri belirleyecek ve değerlendirecektir. Eğer tehditler kabul edilebilir bir düzeyde değilse ve bir sözleşmeyi kabul etme ya da belli bir kişinin denetim ekibinin üyesi olmasına kararı verirken, firma, tehditleri ortadan kaldırma ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek için önlemlerin olup olmadığını değerlendirecektir. Eğer karar, bir sözleşmeye devam edip etmeme hakkında ise, firma, mevcut önlemlerin tehditleri ortadan kaldırma ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek için etkili olmaya devam edip edemeyeceğini ya da başka önlemler almaya ihtiyaç duyulup duyulmayacağını ya da sözleşmenin iptal edilmesi gerekliliğini belirleyecektir. Sözleşme süresince, firmanın dikkatine ne zaman bir bağımsızlık tehdidi konusunda yeni bir bilgi gelirse, firma, tehdidin önemini, kavramsal çerçeve yaklaşımına göre değerlendirecektir.
- 290.11 Bu bölüm boyunca, bağımsızlık tehdidine referans verilmektedir. Tehdidin önemini değerlendirirken, nicel olduğu kadar nitel faktörler de dikkate alınacaktır.
- 290.12 Bu bölüm, pek çok durumda, firma içindeki kişilerin bağımsızlıkla ilgili eylemler için özel sorumluluklarını tanımlamamaktadır, çünkü sorumluluk bir firmanın büyüklüğüne, yapısına, organizasyonuna bağlı olarak değişir. Firma, *Uluslararası Kalite Kontrolü Standardı'na* (ISQC) göre, ilgili etik şartlar tarafında istenildiğinde bağımsızlığın korunduğuna dair makul güvence sağlamak üzere politikalar ve prosedürler tasarlanmak zorundadır. Ayrıca, Uluslararası Denetim Standartları (ISA), sözleşmeye uygulanacak bağımsızlık şartlarına uyduğu konusunda bir sonuca varmasını şart koşar.

Network'ler ve Network Firmaları

- 290.13 Eğer bir firma bir network firması olarak düşünülürse, firmanın network içerisindeki diğer firmaların finansal tablo denetim müşterilerinden bağımsız olması gerekir (Bu Etik Kural'da başka bir biçimde belirtilmediği sürece). Bir network firmasına uygulanan bu bölümdeki bağımsızlık şartları, işletmenin kendisinin bir firma tanımını karşılamasına bakmaksızın, danışmanlık bürosu ya da mesleki hukuk bürosu gibi bir network firması tanımına uyan tüm işletmelere uygulanır.
- 290.14 Mesleki hizmetler sağlamak becerilerini artırmak amacıyla, firmalar sık sık diğer firmalar ve işletmeler ile daha büyük yapılar oluşturur. Bu daha büyük yapıların bir network yaratıp yaratmadığı, belirli gerçeklere ve şartlara dayanır ve firmaların ve işletmelerin yasal olarak ayrı ve farklı olup olmadığına dayanmaz. Örneğin, bir network oluşturmak için gerekli olan kriteri karşılamayan daha büyük bir yapının sadece işin sevkini kolaylaştırması amaçlanabilir. Alternatif şekilde, daha büyük bir yapı öyle bir yapı olabilir ki işbirliğini ve firmaların ortak bir marka adını, ortak bir kalite kontrol sistemini veya önemli profesyonel kaynakları paylaşmasını amaçlayabilir ve sonuç olarak bir network olarak düşünülebilir.
- 290.15 Daha büyük bir yapının bir network olup olmadığına ilişkin karar, makul ve bilgili bir üçüncü tarafın, tüm spesifik gerçekleri ve şartları tartarak, işletmelerin bir network oluşturacak şekilde birleştirildiği muhtemel sonucuna varıp varmadığı ışığında verilebilir. Bu kararın network'ün geneline tutarlı şekilde uygulanması gerekecektir.
- 290.16 Daha büyük yapının işbirliğini amaçladığı ve yapı içerisindeki işletmeler arasında kar veya maliyet paylaşımının açıkça amaçlandığı hallerde, bir network olması düşünülür. Ancak, önemsiz maliyetlerin paylaşımı kendi içinde bir network yaratmayacaktır. Buna ek olarak, maliyetlerin paylaşımı sadece denetim metodolojilerinin, el kitaplarının veya eğitim kurslarının geliştirilmesi ile ilgiliyse, bu da kendi içinde bir network yaratmayacaktır. Ayrıca, ortak şekilde bir hizmet sağlamak veya bir ürün geliştirmek amacıyla oluşan ve ilgili işletmeler arasındaki ortaklık kendi başına bir network yaratmayacaktır.

- 290.17 Daha büyük yapının işbirliği amaçladığı ve yapı içerisindeki işletmelerin ortak mülkiyeti, kontrol veya yönetimi paylaştığı hallerde, bunun bir network olduğu düşünülür. Bu, kontrat veya başka araçlar aracılığıyla gerçekleştirilebilir
- 290.18 Daha büyük yapının işbirliği amaçladığı ve yapı içerisindeki işletmelerin ortak kalite kontrol politikalarını ve prosedürlerini paylaştığı hallerde, bunun bir network olduğu düşünülür. Bu amaçla, ortak kalite kontrol politikaları ve prosedürleri baştan sona daha büyük yapıda tasarlanan, uygulanan ve izlenen kalite kontrol politika ve prosedürleri olacaktır.
- 290.19 Daha büyük yapının, işbirliği amaçladığı ve yapı içerisindeki işletmelerin ortak bir iş stratejisi paylaşımları durumunda, bu bir network olduğu düşünülür. Ortak bir iş stratejisini paylaşmak, ortak stratejik hedefleri gerçekleştirmek için işletmeler tarafından bir anlaşmayı içerir. Bir işletmenin tek başına bir network firması olması düşünülmez çünkü sadece profesyonel hizmet sağlamak için bir teklif dolayısı ile başka bir işletme ile işbirliği yapan işletme network sayılamaz.
- 290.20 Daha büyük yapının, işbirliği amaçladığı ve yapı içerisindeki işletmelerin ortak bir marka ismi paylaşımları durumunda, bunun bir network olduğu düşünülür. Ortak bir marka adı ortak parçaları veya ortak bir adı içerir. Firma, örneğin bir firma ortağının bir denetim raporunu imzaladığı durumda firma adının bir parçası olarak veya firma adıyla birlikte ortak bir marka adını içerirse, firmanın ortak bir marka adı kullandığı düşünülür.
- 290.21 Firmanın bir network'e ait olmamasına ve firma adının parçası olarak ortak bir marka adı kullanmamasına rağmen, kırtasiye veya tanıtıcı materyallerinde bir firmalar birliğinin bir üyesi olduğuna ilişkin atıfta bulunuyorsa bir network'e ait olduğu görüntüsünü verebilir. Dolayısıyla, bir network'e ait olduğu algısından kaçınmak amacıyla bir firmanın herhangi bir ortaklığı nasıl tanımladığını çok dikkatli düşünmesi gerekmektedir.

- 290.22 Bir firma bürosunun bir unsurunu satarsa, satış sözleşmesi bazen, kısa bir süre için, firma ile hiçbir bağı kalmamasına rağmen unsurun firmanın adını veya adın bir ögesini kullanmayı sürdürebileceğini temin eder. Böyle durumlarda, iki işletme de ortak bir ad altında uygulama yapabilirken, gerçekler, bunların işbirliği amaçlayan daha büyük bir yapıya ait olmadığıdır ve dolayısıyla bunların network firmaları olmadığıdır. Bu işletmelerin, dışarıdaki taraflara kendilerini tanıtırken network firmaları olmadıklarını nasıl açıklayacaklarını dikkatlice düşünmeleri gerekmektedir.
- 290.23 Daha büyük yapının, işbirliği amaçladığı ve yapı içerisindeki işletmelerin profesyonel kaynakların ciddi bir kısmını paylaşmaları durumunda, bunun bir network olduğu düşünülür. Profesyonel kaynaklar şunları içerir:
- Müşteri verisi, fatura ve zaman kayıtları gibi firmaların bilgi değişiminde bulunmasını mümkün kılan ortak sistemler;
 - Ortaklar ve personel;
 - Teknik veya işkoluna özel konuları, güvence sözleşmeleri için işlemleri veya olayları danışmak için teknik departmanlar;
 - Denetim metodolojisi veya denetim el kitapları; ve
 - Eğitim kursları ve imkânları.
- 290.24 Paylaşılan profesyonel kaynakların önemli olup olmadığının ve bu nedenle firmaların network firmaları olup olmadığının belirlenmesi ilgili gerçeklere ve şartlara dayanarak yapılmalıdır. Personel veya müşteri veya piyasa bilgisi değişimi yapılmadan ortak denetim metodolojisi veya denetim el kitapları ile sınırlı paylaşılan kaynakların bulunduğu hallerde paylaşılan bilgilerin önemli olarak düşünülmesi muhtemel değildir. Aynısı ortak eğitim çabalarına uygulanır. Oysa personelin ortak bir havuzdan çekildiği veya ortak bir teknik departmanın firmaların izlemesi gereken teknik tavsiyeyi katılımcı firmalara sağlamak amacıyla daha büyük yapı içerisinde oluşturulduğu yerlerde olduğu gibi paylaşılan kaynakların insan veya bilgi değişimini gerektirdiği hallerde, makul ve bilgili üçüncü tarafın paylaşılan kaynakların önemli olduğu sonucuna varması daha muhtemeldir.

Kamu Çıkarına Haiz İşletmeler

290.25 Bölüm 290, bazı işletmelerdeki kamu çıkarı boyutunu yansıtmak için ilave maddeler içermektedir. Bu bölümün amacı için kamu çıkarına haiz işletmeler şunlardır:

- (a) Borsada işlem gören tüm işletmeler; ve
- (b) Aşağıda tanımlanan tüm işletmeler:
 - (i) Düzenleme ya da yasayla bir kamu çıkarına haiz işletme olarak tanımlanmış;
 - (ii) Borsada işlem gören işletmelerin denetimlerine uygulanan bağımsızlık şartlarıyla aynı uyum içinde yürütülmesi, yasa ya da düzenleme tarafından şart koşulan denetime tabi olan Bu tür bir düzenleme, denetim düzenleyicisini de içeren herhangi bir ilgili düzenleyici tarafından yayımlanabilir.

290.26 Firmalar ve üye kuruluşlar; ek işletmeleri ya da belirli kategorideki işletmelerin, kamu çıkarına haiz işletmeler olarak kabul edip etmeyecekleri konusunda karara varmaları beklenir. Çünkü bu işletmeler büyük sayılara ve çok geniş paydaşlara sahiptirler. Dikkate alınması gereken faktörler şunlardır:

- İşletmenin doğası, örneğin çok sayıdaki hissedarlar için bir emanet kapasitesinde varlıkları olan. Örnekler, finansal kuruluşları içerebilir, örneğin bankalar ve sigorta şirketleri ve emeklilik fonları,
- Ölçek, ve
- Çalışan sayısı

İlgili İşletmeler

290.27 Denetim müşterisinin, borsaya kayıtlı bir işletme olması durumunda, bu bölümde denetim müşterisine yapılan referans, müşterinin ilgili işletmeleri kapsar (başka bir biçimde belirtilmediği sürece). Tüm diğer denetim müşterileri için, bu bölümde denetim müşterisine yapılan referans, müşterinin doğrudan ya da dolaylı olarak üzerinde

kontrolü olduğu ilgili işletmeleri kapsar. Denetim ekibi, müşterinin başka bir işletmesinin dahil olduğu bir ilişki ya da durumun, firmanın müşteriden bağımsızlığının etkilendiğini düşündüğünde buna inanmak için sebebi olduğunda, denetim ekibi bağımsızlık tehditlerini belirlerken ve değerlendirirken bu ilgili işletmeyi dahil edecek ve gerekli önlemleri uygulayacaktır.

Yönetişimden Sorumlu Olanlar

290.28 Bu Kural, uygulanan denetim standartları, yasa ya da düzenleme tarafından şart koşulmasa bile, firmanın görüşüne göre bağımsızlık üzerinde makul bir etkisi olabilecek ilişkiler ve diğer konularla ilgili olarak firma ile denetim müşterisinin yönetiminden sorumlu olanlar arasında düzenli iletişimde bulunulması desteklenir. Bu tür bir iletişim, yönetimden sorumlu olanların aşağıdakileri yapmasına imkan verir:

- (a) Bağımsızlık tehditlerini belirlemede ve değerlendirmede firmanın yargısını dikkate alma;
- (b) Bu tehditleri ortandan kaldırma ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek için uygulanan önlemlerinin uygunluğunu dikkate alma;
- (c) Gerekli icraatlarda bulunmak. Bu tür bir yaklaşım, gözdağı verme ve yakınlık tehditleri ile ilgili olarak özellikle yardımcı olabilir.

Belgelendirme

290.29 Belgelendirme, bağımsızlık şartlarına uygunlukla ilgili olarak sonuç oluştururken profesyonel muhasebecinin yargısının kanıtlarını sağlar. Belgelendirmenin olmaması, bir firmanın belli bir konuyu dikkate alıp almadığının ya da bağımsız olup olmadığının östergesi değildir. Profesyonel muhasebeci, bağımsızlık şartlarıyla uygunlukla ilgili sonuçlarını ve bu sonuçları destekleyen tüm ilgili tartışmaların maddelerini belgelendirecektir. Dolayısıyla:

- (a) Bir tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indirmek için önlemler gerektiğinde, profesyonel muhasebeci tehdidin niteliğini ve

tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indirmek için uygulanan ya da mevcut önlemleri belgelendirecektir,

- (b) Bir tehdit, önlem alınmasının gerekli olup olmadığının belirlenmesi için ciddi bir analiz gerektiğinde profesyonel muhasebeci bu önlemlerin gerekli olmadığı çünkü tehdit kabul edilebilir bir düzeyde sonucuna varırsa, profesyonel muhasebeci, tehdidin niteliğini ve sonucun gerekçesini belgelendirecektir.

Sözleşme Dönemi

- 290.30 Denetim müşterisinden bağımsızlık hem sözleşme süresince hem de finansal tabloların kapsadığı süre boyunca gereklidir. Sözleşme dönemi, denetim ekibinin denetim hizmeti vermesi ile başlar. Sözleşme dönemi, denetim raporunun yayınlanması ile sona erer. Sözleşme görevinin devam eden iş niteliğinde olması durumunda, sözleşme görevi her iki tarafın da profesyonel ilişkisinin sona erdiğini beyan etmesi veya final denetim raporunun yayınlanmasından daha sonra sona erer.
- 290.31 Bir şirket firma tarafından görüş bildirilecek finansal tabloların kapsadığı veya daha sonraki dönemde denetim müşterisi olursa, firma, aşağıdaki bağımsızlık tehdidi yaratabilecek durumları belirleyecektir;
- (a) Finansal tabloların kapsadığı dönem veya daha sonraki dönemde ancak denetim sözleşmesinin Kabul edilmesinden önce, denetim müşterisi ile olan finansal veya iş ilişkileri; veya
 - (b) Denetim müşterisine verilen önceki hizmetler.
- 290.32 Eğer finansal tabloların kapsadığı dönemde veya sonrasında ancak denetim ekibinin denetim hizmetlerine başlamasından önce ve bu hizmetlere, denetim sözleşmesi döneminde izin verilmemiş ise bu hizmetlerin verilmesinin bağımsızlığı tehdit edeceği göz önünde bulundurulacaktır. Eğer tehdit kabul edilebilir bir düzeyde değil ise, denetim sözleşmesi ancak tehdidin ortandan kaldırılması ya da kabul edilebilir bir düzeye indirilmesi için önlemler uygulanıyorsa kabul edilecektir. Bu tip önlem örnekleri aşağıdakileri içerir:

- Güvence dışı hizmetini veren personelin denetim görevine dahil edilmemesi;
- Denetim ve güvence dışı işlerin uygun olduğuna dair gerekli görüldüğünde, profesyonel muhasebeci görüşü almak, ya da
- Hizmetinin sorumluluğunu alabilmeye imkân verecek kapsamda; ya güvence dışı hizmetinin sonuçlarının gözden geçirmesinin sağlanması için başka bir firma görevlendirmek ya da sunulan güvence dışı hizmetinin başka bir firma tarafından yeniden yapılmasını sağlamak.

Birleşmeler ve Alımlar

290.33 Bir işletme, birleşme ya da alım sonucunda, bir denetim müşterisinin ilgili işletmesi haline geldiğinde, firma, birleşme ya da alımın yürürlük tarihinden sonra bağımsızlığını ve dolayısıyla denetim sözleşmesine devam edebilmesini etkileyebilecek, ilgili işletmelerle ilgili önceki ve şimdiki çıkarlarını ve ilişkilerini, mevcut önlemleri göz önünde bulundurarak, belirleyecek ve değerlendirecektir.

290.34 Birleşme ya da alımın yürürlük tarihiyle birlikte, bu Etik Kural'a göre izin verilmeyen tüm mevcut çıkar ya da ilişkileri sonlandırmak üzere gerekli adımları atacaktır. Ancak, eğer söz konusu mevcut bir çıkar ya da ilişki birleşme ya da alımın yürürlük tarihiyle birlikte mantıklı bir biçimde sonlandırılmıyorsa, örneğin ilgili işletme, yürürlük tarihinde firma tarafından sunulan başka bir güvence-dışı hizmet sağlayıcısına düzgün bir biçimde geçişi sağlayamıyorsa, firma bu tür çıkar ya da ilişki nedeniyle ortaya çıkan tehdidi belirleyecektir. Tehdit ciddileştikçe, firmanın tarafsızlığının ihlal edilmesi ve denetçi olarak devam edemeyecek olma ihtimali artar. Tehdidin önemi aşağıdaki gibi faktörlere dayanacaktır:

- Çıkar ya da ilişkinin niteliği ve ciddiyeti,
- İlgili işletme ilişkisinin niteliği ve ciddiyeti (örneğin ilgili işletme iştirak mi ana ortaklık mı?), ve
- Çıkar ya da ilişkinin kabul edilebilir bir biçimde sonlandırılmasına kadar geçecek sürenin uzunluğu.

Firma, birleşme ya da alımın yürürlük tarihinde çıkar ya da ilişkinin kabul edilebilir bir biçimde neden sonlandırılmayacağını nedenlerini ve tehdidin ciddiyetinin değerlendirmesini, yönetimden sorumlu olanlarla tartışacaktır.

290.35 Eğer yönetimden sorumlu olanlar, firmadan denetçi olarak devam etmesini talep ederse, firma ancak aşağıdakiler olursa bunu yapacaktır:

- (a) Çıkar ya da ilişki mümkün olduğunca kabul edilebilir en kısa sürede ve her halükarda birleşme ya da alımın yürürlük tarihinden altı ay içerisinde sonlandırılacak,
- (b) Bu tür bir çıkar ya da ilişkiye sahip herkes, bu bölümde izin verilmeyen güvence-dışı bir hizmet verme yoluyla ortaya çıkan da dahil, denetim için sözleşme ekibinin bir üyesi ya da sözleşmenin kalite kontrol incelemesinde sorumlu kişi olmayacaktır,
- (c) Gerekliğinde uygun geçiş önlemleri uygulanacaktır ve bu önlemler yönetimden sorumlu olanlarla tartışacaktır. Geçiş önlemleri örnekleri aşağıdakileri içerir;
 - Denetim veya güvence dışı işlerin uygun olduğuna dair profesyonel muhasebeci görüşü almak,
 - Firmanın, finansal tablolar hakkında görüş bildiren bir üyesi olmayan, sözleşme kalite kontrol incelemesine eşit bir inceleme yürütecek bir profesyonel muhasebeciye sahip olmak,
 - Hizmetinin sorumluluğunu alabilmeye imkan verecek kapsamda; ya güvence dışı hizmetinin sonuçlarının gözden geçirilmesinin sağlanması için başka bir firma görevlendirmek ya da sunulan güvence dışı hizmetinin başka bir firma tarafından yeniden yapılmasının sağlanması.

290.36 Firma, birleşme ya da alımın yürürlük tarihinden önce denetim konusunda ciddi bir iş miktarı tamamlamış olabilir ve kısa bir süre içinde kalan denetim prosedürlerini tamamlayabilecek olabilir. Böyle durumlarda, eğer yönetimden sorumlu olanlar, firmadan, paragraf 290.33'de belirtilen çıkar ya da ilişkiye devam ederken, deneti-

mi tamamlamalarını talep ederse, firma ancak aşağıdakiler olursa bunu yapacaktır:

- (a) Bu tür çıkar ya da ilişki tarafından oluşturulan tehdidin ciddiyetini değerlendirip ve bu değerlendirmeyi yönetişimden sorumlu olanlarla tartışılması,
- (b) Paragraf 290.35 (b)-(c) şartlarına uyulması,
- (c) Denetim raporunun yayınlanmasından önce denetçiliğin bırakılması

290.37 Paragraf 290.33 ila 290.36 arasında kapsanan önceki ve şimdiki çıkarlar ve ilişkiler ele alınırken, firma, tüm şartlar yerine getirilmiş olsa bile, tarafsızlığın zarar göreceğine dair çıkar ve ilişkilerin ortaya çıkardığı tehdidin önemini koruyup korumadığını değerlendirecekler ve eğer koruyorsa, firma denetçiliği bırakacaktır.

290.38 Profesyonel muhasebeci, birleşme ya da alımın yürürlük tarihinde sonlandırılmamış olacak, paragraf 290.34 ve 290.36'da kapsanan tüm çıkar ve ilişkileri ve neden sonlandırılmayacağına dair sebepleri, uygulanan geçiş önlemlerini, yönetişimden sorumlu olanlarla yapılan tartışma sonuçlarını ve önceki ve şimdiki çıkar ve ilişkilerin neden tarafsızlığın zarar göreceğine dair çıkar ve ilişkilerin ortaya çıkardığı tehdidin önemini koruyup korumadığının gerekçesini, belgeleyecektir.

Diğer Konular

290.39 Bu bölümün dikkatinden kaçan bir ihlalin olduğu durumlar olabilir. Bu tür bir dikkatten kaçan ihlal olursa, bu durum genel olarak, firmanın bağımsızlığı korumak için ISQC tarafından şart koşulanlara eşit uygun kalite kontrol politikaları ve prosedürlerinin olması halinde, bağımsızlığa zarar vermediği varsayılacak ve tespit edildiğinde, bu ihlalin derhal düzeltilmesi ve tehdidin ortadan kaldırılması ya da kabul edilebilir bir düzeye indirilmesi için gerekli tüm önlemler uygulanır. Firma, konuyu yönetişimden sorumlu olanlarla tartışmayı değerlendirecektir.

290.40 ila 290.99 arasındaki paragraflar bilerek boş bırakılmıştır.

Kavramsal Çerçeve Yaklaşımının Bağımsızlığa Uygulanması;

- 290.100 290.102 ila 290.231 arasındaki paragraflar, bağımsızlığa karşı tehdit oluşturan ya da oluşturabilecek özel durumları ve ilişkileri ele almaktadır. Bu paragraflar, potansiyel tehditleri ve bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek için uygun olabilecek önlem şekillerini tanımlar, ek olarak hiçbir önlemin tehditleri kabul edilebilir bir düzeye indiremeyeceği belli durumları açıklar. Bu paragraflar, bağımsızlığa karşı tehdit oluşturan ya da oluşturabilecek tüm durumları ve ilişkileri açıklamaz. Firma ve denetim ekibi üyeleri, benzer fakat aynı olmayan durum ve ilişkilerin etkilerini değerlendirecek ve tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde paragraf 200.12 ila 200.15 arasındaki önlemlerde dahil olmak üzere, uygulanabilecek önlemlerin uygulanıp uygulanmayacağını belirleyecektir.
- 290.101 290.102 ila 290. 126 arasındaki paragraflar, finansal çıkar, borç ya da teminatın maddi önemine ya da iş ilişkilerinin önemine referanslar içermektedir. Bir kişi için bu tür bir çıkarın önemli olup olmadığını belirleme amacıyla, kişinin ve kişinin çekirdek aile üyelerinin müşterek net serveti dikkate alınabilir.

Finansal Çıkarlar

- 290.102 Bir denetim müşterisinde finansal çıkar bulundurmak, kişisel çıkar tehdidi oluşturabilir. Oluşmuş herhangi bir tehdidin mevcudiyeti ve önemi aşağıdakileri bağlıdır:
- Finansal çıkarı elinde bulunduran kişinin rolü,
 - Finansal çıkarın doğrudan ya da dolaylı olması, ve
 - Finansal çıkarın maddi önemi.
- 290.103 Finansal çıkarlar, bir aracı (örneğin, kolektif yatırım aracı, emlak ya da tröst) vasıtasıyla elde tutulabilir. Bu tür bir finansal çıkarın doğrudan mı yoksa dolaylı mı olduğunu belirlemek, yararlanan kişinin yatırım aracı üzerinde bir kontrole sahip olup olmadığına ya da yatırım kararlarını etkileme gücüne dayanacaktır. Yatırım aracı üzerinde kontrolü ve yatırım kararlarını etkileme gücü mevcut olduğunda, bu

Kural, bu finansal çıkarı doğrudan finansal çıkar olarak tanımlar. Tam tersine, yararlanan kişinin yatırım aracı üzerinde bir kontrole sahip olmadığı ya da yatırım kararlarını etkileme gücü bulunmadığında bu Kural, bu finansal çıkarı dolaylı finansal çıkar olarak tanımlar.

290.104 Eğer bir denetim ekibini üyesi ya da onun birinci derece aile üyesi ya da bir firma, denetim müşterisi ile doğrudan bir finansal çıkara ya da önemli bir dolaylı finansal çıkara sahipse, ortaya çıkan kişisel çıkar tehdidi o kadar belirgindir ki hiçbir önlem bu tehdidi ortadan kaldıramaz. Dolayısıyla, şu sayılanların hiç birinin, müşteride doğrudan bir finansal çıkarı ya da önemli bir dolaylı finansal çıkarı bulunmamalıdır: denetim ekibinin üyesi, bu kişinin çekirdek aile üyesi, ya da firma.

290.105 Denetim ekibini üyesinin, denetim ekibinin bir üyesinin yakın aile üyesinin, denetim müşterisi ile doğrudan bir finansal çıkara ya da önemli bir dolaylı finansal çıkara sahip olduğunu bildiği durumda, bir kişisel çıkar tehdidi oluşur. Bu tehdidin ciddiyeti aşağıdaki gibi faktörlere dayanacaktır:

- Denetim ekibinin üyesi ile yakın aile üyesi arasındaki ilişkinin niteliği, ve
- Finansal çıkarın yakın aile üyesinin için maddi önemi.

Thedidin önemi değerlendirilecek ve bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlem uygulanacaktır.

Bu tip önlem örnekleri aşağıdakileri içerir:

- Yakın aile üyesi finansal çıkarın tamamını ya da dolaylı finansal çıkarın tatmin edici bir kısmını en kısa zamanda elden çıkarmalı ki geri kalan çıkar artık maddi öneme sahip olmasın,
- Denetim ekibi üyesinin çalışmalarını inceleyecek bir profesyonel muhasebeciye sahip olmak, ya da
- Kişiyi denetim ekibinden çıkarmak.

- 290.106 Eğer bir denetim ekibini üyesi, bu kişinin çekirdek aile üyesi ya da bir firma, denetim müşterisinde kontrol çıkarlarına sahip bir işletmede doğrudan ya da önemli bir dolaylı finansal çıkara sahipse ve müşteri bu işletme için önemli ise ortaya çıkan kişisel çıkar tehdidi o kadar belirgindir ki hiçbir önlem bu tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indiremez. Dolayısıyla, şu sayılanların hiç birinin bu tür bir finansal çıkarı bulunmamalıdır: denetim ekibinin üyesi, bu kişinin çekirdek aile üyesi, ve firma.
- 290.107 Bir denetim müşterisinde, firmanın doğrudan ya da önemli bir dolaylı finansal çıkarının emeklilik fayda planı tutulursa, kişisel çıkar tehdidi oluşur. Tehdidin önemi değerlendirilecek ve bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlem uygulanacaktır.
- 290.108 Eğer denetim sözleşmesi ile ilgili olarak görevli sözleşme ortağının bulunduğu ofisteki diğer ortaklar ya da onların çekirdek aile üyeleri, denetim müşterisi ile doğrudan bir finansal çıkara ya da önemli bir dolaylı finansal çıkara sahipse, ortaya çıkan kişisel çıkar tehdidi o kadar belirgindir ki hiçbir önlem bu tehdidi ortadan kaldıramaz. Dolayısıyla ne bu ortaklar ne de onların çekirdek aile üyeleri bu tür bir denetim müşterisinde bu tür herhangi bir finansal çıkara sahip olmayacaklardır.
- 290.109 Denetim sözleşmesi ile ilgili olarak görevli sözleşme ortağının bulunduğu ofisin, bu ortağın göreve atanmış olduğu ofis olmasına gerek yoktur. Dolayısıyla, sözleşme ortağının, denetim ekibinin üyelerinden farklı bir ofiste bulunması durumunda, ortağın bu sözleşmeyle ilgili olarak hangi ofiste işlerini yürüteceğini belirlemede mesleki yargı kullanılacaktır.
- 290.110 Eğer denetim müşterisine, güvence dışı hizmet sağlayan diğer ortaklar ve yönetim çalışanları, işe müdahaleleri asgari düzeyde olanlar hariç, ya da bunların çekirdek aile üyeleri, denetim müşterisi ile doğrudan bir finansal çıkara ya da önemli bir dolaylı finansal çıkara sahipse, ortaya çıkan kişisel çıkar tehdidi o kadar belirgindir ki hiçbir önlem bu tehdidi ortadan kaldıramaz. Dolayısıyla ne bu çalışanlar ne de onların çekirdek aile üyeleri, bu tür denetim müşterileriyle bu tür herhangi bir finansal çıkara sahip olmayacaklardır.

290.111 Paragraf 290.108 ve 290.110'a rağmen,

- (a) Denetim sözleşmesi ile ilgili olarak görevli sözleşme ortağının bulunduğu ofisteki diğer ortağın ya da
- (b) Denetim müşterisine, güvence dışı hizmet sağlayan diğer ortak veya yönetim çalışanlarının, çekirdek aile üyeleri tarafından, denetim müşterisinde bir finansal çıkarıya sahip olması, eğer finansal çıkarı çekirdek aile üyesinin istihdam haklarının (örneğin, emeklilik ya da hisse senedi edinme hakkında ilişkin plan) bir sonucu olarak elde edilmişse ve gerektiğinde, herhangi bir bağımsızlık tehdidini ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek için önlem uygulanmışsa, bağımsızlığa zarar vermediği varsayılacaktır.

Ancak, çekirdek aile üyesinin finansal çıkarı elden çıkarma ya da hisse senedi edinme hakkı durumunda bu hakkı kullanma hakkı varsa, finansal çıkarı en kısa sürede elden çıkarılır ya da kullanılır.

290.112 Firma, denetim ekibinin bir üyesi veya bu kişinin çekirdek aile üyesinin, bir işletme de finansal çıkarı varsa ve denetim müşterisinin de bu işletmede finansal çıkarı varsa, kişisel bir çıkarı tehdidi ortaya çıkabilir. Ancak, eğer finansal çıkarı önemsiz ise ve denetim müşterisi bu işletme üzerindeki önemli bir etki tatbik etmiyorsa bağımsızlığa zarar vermediği varsayılacaktır. Eğer bu çıkarı taraflardan herhangi biri için önem arz ediyorsa ve denetim müşterisi bu işletme üzerinde önemli bir etkiye sahipse, tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indirecek herhangi bir önlem yoktur. Dolayısıyla firma, bu tür bir çıkarıya sahip olmamalı ve bu tür bir çıkarıya sahip herkes, denetim ekibinin üyesi olmadan önce:

- (a) Çıkarı elinden çıkarmalı; ya da
- (b) Çıkarının tatmin edici bir kısmını elden çıkarmalı ki geri kalan çıkarı artık maddi önemini yitirir

290.113 Bu işletmede denetim müşterisinin direktörünün, görevlisinin ya da kontrole yetkili sahibinin de finansal çıkarıya sahip olduğunun bildiği durumda, eğer denetim ekibini üyesinin ya da bu kişinin çekirdek aile üyesinin ya da firmanın, bir işletme ile doğrudan bir finansal çıkarı

kara sahip ise bir kişisel çıkar, yakınlık ya da gözdağı tehdidi oluşabilir. Herhangi bir tehdidin mevcudiyeti ve ciddiyeti aşağıdaki gibi faktörlere dayanacaktır:

- Profesyonelin denetim ekibi üzerindeki rolü;
- İşletmenin sahipliğinin dar mı yoksa geniş mi olduğu;
- Çıkarın yatırımcıya işletmeyi etkileme ya da ciddi bir biçimde etkileme kabiliyeti verip vermediği; ve
- Finansal çıkarın maddi önemi.

Herhangi bir tehdidin önemi değerlendirilecek ve bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlem uygulanacaktır.

Bu tip önlem örnekleri aşağıdakileri içerir:

- Finansal çıkarı olan denetim ekibinin üyesini denetim ekibinden çıkarmak, ya da
- Denetim ekibi üyesinin çalışmalarını inceleyecek bir profesyonel muhasebeciye sahip olmak.

290.114 Müteveli olarak, firma veya denetim ekibinin bir üyesi veya bu kişinin çekirdek aile üyesi, bir denetim müşterisinde doğrudan bir finansal çıkarı ya da önemli bir dolaylı finansal çıkarının olması, kişisel çıkar tehdidi oluşturur. Benzer şekilde, aşağıdaki durumlarda kişisel çıkar tehdidi oluşur:

- (a) Denetim ile ilgili olarak sözleşme ortağının çalıştığı ofisteki diğer ortağın,
- (b) İşe müdahaleleri asgari düzeyde olanlar hariç, denetim müşterisine, güvence dışı hizmet sağlayan diğer ortaklar ve yönetim çalışanları; ya da
- (c) Bu kişilerin, denetim müşterisinde müteveli olarak, doğrudan bir finansal çıkarı ya da önemli bir dolaylı finansal çıkarı olan çekirdek aile üyeleri.

Bu tür bir çıkar, aşağıdaki durumlar hariç elde tutulmamalıdır:

- (a) Ne müteveli ne mütevellinin çekirdek aile üyesi ne de firma mütevellinin lehtarı olmadıklarında;
- (b) Müteveli tarafından denetim müşterisinde tutulan çıkar, müteveli için maddi bir önemi olmadığı;
- (c) Müteveli, denetim müşterisi üzerindeki ciddi etkisi olmadığı;
- (d) Müteveli, mütevellinin çekirdek aile üyesi ya da firma, denetim müşterisinde, bir finansal çıkarı kapsayan herhangi bir yatırım kararına önemli etkide bulunmadığında.

290.115 Denetim ekibi üyeleri, aşağıdaki diğer kişiler tarafından, denetim müşterisinde herhangi bir bilinen finansal çıkar bulundurulmasından kaynaklanan bir kişisel çıkar tehdidi olup olmadığını belirleyeceklerdir:

- (a) Yukarıda belirtilenler dışında firmanın ortakları ve profesyonel çalışanları ya bunların çekirdek aile üyeleri;
- (b) Denetim ekibi üyesiyle yakın kişisel ilişkisi olan bireyler.

Bu çıkarların bir kişisel çıkar tehdidi yaratıp yaratmadığı aşağıdaki gibi faktörlere bağlı olacaktır:

- Firmanın organizasyon, operasyon ve raporlama yapısı; ve
- Denetim ekibi üyesiyle bu kişi arasındaki ilişkinin niteliği.

Herhangi bir tehdidin önemi değerlendirilecek ve bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlem uygulanacaktır.

Bu tip önlem örnekleri aşağıdakileri içerir:

- Kişisel ilişkisi olan denetim ekibinin üyesini, denetim ekibinden çıkarmak,

- Denetim ekibi üyesini, denetim sözleşmesiyle ilgili olarak ciddi kararlar almasını engellemek ya da
- Denetim ekibi üyesinin çalışmalarını inceleyecek bir profesyonel muhasebeciye sahip olmak.

290.116 Eğer firma, ortak, firma çalışanı ya da bu kişilerin çekirdek aile üyeleri, denetim müşterisinden, örneğin miras, hediye ya da birleşmenin bir sonucu olarak, denetim müşterisinden doğrudan bir finansal çıkar alırlarsa ve bu bölüme göre bu çıkarın elde tutulmasına izin verilmiyorsa, bu durumda:

- (a) Eğer çıkar firma tarafından alındıysa, finansal çıkar ivedi bir biçimde elden çıkarılacaktır ya da dolaylı finansal çıkarın yeterli bir miktarı elden çıkarılacaktır ki geri kalan çıkar artık önemli olmasın;
- (b) Eğer çıkar denetim ekibi üyesi ya da bu kişinin çekirdek aile üyesi tarafından alındıysa, finansal çıkarı alan kişi ivedi bir biçimde finansal çıkarı elden çıkarılacaktır ya da dolaylı finansal çıkarın yeterli bir miktarı elden çıkarılacaktır ki geri kalan çıkar artık önemli olmasın; ya da
- (c) Eğer çıkar denetim ekibi üyesi olmayan bir kişi ya da bu kişinin çekirdek aile üyesi tarafından alındıysa, finansal çıkarı mümkün olduğunca çabuk elden çıkarılacaktır ya da dolaylı finansal çıkarın yeterli bir miktarı elden çıkarılacaktır ki geri kalan çıkar artık önemli olmasın. Finansal çıkarın elden çıkarılmasında gecikme durumunda, herhangi bir önlemin gerekli olup olmadığına dair bir karar alınacaktır.

290.117 Aşağıdaki durumlarda, denetim müşterisi ile olan bir finansal ilişki ile ilgili bu bölümün dikkatinden kaçan bir ihlalin olması halinde, bunun bağımsızlığa zarar vermediği varsayılacak:

- (a) Firma eğer, denetim müşterisinden satın alma, miras ya da diğer kazanımlardan kaynaklanan finansal çıkarları, ivedi bir şekilde firmaya bildirmeyi gerektiren politikalar ya da prosedürler oluşturmuşsa

- (b) Paragraf 290.116 (a)-(c) deki önlemler uygun bir biçimde alınmışsa,
- (c) Geri kalan tehditleri kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde diğer önlemleri uyguluyorsa. Bu tip önlem örnekleri aşağıdakileri içerir:
- Denetim ekibi üyesinin çalışmalarını inceleyecek bir profesyonel muhasebeciye sahip olmak; ya da
 - Kişiyi, denetim sözleşmesiyle ilgili olarak tüm ciddi kararlar almaldan alı koymak.

Firma, konuyu yönetişimden sorumlu olanlarla tartışmayı değerlendirecektir.

Krediler ve Teminatlar

- 290.118 Banka ya da benzeri bir kuruluş olan bir denetim müşterisinden, denetim ekibi üyesine ya da bu kişinin çekirdek aile üyesine ya da firmaya verilen bir kredi ya da kredi teminatı, bağımsızlık tehdidi oluşturabilir. Eğer bu kredi ya da teminat, normal borçlanma prosedürleri, şartları ve koşulları altında verilmediyse, ortaya çıkan kişisel çıkar tehdidi o kadar belirgindir ki hiçbir önlem bu tehdidi ortadan kaldıramaz. Dolayısıyla ne bu denetim ekibi üyesi ne bu kişinin birinci derece aile üyesi ne de firma bu tür bir kredi ya da teminatı kabul etmeyecektir.
- 290.119 Banka ya da benzeri bir kuruluş olan bir denetim müşterisinden, firmaya verilen bir kredi normal borçlanma prosedürleri, şartları ve koşulları altında verildiyse ve bu kredi denetim müşterisi ya da krediyi alan firma için önemliyse, kişisel çıkar tehdidini kabul edilebilir bir düzeye indirmek için önlemler uygulamak mümkün olabilir. Denetime dahil olmamış ve kredi sözleşmesine taraf olmamış bir network firmasından bir profesyonel muhasebeci tarafından işin incelenmesi, bu tür bir önleme örnektir.
- 290.120 Banka ya da benzeri bir kuruluş olan bir denetim müşterisinden, denetim ekibi üyesine ya da bu kişinin çekirdek aile üyesine verilen bir kredi ya da kredi teminatı, eğer normal borçlanma prosedürleri,

şartları ve koşulları altında verildiyse bağımsızlık tehdidi yaratmaz. Mortgagelar, açık krediler, araba kredileri ve kredi kartı bakiyeleri bu tür kredilere örnektir.

- 290.121 Eğer firma ya da denetim ekibi üyesi ya da bu kişinin çekirdek aile üyesi, banka ve benzeri bir kuruluş olmayan bir denetim müşterisinden kredi kabul ederse ya da borçlanma teminatı alırsa, ortaya çıkan kişisel çıkar tehdidi o kadar belirgindir ki ancak kredi ya da teminatın hem (a) firma ya da denetim ekibi üyesi ya da bu kişinin çekirdek aile üyesi hem de (b) müşteri için maddi önemi olmaması durumu hariç hiçbir önlem bu tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indiremez.
- 290.122 Benzer şekilde, eğer firma ya da denetim ekibi üyesi ya da bu kişinin çekirdek aile üyesi, bir denetim müşterisine kredi verir ya da teminat ederse ortaya çıkan kişisel çıkar tehdidi o kadar belirgindir ki ancak kredi ya da teminatın hem (a) firma ya da denetim ekibi üyesi ya da bu kişinin çekirdek aile üyesi hem de (b) müşteri için maddi önemi olmaması durumu hariç hiçbir önlem bu tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indiremez.
- 290.123 Benzer şekilde eğer firma ya da denetim ekibi üyesi ya da bu kişinin çekirdek aile üyesi, banka, broker ya da benzeri bir kuruluş olan bir denetim müşterisinde mevduat ya da broker hesabı varsa, eğer bu mevduat ta da hesap normal ticari koşullar altında tutulmuş ise bir bağımsızlık tehdidi oluşmaz.

İş İlişkileri

- 290.124 Bir firma ya da denetim ekibi üyesi ya da bu kişinin çekirdek aile üyesi ile denetim müşterisi ya da bunun yönetimi arasında ticari ilişkiler ya da ticari çıkarlardan kaynaklanan yakın bir iş ilişkisi varsa bu kişisel çıkar ya da gözdağı tehdidi oluşturabilir.

Bu tip ilişki örnekleri aşağıdakileri içerir;

- Müşteriyle ya da kontrol eden sahibi, direktörü, yetkilisi ya da müşteri için kıdemli yönetim fonksiyonlarını yerine getiren diğer bir kişiyle ortak bir girişimde bir finansal çıkara sahip bulunmak,

- Firmanın bir ya da daha fazla hizmet ya da ürününü ile müşteri bir ya da daha fazla hizmet ya da ürününü bir araya getiren düzenlemeler ve iki tarafa da referans vererek bu paketi pazarlamak,
- Firmanın, müşterinin ürün veya hizmetlerinin dağıtması ya da pazarlaması ya da müşterinin, firmanın ürün veya hizmetlerinin dağıtması ya da pazarlaması düzenleyen dağıtım ya da pazarlama düzenlemeleri.

Finansal çıkar ve iş ilişkisi, firma ve müşteri ya da müşterinin yönetimi için önemsiz olmadıkça, ortaya çıkan kişisel çıkar tehdidi o kadar belirgindir ki hiçbir önlem bu tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indiremez. Bu nedenle, finansal çıkar maddi öneme sahip olmadıkça ve iş ilişkisi önemsiz olmadıkça, iş ilişkisine girilmeyecek ya da önemsiz bir düzeye indirilecek ya da bırakılacaktır.

Denetim ekibi üyesi için söz konusu finansal çıkar maddi öneme sahip olmadıkça ve iş ilişkisi önemsiz olmadıkça, bu kişi denetim ekibinden çıkarılacaktır.

Eğer iş ilişkisi, denetim ekibi üyesinin çekirdek aile üyesi ile denetim müşterisi ya da bunun yönetimi arasında ise tehdidin ciddiyeti değerlendirilecek ve tehdidi ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır.

290.125 Firma ya da denetim ekibi üyesi ya da bu kişinin çekirdek aile üyesinin, küçük hissedarı olduğu bir işletmede bir çıkar bulundurduğu ve denetim müşterisi, ya da bu müşterinin direktörü ya da çalışanın ya da bununla ilgili herhangi bir grubun da bu işletmede çıkar bulundurduğu durumlarda bir iş ilişkisi bağımsızlık tehdidi oluşturmaz, eğer ki;

- (a) İş ilişkisi; firma, denetim ekibi üyesi ve bu kişinin çekirdek aile üyesi ile müşteri için önemsiz ise;
- (b) Finansal çıkar, yatırımcı ya da yatırımcılar grubu için maddi öneme sahip değilse; ve

- (c) Finansal çıkar, yatırımcı ya da yatırımcılar grubuna, küçük hissedarı olduğu işletmeyi kontrol etme imkânı vermiyorsa.

290.126 Firma ya da denetim ekibi üyesi ya da bu kişinin çekirdek aile üyesinin bir denetim müşterisinden mal ya da hizmet satın alması eğer alışveriş normal iş çerçevesinde ve piyasa koşulları altında yapılmışsa, genel olarak bağımsızlık tehdidi yaratmaz. Ancak, bu alışveriş işlemleri kişisel çıkar tehdidi oluşturan nitelik veya önemde olabilir. Herhangi bir tehdidin önemi değerlendirilecek ve bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır. Bu tip önlem örnekleri aşağıdakileri içerir:

- Alışverişin önemini ortadan kaldırmak ya da azaltmak;
- Kişiyi denetim ekibinden çıkarmak.

Ailevi ve Kişisel İlişkiler

290.127 Bir denetim ekibi üyesi ile denetim müşterisinin direktörü, görevlisi ya da belirli bir çalışanı (rolüne bağlı olarak) arasındaki aile ya da kişisel ilişki olması, yakınlık ya da gözdağı tehdidi yaratabilir. Bu tür bir tehdidin mevcudiyeti ve önemi, kişinin denetim ekibindeki sorumlulukları, aile üyesinin veya diğer kişilerin müşterideki rolü ve ilişkinin yakınlığı gibi çeşitli faktörlere bağlı olacaktır.

290.128 Denetim ekibi üyesinin çekirdek aile üyesi;

- (a) Denetim müşterisinin direktör ya da yetkili ise, ya da
- (b) Firmanın görüş bildireceği, müşterinin muhasebe kayıtları ya da finansal tablolarının hazırlanması üzerinde ciddi etkisi olan bir pozisyonda çalışan ise,

Ya da sözleşme veya finansal tabloların kapsadığı herhangi bir dönem boyunca bu tür bir pozisyonda bulunmuş ise bağımsızlık tehdidi ancak kişinin denetim ekibinden çıkarılmasıyla kabul edilebilir bir düzeye indirilebilir. İlişkinin yakınlığı böyle ise hiçbir önlem, tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indiremez. Dolayısıyla, bu tür bir ilişkisi olan hiç kimse denetim ekibi üyesi olmayacaktır.

290.129 Bir denetim ekibi üyesinin çekirdek aile üyesi, müşterinin finansal pozisyonunu, finansal performansını ya da nakit akışını önemli derecede etkileyecek bir pozisyonda olan çalışanı ise bağımsızlık tehdidi ortaya çıkar. Bu tehditlerin ciddiyeti aşağıdaki gibi faktörlere dayanacaktır:

- Çekirdek aile üyesinin elinde tuttuğu pozisyon, ve
- Profesyonelin denetim ekibi üzerindeki rolü,

Tehdidin önemi değerlendirilecek ve bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlem uygulanacaktır.

Bu tip önlem örnekleri aşağıdakileri içerir:

- Kişiyi denetim ekibinden çıkarmak; ya da
- Denetim ekibinin sorumluluklarını yapılandırmak ki böylece profesyonel, çekirdek aile üyesinin sorumluluğunda olan konularla ilgilenmez.

290.130 Bir denetim ekibi üyesinin yakın aile üyesi, aşağıdakilerden biri ise bağımsızlık tehdidi ortaya çıkar:

- (a) Denetim müşterisinin direktör ya da yetkili ise, ya da
- (b) Firmanın görüş bildireceği, müşterinin muhasebe kayıtları ya da finansal tablolarının hazırlanması üzerinde ciddi etkisi olan bir pozisyonda çalışan ise,

Bu tehditlerin ciddiyeti aşağıdaki gibi faktörlere dayanacaktır:

- Denetim ekibinin üyesi ile yakın aile üyesi arasındaki ilişkinin niteliği;
- Yakın aile üyesinin elinde tuttuğu pozisyon; ve
- Profesyonelin denetim ekibi üzerindeki rolü,

Tehdidin önemi değerlendirilecek ve bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlem uygulanacaktır.

Bu tip önlem örnekleri aşağıdakileri içerir:

- Kişiyi denetim ekibinden çıkarmak; ya da
- Denetim ekibinin sorumluluklarını yapılandırmak ki böylece profesyonel, yakın aile üyesinin sorumluluğunda olan konularla ilgilenmez.

290.131 Denetim ekibi üyesinin, çekirdek veya yakın aile üyesi olmayan ancak firmanın görüş bildireceği, müşterinin muhasebe kayıtları ya da finansal tablolarının hazırlanması üzerinde ciddi etkisi olan bir pozisyonda bulunan direktörü, yetkilisi ya da çalışanı ile yakın ilişkisi olması bağımsızlık tehdidi oluşturur. Bu tür bir ilişkisi olan denetim ekibi üyesi, firmanın politikaları ve prosedürlerine göre istişare edecektir. Bu tehditlerin ciddiyeti aşağıdaki gibi faktörlere dayanacaktır:

- Denetim ekibi üyesiyle bu kişi arasındaki ilişkinin niteliği.
- Bu kişinin elinde tuttuğu pozisyon,
- Profesyonelin denetim ekibi üzerindeki rolü,

Tehditlerin önemi değerlendirilecek ve bunları ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır.

Bu tip önlem örnekleri aşağıdakileri içerir:

- Profesyoneli denetim ekibinden çıkarmak; ya da
- Denetim ekibinin sorumluluklarını yapılandırmak ki böylece profesyonel, yakın ilişkisi olduğu kişinin sorumluluğunda olan konularla ilgilenmez.

290.132 (a) denetim ekibinin üyesi olmayan firma ortağı ya da çalışanı ile (b) firmanın görüş bildireceği, müşterinin muhasebe kayıtları ya da finansal tablolarının hazırlanması üzerinde ciddi etkisi olan bir pozis-

yonda bulunan denetim müşterisinin direktörü, yetkilisi ya da çalışanı arasında kişisel ya da ailevi bir ilişkisi var ise; kişisel çıkar, yakınlık ya da gözdağı tehdidi oluşturabilir. Bu tür ilişkilerden haberdar olan firma ortakları ve çalışanları, firmanın politikaları ve prosedürlerine göre istişare edecektir. Herhangi bir tehdidin mevcudiyeti ve ciddiyeti aşağıdaki gibi faktörlere dayanacaktır:

- Firma ortağı ya da çalışanı ile müşterinin direktörü, yetkilisi ya da çalışanı arasındaki ilişkinin niteliği,
- Firmanın ortak ya da çalışanın denetim ekibiyle olan etkileşimi,
- Ortak ya da çalışanın müşteride tuttuğu pozisyon,
- Bu kişinin müşteride tuttuğu pozisyon,

Herhangi bir tehdidin önemi değerlendirilecek ve bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır.

Bu tip önlem örnekleri aşağıdakileri içerir:

- Ortak ya da çalışanın sorumluluklarını denetim sözleşmesi üzerindeki potansiyel etkisini azaltmak üzere yapılandırmak; ya da
- Yürütülen ilgili denetim işini inceleyen bir profesyonel muhasebeciye sahip olmak.

290.133 Aşağıdaki durumlarda, ailevi ve kişisel ilişkiler ile ilgili bu bölümün dikkatinden kaçan bir ihlalin olması halinde, bunun bağımsızlığa zarar vermediği varsayılacak:

- (a) Firma eğer, bağımsızlık tehdidi oluşturan çekirdek veya yakın aile üyelerinin ya da diğer kişisel ilişkilerinin istihdam durumlarındaki değişikliklerden kaynaklanan herhangi bir ihlali ivdedi bir şekilde firmaya bildirmeyi gerektiren politikalar ya da prosedürler oluşturmuşsa,

- (b) Dikkatten kaçan ihlal, denetim ekibini çekirdek aile üyesi, müşterinin direktörü ya da yetkilisi olması veya firmanın görüş bildireceği, müşterinin muhasebe kayıtları ya da finansal tablolarının hazırlanması üzerinde ciddi etkisi olan bir pozisyonda bulunması ile ilgiliyse ve ilgili profesyonel denetim ekibinden çıkarılmışsa,
- (c) Geri kalan tehditleri kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde diğer önlemleri uyguluyorsa. Bu tip önlem örnekleri aşağıdakileri içerir:
 - (i) Denetim ekibi üyesinin çalışmalarını inceleyecek bir profesyonel muhasebeciye sahip olmak, ya da
 - (ii) İlgili profesyoneli, sözleşmeyle ilgili olarak tüm ciddi karar almalarından alı koymak.

Firma, konuyu yönetişimden sorumlu olanlarla tartışmayı değerlendirecektir.

Denetim Müşterisinde İstihdam

- 290.134 Denetim müşterisinin direktörü, yetkilisi ya da firmanın görüş bildireceği, müşterinin muhasebe kayıtları veya finansal tablolarının hazırlanması üzerinde ciddi etkisi olan bir pozisyonda bulunan çalışanı, önceden denetim ekibinin üyesi ya da firmanın ortağı idi ise yakınlık ya da gözdağı tehdidi oluşabilir.
- 290.135 Eğer denetim ekibinin eski üyesi ya da firmanın eski ortağı, bu tür bir pozisyonla denetim müşterisine katılırsa ve firma ile kişi arasında ciddi bir bağlantı devam ediyor ise ortaya çıkan kişisel çıkar tehdidi o kadar belirgindir ki hiçbir önlem bu tehdidi ortadan kaldırmaz. Dolayısıyla, aşağıdaki durumlar hariç, eğer denetim ekibinin eski üyesi ya da firmanın eski ortağı, denetim müşterisine direktör ya da yetkili olarak ya da firmanın görüş bildireceği, müşterinin muhasebe kayıtlarının hazırlanması üzerinde ciddi etkisi olan bir pozisyonda çalışan olarak katılırsa, bağımsızlığın zarar gördüğü farz edilecektir:

- (a) Sabitlenmiş daha önceden belirlenmiş düzenlemelere göre yapılmadığı sürece, kişi firmadan herhangi bir fayda ya da ödeme alma hakkı yoksa ve kişiye verilen herhangi bir miktar firma için önemli değilse; ve
- (b) Kişinin, firmanın iş ya da profesyonel faaliyetlerine katılmaya devam etmiyorsa ya da katılır gözükmüyorsa.

290.136 Eğer denetim ekibinin eski üyesi ya da firmanın eski ortağı, bu tür bir pozisyonla denetim müşterisine katılırsa ve firma ile kişi arasında ciddi bir bağlantı devam ediyor ise herhangi bir yakınlık ya da gözdağı tehdidinin mevcudiyeti ve önemi aşağıdaki faktörlere bağlı olacaktır:

- Bu kişinin müşteride tuttuğu pozisyon;
- Bu kişinin, denetim ekibiyle dahil olacağı herhangi bir iş;
- Bu kişinin, denetim ekibinin üyesi olduğu ya da firmanın ortağı olduğu zamandan beri geçen süre; ve
- Bu kişinin, denetim ekibi ya da firmadaki önceki pozisyonu, örneğin kişinin müşterinin yönetimi ya da yönetimden sorumlu kişileri ile düzenli irtibat kurma sorumluluğu olup olmadığı.

Ortaya çıkan tehditlerin önemi değerlendirilecek ve bunları ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır. Bu tip önlem örnekleri aşağıdakileri içerir:

- Denetim planının değiştirmek;
- Müşteriye katılan kişi ile ilgili olarak yeterince tecrübeye sahip kişileri denetim ekibinde görevlendirmek; ya da
- Eski denetim ekibi üyesinin çalışmalarını inceleyecek bir profesyonel muhasebeciye sahip olmak.

290.137 Eğer firmanın eski ortağı, bu tür bir pozisyonla denetim müşterisine önceden katılmışsa ve işletme daha sonra firmanın denetim müşterisi olursa, bağımsızlık tehdidinin önemi değerlendirilecek ve bu teh-

didi ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır.

290.138 Denetim ekibinin bir üyesinin, gelecekte müşteriye katılacağını ve ya katılabileceğini bilerek, denetim sözleşmesine katılması durumunda, kişisel çıkar tehdidi ortaya çıkar. Firmanın politikaları ve prosedürleri, denetim ekibi üyelerinin müşteri ile istihdam görüşmelerine girdiklerinde firmayı bilgilendirmelerini gerektirecektir. Bu tür bir bildirim alınmasında, Tehdidin önemi değerlendirilecek ve bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlem uygulanacaktır. Bu tip önlem örnekleri aşağıdakileri içerir:

- Kişiyi denetim ekibinden çıkarmak; ya da
- Bu kişinin denetim ekibindeyken aldığı tüm önemli kararları incelemesi.

Kamu Çıkarına Haiz İşletme olan Denetim Müşterileri

290.139 Baş denetim ortağının, aşağıdaki şekillerde kamu çıkarına haiz işletme olan denetim müşterisine katılması durumunda yakınlık ya da gözdağı tehdidi ortaya çıkar:

- (a) İşletmenin direktör ya da yetkili ise, ya da
- (b) Firmanın görüş bildireceği, müşterinin muhasebe kayıtları ya da finansal tablolarının hazırlanması üzerinde ciddi etkisi olan bir pozisyonda çalışan ise,

Ortağın, baş denetim ortağı olmayı bırakmasına müteakiben kamu çıkarına haiz işletme en az on iki aylık bir dönemi kapsayan denetlenmiş finansal tablolar yayınlar ve ortağın bu finansal tabloların denetimiyle ilgili olarak önceden denetim ekibinin üyesi olmaması durumu haricinde bağımsızlığın zarar gördüğü farz edilecektir.

290.140 Firmanın daha önceden Kıdemli ya da Yönetici Ortağı (Genel Müdür veya eşdeğeri) olan kişinin, kamu çıkarına haiz işletme olan denetim müşterisine aşağıdaki şekillerde katılması durumunda, bir gözdağı tehdidi oluşur:

- (a) İşletmenin muhasebe kayıtları ya da finansal tablolarının hazırlanması üzerinde ciddi etkisi olan bir pozisyonda çalışan ise,
- (b) İşletmenin direktör ya da yetkili ise, ya da Kişinin, firmanın Kıdemli ya da Yönetici Ortağı (Genel Müdür veya eşdeğeri) olmasının üzerinden en az on iki ay geçmedikçe bağımsızlığın zarar göreceği farz edilecektir.

290.141 Bir şirket birleşmesinin sonucu olarak, eğer eski ana denetim ortağı ya da firmanın eski Kıdemli ya da Yönetici Ortağı olan kişi paragraf 290.139 ve 290.140'da tanımlandığı üzere bir pozisyonda bulunuyorsa; ve:

- (a) Pozisyon, şirket birleşmesi niyetiyle alınmadı ise;
- (b) Sabitlenmiş daha önceden belirlenmiş düzenlemelere göre yapılmadığı sürece, firma tarafından eski ortağa herhangi bir fayda ya da ödeme tek seferde ödenmedi ve ortağa ödenecek kalan bakiye firma için önemli değil ise;
- (c) Eski ortak, firmanın iş ya da profesyonel faaliyetlerine katılmaya devam etmiyorsa ya da katılır gözükmiyorsa.
- (d) Eski ortağın, denetim müşterisinde elinde tuttuğu pozisyon, yönetimden sorumlu olanlarla tartışılmışsa;

bağımsızlığın zarar görmediği farz edilecektir.

Geçici Eleman Atama

290.142 Bir denetim müşterisine, firma tarafından eleman ödünç verilmesi, kişisel çıkar tehdidi yaratabilir. Böyle bir yardım ancak çok kısa bir süre için ve firmanın personelinin aşağıdaki işlere dahil olmaması durumunda verilebilir:

- (a) Bu bölümde izin verilmeyen güvence-dışı hizmetlerin sağlanması; veya
- (b) Yönetim sorumluluklarının üstlenilmesi.

Her durumda, denetim müşterisi ödünç verilen elemanın faaliyetlerinin yönlendirilmesi ve denetlenmesinden sorumlu olacaktır.

Herhangi bir tehdidin önemi değerlendirilecek ve bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır.

Bu tip önlem örnekleri aşağıdakileri içerir:

- Ödünç verilen eleman tarafından yürütülen işlerin ilave incelemesini yapmak,
- Ödünç verilen elemana, geçici eleman ataması süresince elemanın yerine getirdiği herhangi bir fonksiyon ya da faaliyet için denetim sorumluluğu vermemek; veya
- Ödünç verilen elemanı, denetim ekibi üyesi olarak dahil etmemek.

Denetim Müşterisine Yakın Zamanda Verilen Hizmet

290.143 Eğer denetim ekibinin üyesi, yakın zaman önce denetim müşterisinin direktörü, yetkilisi ya da çalışanı olarak hizmet vermiş ise kişisel çıkar, kendi kendini teftiş ya da yakınlık tehdidi oluşabilir. Örneğin, denetim ekibi üyesinin müşteride çalışırken hazırlamış olduğu muhasebe kayıtlarının finansal tablolarının elementlerini değerlendirmesi gerektiği durumda bu söz konusu olur.

290.144 Eğer denetim ekibinin üyesi, denetim raporunun kapsadığı dönem içinde denetim müşterisinin direktörü ya da yetkilisi olarak veya firmanın görüş bildireceği, müşterinin muhasebe kayıtlarının veya finansal tablolarının hazırlanması üzerinde ciddi etkisi olan bir pozisyonda çalışan olarak hizmet vermiş ise ortaya çıkan tehdit o kadar belirgindir ki hiçbir önlem bu tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indiremez. Dolayısıyla, bu kişiler denetim ekibinde görevlendirilmeyeceklerdir.

290.145 Eğer denetim ekibinin üyesi, denetim raporunun kapsadığı dönem öncesinde denetim müşterisinin direktörü ya da yetkilisi olarak veya firmanın görüş bildireceği, müşterinin muhasebe kayıtlarının veya finansal tablolarının hazırlanması üzerinde ciddi etkisi olan bir pozisyonda çalışan olarak hizmet vermiş ise kişisel çıkar, kendi kendini teftiş ya da yakınlık tehdidi oluşabilir. Örneğin, denetim

müşterisi tarafından istihdam edildiği süre içinde, bir öndeki dönemde bu kişi tarafından bir karar alınmış veya çalışma yapılmış ise ortaya çıkmış tehdit, mevcut denetim sözleşmesinin bir parçası olarak mevcut dönemde değerlendirilecektir. Tüm tehditlerin mevcudiyeti ve ciddiyeti aşağıdaki gibi faktörlere dayanacaktır:

- Bu kişinin müşteride tuttuğu pozisyon,
- Bu kişinin, müşteriden ayrıldığı zamandan beri geçen süre, ve
- Profesyonelin denetim ekibi üzerindeki rolü,

Herhangi bir tehdidin önemi değerlendirilecek ve bu tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır. Denetim ekibi üyesi olarak kişi tarafından yapılan işin incelemesini yapmak, bu tür bir önleme örnektir.

Denetim Müşterisinin Direktörü ya da Yetkilisi Olarak Hizmet Vermek

290.146 Eğer firmanın ortağı ya da çalışanı, denetim müşterisinin direktörü ya da yetkilisi olarak hizmet veriyorsa, ortaya çıkan kendi kendini teftiş ve kişisel çıkar tehditleri o kadar belirgindir ki hiçbir önlem bu tehditleri kabul edilebilir bir düzeye indiremez. Dolayısıyla, hiç bir ortak ya da çalışan, denetim müşterisinin direktörü ya da yetkilisi olarak hizmet vermeyecektir.

290.147 Şirket Genel Sekreteri pozisyonunun farklı yargı bölgelerinde farklı anlamları vardır. Görevler; personel yönetimi ve şirket kayıt ve dosyalarının tutulmasından şirketin düzenlemelere uymasını temin etme ya da kurumsal yönetim konularında tavsiye sunmaya kadar değişiklik gösteren görevlere kadar farklılaşmaktadır. Genel olarak, bu görev işlemlerle yakın bir ilişki ifade ediyor diye görülür.

290.148 Eğer firmanın ortağı ya da çalışanı, denetim müşterisinin Genel Sekreteri olarak hizmet veriyorsa, ortaya çıkan kendi kendini teftiş ve taraf tutma tehditleri o kadar belirgindir ki hiçbir önlem bu tehditleri kabul edilebilir bir düzeye indiremez. Paragraf 290.146'ya rağmen, uygulamaya yerel kanunlar, mesleki kurallar veya uygulamalarca özel olarak izin verilmesi halinde ve yönetimin tüm ilgili kararları alıyor olması kaydıyla, görevler ve faaliyetler tutanakların ha-

zırlanması ve kanuni belgelerin saklanması gibi rutin ve resmi idari işlemler ile sınırlı olacaktır. Bu şartlarda, tehditlerin önemi değerlendirilecek ve bunları ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır.

290.149 Şirket sekreteryaya işlerini desteklemek üzere rutin idari hizmetleri yapmak veya şirket sekreteryal idari konuları ile ilgili tavsiyede bulunmak, müşteri yönetimi tüm ilgili kararları aldığı sürece, genel olarak bağımsızlığa tehdit oluşturmaz.

Kıdemli Personelin (Ortak Rotasyonu Dahil) Denetim Müşterisi ile

Uzun Süreli İlişkisi

Genel Şartlar

290.150 Bir denetim sözleşmesinde uzun süre aynı kıdemli personelin kullanılması yakınlık ve kişisel çıkar tehdidi oluşturur. Bu tehditlerin ciddiyeti aşağıdaki gibi faktörlere dayanacaktır:

- Kişinin, ne kadar süredir denetim ekibi üyesi olduğuna,
- Kişinin denetim ekibindeki rolüne,
- Firmanın yapısına,
- Denetim sözleşmesinin niteliğine,
- Müşterinin yönetim ekibinin değişip değişmediğine, ve
- Müşterinin muhasebe ve raporlama konularının niteliğinin ya da karmaşıklığının değişip değişmediğine.

Tehditlerin önemi değerlendirilecek ve bunları ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır.

Bu tip önlem örnekleri aşağıdakileri içerir:

- Kıdemli personeli denetim ekibinden rotasyona tabi tutmak,

- Kıdemli personelin yaptığı işleri incelemek üzere denetim ekibini üyesi olmayan bir profesyonel muhasebeciye sahip olmak, ya da
- Sözleşmenin, düzenli bağımsız iç ya da dış kalite incelemeleri yapmak.

Kamu Çıkarına Haiz İşletme olan Denetim Müşterileri

- 290.151 Kamu çıkarına haiz bir işletmenin denetimi ile ilgili olarak, bir kişi yedi yıldan fazla baş denetim ortağı olmayacaktır. Bu süre geçtikten sonra, kişi müşteri için iki yıl daha sözleşme ekibinin üyesi ya da baş denetim ortağı olmayacak. Bu dönem boyunca, kişi işletmenin denetimine katılmayacak, sözleşme için kalite kontrol yapmayacak, teknik veya sektöre-özel konular, işlemler ya da etkinliklerle ilgili olarak sözleşme ekibine ya da müşteriye danışmanlık yapmayacak ya da başka bir biçimde sözleşmenin sonucunu doğrudan etkilemeyecektir.
- 290.152 Paragraf 290.151'e rağmen, sürekliliği özellikle denetim kalitesi için önemli olan baş denetim ortaklarına, firmanın kontrolü dışındaki öngörülemeyen şartlar nedeniyle nadir durumlarda, tehdit ortadan kaldırılabildiği ya da kabul edilebilir bir düzeye indirilebildiği sürece, denetim ekibinde ilave bir yıl daha izin verilir. Örneğin, baş denetim ortağı, öngörülemeyen sebepler nedeniyle, gerekli rotasyonun mümkün olmadığı durumlarda, gelecek sözleşme ortağının ciddi bir gibi bir hastalık durum olabilir, denetim ekibinde ilave bir yıl daha kalabilir.
- 290.153 Diğer ortakların, bir kamu çıkarına haiz işletme olan denetim müşterisiyle uzun süreli ilişkileri, yakınlık ve kişisel çıkar tehdidi oluşturur. Bu tehditlerin ciddiyeti aşağıdaki gibi faktörlere dayanacaktır:
- Bu tür bir ortağın ne kadar süredir denetim müşterisi ile ilişkide olduğuna
 - Eğer varsa, kişinin denetim ekibindeki rolüne,
 - Kişinin, müşterinin yönetimi ya da yönetiminden sorumlu olan kişilerle ilişkilerinin niteliğine, sıklığına ve kapsamına.

Tehditlerin önemi değerlendirilecek ve bunları ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır. Bu tip önlem örnekleri aşağıdakileri içerir:

- Ortağı, denetim ekibinden rotasyona tabi tutmak veya aksi takdirde ortağın denetim müşterisi ile ilişkisini sonlandırmak; veya
- Sözleşmenin, düzenli bağımsız iç ya da dış kalite incelemeleri yapmak.

290.154 Bir denetim müşterisi, kamu çıkarına haiz bir işletme haline geldiğinde, kişinin baş denetim ortağı olarak, denetim müşterisinin kamu çıkarına haiz bir işletme haline gelmesinden önce, denetim müşterisine hizmet ettiği sürenin uzunluğu, rotasyonun zamanlaması belirlenirken dikkate alınacaktır. Eğer müşteri kamu çıkarına haiz işletme olduğunda, kişi baş denetim ortağı olarak, denetim müşterisinde beş ya da daha az yıl hizmet etmişse, kişinin sözleşmeden rotasyona tabi olmadan önce bu kapasite ile hizmet etmeye devam edebileceği yıl sayısı, yedi yıldan hizmet verilmiş yıl sayısının çıkarılmasıdır. Eğer müşteri kamu çıkarına haiz işletme olduğunda, kişi ana denetim ortağı olarak, denetim müşterisinde altı ya da daha az yıl hizmet etmişse, ortağın sözleşmeden rotasyona tabi olmadan önce bu kapasite ile en fazla iki ilave yıl daha hizmet etmeye devam edebilir.

290.155 Firmanın, kamu çıkarına haiz bir işletme denetiminde baş denetim ortağı olarak hizmet verecek yeterli bilgi ve deneyime sahip çok az kişiye sahip olduğu durumda, baş denetim ortaklarının rotasyonu, müsait bir önlem olmayabilir. Eğer ilgili yasama bölgesindeki bağımsız bir düzenleyici, bu tür bir durumda ortak rotasyonundan bir muafiyet sağlamışsa, bu tür bir düzenlemeye göre bağımsız düzenleyicinin, düzenli bağımsız dış inceleme gibi belirli alternatif önlemler uygulaması şartıyla, kişi yedi yıldan daha uzun bir süre baş denetim ortağı olarak kalabilir.

Denetim Müşterisine Verilen Güvence-dışı Hizmetlerin Şartları

- 290.156 Firmalar geleneksel olarak denetim müşterilerine, beceri ve deneyimlerine uygun güvence-dışı hizmetler vermişlerdir. Ancak, güvence-dışı hizmetleri sunmak firma ya da denetim ekibinin üyelerinin bağımsızlığına tehdit oluşturabilir. Ortaya çıkan tehditler sıklıkla kendi kendini teftiş, kişisel çıkar ve taraf tutma tehdididir.
- 290.157 Ticaretteki yeni gelişmeler, finansman piyasalarındaki gelişmeler, bilgi teknolojisindeki değişimler, denetim müşterisine sunulabilecek her şey dahil güvence-dışı hizmetler listesi oluşturulmasını mümkün kılmaktadır. Belli bir güvence-dışı hizmet hakkında belirli bir kılavuzluğun bu bölüme dahil edilmemesi durumunda, kavramsal çerçeveye bu durumları değerlendirmede kullanılacaktır.
- 290.158 Firma, denetim müşterisine güvence-dışı hizmet vermek üzere bir sözleşme kabul etmeden önce, bu tür bir hizmet vermenin bağımsızlık tehdidi oluşturup oluşturmayacağı dikkate alınacaktır. Belirli bir güvence-dışı hizmet nedeniyle ortaya çıkan herhangi bir tehdit değerlendirilirken, denetim ekibinin inanmak için nedeni olduğu, diğer ilgili güvence-dışı hizmetlerin sağlanmasıyla oluşmuş her bir tehdiye dikkat edilecektir. Eğer ortaya çıkan tehdit önlemlerin uygulanmasıyla kabul edilebilir bir düzeye indirilemiyorsa, güvence-dışı hizmet verilmeyecektir.
- 290.159 Denetim müşterisine verilen belirli güvence-dışı hizmetlerinin oluşturabileceği bağımsızlık tehdidi o kadar belirgindir ki hiçbir önlem bu tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indiremez. Ancak, ilgili işletme, birim ya da bu tür bir müşterinin belirli bir finansal tablo kalemi ile ilgili olarak verilen bu tür bir hizmetin dikkatten kaçan şartı, eğer herhangi bir tehdit denetlenecek ilgili işletme, birim ya da belirli bir finansal tablo kalemi için başka bir firma ile yapılacak ayarlamalarla kabul edilebilir bir düzeye indirildi ise ya da hizmetin sorumluluğunu almaya yeterli imkân verecek kapsamda, güvence dışı hizmetinin başka bir firma tarafından yeniden yapılması durumunda, bağımsızlığa zarar vermediği varsayılacaktır.
- 290.160 Bir firma, bu bölüm altında başka türlü kısıtlanmamış olması şartıyla, denetim müşterisinin aşağıdaki ilgili işletmelerine güvence-dışı hizmet verebilir:

- (a) Denetim müşterisi olmayan, denetim müşterisi üzerinde doğrudan ya da dolaylı kontrolü olan bir işletme;
- (b) Denetim müşterisi olmayan, müşteride doğrudan bir finansal çıkarı bulunan işletme eğer ki, bu işletme müşteri üzerinde önemli bir etkiye sahipse ve müşterideki çıkar söz konusu bir işletme için önemli ise;
- (c) Denetim müşterisi olmayan, denetim müşterisiyle ortak kontrol altında olan bir işletme.

Eğer ki (a) hizmetler kendi kendini teftiş tehdidi oluşturmaz çünkü bu hizmetlerin sonuçları denetim prosedürlerine tabi değildir ve (b) bu tür hizmetlerin hükümlerinden doğan herhangi bir tehdit, önlemlerin uygulanmasıyla ortadan kaldırılmış ya da kabul edilebilir bir düzeye indirilmiş olduğu sonucuna varmak kabul edilebilir ise.

290.161 Müşterinin aşağıdaki durumlarda bir kamu çıkarına haiz işletme olması durumunda, denetim müşterisine verilen bir güvence-dışı hizmet, bağımsızlık tehdidi oluşturmaz:

- (a) Kamu çıkarına haiz bir işletme olmayan denetim müşterisine, daha önceden verilmiş güvence-dışı hizmet bu bölümdeki şartlarla uyumlu ise;
- (b) Bu bölüm altında kamu çıkarına haiz bir işletme olan denetim müşterisine sunulmasına izin verilmeyen hizmetler, müşterinin kamu çıkarına haiz işletme olmasından önce ya da mümkün olduğunca çabuk sonlandırıldı ise; ve
- (c) Firma, hizmetten kaynaklanan herhangi bir bağımsızlık tehdidini ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygular ise.

Yönetim Sorumlulukları

290.162 Bir işletmenin yönetimi, işletmenin hissedarlarının çıkarına en iyi hizmet için işletmenin yönetiminde pek çok faaliyet yerine getirirler. Yönetim sorumluluğu olan her bir faaliyeti belirtmek mümkün değildir. Ancak, yönetim sorumlulukları; beşeri, finansal, fiziksel ve maddi olmayan varlıkların alım, konumlandırma ve kontrolü ile

ilgili ciddi kararlar almada dahil bir işletmeye önderlik etmeyi ve yönlendirmeyi kapsar.

290.163 Bir faaliyetin yönetim sorumluluğu olup olmadığı, içinde bulunulan durumlara bağlıdır ve yargı yürütülmesini gerektirir. Genel olarak yönetim sorumluluğu olarak kabul edilebilecek faaliyetlere örnekler aşağıdakileri içerir:

- Politikalar ve stratejik yön kurmak;
- İşletmenin çalışanlarının faaliyetleri için sorumluluk almak ve yönlendirmek;
- İşlemleri yetkilendirmek;
- Firmanın ya da diğer üçüncü tarafların hangi tavsiyelerini uygulamaya koyacağına karar vermek;
- Uygulamadaki finansal raporlama çerçevesine uygun olarak finansal tabloların hazırlanmasını ve doğru sunulması için sorumluluk almak;
- İç kontrol tasarımı, uygulaması ve devam ettirilmesi için sorumluluk almak.

290.164 Rutin ve idari faaliyetler ya da önem arz etmeyen konularla ilgili faaliyetler, genel olarak yönetim sorumluluğu varsayılmazlar. Örneğin, yönetim tarafından yetkilendirilmiş önemsiz işlemlerin yerine getirilmesi ya da yasal beyannamelerin doldurulmasına dair tarihlerin takip edilmesi ve bu tarihler hakkında denetim müşterisini bilgilendirmek, bir yönetim sorumluluğu olarak varsayılmaz. Ayrıca, sorumluluklarına son vermede yönetime yardım etmek için tavsiye ve önerilerde bulunmak, bir yönetim sorumluluğu üstlenmek değildir.

290.165 Eğer firma, denetim müşterisi için önceden yönetim sorumluluğu üstlenmişse, ortaya çıkan kendi kendini teftiş ve kişisel çıkar tehditleri o kadar belirgindir ki hiçbir önlem bu tehditleri kabul edilebilir bir düzeye indiremez. Örneğin, firmanın hangi önerilerinin uygulamaya konulacağını kararlaştırmak, kendi kendini teftiş ve kişisel çıkar tehditleri oluşturacaktır. Ayrıca, yönetim sorumluluğu üstlenmek yakınlık tehdidi de oluşturur çünkü firma yönetimin görüş ve çıkar-

larıyla çok yakından aynı çizgiye gelir. Dolayısıyla, firma denetim müşterisi için yönetimi sorumluluğu üstlenmeyecektir.

- 290.166 Denetim müşterisine güvence-dışı hizmet verirken, yönetim sorumluluğu üstlenme riskini bertaraf etmek için, yönetimin bir üyesinin yönetime özgü sorumluluklar olan önemli yargı ve kararları alma, hizmetlerin sonuçlarının değerlendirilmesi ve bu hizmetlerin sonuçlarından ortaya çıkan eylemlerin yapılması sorumluluğunu kabul etme sorumlu olduğuna dair firmanın tatmin edilmesi gerekecektir. Bu, firmanın yönetim adına sehven herhangi bir önemli yargı ya da kararda bulunması riskini azaltır. Bu risk, firmanın müşteriye sorunların tarafsız ve şeffaf bir analizi ve sunumuna dayanan yargılar ve kararlar alma fırsatı tanıdığıında ilaveten azaltılmış olur.

Muhasebe Kayıtlarının ve Finansal Tabloların Hazırlanması

Genel Şartlar

- 290.167 Yönetim, uygulamadaki finansal raporlama çerçevesine uygun olarak finansal tabloların hazırlanmasını ve doğru sunulmasından sorumludur. Bu sorumluluklar aşağıdakileri içerir:
- Defter kayıtlarını oluşturmak ya da değiştirmek veya işlemlerin hesap sınıflandırmalarını belirlemek; ve
 - Kaynak belgelerini hazırlamak ya da değiştirmek veya elektronik ya da diğer biçimlerde veri oluşturmak, bir işlemin ortaya çıkışını kanıtlamak (örneğin, alım emirleri, maaş zaman kayıtları ve müşteri emirleri).
- 290.168 Denetim müşterisine, muhasebe kayıtları ya da finansal tabloların hazırlanması gibi muhasebe ve defter tutma hizmetleri vermek, firma bunun ardından finansal tabloların denetimini yaptığı zaman, kendi kendini teftiş tehdidi oluşturur.
- 290.169 Denetim süreci, diğer yandan firma ile denetim müşterisinin yönetimi arasında aşağıdakileri içerebilecek, bir diyalog gerektirir:
- Muhasebe standartları veya politikaları ile finansal tablo açıklama şartlarının uygulanması;

- Finansal ve muhasebe kontrolleri ile varlık ve borçların raporlanan miktarlarının belirlenmesinde kullanılan metotların uygunluğu; veya
- Defter kayıtlarını düzeltmeyi önermek. Bu faaliyetler, denetim sürecinin normal bir parçası olarak kabul edilir ve genel olarak bağımsızlık tehdidi oluşturmazlar.

290.170 Benzer biçimde, müşteri firmadan hesap mutabakatı problemleri ya da yasal raporlama için bilgi analizi ve toplama gibi konularda teknik yardım isteyebilir. İlaveten, müşteri mevcut finansal tabloların bir finansal raporlama çerçevesinden diğerine dönüştürülmesi (örneğin, grup muhasebe politikaları ile uyum ya da Uluslararası Finansal Raporlama Standartları gibi başka bir finansal raporlama çerçevesine geçme) gibi muhasebe konuları hakkında teknik tavsiye isteyebilir. Bu tür hizmetler, firmanın müşteri için yönetim sorumluluğu üstlenmemesi halinde, genel olarak bağımsızlık tehdidi oluşturmazlar.

Kamu Çıkarına Haiz İşletme olmayan Denetim Müşterileri

290.171 Firma, bu hizmetlerin rutin ya da mekanik nitelikte olduğu kamu çıkarına haiz işletme olmayan bir denetim müşterisine, muhasebe kayıtlarının ve finansal tabloların hazırlanmasıyla ilgili olarak hizmet verebilir, böylece oluşan herhangi bir kendi kendini teftiş tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indirilir.

Bu tip hizmet örnekleri aşağıdakileri içerir;

- Müşteri kaynaklı verilere dayanarak maaş hizmetleri vermek;
- Denetim müşterisinin belirlemiş ya da onaylamış olduğu uygun muhasebe sınıflandırması işlemlerin tutulması;
- Müşteri tarafından kodlanmış işlemlerin büyük deftere işlenmesi;
- Müşteri onaylı kayıtların mizana işlenmesi;
- Mizandaki bilgilere dayanarak finansal tabloların hazırlanması.

Tüm durumlarda, ortaya çıkan herhangi bir tehdidin önemi değerlendirilecek ve bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır. Bu tip önlem örnekleri aşağıdakileri içerir:

- Bu tür hizmetlerin, denetim ekibi üyesi olmayan bir kişi tarafından verilmesinin sağlanması,
- Eğer bu tür hizmetler denetim ekibi üyelerinden biri tarafından verilmişse, yapılan işin incelenmesi için uygun tecrübeye sahip bir ortak ya da kıdemli yetkili üyeden yararlanılması.

Kamu Çıkarına Haiz İşletme olan Denetim Müşterileri

290.172 Olağanüstü durumlar hariç, firma kamu çıkarına haiz işletme olan bir denetim müşterisine maaş hizmetleri de dahil olmak üzere muhasebe ve defter tutma hizmetleri sunmayacak ve firmanın daha sonra görüş bildireceği finansal tabloları ya da finansal tablolara temel teşkil eden finansal bilgileri hazırlamayacaktır.

290.173 Paragraf 290.172'ye rağmen, bir firma kamu çıkarına haiz işletme olan bir denetim müşterisinin birimleri ya da ilgili işletmeleri için rutin ya da mekanik olan maaş hizmetleri de dahil muhasebe ve defter tutma hizmetleri ile finansal tabloları veya diğer finansal bilgileri hazırlama hizmeti verebilir eğer ki bu hizmetleri veren personel denetim ekibinin üyesi değilse ve;

- (a) Hizmetlerin verildiği birimler ya da ilgili işletmelerin ortaklaşa olarak firmanın görüş bildireceği finansal tablolar için maddi olarak önemsiz olması, ya da
- (b) Konuyla ilgili hizmetlerin ortaklaşa olarak birim ya da ilgili işletmenin finansal tabloları için maddi olarak önemsiz olması.

Olağanüstü Durumlar

290.174 Başka bir ayarlama yapmak mümkün olmadığında, denetim müşterisi için olağanüstü veya diğer beklenmedik durumlarda, bu bölüm altında başka bir biçimde izin verilmemiş olan muhasebe ve defter tutma hizmetleri, denetim müşterisine verilebilir. Şu hallerde bu

tür bir durum olabilir: (a) muhasebe kayıtlarının ve finansal tabloların zamanında hazırlanması konusunda müşteriye yardım etmek üzere, müşterinin sistemleri ve prosedürleri hakkında kaynaklara ve gerekli bilgiye sadece firmanın sahip olması durumunda ve (b) müşteri için ciddi zorluklarla sonuçlanabilecek hizmetleri sunmada firmanın yetenekleri üzerinde bir kısıtlama olması durumunda (örneğin, düzenleyici raporlama şartlarının yerine getirilmesinde başarısızlıktan kaynaklananlar). Bu tür durumlarda, aşağıdaki şartlar yerine getirilecektir:

- (a) Bu hizmetleri sunan kişilerin denetim ekibi üyesi olmaması;
- (b) Sunulan hizmetlerin sadece kısa bir zaman dönemi için verilmesi ve tekrarının beklenmemesi; ve
- (c) Durumun, yönetişimden sorumlu olanlarla görüşülmesi.

Değerleme Hizmetleri

Genel Şartlar

290.175 Değerleme; bir varlık, bir yükümlülük ya da bir işletmenin tamamı için gelecekteki gelişmeleri uygun metodolojilerin ve tekniklerin uygulanması ile ilgili olarak varsayımlarda bulunulması ve belli bir değer ya da değerler yelpazesinin tahminini yapmak için her ikisinin bir kombinasyonundan oluşur.

290.176 Bir denetim müşterisi için değerlendirme hizmeti yürütmek, kendi kendini teftiş tehdidi oluşturabilir. Herhangi bir tehdidin mevcudiyeti ve ciddiyeti aşağıdaki gibi faktörlere dayanacaktır:

- Değerlemenin, finansal tablolar üzerinde önemli bir etkiye sahip olup olmayacağına.
- Değerleme metodolojisi ile diğer önemli yargı konularının belirlenmesi ve onaylanmasına müşterinin dahil olma kapsamına.
- Mevcut metodolojiler ve mesleki kılavuzların varlığına.
- Standart ve mevcut metodolojileri içeren değerlemeler için kalemle doğasında olan subjektifliğin derecesi.

- Değerlemeye temel teşkil eden verinin güvenilirliği ve kapsamına.
- Değerlemede kullanılan meblağda önemli derecede dalgalanmaya (oynaklığa) neden olabilecek gelecek olaylara bağlılık derecesine.
- Finansal tablolardaki açıklamaların kapsamı ve açıklığına.

Ortaya çıkan herhangi bir tehdidin önemi değerlendirilecek ve bu tehdidi ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır. Bu tip önlem örnekleri aşağıdakileri içerir:

- Yapılan denetim ya da değerlendirme işini, değerlendirme hizmeti vermeye dahil olmamış bir profesyonelin incelemesi,
- Bu tür hizmetleri veren personelin, denetim sözleşmesine katılmamasına yönelik ayarlama yapılması.

290.177 Bazı değerlendirmeler, önemli derecede bir subjektivite içermezler. Bu durum, alatta yatan varsayımların ya yasa ya da düzenlemeler tarafından kurulmuş ya da genel kabul görmüş olduğu durumlarda ve kullanılan teknikler ve metodolojilerin genel kabul görmüş standartlara dayandığı ya da yasa veya düzenlemeler tarafından tarif edildiği durumlarda muhtemeldir. Bu tür durumlarda, iki veya daha fazla tarafça yürütülen bir değerlemenin sonuçlarının maddi olarak farklı olmaması muhtemeldir.

290.178 Eğer firmadan, vergi raporlaması yükümlülükleri ya da vergi planlama amaçları için denetim müşterisine yardım etmek üzere bir değerlendirme yapması istenirse ve bu değerlemenin sonuçları finansal tablolar üzerinde doğrudan bir etkiye sahip olmayacak ise paragraf 290.191'deki hükümler uygulanır.

Kamu Çıkarına Haiz İşletme olmayan Denetim Müşterileri

290.179 Denetim müşterisinin, kamu çıkarına haiz bir işletme olmadığı durumlarda, eğer değerlendirme hizmetinin firmanın görüş bildireceği finansal tablolar üzerinde önemli bir etkisi varsa ve değerlendirme ciddi derecede subjektivite içeriyorsa, hiçbir önlem kendi kendini teftiş

tehdidini kabul edilebilir bir düzeye indiremez. Dolayısıyla, firma denetim müşterisine bu tür bir değerlendirme hizmetini vermeyecektir.

Kamu Çıkarına Haiz İşletme olan Denetim Müşterileri

290.180 Eğer değerlemelerin, ayrı ayrı ya da bir arda, firmanın görüş bildireceği finansal tablolar üzerinde önemli bir etkisi olacaksa, firma kamu çıkarına haiz bir işletme olan denetim müşterisine değerlendirme hizmeti vermeyecektir.

Vergi Hizmetleri

290.181 Vergi hizmetleri çok geniş bir aralıktaki hizmetlerden oluşur, bunlar:

- Vergi beyanı hazırlama,
- Muhasebe kayıtlarının hazırlanması amaçlı vergi hesaplamaları,
- Vergi planlaması ve diğer vergi danışmanlık hizmetleri, ve
- Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde yardım

Bir denetim müşterisine firma tarafından verilen vergi hizmetleri, bu geniş başlıkların her biri altında ayrı ayrı ele alınsa da uygulamada bu faaliyetler genellikle birbiriyle alakalıdır.

290.182 Belirli vergi hizmetlerini vermek, kendi kendini teftiş ve taraf tutma tehdidi oluşturur. Tüm tehditlerin mevcudiyeti ve ciddiyeti aşağıdaki gibi faktörlere dayanacaktır:

- Vergi otoritelerinin, tartışmalı vergileri değerlendirdiği ve yönettiği sistem ve firmanın bu süreçteki rolü;
- İlgili vergi rejiminin karmaşıklığı ve bunu uygularken gerekli yargının derecesi;
- Sözleşmenin belirli karakteristikleri; ve
- Müşterinin çalışanlarının vergi uzmanlıklarının düzeyi.

Vergi Beyanı Hazırlama,

290.183 Vergi beyanı hazırlama hizmetleri, ilgili vergi otoritelerine verilmesi gereken vergi borcu miktarı da dahil vergi raporlama yükümlülükleri bilgilerini hazırlayarak ve doldurarak (genellikle standart formlar üzerinde) müşteriye yardımcı olmayı içerir. Bu hizmetler, geçmiş işlemler ile ilgili vergi beyanı konusunda tavsiyede bulunmak ve denetim müşterisi adına vergi otoritelerinin ilave bilgi ve analiz (izlenmiş olan yaklaşımın açıklamalarını ve teknik desteğini sağlamayı içerir) taleplerine cevap vermeyi de içerir. Vergi beyanı hazırlama hizmetleri genellikle, tarihi bilgiye dayanır ve prensip olarak emsaller ve mevcut uygulamaları da içererek, mevcut vergi yasalarına göre bu tarihi bilgilerin analizini ve sunumunu içerir. Ayrıca, vergi beyanları vergi otoritesinin uygun gördüğü her türlü inceleme ya da onay süreçlerine tabidir. Dolayısıyla, bu tür hizmetleri sunmak, eğer yönetim yapılan önemli yargılarda dahil beyanların sorumluluğunu alıyorsa, genel olarak bir bağımsızlık tehdidi oluşturmaz.

Muhasebe Kayıtlarının Hazırlanması Amaçlı Vergi Hesaplamaları

Kamu Çıkarına Haiz İşletme olmayan Denetim Müşterileri

290.184 Denetim müşterisi için, daha sonra firma tarafından denetlenecek muhasebe kayıtlarının hazırlanması amacıyla, cari ve ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin (ya da varlıklarının) hesaplamalarının hazırlanması, kendi kendini teftiş tehdidi oluşturur. Bu tehdidin ciddiyeti aşağıdakilere dayanacaktır:

- (a) İlgili vergi yasa ve düzenlemesinin karmaşıklığı ve bunları uygularken gerekli yargının derecesi,
- (b) Müşterinin personelinin vergi uzmanlıklarının düzeyi.
- (c) Tutarların finansal tablolar üzerindeki önemliliği.

Bu tehdidi ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir seviyeye düşürmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır. Bu tip önlem örnekleri aşağıdakileri içerir:

- Bu hizmeti sunmak üzere, denetim ekibi üyesi olmayan profesyonelleri kullanmak;
- Eğer bu hizmet denetim ekibi üyesi tarafından yapılmışsa, vergi hesaplamalarının incelenmesi için uygun tecrübeye sahip bir ortak ya da kıdemli yetkili üyeden yararlanmak; ya da
- Bir dış vergi profesyoneliyle hizmet hakkında görüş toplamak.

Kamu çıkarına haiz işletme olan denetim müşterileri

290.185 Olağanüstü durumlar hariç, firma, denetim müşterisinin kamu çıkarına haiz bir işletme olması halinde, firmanın görüş bildireceği finansal tablolar için önemli olan muhasebe kayıtlarının hazırlanması amacıyla, cari ve ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin (ya da varlıklarının) vergi hesaplamalarını hazırlamayacaktır.

290.186 Bu bölüm altında başka bir biçimde izin verilmemiş olan, muhasebe kayıtlarının hazırlanması amacıyla, denetim müşterisine cari ve ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin (ya da varlıklarının) hesaplamalarının hazırlanması, denetim müşterisinin başka bir ayarlama yapmasının mümkün olmadığı olağanüstü veya diğer beklenmedik durumlarda, denetim müşterilerine verilebilir. Şu hallerde bu tür bir durum olabilir: (a) cari ve ertelenmiş vergi yükümlülüklerinin (ya da varlıklarının) zamanında hazırlanması konusunda müşteriye yardım etmek üzere, müşterinin işleri hakkında kaynaklara ve gerekli bilgiye sadece firmanın sahip olması durumunda, ve (b) müşteri için ciddi zorluklarla sonuçlanabilecek hizmetleri sunmada firmanın yetenekleri üzerinde bir kısıtlama olması durumunda (örneğin, yasal raporlama şartlarının yerine getirilmemesinden kaynaklananlar). Bu tür durumlarda, aşağıdaki şartlar yerine getirilecektir:

- (a) Bu hizmetleri sunan kişilerin denetim ekibi üyesi olmaması,
- (b) Sunulan hizmetlerin sadece kısa bir zaman dönemi için verilmesi ve tekrarının beklenmemesi, ve
- (c) Durumun, yönetimden sorumlu olanlarla görüşülmesi.

Vergi Planlaması ve Diğer Vergi Danışmanlık Hizmetleri

290.187 Vergi planlama ya da diğer vergi danışmanlığı hizmetleri, müşteriye işlerini vergi konusunda nasıl etkin olarak yapılandıracağını tavsiye etmek ya da yeni bir vergi yasası ya da düzenlemesinin uygulanması hakkında tavsiyede bulunmak gibi çok geniş bir aralıktaki hizmetlerden oluşur.

290.188 Tavsiyenin, finansal tablolarda yansıtılacak konuları etkileyecek olduğu durumlarda, kendi kendini teftiş tehdidi oluşabilir. Herhangi bir tehdidin mevcudiyeti ve ciddiyeti aşağıdaki gibi faktörlere dayanacaktır:

- Finansal tablolardaki vergi tavsiyesi için uygun muamelenin belirlenmesine dahil olan subjektifliğin derecesi;
- Vergi tavsiyesinin sonucunun finansal tablolar üzerinde sahip olacağı maddi etkinin kapsamı;
- Vergi tavsiyesinin etkinliğinin finansal tablolardaki muhasebe muamelelerine ya da sunumuna dayanıp dayanmadığı ve muhasebe muameleleri ya da sunumun ilgili finansal raporlama çerçevesine uygunluğuna dair şüphenin olup olmadığı;
- Müşterinin çalışanlarının vergi uzmanlıklarının düzeyi;
- Tavsiyenin, vergi yasası ya da düzenlemesi, diğer emsaller ve ya mevcut uygulamalarla ne derece desteklendiği;
- Vergi muamelesinin, özel bir hükümle desteklenip desteklenmediği ya da aksi takdirde finansal tabloların hazırlanmasından önce vergi otoritesi tarafından ortadan kaldırılıp kaldırılmadığı.

Örneğin, tavsiyenin açık bir biçimde vergi otoritesi ya da diğer emsallerle, mevcut uygulamalarla desteklendiği ya da vergi yasasında yaygın olduğuna dair bir gerekçesi olması durumunda vergi planlaması ya da diğer vergi danışmanlığı hizmetlerinin verilmesi genel olarak bağımsızlık tehdidi oluşturmaz.

290.189 Herhangi bir tehdidin önemi değerlendirilecek ve bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır.

Bu tip önlem örnekleri aşağıdakileri içerir:

- Bu hizmeti sunmak üzere, denetim ekibi üyesi olmayan profesyonelleri kullanmak;
- Hizmet hakkında denetim ekibine tavsiye verecek ve finansal tablo muamelelerini inceleyecek, vergi hizmeti sağlamaya katılmamış, bir vergi profesyoneli kullanmak;
- Bir dış vergi profesyonelinin hizmet hakkında görüş toplamak; ya da
- Vergi otoritelerinden ön-bilgi ya da tavsiye almak.

290.190 Vergi tavsiyesinin etkinliğinin finansal tablolardaki belli bir muhasebe muamelesine ya da sunuma dayandığı durumlarda ve:

- (a) Denetim ekibinin, ilgili muhasebe muamelelerinin ya da sunumun ilgili finansal raporlama çerçevesine göre uygunluğu konusunda makul bir şüphesi olduğu durumda; ve
- (b) Vergi tavsiyesinin çıktısı ya da sonuçlarının, firmanın görüş bildireceği finansal tablolar üzerinde önemli bir etkiye sahip olacağı durumlarda;

Kendi kendini teftiş tehdidi o kadar belirgindir ki hiçbir önlem, tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indiremez. Dolayısıyla, firma denetim müşterisine bu tür bir vergi tavsiyesi vermeyecektir.

290.191 Firmadan, denetim müşterisine vergi hizmetleri sunarken, vergi raporlama yükümlülükleri ya da vergi planlama amaçları için müşteriye yardımcı olacak bir değerlendirme yapması da istenebilir. Değerleme sonucunun, finansal tablolar üzerinde doğrudan bir etkisi olacağı durumlarda, 290.175 ila 290.180 paragraflarında yer alan değerlendirme hizmetleriyle ilgili hükümler geçerlidir. Yürütülen değerlemenin sadece vergi amaçlı olduğu ve değerlendirme sonucunun finansal tablolar üzerinde doğrudan bir etkisi olmadığı durumlarda (finansal

tabloların sonuçlarının sadece vergi ile ilgili muhasebe kayıtları yoluyla etkilenmesi durumudur), eğer finansal tablolar üzerindeki bu etkiler önemsiz ise ya da değerlendirme vergi otoritesi veya benzer bir düzenleyici otorite tarafından dış inceleme tabii ise genel olarak bağımsızlık tehdidi oluşturmaz. Eğer, değerlendirme bu tür bir dış inceleme tabii değilse ve etki finansal tablolar için önemli ise ortaya çıkan tüm tehditlerin mevcudiyeti ve önemi aşağıdaki faktörlere dayanacaktır:

- Değerleme metodolojisinin, vergi yasası ya da düzenlemesi, diğer emsaller veya mevcut uygulamalarla ne derece desteklendiği ve değerlemeye has subjektivitenin derecesi.
- Değerlemeye temel teşkil eden verinin güvenilirliği ve kapsamına,

Ortaya çıkan herhangi bir tehdidin önemi değerlendirilecek ve bu tehdidi ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır. Bu tip önlem örnekleri aşağıdakileri içerir:

- Bu hizmeti sunmak üzere, denetim ekibi üyesi olmayan profesyonelleri kullanmak,
- Denetim işini ya da vergi hizmetinin inceleyecek bir profesyonel kullanmak,
- Vergi otoritelerinden ön-bilgi ya da tavsiye almak.

Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Yardım

290.192 Vergi otoriteleri, belirli bir konuda müşterinin iddiasını reddettiğine dair müşteriye bildirimde bulunduysa ve vergi otoritesi ya da müşteri konunun resmi bir dava muamelesinde, örneğin yargıç ya da mahkemede, karara bağlanması için başvuru yapmışsa ve firmanın vergi uyuşmazlığının çözümünde denetim müşterisini temsil ettiği hallerde, taraf tutma ya da kendi kendini teftiş tehdidi ortaya çıkabilir. Herhangi bir tehdidin mevcudiyeti ve ciddiyeti aşağıdaki gibi faktörlere dayanacaktır:

- Firmanın, vergi uyumsuzluğunun konusu olan bir tavsiyede bulunmuş olup olmadığı;
- Uyuşmazlığın sonucunun firmanın görüş bildireceği finansal tablolar üzerinde hangi boyutta önemli bir etkisinin olacağı;
- Konunun, vergi yasası ya da düzenlemesi, diğer emsaller veya mevcut uygulamalarla ne derece desteklendiği;
- Davanın kamu yararına yürütülüp yürütülmediği; ve
- Uyuşmazlığın çözümünde yönetimin oynadığı rol.

Ortaya çıkan herhangi bir tehdidin önemi değerlendirilecek ve bu tehdidi ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır. Bu tip önlem örnekleri aşağıdakileri içerir:

- Bu hizmeti sunmak üzere, denetim ekibi üyesi olmayan profesyonelleri kullanmak;
- Hizmetler hakkında denetim ekibine tavsiye verecek ve finansal tablo muamelelerini inceleyecek;
- Vergi hizmeti sağlamaya katılmamış, bir vergi profesyoneli kullanmak;
- Bir dış vergi profesyonelinden hizmet hakkında görüş toplamak.

290.193 Vergi hizmetlerinin, bir vergi konusunun çözülmesinde, bir kamu duruşması ya da mahkeme önünde denetim müşterisi için savunma olarak hareket etmeyi içermesi ve konu olan tutarın firmanın görüş bildireceği finansal tablolar için önemli olması durumunda, ortaya çıkan taraf tutma tehdidi o kadar ciddidir ki hiçbir önlem bu tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indiremez. Dolayısıyla, firma denetim müşterisi için but tür hizmet vermeyecektir. Neyin “kamu duruşması ya da mahkemeyi” oluşturduğu, o ülkede vergi mahkemelerinin nasıl görüldüğüne göre belirlenecektir.

290.194 Ancak, firma bir kamu duruşması ya da mahkeme önünde görüşül-
mekte olan konu ile ilgili olarak denetim müşterisi için danışmanlık
rolünü sürdürmekten (örneğin, belirli bilgi taleplerine cevap ver-
mek, yürütülen iş hakkında fiili hesaplar ya da kanıt sağlamak veya
vergi konularını analiz etmede müşteriye yardımcı olmak) alıkonula-
maz.

İç Denetim Hizmetleri

Genel Şartlar

290.195 İç denetim faaliyetlerinin kapsamı ve hedefleri çok çeşitlilik göste-
rir ve işletmenin büyüklüğü ve yapısı ile yönetim ve yönetişimden
sorumlu kişilerin gereksinimlerine bağlıdır. İç denetim faaliyetleri
aşağıdakileri içerebilir:

- İç kontrolün izlenmesi – kontrollerin incelenmesi, faaliyet-
lerinin izlenmesi ve gelişmelerin tavsiye edilmesi,
- Finansal ve faaliyet bilgilerinin incelenmesi – finansal ve fa-
aliyet bilgilerinin belirlenmesi, ölçülmesi, sınıflandırılması ve
raporlanması için kullanılan araçların incelenmesi ve işlemler,
bilançolar ve prosedürlerin detaylı test edilmesini de içeren tek
tek kalemlerin gözden geçirilmesi,
- İşletmenin finansal olmayan faaliyetlerini de içeren işletme
faaliyetlerinin ekonomiklik, verimlilik ve etkinliğinin incelen-
mesi, ve
- Yasalar, düzenlemeler ve diğer dış şartlar ile yönetim politika-
ları ve direktifleri ile diğer iç şartlarla uyumun incelenmesi.

290.196 İç denetim hizmetleri, denetim müşterisinin iç denetim faaliyetleri-
nin yürütülmesinde denetim müşterisine yardımcı olmayı içerir. De-
netim müşterisine verilen iç denetim hizmetlerinin şartları, eğer fir-
ma sonradan bir dış denetim süresinde iç denetim işlerini kullanır-
sa, bağımsızlığa karşı kendi kendini teftiş tehdidi oluşturur. Müşte-
rinin iç denetim faaliyetlerinin ciddi bir bölümünü yapmak, iç dese-
tim hizmetlerini sunan firma personelinin bir yönetim sorumluluğu
üstlenmesi ihtimalini artırır. Eğer firmanın personeli, denetim müş-

terisine iç denetim hizmetleri sunarken bir yönetim sorumluluğu üstlenirse, ortaya çıkan tehdit o kadar ciddidir ki hiçbir önlem bu tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indiremez. Dolayısıyla, firmanın personeli denetim müşterisine iç denetim hizmetleri sunarken bir yönetim sorumluluğu üstlenmeyecektir.

290.197 Yönetim sorumluluklarını üstlenmeyi içeren iç denetim hizmetlerinin örnekleri aşağıdakileri içerir:

- İç denetim politikalarının ya da iç denetim faaliyetlerinin stratejik yönünü belirlemek;
- İşletmenin iç denetim çalışanlarının faaliyetleri için sorumluluk almak ve yönlendirmek;
- İç denetim faaliyetlerinden kaynaklanan hangi tavsiyelerin uygulanacağına karar vermek;
- Yönetim adına, iç denetim faaliyetlerinin sonuçlarını yönetişimden sorumlu olan kişilere rapor etmek;
- Çalışanların veri erişim haklarındaki değişiklikleri inceleme ve kabul etme gibi iç kontrolün bir kısmını oluşturan prosedürleri yerine getirmek;
- İç kontrol tasarımı, uygulaması ve devam ettirilmesi için sorumluluk almak; ve
- Firmanın, iç denetim işinin kapsamını belirlemeden sorumlu olduğu ve (a)-(f)'de belirtilen bir veya daha fazla konuda sorumluluğa sahip olduğu durumlarda, iç denetim fonksiyonunun tamamı ya da önemli bir kısmını oluşturan, outsource edilmiş iç denetim hizmetlerini yürütmek.

290.198 Bir yönetim sorumluluğu üstlenmeyi önlemek için firma ancak aşağıdaki konularda tatmin olursa, iç denetim hizmetleri sunacaktır:

- (a) Müşterinin, tercihen üst yönetim içinden, iç denetim faaliyetlerinden her zaman sorumlu olacak ve iç kontrolün tasarımı, uygulamaya konulması ve sürdürülmesi sorumluluğunu kabul eden, uygun ve ehil bir kaynak ataması;

- (b) Müşterinin yönetiminin ya da yönetişimden sorumlu olan kişilerinin, iç denetim hizmetlerini incelemesi, değerlendirmesi ve kapsam, risk ve sıklığını onaylaması;
- (c) Müşterinin yönetiminin, iç denetim hizmetlerinin yeterliliğini ve bunların performansından kaynaklanan bulguları değerlendirmesi;
- (d) Müşterinin yönetiminin, iç denetim faaliyetlerinden kaynaklanan hangi tavsiyelerin uygulanacağını değerlendirmesi ve kararlaştırması ve uygulama sürecini yönetmesi; ve
- (e) Müşterinin yönetiminin, iç denetim faaliyetlerinden kaynaklanan önemli bulgular ve tavsiyeleri yönetişimden sorumlu olan kişilere rapor etmesi.

290.199 Firmanın, bir iç denetim fonksiyonu işini kullandığı durumlarda, ISA'lar prosedürlerin performansının, bu işin uygunluğunu değerlendirmesini gerektirir. Firmanın, denetim müşterisine iç denetim hizmeti sağlamak üzere bir sözleşme kabul etmesi ve bu hizmetlerin sonuçlarının dış denetim yürütülürken kullanılacak olması, denetim ekibinin, bu sonuçları uygun bir biçimde değerlendirmeden ya da iç denetim işinin firmanın üyesi olmayan kişiler tarafından yürütülmesi halinde kullanılacak profesyonel şüpheciliğin aynı derecesini yapmada bu iç denetim hizmetinin sonuçlarını kullanacak olması ihtimali nedeniyle, bir kendi kendini teftiş tehdidi ortaya çıkar. Bu tehdidin ciddiyeti aşağıdaki gibi faktörlere dayanacaktır:

- İlgili finansal tablo miktarlarının önemliliği;
- Söz konusu finansal tablo miktarlarıyla ilgi ifadelerin yanlış ifade riski; ve
- İç denetim hizmetinin üzerine konacak güvenilirlik derecesi.

Tehdidin önemi değerlendirilecek ve bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlem uygulanacaktır. İç denetim hizmeti yürütmek üzere, denetim ekibi üyesi olmayan profesyonelleri kullanmak, bu tür bir önleme örnektir.

Kamu çıkarına haiz işletme olan denetim müşterileri

290.200 Denetim müşterisinin, bir kamu çıkarına haiz işletme olması durumunda, firma aşağıdakilerle ilgili olarak iç denetim hizmetleri sunmayacaktır:

- (a) Finansal raporlama üzerindeki iç kontrollerin önemli bir bölümü;
- (b) Müşterinin muhasebe kayıtlarına ya da firmanın görüş bildireceği finansal tablolar için önemli olan, ayrı ayrı ya da bir arada, bilgi üreten finansal muhasebe sistemleri;
- (c) Firmanın görüş bildireceği finansal tablolar için önemli olan, ayrı ayrı ya da bir arada, miktarlar ya da açıklamalar.

IT Sistemleri Hizmetleri

Genel Şartlar

290.201 Bilgi teknolojisi (IT) sistemleri ile ilgili hizmetler, donanım ya da yazılım sistemlerinin tasarımı ya da uygulamasını içerir. Bu sistemler, finansal raporlama üzerindeki iç kontrolün bir bölümünü oluşturan kaynak verileri bir araya getirebilir veya muhasebe kayıtları ya da finansal tabloları etkileyen bilgileri üretebilir veya sistem denetim müşterisinin muhasebe kayıtları, finansal raporlama veya finansal tablolar üzerindeki iç kontrol ile alakalı olmayabilir. Sistem hizmetleri sunmak, hizmetlerin ve IT sistemlerinin niteliğine bağlı olarak kendi kendini teftiş tehdidi oluşturabilir.

290.202 Aşağıdaki IT sistemleri hizmetlerinin, firmanın personeli yönetim sorumluluğu üstlenmediği sürece, bağımsızlık tehdidi oluşturmayacağı varsayılır:

- (a) Finansal raporlama üzerindeki iç kontrolle alakalı olmayan IT sistemlerinin tasarımı ya da uygulamaya konması;
- (b) Muhasebe kayıtları ya da finansal tabloların önemli bir kısmını oluşturan bilgi üretmeyen IT sistemlerinin tasarımı ya da uygulamaya konması;

- (c) Firma tarafından geliştirilmemiş, “hazır” muhasebe ya da finansal bilgi raporlama yazılımlarının uygulamaya konması eğer müşteri ihtiyaçlarını karşılamak için gerekli olan uyarılma önemli değilse; ve
- (d) Başka bir servis sunucusu ya da müşteri tarafından tasarlanan, uygulamaya konulan ya da yürütülen sistemle ilgili olarak değerlendirme ve tavsiyede bulunulması

Kamu çıkarına haiz işletme olmayan denetim müşterileri

290.203 Kamu çıkarına haiz işletme olmayan bir denetim müşterisine (a) finansal raporlama üzerindeki iç kontrolün önemli bir bölümünü oluşturan ya da (b) müşterinin muhasebe kayıtları veya firmanın görüş bildireceği finansal tabloları için önemli olan bilgileri üreten IT sistemlerinin tasarımı ya da uygulamaya konulmasına dahil olmak, kendi kendine teftiş tehdidi oluşturur.

290.204 Aşağıdakileri garanti altına alan uygun önlemlerin alınmaması halinde, kendi kendini teftiş tehdidi, bu tür hizmetlere izin vermek için fazla yüksektir:

- (a) Müşterinin, bir iç kontrol sistemini kurma ve izleme sorumluluğunu üstlenmesi;
- (b) Müşterinin, donanım ya da yazılım sisteminin tasarımı ve uygulamaya konulmasıyla ilgili olarak, tüm yönetim kararlarını alma sorumluluğunu, tercihen üst yönetim içinden, ehil bir çalışana vermesi;
- (c) Sürecin tasarımı ve uygulamaya konmasıyla ilgili olarak tüm yönetim kararlarını müşterinin vermesi;
- (d) Sistemin tasarımı ve uygulamaya konmasının yeterliliğini ve sonuçlarını, müşterinin değerlendirmesi;
- (e) Müşterinin, sistemin (donanım ve yazılım) yürütülmesinden ve sistemin kullandığı veya ürettiği veriden müşterinin sorumlu olması.

290.205 Denetimin bir parçası olarak, belirli bir IT sisteminin üzerine konacak güvenilirlik derecesine bağlı olarak, bu tür güvence-dışı hizmetleri sadece denetim ekibi üyesi olmayan ve firma içinde farklı raporlama çizgilerine sahip personelle verip vermeme konusunda bir karar verilecektir. Geri kalan herhangi bir tehdidin önemi değerlendirilecek ve bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır. Denetim ya da güvence-dışı işi inceleyecek bir muhasebe profesyoneli kullanmak, bu tür bir önleme örnektir.

Kamu çıkarına haiz işletme olan denetim müşterileri

290.206 Denetim müşterisinin, kamu çıkarına haiz bir işletme olması durumunda, firma aşağıdakilerle ilgili olarak IT sistemlerinin tasarımı ya da uygulamaya konulmasını içeren hizmetleri sunmayacaktır:

- (a) Finansal raporlama üzerindeki iç kontrollerin önemli bir bölümü oluşturan;
- (b) Müşterinin muhasebe kayıtlarına ya da firmanın görüş bildireceği finansal tablolar için önemli olan, bilgi üreten.

Dava Desteği Hizmetleri

290.207 Dava desteği hizmetleri, uzman görgü tanığı olarak hareket etme, dava ya da diğer yasal uyuşmazlık sonucunda alacak ya da borç olabilecek tahmin edilen zararların ya da diğer miktarların hesaplanması ve belge yönetimi ve geri alımında yardımcı olma gibi faaliyetleri kapsayabilir. Bu hizmetler, kendi kendini teftiş ya da taraf tutma tehdidi oluşturabilir.

290.208 Eğer firma, bir denetim müşterisine dava destek hizmeti veriyor ise ve bu hizmet firmanın görüş bildireceği finansal tabloları etkileyen zarar ve diğer miktarların tahminini içeriyorsa, paragraf 290.175 ila 290.180 arasında yer alan değerlendirme hizmeti şartları takip edilecektir. Diğer dava desteği hizmetleri durumunda, ortaya çıkan herhangi bir tehdidin önemi değerlendirilecek ve bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır.

Hukuki Hizmetler

290.209 Hukuki hizmetler, bu bölümün amacı için, kişinin sunduğu hizmetin ya bu hizmetlerin sağlandığı ülkelerin mahkemeleri önünde hukuku uygulamaya kabul edilmiş olması ya da kişinin hukuku uygulamak için gerekli yasal eğitime sahip olması durumundaki tüm hizmetler olarak tanımlanır. Bu tür hukuki hizmetler, ülkeye bağlı olarak, kontrat desteği, dava, birleşmeler ve alım hukuki danışmanlığı ve müşterinin iç hukuk birimlerine destek verme ve yardım etme gibi, müşteriye sağlanan hem kurumsal hem de ticari hizmetleri kapsayan, geniş ve farklı alanları içerebilir. Denetim müşterisi olan bir işletmeye hukuk hizmetleri sağlamak, hem kendi kendini teftiş hem de taraf tutma tehdidi oluşturabilir.

290.210 Bir işlemin yürütülmesinde (örneğin, kontrat desteği hukuki danışmanlık, hukuki durum tespiti ve yeniden yapılandırma) denetim müşterisini destekleyen hukuki hizmetler, kendi kendini teftiş tehdidi oluşturabilir. Herhangi bir tehdidin mevcudiyeti ve ciddiyeti aşağıdaki gibi faktörlere dayanacaktır:

- Hizmetin niteliğine;
- Hizmetin, bir denetim ekibi üyesi tarafından sağlanıp sağlanmadığına;
- Müşterinin finansal tablolarıyla ilgili olarak herhangi bir konunun önemliliğine.

Ortaya çıkan herhangi bir tehdidin önemi değerlendirilecek ve bu tehdidi ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır. Bu tip önlem örnekleri aşağıdakileri içerir:

- Bu hizmeti sunmak üzere, denetim ekibi üyesi olmayan profesyonelleri kullanmak; veya
- Hukuki hizmetler sağlamaya dahil olmamış bir profesyonelin, hizmetler hakkında denetim ekibine danışmanlık sağlaması ve tüm finansal tablo muamelelerini incelemesi.

290.211 Bir uyuşmazlık ya da davada, denetim müşterisi için savunucu rolünde hareket etmek, ilgili miktarın firmanın görüş bildireceği finansal tablolar için önemli olması durumunda, o kadar önemli bir taraf tutma ve kendi kendini teftiş tehdidi oluşturur ki hiçbir önlem bu tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indiremez. Dolayısıyla, firma denetim müşterisi için but tür hizmet vermeyecektir.

290.212 Firmadan, bir uyuşmazlık ya da davada, denetim müşterisi için bir savunma rolünde hareket etmesi istenmişse, ilgili miktarın firmanın görüş bildireceği finansal tablolar için önemli olmaması durumunda, firma ortaya çıkan tüm taraf tutma ve kendi kendini teftiş tehditlerinin önemini değerlendirecek ve tehdidi ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır. Bu tip önlem örnekleri aşağıdakileri içerir:

- Bu hizmeti sunmak üzere, denetim ekibi üyesi olmayan profesyonelleri kullanmak; veya
- Hukuki hizmetler tavsiyesi sağlamaya dahil olmamış bir profesyonelin, hizmetler hakkında denetim ekibine danışmanlık sağlaması ve tüm finansal tablo muamelelerini incelemesi.

290.213 Bir denetim müşterisinin hukuk işleri için firmanın bir ortağı ya da bir çalışanın, Baş Hukuk Müşaviri olarak atanması, o kadar önemli bir kendi kendini teftiş ve taraf tutma tehdidi oluşturur ki hiçbir önlem bu tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indiremez. Baş Hukuk Müşavirliği pozisyonu genel olarak bir şirketin hukuk işleri için geniş bir sorumluluğu olan kıdemli bir yönetim pozisyonudur ve bu nedenle, firmanın hiçbir üyesi denetim müşterisi için bu tür bir görevlendirmeyi kabul etmeyecektir.

İşe Alım Hizmetleri

Genel Şartlar

290.214 Bir denetim müşterisine, işe alım hizmetleri sunmak, kişisel çıkar, yakınlık ya da gözdağı tehditleri oluşturabilir. Herhangi bir tehdidin mevcudiyeti ve ciddiyeti aşağıdaki gibi faktörlere dayanacaktır:

- İstenilen yardımın niteliği; ve

- İşe alınacak kişinin rolü.

Ortaya çıkan herhangi bir tehdidin önemi değerlendirilecek ve bu tehdidi ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır. Tüm durumlarda, müşterinin namına arabulucu olarak hareket etme de dahil olmak üzere firma yönetim sorumluluğu üstlenmeyecek ve işe alım kararı müşteriye bırakılacaktır.

Firma, bu tür hizmetleri genel olarak bir dizi başvuru sahibinin mesleki niteliklerini incelemek ve onların göreve uygunluğu hakkında tavsiyede bulunmak gibi hizmetler sunabilir. Ayrıca, firma adaylarla görüşme yapabilir ve finansal muhasebe, idari ya da kontrol pozisyonları için adayın yeterlilikleri konusunda öneride bulunabilir.

Kamu çıkarına haiz işletme olan denetim müşterileri

290.215 Firma, kamu çıkarına haiz bir işletme olan denetim müşterisine, müşterinin muhasebe kayıtları ya da firmanın görüş bildireceği finansal tablolar üzerinde ciddi etkisi olacak bir pozisyona işletmenin direktörü ya da yetkilisi veya kıdemli yönetimi ile ilgili olarak, aşağıdaki işe alım hizmetlerini sunmayacaktır:

- Bu tür bir pozisyon için adayların araştırılması ya da aranması; ve
- Söz konusu pozisyonlar için müstakbel adayların referans araştırmalarının yürütülmesi.

Kurumsal Finans Hizmetleri

290.216 Aşağıdaki gibi hizmetleri kapsayan kurumsal finans hizmetleri sağlamak:

- Kurumsal stratejiler geliştirmede denetim müşterisine yardım etmek;
- Denetim müşterisinin elde etmesi için muhtemel hedefleri belirlemek;
- Devir işlemleri hakkında danışmanlık yapmak;

- Finansman artırıcı işlemlerde yardım etmek; ve
- Yapılanma tavsiyesinde bulunmak,

taraf tutma ve kendi kendini teftiş tehdidi oluşturabilir. Herhangi bir tehdidin önemi değerlendirilecek ve bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır. Bu tip önlem örnekleri aşağıdakileri içerir:

- Bu hizmeti sunmak üzere, denetim ekibi üyesi olmayan profesyonelleri kullanmak; veya
- Kurumsal finans hizmeti tavsiyesi sağlamaya dahil olmamış bir profesyonelin, hizmetler hakkında denetim ekibine danışmanlık sağlaması ve tüm finansal tablo muamelelerini incelemesi.

290.217 Kurumsal finans hizmeti sağlamak, örneğin bir kurumsal finans işleminin yapılandırılması hakkında öneri ya da firmanın görüş bildireceği finansal tablolarda rapor edilecek meblağı doğrudan etkileyecek finansal ayarlamalar hakkında öneride bulunmak, kendi kendini teftiş tehdidi oluşturabilir. Herhangi bir tehdidin mevcudiyeti ve ciddiyeti aşağıdaki gibi faktörlere dayanacaktır:

- Finansal tablolardaki kurumsal finans tavsiyesinin çıktı ya da sonuçları için uygun muamelenin belirlenmesine dahil olan sübjektifliğin derecesi;
- Kurumsal finans tavsiyesinin çıktısının hangi derecede finansal tablolarda kaydedilen meblağları doğrudan etkileyeceği ve bu meblağların hangi derecede finansal tablolar için önemli olacağı; ve
- Kurumsal finans tavsiyesinin etkinliğinin finansal tablolardaki belirli bir muhasebe muamelesine ya da sunumuna dayanıp dayanmadığı ve ilgili muhasebe muamelesi ya da sunumun uygunluğunun ilgili finansal raporlama çerçevesine göre olmadığına dair şüphenin olup olmadığı.

Herhangi bir tehdidin önemi değerlendirilecek ve bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğin-

de önlemler uygulanacaktır. Bu tip önlem örnekleri aşağıdakileri içerir:

- Bu hizmeti sunmak üzere, denetim ekibi üyesi olmayan profesyonelleri kullanmak; veya
- Müşteriye kurumsal finans hizmeti tavsiyesi sağlamaya dahil olmamış bir profesyonelin, hizmetler hakkında denetim ekibi-ne danışmanlık sağlaması ve tüm finansal tablo muamelelerini incelemesi.

290.218 Kurumsal finans tavsiyesinin etkinliğinin finansal tablolardaki belli bir muhasebe muamelesine ya da sunuma dayandığı durumlarda ve:

- (a) Denetim ekibinin, ilgili muhasebe muamelelerinin ya da sunumun ilgili finansal raporlama çerçevesine göre uygunluğu konusunda makul bir şüphesi olduğu durumda; ve
- (b) Kurumsal finans tavsiyesinin çıktısı ya da sonuçlarının, firmanın görüş bildireceği finansal tablolar üzerinde önemli bir etkiye sahip olacağı durumlarda;

Kendi kendini teftiş o kadar belirgindir ki hiçbir önlem bu tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indiremez, bu durumda kurumsal finans tavsiyesi verilmeyecektir.

290.219 Tanıtımını yapma, denetim müşterisinin hisselerinin ticaretini yapma ya da aracılığını yapmaya dahil olunan kurumsal finans hizmetleri verme, o kadar belirgin bir taraf tutma ya da kendi kendini teftiş tehdidi oluşturur ki hiçbir önlem bu tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indiremez. Dolayısıyla, firma denetim müşterisine bu tür bir vergi tavsiyesi vermeyecektir.

Ücretler

Ücretler – Nisbi Büyüklük

290.220 Denetim müşterisinden alınan toplam ücret, denetim görüşünü veren firmanın toplam ücretlerinin büyük bir kısmını oluşturuyorsa, bu müşteriye bağımlılık ve müşteriye kaybetme endişesi, kişisel çıkar

ya da gözdağı tehdidi oluşturur. Bu tehdidin ciddiyeti aşağıdaki gibi faktörlere dayanacaktır:

- Firmanın yapısına;
- Firmanın köklü bir firma mı yoksa yeni mi olduğu; ve
- Müşterinin nitel ve/veya nicel olarak firma için önemi.

Tehdidin önemi değerlendirilecek ve bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlem uygulanacaktır. Bu tip önlem örnekleri aşağıdakileri içerir:

- Müşteriye bağımlılığı azaltmak;
- Dış kalite kontrol incelemeleri; ve
- Kilit denetim yargılarında, mesleki düzenleyici kuruluş ya da bir profesyonel muhasebeci gibi üçüncü tarafla danışma.

290.221 Denetim müşterisinden alınan ücretler, bir ortağın müşterilerinden gelen gelirinin büyük bir kısmını ya da firmanın bir yetkilisinin gelirinin önemli bir kısmını temsil ettiği durumlarda da kendi kendini teftiş ya da gözdağı tehdidi ortaya çıkar. Tehdidin ciddiyeti aşağıdaki gibi faktörlere dayanacaktır:

- Müşterinin nitel ve/veya nicel olarak ortak ya da yetkili için önemine; ve
- Ortak ya da yetkili ortakların ücretlerinin hangi derecede müşteriden kaynaklanan ücretlere bağımlı olduğuna.

Tehdidin önemi değerlendirilecek ve bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlem uygulanacaktır. Bu tip önlem örnekleri aşağıdakileri içerir:

- Denetim müşterisine bağımlılığı azaltmak;
- İş inceleyecek ya da gerektiğinde tavsiye verecek bir profesyonel muhasebeci kullanmak;
- Sözleşmenin, düzenli bağımsız iç ya da dış kalite incelemeleri yapmak.

Kamu Çıkarına Haiz İşletme olan Denetim Müşterileri

290.222 Denetim müşterisinin bir kamu çıkarına haiz işletme olması durumunda ve ardı ardına iki yıl, denetim müşterisinden ve ilgili işletmelerinden alınan toplam ücretlerin (paragraf 290.27'deki etmenler göz önüne alınarak), müşterinin finansal tabloları hakkında görüş bildiren firmanın aldığı toplam ücretin %15'inden daha fazlasını temsil ettiği durumlarda, firma denetim müşterisinin yönetiminde sorumlu olan kişilere, söz konusu ücretin, firmanın aldığı toplam ücretin %15'inden daha fazlasını temsil ettiğini açıklayacak ve tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indirmek için aşağıdaki önlemlerin hangisini uygulayacağını tartışacak ve seçilen önlemi uygulayacaktır:

- İkinci yılın finansal tabloları üzerinde denetim görüşünün yayınlanmasından önce, finansal tablolar hakkında görüş bildiren firmanın üyesi olmayan bir profesyonel muhasebeci, bu sözleşmenin bir kalite kontrol inceleme sözleşmesi yürütür ya da bir mesleki düzenleyici kuruluş, sözleşme kalite kontrol incelemesine ("yayınlanma-öncesi inceleme") eşdeğer olan bu sözleşme incelemesini gerçekleştirir; veya
- İkinci yılın finansal tabloları üzerinde denetim görüşünün yayınlanmasından sonra ve üçüncü yılın finansal tabloları üzerinde denetim görüşünün yayınlanmasından önce, finansal tablolar hakkında görüş bildiren firmanın üyesi olmayan bir profesyonel muhasebeci ya da bir mesleki düzenleyici kuruluş, sözleşme kalite kontrol incelemesine ("yayınlanma-sonrası inceleme") eşdeğer olan ikinci yılın denetiminin incelemesini gerçekleştirir.

Toplam ücretin belirgin bir biçimde %15'i geçmesi durumunda, firma bu tehdidin öneminin, bu tür bir yayınlanma-sonrası inceleme ile tehdidin kabul edilebilir bir düzeye indirilemeyeceğini belirleyecek ve böylece bir yayınlanma-öncesi incelemenin gerekli olup olmadığını belirleyecektir. Bu tür durumlarda, bir yayınlanma-öncesi inceleme yürütülecektir.

Daha sonra, her yıl ücretin %15'i geçmesi durumunda, yönetimden sorumlu olanlara açıklama ve birlikte tartışma meydana gelecek

ve yukarıdaki önlemlerden biri uygulanacaktır. Eğer ücret belirgin bir biçimde %15'i geçmiş ise, firma bu tehdidin öneminin, bu tür bir yayınlanma-sonrası inceleme ile tehdidin kabul edilebilir bir düzeye indirilemeyeceğini belirleyecek ve böylece bir yayınlanma-öncesi incelemenin gerekli olup olmadığını belirleyecektir. Bu tür durumlarda, bir yayınlanma-öncesi inceleme yürütülecektir.

Ücretler – Gecikmiş

290.223 Eğer denetim müşterisinden alınacak ücret uzun süre tahsil edilememişse, özellikle gelecek yıl için denetim raporunun yayınlanmasından önce, önemli bir miktarı tahsil edilmemiş ise kişisel çıkar tehdidi oluşabilir. Genel olarak firmanın, söz konusu ücretin ödenmesini, söz konusu denetim raporunun yayınlanmasından önce istemesi beklenir. Eğer ücret, raporun yayınlanmasından sonra tahsil edilmiyorsa, tüm tehditlerin mevcudiyeti ve önemi değerlendirilecek ve bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlem uygulanacaktır. Denetim sözleşmesinde yer almamış ilave bir profesyonel muhasebecinin tavsiyede bulunması ya da yapılan işi incelemesi, bu tür bir önleme örnektir. Firma, gecikmiş ücretin önemi nedeniyle, gecikmiş ücretlerin müşteriye verilen bir krediye eşdeğer olarak kabul edilip edilmeyeceğini ve firma için yeniden görevlendirmenin ya da denetim sözleşmesine devam etmenin uygun olup olmadığını belirleyecektir.

Koşullu Ücretler

290.224 Koşullu ücretler, firma tarafından yapılmış bir işlemin ya da hizmetlerin sonucu ile ilgili olarak, esasları önceden belirlenerek hesaplanmış ücretlerdir. Bu bölüm başlığı altında, mahkeme veya diğer kamu otoritelerince belirlenen ücretler koşullu ücret olarak sayılmazlar.

290.225 Bir denetim sözleşmesi ile ilgili olarak firma tarafından alınan doğrudan ya da dolaylı olarak oluşan bir koşullu ücret, örneğin bir aracı vasıtasıyla, o kadar ciddi bir kişisel çıkar tehdidi oluşturur ki hiçbir önlem bu tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indiremez. Dolayısıyla, firma bu tür hiçbir ücret anlaşmasına girmeyecektir.

- 290.226 Bir denetim müşterisine verilen güvence-dışı hizmet ile ilgili olarak firma tarafından alınan doğrudan ya da dolaylı olarak oluşan bir koşullu ücret, örneğin bir aracı vasıtasıyla, de bir kişisel çıkar tehdidi oluşturur. Aşağıdaki koşullarda, ortaya çıkan tehdit o kadar belirgindir ki hiçbir önlem, tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indiremez.
- Ücret, finansal tablolar hakkında görüş bildirecek firma tarafından alınmışsa ve bu ücret bu firma için önemliyse ya da önemli olması bekleniyorsa,
 - Ücret, denetimin ciddi bir bölümüne katılan bir network firması tarafından alınmışsa ve bu ücret bu firma için önemliyse ya da önemli olması bekleniyorsa,
 - Güvence-dışı hizmetin sonucu ve dolayısıyla ücretin miktarı, finansal tablolardaki ciddi bir meblağın denetimiyle ilgili gelecekteki ya da şimdiki yargısına bağlıysa.

Dolayısıyla, bu tür düzenlemeler kabul edilmeyecektir.

- 290.227 Bir denetim müşterisine verilen güvence-dışı hizmet için firma tarafından alınan diğer koşullu ücret için tüm tehditlerin mevcudiyeti ve önemi aşağıdaki gibi faktörlere dayanacaktır:

- Olası ücret tutarlarının çeşitliliği;
- Üzerinde koşullu ücretin belirleneceği konunun sonucunu, uygun bir otoritenin belirleyip belirlemediği;
- Hizmetin niteliği; ve
- Olay ya da muamelenin, finansal tablolar üzerindeki etkisi.

Tüm tehditlerin önemi değerlendirilecek ve bunları ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır. Bu tip önlem örnekleri aşağıdakileri içerir:

- İlgili denetim işini inceleyecek ya da gerektiğinde tavsiye verecek bir profesyonel muhasebeci kullanmak; ya da
- Güvence-dışı hizmeti yapmak üzere, denetim ekibi üyesi olmayan profesyonelleri kullanmak.

Ödüllendirme ve Değerlendirme Politikaları

290.228 Denetim ekibinin bir üyesinin, denetim müşterisine güvence-dışı hizmetlerin satılması konusunda değerlendirilmiş ya da ödüllendirilmiş olduğu durumlarda, kişisel çıkar tehdidi oluşur. Bu tehdidin ciddiyeti aşağıdakilere dayanacaktır:

- Söz konusu hizmetlerin satılmasına bağlı olan kişinin ödülü ya da performans değerlendirmesinin oranı;
- Kişinin denetim ekibindeki rolüne; ve
- Promosyon kararının söz konusu hizmetin satışından etkilenip etkilenmediği.

Tehdidin önemi değerlendirilecek ve eğer tehdit kabul edilebilir bir düzeyde değil ise, firma söz konusu kişi için ya ödül planını ya da değerlendirme sürecini revize edecek veya tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indirmek için önlemler alacaktır. Bu tip önlem örnekleri aşağıdakileri içerir:

- Bu kişileri denetim ekibinden çıkarmak; ya da
- Denetim ekibi üyesinin çalışmalarını inceleyecek bir profesyonel muhasebeciye sahip olmak.

290.229 Baş denetim ortağının, ortağın denetim müşterisine güvence-dışı hizmetlerin satılmasında ortağın başarısına dayanarak değerlendirilmeyecek ya da ödüllendirilmeyecektir. Bu durum, firmanın ortakları arasındaki normal kar-paylaşımı düzenlemelerini yasaklamayı amaçlamamaktadır.

Hediye ve Ağırlama

290.230 Bir denetim müşterisinden hediye veya ağırlama kabul etmek kişisel çıkar veya yakınlık tehdidi oluşturabilir. Firmanın veya denetim ekibinin bir üyesinin kabul edeceği hediye ve ağırlamaların, bunların değerleri açıkça önemsiz olmadığı sürece, yaratacağı tehditler o kadar önemlidir ki hiçbir önlem bu tehditleri kabul edilebilir bir seviyeye indirilemez. Dolayısıyla, firma veya denetim ekibinin bir üyesi bu tür hediye ve ağırlamaları kabul etmeyecektir.

Açılmış ya da Potansiyel Davalar

290.231 Firma veya denetim ekibinin bir üyesi ile denetim müşterisi arasında bir dava oluşması veya oluşma olasılığı durumunda, kişisel çıkar veya gözdağı tehditleri oluşur. Müşteri yönetimi ve denetim ekibinin üyeleri arasındaki ilişkiler, müşterinin ticari faaliyetlerinin bütün yönleri açısından, tam dürüstlük ve tam açıklıkla tanımlanmalıdır. Eğer, firma ve müşteri yönetimi, yönetimin tam açıklama istekliliğini etkileyen açılmış ya da potansiyel dava ile karşıt pozisyonlarda kalırlarsa, kişisel çıkar ve gözdağı tehdidi ortaya çıkar. Bu tehditleri ciddiyeti aşağıdaki gibi faktörlere dayanacaktır:

- Davanın önemliliği; ve
- Davanın, bir önceki denetim sözleşmesiyle ilgili olup olmadığı.

Tehditlerin önemi değerlendirilecek ve bunları ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır. Bu tip önlem örnekleri aşağıdakileri içerir:

- Eğer dava denetim ekibinin bir üyesini kapsıyorsa, bu kişiyi denetim ekibinden çıkarmak; ya da
- Yapılan işi inceleyecek bir profesyonel muhasebeci kullanmak.

Eğer bu önlemler tehditleri kabul edilebilir bir düzeye indirmiyorsa, yapılacak en uygun hareket denetim sözleşmesinden çekilmek veya bu görevi kabul etmemek olacaktır.

290.232 ila 290.499 arasındaki paragraflar bilerek boş bırakılmıştır.

Kullanım ve Dağıtım Hakkında bir Kısıtlama İçeren Raporlar

Giriş

- 290.500 Bölüm 290’da yer alan bağımsızlık şartları tüm denetim sözleşmelerine uygulanır. Ancak, raporun kullanım ve dağıtımı hakkında bir kısıtlamanın olduğu denetim sözleşmelerinin dahil olduğu belli durumlarda ve 290.501 ile 290.502 arasındaki paragraflarda belirtilen durumların olması halinde, bu bölümdeki bağımsızlık şartları, 290.505 ile 290.514 arasındaki paragraflarda belirtildiği gibi değiştirilebilir. Bu paragraflar sadece, (a) esasa ilişkin yönlerden, uygulamada olan finansal raporlama çerçevesine uygun olarak finansal tabloların gerçek ve doğru bir görüş verdiği ya da doğru bir biçimde sunulduğu, doğru bir sunum çerçevesi durumu da dahil esasa ilişkin yönlerden, uygulamada olan finansal raporlama çerçevesine uygun olarak finansal tabloların hazırlandığı olumlu ya da olumsuz şekilde bir sonuç sağlamayı amaçlayan ve (b) kullanım ve dağıtımı hakkında bir kısıtlama içeren denetleme raporu olması halindeki özel amaçlı finansal tablolar hakkındaki bir denetim sözleşmesi ne uygulanabilir. Yasa ya da düzenleme tarafından istenilen finansal tablolar denetimi durumunda, değişikliğe izin verilmez.
- 290.501 Kısım 290’ın şartlarında değişikliğe, eğer raporun müstakbel kullanıcıları (a) raporun amacı ve sınırlamaları hakkında bilgili ve (b) değiştirilmiş bağımsızlık şartlarının uygulanması için açıkça mutabık iseler izin verilir. Raporun amacı ve sınırlamaları hakkında bilgi, sözleşmenin niteliği ve kapsamını oluşturmaya, müstakbel kullanıcılar adına hareket etme yetkisi bulunan temsilciler tarafından, doğrudan ya da dolaylı olarak katılımı yoluyla müstakbel kullanıcılar tarafından elde edilebilir. Bu tür bir katılım, bağımsızlık tehditlerinin değerlendirilmesiyle ilgili olan durumların ve bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek için gerekli uygun önlemler de dahil olmak üzere bağımsızlık konuları hakkında müstakbel kullanıcılarla iletişimde ve uygulanacak değiştirilmiş bağımsızlık şartlarına dair müstakbel kullanıcıların mutabakatını almadan firmanın kabiliyetini artıracaktır.
- 290.502 Firma, denetim sözleşmesinin hükümleriyle ilgili olarak uygulanacak bağımsızlık şartları konusunda müstakbel kullanıcılarla iletişim

kurabilir (örneğin, sözleşme mektubunda). Müstakbel kullanıcıların, sözleşme terimlerinin kurulduğu zamanda spesifik olarak isimleriyle tanımlanmamış olduğu bir kullanıcı grubu (örneğin, bir sendikasyon kredisi anlaşmasındaki borç verenler) olması halinde, bu kullanıcılar temsilci tarafından üzerinde anlaşılan bağımsızlık şartlarından haberdar edileceklerdir (örneğin, temsilci tarafından firmanın sözleşme mektubunun kullanıcılarına açıklanması).

290.503 Eğer firma, aynı müşteri için kullanım ve dağıtım hakkında bir kısıtlanma içermeyen bir denetim raporu da yayınlarsa, 290.500 ile 290.514 arasındaki paragraflardaki şartlar, bu denetim sözleşmesi için olan 290.1 ile 290.232 arasındaki paragraflardaki şartlara uygulanan şartları değiştirmez.

290.504 Yukarıda belirtilen durumlarda izin verilen Kısım 290'ın şartlarındaki değişiklikler, 290.505 ile 290.514 arasındaki paragraflarda açıklanmıştır. Kısım 290'ın tüm diğer şartlarıyla ilgili olarak uyumlu olmak zorunludur.

Kamu Çıkarına Haiz İşletmeler

290.505 290.500 ile 290.502 arasındaki paragraflarda belirtilen şartların sağlanmış olması halinde, kamu çıkarına haiz işletmelerin denetim sözleşmelerine uygulanan 290.100 ile 290.232 arasındaki paragraflardaki ilave şartların uygulanması gerekli değildir.

İlgili İşletmeler

290.506 290.500 ile 290.502 arasındaki paragraflarda belirtilen şartların sağlanmış olması halinde, denetim müşterisine yapılan referanslar, müşterinin ilgili işletmelerini kapsamaz. Ancak, müşterinin ilgili işletmesinin dahil olduğu bir ilişki ya da durumun, firmanın müşteriden bağımsızlığının değerlendirilmesiyle ilgili olduğunu, denetim ekibinin bilmesi ya da buna inanması için sebebi olması halinde, denetim ekibi bağımsızlık tehditlerini belirler ve değerlendirirken ve uygun önlemleri uygularken, ilgili işletmeyi dahil edecektir.

Network'ler ve Network Firmaları

290.507 290.500 ila 290.502 arasındaki paragraflarda belirtilen şartların sağlanmış olması halinde, firmaya yapılan referans, network firmalarını kapsamaz. Ancak, bir network firmasının herhangi bir çıkar ve ilişkisi tarafından tehdit ortaya çıktığının, denetim ekibinin bilmesi ya da buna inanması için sebebi olması halinde, bağımsızlık tehditleri değerlendirilirken bu firmalar dahil edilecektir.

Finansal Çıkarlar, Krediler ve Teminatlar, Yakın Ticari İlişkiler ile

Ailevi ve Kişisel İlişkiler

290.508 290.500 ila 290.502 arasındaki paragraflarda belirtilen şartların sağlanmış olması halinde, 290.102 ila 290.145 arasındaki paragraflardaki ilave şartlar sadece sözleşme ekibi üyeleri, birinci derece aile üyeleri ve yakın aile üyelerine uygulanır.

290.509 Ayrıca, 290.102 ila 290.145 arasındaki paragraflarda açıklandığı üzere, bağımsızlık tehdidinin denetim müşterisi ile aşağıdaki denetim ekibi üyeleri arasındaki çıkar ve ilişkilerden kaynaklanıp kaynaklanmadığına göre bir değerlendirme yapılacaktır:

- (a) Teknik ve sektöre özel konular, işlemler ve olaylar hakkında danışmanlık yapanlar; ve
- (b) İşin kalite kontrolünü gözden geçiren kişiler de dahil kalite kontrol hizmeti sunanlar.

Denetim sözleşmesinin performansı ile ilgili olarak sözleşme ekibinin, denetim sözleşme ortağının ücretini öneren ya da doğrudan denetimini, yönetimini ya da diğer gözetimini sağlayan kişiler de dahil denetim sözleşmesinin sonucunu doğrudan etkileyebilecek firma içindeki diğer kişiler (firmanın Kıdemli ya da Yönetim Ortağı (Genel Müdür veya eşdeğer) olan kişi tarafından sözleşme ortağı ardından gelen tüm üzerindeki kıdemli düzeyler dahil) ile denetim müşterisi arasındaki çıkar ya da ilişkiler tarafından ortaya çıktığına inanmasına dair sebebi varsa, tüm tehditlerin önemine dair bir değerlendirme yapılacaktır.

- 290.510 290.108 ila 290.111 arasındaki paragraflar ile 290.113 ila 290.115 arasındaki paragraflarda açıklandığı üzere, sözleşme ekibinin, kişiler tarafından denetim müşterisinde tutulan finansal çıkarlar tarafından ortaya çıktığına inanma sebebi olduğu tüm tehditlerin önemi konusunda da bir değerlendirme yapılacaktır.
- 290.511 Bağımsızlık tehdidinin, kabul edilebilir bir düzeyde olmadığı durumlarda, bu tehdidi ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek üzere önlemler uygulanacaktır.
- 290.512 290.106 ila 290.115 arasındaki paragraflarda belirtilen şartlar firmasının çıkarlarına uygulanırken, eğer firma denetim müşterisinde doğrudan ya da dolaylı olarak ciddi bir finansal çıkara sahipse, ortaya çıkan kişisel çıkar o kadar belirgindir ki hiçbir önlem bu tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indiremez. Dolayısıyla, firma bu tür bir finansal çıkara sahip olmayacaktır.

Denetim Müşterisinde İstihdam

- 290.513 290.134 ila 290.138 arasındaki paragraflarda açıklandığı üzere, herhangi bir istihdam ilişkisinden kaynaklanan tüm tehditlerin önemi-ne dair bir değerlendirme yapılacaktır. Ortaya çıkan tehdidin kabul edilebilir bir düzeyde olmadığı durumlarda, bu tehdidi ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek üzere önlemler uygulanacaktır. Uygun olabilecek önlemlere örnekler, paragraf 290.136'da belirtilenleri kapsar.

Güvence-dışı Hizmetlerin Şartları

- 290.514 Eğer firma, bir denetim müşterisi için kullanımı ve dağıtımı kısıtlanmış bir rapor yayınlamak üzere bir sözleşme yürütüyorsa, 290.156 ila 290.1232 arasındaki paragraflardaki şartlar, 290.504 ila 290.507 arasındaki paragraflarla ilgili olarak uyacaktır.

KISIM 291

BAĞIMSIZLIK- DİĞER GÜVENCE SÖZLEŞMELERİ

İÇİNDEKİLER

	Paragraf
Bölümün Yapısı	291.1
Bağımsızlığa Kavramsal Çerçeve Yaklaşımı	291.4
Güvence Sözleşmeleri	291.12
Beyan Esaslı Güvence Sözleşmeleri	291.17
Doğrudan Raporlamalı Güvence Sözleşmeleri	291.20
Kullanım ve Dağıtım Hakkında bir Kısıtlama İçeren Raporlar	291.21
Çoklu sorumlu Taraflar	291.28
Belgelendirme	291.29
Sözleşme Dönemi	291.30
Diğer Konular	291.33
Kavramsal Çerçeve Yaklaşımının Bağımsızlığa Uygulanması;	291.100
Finansal Çıkar	291.104
Krediler ve Teminatlar	291.113
İş İlişkileri	291.119
Ailevi ve Kişisel İlişkiler	291.121
Güvence Müşterisinde İstihdam	291.128
Güvence Müşterisine Yakın Zamanda Verilen Hizmet	291.132

Güvence Müşterisinin Direktörü ya da Yetkilisi Olarak Hizmet Vermek	291.135
Kıdemli Personelin Güvence Müşterileri ile Uzun Süreli İlişkisi ..	291.139
Güvence Müşterisine Verilen Güvence-dışı Hizmetlerin Şartları ..	291.140
Yönetim Sorumlulukları	291.143
Diğer Konular	291.148
Ücretler	291.151
Ücretler - Nisbi Büyüklük	291.151
Ücretler - Gecikmiş	291.153
Koşullu Ücretler	291.154
Hediye ve Ağırılama	291.158
<u>Açılmış ya da Potansiyel Davalar</u>	<u>291.159</u>

Bölümün Yapısı

- 291.1 Bu bölüm, denetim ve inceleme sözleşmesi olmayan güvence sözleşmeleri için bağımsızlık şartlarını ele almaktadır. Denetim ve inceleme sözleşmeleri için bağımsızlık şartları Bölüm 290’da ele alınmıştır. Eğer güvence müşterisi aynı zamanda denetim ya da inceleme sözleşmesi müşterisi ise, Bölüm 290’daki şartlar firma, network firması ve denetim ya da inceleme ekibi üyeleri için de uygulanır. Güvence raporunun kullanım ve dağıtım konusunda bir sınırlama ve belirli şartların yerine getirilmesi belirtilen, güvence sözleşmeleri içeren bazı durumlarda, bu bölümdeki bağımsızlık şartları paragraf 291.21 ila 291.27 arasındaki hükümlere göre değiştirilebilir.
- 291.2 Güvence sözleşmeleri, kriterlere göre konunun değerlendirilmesi veya ölçümünün sonucu hakkında müstakbel kullanıcıların güven derecelerini yükseltmek üzere tasarlanmıştır. Denetim ve Güvence Standartları Kurulu tarafından yayınlanan Güvence Sözleşmeleri için Uluslararası Çerçeve (Güvence Çerçevesi), bir güvence sözleşmesinin unsurlarını ve hedeflerini tanımlar ve Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Standartlarının (ISAE) uygulanacağı sözleşmeleri belirler. Güvence sözleşmesinin unsurları ve hedeflerinin açıklamaları için, Güvence Çerçevesine bakınız.
- 291.3 Temel tarafsızlık prensipleri ile uyumlu olmak, güvence müşterilerinden bağımsız olmayı gerektirir. Güvence sözleşmeleri durumunda, bunun anlamı kamu çıkarıdır ve dolayısıyla bu Etik Kurallar tarafından istenilen, güvence ekipleri üyelerinin ve firmaların güvence müşterilerinden bağımsız olmalıdır ve firmanın inanmak için sebebi olduğu, network firmalarının çıkarları ve ilişkilerince oluşmuş tüm tehditlerin değerlendirilmelidir. Güvence ekibi, güvence müşterinin bir ilgili işletmesinin dahil olduğu bir ilişki ya da durumun, firmanın müşteriden bağımsızlığının değerlendirilmesiyle ilgili olduğunu bildiğinde ya da buna inanmak için sebebi olduğunda, güvence ekibi bağımsızlık tehditlerini belirlerken ve değerlendirirken bu ilgili işletmeyi dahil edecek ve gerekli önlemleri uygulayacaktır.

Bağımsızlığa Kavramsal Çerçeve Yaklaşımı

291.4 Bu bölümün amacı, bağımsızlığı elde etme ve korumak için aşağıda açıklanan kavramsal çerçeve yaklaşımını uygulamada firmalara ve güvence ekibinin üyelerine yardım etmektir.

291.5 Bağımsızlık şunlardan oluşur:

(a) Düşüncede Bağımsızlık

Profesyonel yargıyı tehlikeye düşürecek etkilerden etkilenmeden bir sonuç açıklamaya imkan veren zihin durumudur ki böylece kişinin dürüstlikle hareket etmesine ve tarafsızlık ve profesyonel şüphecilik kullanmasına imkan verir.

(b) Görünümde Bağımsızlık

Önlemler de dahil olmak üzere ilgili her türlü enformasyon konusunda bilgi sahibi olan ve makul bir üçüncü kişinin; bir firmanın veya güvence ekibi üyesinin dürüstlüğüne, tarafsızlığına ve profesyonel şüpheciliğe gölge düştüğü sonucunda haklı olarak ulaşmasına yol açacak kadar aşikar olan olgu ve koşullardan kaçınma.

291.6 Kavramsal çerçeve yaklaşımı, profesyonel muhasebeciler tarafından şunlara uygulanmalıdır:

(a) Bağımsızlık tehditlerini belirlemek;

(b) Belirlenen tehditlerin önemini değerlendirmek; ve

(c) Bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir seviyeye düşürmek gerektiğinde önlemler uygulamak.

Profesyonel muhasebeci, uygun önlemlerin olmadığını ya da tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir seviyeye indirmek için uygulanmadığını belirlerse, profesyonel muhasebeci tehdidi oluşturan durumlar ya da ilişkileri ortadan kaldırmalı ya da güvence sözleşmesini iptal ya da reddetmelidir.

Profesyonel muhasebeci bu kavramsal çerçeveyi uygularken, mesleki yargı kullanacaktır.

- 291.7 Çeşitli farklı koşul veya bu koşulların bileşimi bağımsızlık tehdidinin belirlenmesiyle ilgili olabilir. Bağımsızlık tehditleri yaratan tüm durumları tanımlamak ve uygun faaliyetlerini belirlemek imkansızdır. Bu nedenle, bu Etik Kural, bağımsızlığa karşı tehditleri belirlemeleri, değerlendirmeleri ve ele almaları için firmalar ve güvence ekibi üyelerin gerek duyduğu kavramsal bir çerçeve kurar. Kavramsal çerçeve yaklaşımı, bu Etik Kural'daki etik şartları yerine getirmede serbest çalışan profesyonel muhasebecilere yardımcı olur. Bağımsızlığa karşı tehdit oluşturan farklı durumlara yer verir ve bir profesyonel muhasebeciyi, eğer özellikle yasaklanmadı ise duruma izin verilir sonucuna varmasından alıkoyar.
- 291.8 Paragraf 291.100 ve sonrası, bağımsızlığa kavramsal çerçeve yaklaşımının nasıl uygulanacağını açıklar. Bu paragraflar, bağımsızlığa karşı tehdit oluşturan ya da oluşturabilecek tüm durumları ve ilişkileri ele almamaktadır.
- 291.9 Bir sözleşmeyi kabul etme ya da devam etme ya da belli bir kişinin güvence ekibinin üyesi olmasına kararı verirken, bir firma, bağımsızlığa karşı tüm tehditleri belirlemeleri ve değerlendirmelidir. Eğer tehditler kabul edilebilir bir düzeyde değilse ve bir sözleşmeyi kabul etme ya da belli bir kişinin güvence ekibinin üyesi olmasına kararı verirken, firma, tehditleri ortadan kaldırma ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek için önlemlerin olup olmadığını değerlendirecektir. Eğer karar, bir sözleşmeye devam edip etmeme hakkında ise, firma, mevcut önlemlerin tehditleri ortadan kaldırma ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek için etkili olmaya devam edip edemeyeceğini ya da başka önlemler almaya ihtiyaç duyulup duyulmayacağını ya da sözleşmenin iptal edilmesi gerekliliğini belirleyecektir. Sözleşme süresince, firmanın dikkatine ne zaman bir tehdit konusunda yeni bir bilgi gelirse, firma, tehdidin önemini, kavramsal çerçeve yaklaşımına göre değerlendirecektir.
- 291.10 Bu bölüm boyunca, bağımsızlık tehdidine referans verilmektedir. Tehdidin önemini değerlendirirken, nicel olduğu kadar nitel faktörler de dikkate alınacaktır.

291.11 Bu bölüm, pek çok durumda, firma içindeki kişilerin bağımsızlıkla ilgili eylemler için özel sorumluluklarını tanımlamaktadır, çünkü sorumluluk bir firmanın büyüklüğüne, yapısına, organizasyonuna bağlı olarak değişir. Firma, ISQC'a göre, ilgili etik standartlar tarafında istenildiğinde bağımsızlığın korunduğuna dair makul güvence sağlamak üzere politikalar ve prosedürler tasarlanmak zorundadır.

Güvence Sözleşmeleri

291.12 Güvence Çerçevesi'nde daha fazla açıklandığı üzere, bir güvence sözleşmesinde serbest çalışan profesyonel muhasebeci, kriterlere göre konunun değerlendirilmesi veya ölçümünün sonucu hakkında müstakbel kullanıcıların (sorumlu taraftan başka) güven derecelerini yükseltmek üzere tasarlanmış bir sonuç açıklar.

291.13 Bir konunun değerlendirme ya da ölçümünün sonucu, kriterin konuya uygulanmasından kaynaklanan bilgidir. "Konu bilgisi" terimi bir konunun değerlendirme ya da ölçümünün sonucu anlamında kullanılmaktadır. Örneğin, Çerçeve iç kontrolün (konu bilgisi) etkinliği hakkında beyanın, iç kontrole, sürece (konu) COSO²ya da CoCo³(kriter) gibi iç kontrol etkinliğini değerlendirmek için bir çerçeve uygulanmasından kaynaklandığını söyler.

291.14 Güvence sözleşmesi, beyan esaslı ya da doğrudan raporlama olabilir. Her iki durumda da üç ayrı tarafı içerir: serbest çalışan profesyonel muhasebesi, sorumlu taraf ve müstakbel kullanıcılar.

291.15 Beyan esaslı güvence sözleşmesinde, konunun değerlendirmesi ya da ölçümü sorumlu tarafça yapılır ve konu bilgisi, müstakbel kullanıcılara sağlanmış olan sorumlu tarafça yapılmış bir beyan formundadır.

291.16 Doğrudan raporlamalı güvence sözleşmesinde, serbest çalışan profesyonel muhasebeci ya doğrudan konunun değerlendirmesi ya da

2 "İç Kontrol - entegre Çerçeve" The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.

3 "Kontrol Değerlendirme Kılavuzu - CoCo Prensipleri" Kanada Ruhsatlı Muhasebeciler Enstitüsü, Kontrol Kurulu Kriterleri.

ölçümünü yapar veya müstakbel kullanıcılara sağlanmamış olan değerlendirme ya da ölçümü yapılmış olan sorumlu taraftan bir sunum edinir. Konu bilgisi, müstakbel kullanıcılara, güvence raporunda sağlanır.

Beyan Esaslı Güvence Sözleşmeleri

- 291.17 Beyan esaslı güvence sözleşmelerinde, güvence ekibi üyelerinin ve firmanın güvence müşterisinden (İlgili taraf; ilgili konu bilgisi ve ilgili konudan sorumlu olan kişi) bağımsız olması gerekmektedir. Bu tür bağımsız olma gerekliliği güvence ekibi üyesiyle ve müşterinin ilgili konu bilgisi (finansal tablolar) üzerinde direkt ve önemli etkisi olabilecek direktörlerle, yöneticilerle ve çalışanlarla olan ilişkilerin yasaklanmasını içerir. Ayrıca, görevin ilgili konusu üzerinde direkt ve önemli etkisi olabilecek müşteri çalışanlarıyla olan ilişkinin bağımsızlığa gölge düşürecek tehdit oluşturup oluşturulmadığı dikkate alınmalıdır. Firmanın herhangi bir tehdidin, network firması çıkarları ve ilişkilerinden kaynaklandığına inanması için sebebi varsa bir değerlendirme yapılacaktır.⁴
- 291.18 Beyan esaslı güvence sözleşmelerinin çoğunda, sorumlu taraf ilgili konu bilgisi ve ilgili konudan sorumludur. Ancak, bazı görevlerde sorumlu taraf ilgili konudan sorumlu olmayabilir. Örneğin, serbest çalışan profesyonel muhasebeci, kullanıcılara dağıtılmak üzere, çevre konusunda bilirkişi tarafından hazırlanan rapora dayanarak güvence sözleşmesi ifa ediyorsa ilgili konu bilgisinden sorumlu kişi çevre konusunda bilirkişilik yapan kişidir, ancak işletme ilgili konudan (sürdürülebilir uygulamalar) sorumludur.
- 291.19 Beyan esaslı güvence sözleşmelerinde; sorumlu tarafın ilgili konu bilgisinden sorumlu olduğu ancak ilgili konudan sorumlu olmadığı durumlarda, güvence ekibi üyelerinin ve firmanın ilgili konu bilgisinden sorumlu olan taraftan (güvence müşterisi) bağımsız olması gerekmektedir. Ayrıca firmanın, herhangi bir tehdidin, güvence ekibinin bir üyesinin, firmanın, network firmasının ve ilgili konudan sorumlu tarafın çıkarları ve birbirleriyle olan ilişkilerden kaynaklandığına inanması için sebebi varsa bir değerlendirme yapılacaktır.

4 Neyin bir network firması olduğu hakkında bilgi için bakınız paragraf 290.13 ila 90.24

Doğrudan Raporlamalı Güvence Sözleşmeleri

291.20 Doğrudan raporlamalı bir güvence sözleşmesinde, güvence ekibi üyelerinin ve firmanın güvence müşterisinden (konu bilgisinden sorumlu taraf) bağımsız olması gerekmektedir. Firmanın herhangi bir tehdidin, network firması çıkarları ve ilişkilerinden kaynaklandığına inanması için sebebi varsa bir değerlendirmede yapılacaktır.

Kullanım ve Dağıtım Hakkında bir Kısıtlama İçeren Raporlar

291.21 Raporun kullanım ve dağıtımı hakkında bir kısıtlamanın olduğu güvence sözleşmelerinin dahil olduğu belli durumlarda ve paragraf 291.22’de belirtilen durumların olması halinde, bu bölümdeki bağımsızlık şartları değiştirilebilir. 290.501 Kısım 291’in şartlarında değişikliğe, eğer raporun müstakbel kullanıcıları (a) raporun amacı, konu bilgisi ve sınırlamaları hakkında bilgili ve (b) değiştirilmiş bağımsızlık şartlarının uygulanması için açıkça mutabık iseler izin verilir. Raporun amacı, konu bilgisi ve sınırlamaları hakkında bilgi, sözleşmenin niteliği ve kapsamını oluşturmaya, müstakbel kullanıcılar adına hareket etme yetkisi bulunan temsilciler tarafından, doğrudan ya da dolaylı olarak katılımı yoluyla müstakbel kullanıcılar tarafından elde edilebilir. Bu tür bir katılım, bağımsızlık tehditlerinin değerlendirilmesiyle ilgili olan durumların ve bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek için gerekli uygun önlemler de dahil olmak üzere bağımsızlık konuları hakkında müstakbel kullanıcılarla iletişimde ve uygulanacak değiştirilmiş bağımsızlık şartlarına dair müstakbel kullanıcıların mutabakatını almadan firmanın kabiliyetini artıracaktır.

291.22 Firma, güvence sözleşmesinin hükümleriyle ilgili olarak uygulanacak bağımsızlık şartları konusunda müstakbel kullanıcılarla iletişim kurabilir (örneğin, sözleşme mektubunda). Müstakbel kullanıcıların, sözleşme terimlerinin kurulduğu zamanda spesifik olarak isimleriyle tanımlanmamış olduğu bir kullanıcı grubu (örneğin, bir sendikasyon kredisi anlaşmasındaki borç verenler) olması halinde, bu kullanıcılar temsilci tarafından üzerinde anlaşılan bağımsızlık şartlarından haberdar edileceklerdir (örneğin, temsilci tarafından firmanın sözleşme mektubunun kullanıcılarına açıklanması).

- 291.23 Eğer firma, aynı müşteri için kullanım ve dağıtım hakkında bir kısıtlanma içermeyen bir güvence raporu da yayınlarsa, 291.25 ile 291.27 arasındaki paragraflardaki şartlar, bu güvence sözleşmesi için olan 291.1 ile 291.159 arasındaki paragraflardaki şartlara uygulanan şartları değiştirmez. Eğer firma, aynı müşteri için kullanım ve dağıtım hakkında bir kısıtla içeren ya da içermeyen bir denetim raporu da yayınlarsa, Kısım 290'ın şartları bu denetim sözleşmesine uygulanacaktır.
- 291.24 Yukarıda belirtilen durumlarda izin verilen Kısım 291'in şartlarındaki değişiklikler, 291.25 ile 291.27 arasındaki paragraflarda açıklanmıştır. Kısım 291'in tüm diğer şartlarıyla ilgili olarak uyumlu olmak zorunludur.
- 291.25 Paragraf 291.21 ve 291.22'de belirtilen şartların sağlanmış olması halinde, 291.104 ile 291.134 arasındaki paragraflardaki ilave şartlar tüm sözleşme ekibi üyeleri ile bunların çekirdek aile üyelerine uygulanır. Ayrıca, bağımsızlık tehdidinin güvence müşterisi ile aşağıdaki diğer güvence ekibi üyeleri arasındaki çıkar ve ilişkilerden kaynaklanıp kaynaklanmadığına göre bir değerlendirme yapılacaktır:
- (a) Teknik ve sektöre özel konular, işlemler ve olaylar hakkında danışmanlık yapanlar; ve
 - (b) İşin kalite kontrolünü gözden geçiren kişiler de dahil kalite kontrol hizmeti sunanlar.

Güvence sözleşmesinin performansı ile ilgili olarak sözleşme ekibinin, güvence müşterisi ile güvence sözleşme ortağının ücretini öneren ya da doğrudan denetimini, yönetimini ya da diğer gözetimini sağlayan kişiler de dahil denetim sözleşmesinin sonucunu doğrudan etkileyebilecek firma içindeki diğer kişiler arasındaki çıkar ya da ilişkiler tarafından ortaya çıktığına inanmasına dair sebebi varsa, 291.104 ile 291.134 arasındaki paragraflarda belirtilen şartlara göre, tüm tehditlere dair de bir değerlendirme yapılacaktır.

- 291.26 291.21 ile 291.22 arasındaki paragraflarda belirtilen şartlar sağlan-
sa bile, eğer firma güvence müşterisinde doğrudan ya da dolaylı olarak ciddi bir finansal çıkara sahip olduysa, ortaya çıkan kişisel çı-

kar o kadar belirgindir ki hiçbir önlem bu tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indiremez. Dolayısıyla, firma bu tür bir finansal çıkara sahip olmayacaktır. Ayrıca, firma 291.113 ila 291.159 arasındaki paragraflarda açıklandığı üzere bu bölümün diğer uygun şartlarıyla da uyumlu olacaktır.

- 291.27 Firmanın herhangi bir tehdidin, network firması çıkarları ve ilişkilerinden kaynaklandığına inanması için sebebi varsa bir değerlendirme de yapılacaktır.

Çoklu Sorumlu Taraflar

- 291.28 İster beyan esaslı ister doğrudan raporlamalı olsun bazı güvence sözleşmelerinde birçok sorumlu taraf olabilir. Bu tip sözleşmelerde her bir sorumlu tarafa bu bölümde bahsedilenlerin uygulanmasının yararlı olup olmadığının belirlenmesinde firma; firmanın, güvence ekibinin bir üyesinin ve sorumlu tarafın çıkarları ve birbirleriyle olan ilişkileri tarafından yaratılan bağımsızlığa gölge düşürecek tehdidin ilgili konu bilgisi dahilinde açıkça önemsiz olup olmadığını hesaba katar. Bu aşğıdaki gibi faktörlerin dikkate alacaktır:

- Belirli bir sorumlu tarafın sorumlu olduğu konu bilgisinin önemliliğinin (veya ilgili konunun);
- Sözleşmeyle ilişkili kamu çıkarının derecesi.

Eğer firma, belirli bir sorumlu tarafla olan bu tür çıkar ve ilişkilerden kaynaklanan bağımsızlık tehdidinin, önemsiz ve yersiz olduğunu belirlerse bu bölümdeki tüm şartların bu sorumlu tarafa uygulanması gerekli olamayabilir.

Belgelendirme

- 291.29 Belgelendirme, bağımsızlık şartlarıyla uygunlukla ilgili olarak sonuç oluştururken profesyonel muhasebecinin yargısının kanıtlarını sağlar. Belgelendirmenin olmaması, bir firmanın belli bir konuyu dikkate alıp almadığının ya da bağımsız olduğunun göstergesi değildir.

Profesyonel muhasebeci, bağımsızlık şartlarıyla uygunlukla ilgili sonuçlarını ve bu sonuçları destekleyen tüm ilgili tartışmaların maddelerini belgelendirecektir. Dolayısıyla:

- (a) Bir tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indirmek için önlemler gerektiğinde, profesyonel muhasebeci tehdidin niteliğini ve tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indirmek için uygulanan ya da mevcut önlemleri belgelendirecektir;
- (b) Bir tehdit, önlemlerin yeterli olduğu ve profesyonel muhasebecinin bu önlemlerin zaten tehdidin kabul edilebilir bir düzeye olduğu için olmadığı sonucuna vardığını belirlemek için ciddi bir analiz gerektirdiğinde, profesyonel muhasebeci tehdidin niteliğini ve sonucun gerekçesini belgelendirecektir.

Sözleşme Dönemi

- 291.30 Güvence müşterisinden bağımsızlık hem sözleşme süresinde hem de konu bilgisinin kapsadığı süre boyunca gereklidir. Sözleşme dönemi, güvence ekibinin belirli bir sözleşmeyle ilgili olarak güvence hizmeti vermesi ile başlar. Sözleşme dönemi, güvence raporunun yayınlanması ile sona erer. Sözleşme görevinin devam eden iş niteliğinde olması durumunda, sözleşme görevi her iki tarafın da profesyonel ilişkisinin sona erdiğini beyan etmesi veya final güvence raporunun yayınlanmasından daha sonra sona erer.
- 291.31 Bir şirket, firma tarafından görüş bildirilecek konu bilgisinin kapsadığı veya daha sonraki dönemde güvence müşterisi olursa, firma, aşağıdaki bağımsızlık tehdidi yaratabilecek durumları belirleyecektir:
- (a) Konu bilgisinin kapsadığı dönem veya daha sonraki dönemde ancak güvence sözleşmesinin kabul edilmesinden önce, güvence müşterisi ile olan finansal veya iş ilişkileri; veya
 - (b) Güvence müşterisine verilen önceki hizmetler.
- 291.32 Eğer konu bilgisinin kapsadığı dönemde veya sonrasında ancak güvence ekibinin güvence hizmetlerine başlamasından önce ve bu hizmetlere, güvence sözleşmesi döneminde izin verilmemiş ise bu hizmetlerin verilmesinin bağımsızlığı tehdit edeceği göz önünde bulundurulacaktır. Eğer tehdit kabul edilebilir bir düzeyde değil ise, güvence sözleşmesi ancak tehdidin ortadan kaldırılması ya da kabul edilebilir bir düzeye indirilmesi için önlemler uygulanıyorsa kabul edilecektir. Bu tip önlem örnekleri aşağıdakileri içerir:

- Güvence dışı hizmetini veren personelin güvence görevine dahil edilmemesi;
- Güvence ve güvence dışı işlerin uygun olduğuna dair profesyonel muhasebeci görüşü almak, ya da
- Hizmetinin sorumluluğunu alabilmeye imkan verecek kapsamda; ya güvence dışı hizmetinin sonuçlarının gözden geçirilmesinin sağlanması için başka bir firma görevlendirmek ya da sunulan güvence dışı hizmetinin başka bir firma tarafından yeniden yapılmasını sağlanması.

Ancak, güvence-dışı hizmet henüz tamamlanmadıysa ve güvence sözleşmesiyle bağlantılı olarak profesyonel hizmetlerin başlamasından önce bu hizmetin tamamlanması veya iptal edilmesi mümkün değilse, firma ancak aşağıdaki durumlarda tatmin olursa güvence hizmetini kabul edecektir:

- (a) Güvence-dışı hizmetin kısa bir süre içinde tamamlanacağı; ve ya
- (b) Müşterinin, kısa bir süre içinde başka bir servis sağlayıcısına geçiş için ayarlamalar yaptığı.

Hizmet dönemi boyunca, gerektiğinde önlemler uygulanacaktır. Ayrıca, konu yönetişimden sorumlu olanlarla tartışılacaktır.

Diğer Konular

291.33 Bu bölümün dikkatinden kaçan bir ihlalin olduğu durumlar olabilir. Bu tür bir dikkatten kaçan ihlal olursa, bu durum genel olarak, firmanın bağımsızlığı korumak için ISQC tarafından şart koşulanlara eşit uygun kalite kontrol politikaları ve prosedürlerinin olması halinde, bağımsızlığa zarar vermediği varsayılacak ve tespit edildiğinde, bu ihlal derhal düzeltilecek ve tehdidin ortadan kaldırılması ya da kabul edilebilir bir düzeye indirilmesi için gerekli tüm önlemler uygulanır. Firma, konuyu yönetişimden sorumlu olanlarla tartışmayı değerlendirecektir.

291.34 ila 291.99 arasındaki paragraflar bilerek boş bırakılmıştır.

Kavramsal Çerçeve Yaklaşımının Bağımsızlığa Uygulanması;

- 291.100 291.104 ila 291.159 arasındaki paragraflar, bağımsızlığa karşı tehdit oluşturan ya da oluşturabilecek özel durumları ve ilişkileri ele almaktadır. Bu paragraflar, potansiyel tehditleri ve bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek için uygun olabilecek önlem şekillerini tanımlar ve hiçbir önlemin tehditleri kabul edilebilir bir düzeye indiremeyeceği belli durumları açıklar. Bu paragraflar, bağımsızlığa karşı tehdit oluşturan ya da oluşturabilecek tüm durumları ve ilişkileri açıklamaz. Firma ve güvence ekibi üyeleri, benzer fakat aynı olmayan durum ve ilişkilerin etkilerini değerlendirecek ve tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde paragraf 200.11 ila 200.14 arasındaki önlemlerde dahil olmak üzere, uygulanabilecek önlemlerin uygulanıp uygulanmayacağını belirleyecektir.
- 291.101 Bu paragraflar, kavramsal çerçevenin güvence sözleşmelerine nasıl uygulandığını göstermektedir ve güvence sözleşmelerinin çoğunluğunda b.r sorumlu taraf olduğunu ve bu sorumlu tarafın da güvence müşterisi olduğunu açıklayan 291,28 paragrafı ile bir arada okunmalıdır. Ancak bazı güvence sözleşmelerinde iki ya da daha fazla sorumlu taraf olabilir. Bu tür durumlarda, firmanın, herhangi bir tehdidin, güvence ekibinin bir üyesinin, firmanın, network firmasının ve ilgili konudan sorumlu tarafın çıkarları ve birbirleriyle olan ilişkilerden kaynaklandığına inanması için sebebi varsa bir değerlendirme yapılacaktır. Kullanımı ve dağıtımı hakkında sınırlama olan güvence raporları için paragraflar, 291.21 ila 291.27 arasındaki paragraflar bağlamında okunmalıdır.
- 291.102 2005–01 açıklamaları, güvence sözleşmeleri için bu bölümde kapsanan bağımsızlık şartlarının uygulanması konusunda ilave kılavuzluk sağlamaktadır.
- 291.103 291.104 ila 290. 120 arasındaki paragraflar, finansal çıkar, borç ya da teminatın maddi önemine ya da iş ilişkilerinin önemine referanslar içermektedir. Bir kişi için bu tür bir çıkarın önemli olup olmadığını belirleme amacıyla, kişinin ve kişinin birinci derece aile üyelerinin kombine net serveti dikkate alınabilir.

Finansal Çıkarlar

- 291.104 Bir güvence müşterisinde finansal çıkar bulundurmak, kişisel çıkar tehdidi oluşturabilir. Oluşmuş herhangi bir tehdidin mevcudiyeti ve önemi aşağıdakileri bağlıdır:
- Finansal çıkarı elinde bulunduran kişinin rolü;
 - Finansal çıkarın doğrudan ya da dolaylı olması;
 - Finansal çıkarın maddi önemi.
- 291.105 Finansal çıkarlar, bir aracı (örneğin, kolektif yatırım aracı, emlak ya da tröst) vasıtasıyla elde tutulabilir. Bu tür bir finansal çıkarın doğrudan mı yoksa dolaylı mı olduğunu belirlemek, yararlanan kişinin yatırım aracı üzerinde bir kontrole sahip olup olmadığına ya da yatırım kararlarını etkileme gücüne dayanacaktır. Yatırım aracı üzerinde kontrole ve yatırım kararlarını etkileme gücü mevcut olduğunda, bu Kural, bu finansal çıkarı doğrudan finansal çıkar olarak tanımlar. Tam tersine, yararlanan kişinin yatırım aracı üzerinde bir kontrole sahip ya da yatırım kararlarını etkileme gücü olmadığına, bu Kural, bu finansal çıkarı dolaylı finansal çıkar olarak tanımlar.
- 291.106 Eğer bir güvence ekibini üyesi ya da onun birinci derece aile üyesi ya da bir firma, güvence müşterisi ile doğrudan bir finansal çıkara ya da önemli bir dolaylı finansal çıkara sahipse, ortaya çıkan kişisel çıkar tehdidi o kadar belirgindir ki hiçbir önlem bu tehdidi ortadan kaldıramaz. Dolayısıyla, şu sayılanların hiç birinin, müşteride doğrudan bir finansal çıkarı ya da önemli bir dolaylı finansal çıkarı bulunmamalıdır: güvence ekibinin üyesi, bu kişinin çekirdek aile üyesi, ya da firma.
- 291.107 Güvence ekibini üyesinin, güvence ekibinin bir üyesinin birinci derecede bir aile üyesinin, güvence müşterisi ile doğrudan bir finansal çıkara ya da önemli bir dolaylı finansal çıkara sahip olduğunu bildiği durumda, bir kişisel çıkar tehdidi oluşur. Bu tehdidin ciddiyeti aşağıdaki gibi faktörlere dayanacaktır:
- Güvence ekibinin üyesi ile yakın aile üyesi arasındaki ilişkinin niteliği; ve

- Finansal çıkarın yakın aile üyesinin için maddi önemi.

Tehdidin önemi değerlendirilecek ve bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlem uygulanacaktır. Bu tip önlem örnekleri aşağıdakileri içerir:

- Yakın aile üyesi finansal çıkarın tamamını ya da dolaylı finansal çıkarın tatmin edici bir kısmını en kısa zamanda elden çıkarılmalı ki geri kalan çıkar artık maddi öneme sahip olmasın,
- Güvence ekibi üyesinin çalışmalarını inceleyecek bir profesyonel muhasebeciye sahip olmak, ya da
- Kişiyi güvence ekibinden çıkarmak.

291.108 Eğer güvence ekibinin bir üyesi, bu kişinin çekirdek aile üyesi ya da bir firma, güvence müşterisinde kontrol çıkarlarına sahip bir işletmede doğrudan ya da önemli bir dolaylı finansal çıkara sahipse ve müşteri bu işletme için önemli ise ortaya çıkan kişisel çıkar tehdidi o kadar belirgindir ki hiçbir önlem bu tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indiremez. Dolayısıyla, şu sayılanların hiç birinin bu tür bir finansal çıkarı bulunmamalıdır: güvence ekibinin üyesi, bu kişinin birinci dereceden aile üyesi, ya da firma.

291.109 Mütevelli olarak, firma veya güvence ekibinin bir üyesi veya bu kişinin çekirdek aile üyesi, bir güvence müşterisinde doğrudan bir finansal çıkarı ya da önemli bir dolaylı finansal çıkarının olması, kişisel çıkar tehdidi oluşturur. Bu tür bir çıkar, aşağıdaki durumlar hariç elde tutulmamalıdır:

- (a) Ne mütevelli ne mütevellinin çekirdek aile üyesinin ne de firmanın mütevellinin lehtarı olmadıklarında;
- (b) Mütevelli tarafından güvence müşterisinde tutulan çıkar, kayyum için maddi bir önemi olmadığı;
- (c) Mütevelli, güvence müşterisi üzerindeki ciddi etkisi tatbik edemediğinde;

- (d) Müteveli, mütevellinin çekirdek aile üyesi ya da firma, güvence müşterisinde, bir finansal çıkarı kapsayan herhangi bir yatırım kararına önemli etkide bulunmadığında.

291.110 Güvence ekibi üyeleri, aşağıdaki diğer kişiler tarafından, güvence müşterisinde herhangi bir bilinen finansal çıkar bulunduranlar tarafından ortaya çıkarılmış bir kişisel çıkar tehdidi olup olmadığını belirleyeceklerdir:

- Yukarıda belirtilenler dışında firmanın ortakları ve profesyonel çalışanları ya bunların çekirdek aile üyeleri,
- Güvence ekibi üyesiyle yakın kişisel ilişkisi olan bireyler.

Bu çıkarların bir kişisel çıkar tehdidi yaratıp yaratmadığı aşağıdaki gibi faktörlere bağlı olacaktır:

- Firmanın organizasyon, operasyon ve raporlama yapısı; ve
- Güvence ekibi üyesiyle bu kişi arasındaki ilişkinin niteliği.

Herhangi bir tehdidin önemi değerlendirilecek ve bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır. Bu tip önlem örnekleri aşağıdakileri içerir:

- Kişisel ilişkisi olan güvence ekibinin üyesini, güvence ekibinden çıkarmak;
- Güvence ekibi üyesini, güvence sözleşmesiyle ilgili olarak ciddi karar almadan alı koymak; ya da
- Güvence ekibi üyesinin çalışmalarını inceleyecek bir profesyonel muhasebeciye sahip olmak.

291.111 Eğer firma, güvence ekibinin üyesi ya da bu kişinin çekirdek aile üyesi, güvence müşterisinden, örneğin miras, hediye ya da birleşmenin bir sonucu olarak, denetim müşterisinden doğrudan bir finansal çıkar alırlarsa ve bu bölüme göre bu çıkarın elde tutulmasına izin verilmiyorsa, bu durumda:

- (a) Eğer çıkar firma tarafından alındıysa, finansal çıkar ivedi bir biçimde elden çıkarılacaktır ya da dolaylı finansal çıkarın yeterli bir miktarı elden çıkarılacaktır ki geri kalan çıkar artık önemli olmasın; ya da
- (b) Eğer çıkar güvence ekibi üyesi ya da bu kişinin çekirdek aile üyesi tarafından alındıysa, finansal çıkarı alan kişi ivedi bir biçimde finansal çıkarı elden çıkarılacaktır ya da dolaylı finansal çıkarın yeterli bir miktarı elden çıkarılacaktır ki geri kalan çıkar artık önemli olmasın.

291.112 Aşağıdaki durumlarda, güvence müşterisi ile olan bir finansal ilişki ile ilgili bu bölümün dikkatinden kaçan bir ihlalin olması halinde, bunun bağımsızlığa zarar vermediği varsayılacak:

- (a) Firma eğer, güvence müşterisinden satın alma, miras ya da diğer kazanımlardan kaynaklanan finansal çıkarları, ivedi bir şekilde firmaya bildirmeyi gerektiren politikalar ya da prosedürler oluşturmuşsa;
- (b) Paragraf 291.111 (a)-(b) de alınan önlemler uygun bir biçimde alınmışsa;
- (c) Geri kalan tehditleri kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde diğer önlemleri uyguluyorsa. Bu tip önlem örnekleri aşağıdakileri içerir:
 - Güvence ekibi üyesinin çalışmalarını inceleyecek bir profesyonel muhasebeciye sahip olmak; ya da
 - Kişiyi, güvence sözleşmesiyle ilgili olarak tüm ciddi karar almalarından alı koymak.

Firma, konuyu yönetimden sorumlu olanlarla tartışmayı değerlendirecektir.

Krediler ve Teminatlar

- 291.113 Banka ya da benzeri bir kuruluş olan bir güvence müşterisinden, güvence ekibi üyesine ya da bu kişinin çekirdek aile üyesine ya da firmaya verilen bir kredi ya da kredi teminatı, bağımsızlık tehdidi oluşturabilir. Eğer bu kredi ya da teminat, normal borçlanma prosedürleri, şartları ve koşulları altında verilmediyse, ortaya çıkan kişisel çıkar tehdidi o kadar belirgindir ki hiçbir önlem bu tehdidi ortadan kaldıramaz. Dolayısıyla ne bu güvence ekibi üyesi ne bu kişinin birinci derece aile üyesi ne de firma bu tür bir kredi ya da teminatı kabul etmeyecektir.
- 291.114 Banka ya da benzeri bir kuruluş olan bir güvence müşterisinden, firmaya verilen bir kredi normal borçlanma prosedürleri, şartları ve koşulları altında verildiyse ve bu kredi güvence müşterisi ya da krediyi alan firma için önemliyse, kişisel çıkar tehdidini kabul edilebilir bir düzeye indirmek için önlemler uygulamak mümkün olabilir. Ne güvence sözleşmesine dahil olmuş ne de krediyi almış bir network firmasından bir profesyonel muhasebeci tarafından işin incelenmesi, bu tür bir önleme örnektir.
- 291.115 Banka ya da benzeri bir kuruluş olan bir güvence müşterisinden, güvence ekibi üyesine ya da bu kişinin çekirdek aile üyesine verilen bir kredi ya da kredi teminatı, eğer normal borçlanma prosedürleri, şartları ve koşulları altında verildiyse bağımsızlık tehdidi yaratmaz. Mortgagelar, açık krediler, araba kredileri ve kredi kartı bakiyeleri bu tür kredilere örnektir.
- 291.116 Eğer firma ya da güvence ekibi üyesi ya da bu kişinin çekirdek aile üyesi, banka ve benzeri bir kuruluş olmayan bir güvence müşterisinden kredi kabul ederse ya da borçlanma teminatı alırsa, ortaya çıkan kişisel çıkar tehdidi o kadar belirgindir ki ancak kredi ya da teminatın hem firma ya da güvence ekibi üyesi ya da bu kişinin çekirdek aile üyesi hem de müşteri için maddi önemi yoksa hiçbir önlem bu tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indiremez.
- 291.117 Benzer şekilde, eğer firma ya da güvence ekibi üyesi ya da bu kişinin çekirdek aile üyesi, bir güvence müşterisine kredi verir ya da teminat ederse ortaya çıkan kişisel çıkar tehdidi o kadar belirgindir ki

ancak kredi ya da teminatın hem firma ya da güvence ekibi üyesi ya da bu kişinin çekirdek aile üyesi hem de müşteri için maddi önemi yoksa hiçbir önlem bu tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indiremez.

291.118 Benzer şekilde eğer firma ya da güvence ekibi üyesi ya da bu kişinin çekirdek aile üyesi, banka, broker ya da benzeri bir kuruluş olan bir güvence müşterisinde mevduat ya da broker hesabı varsa, eğer bu mevduat ta da hesap normal ticari koşullar altında tutulmuş ise bir bağımsızlık tehdidi oluşmaz.

İş İlişkileri

291.119 Bir firma ya da güvence ekibi üyesi ya da bu kişinin çekirdek aile üyesi ile güvence müşterisi ya da bunun yönetimi arasındaki yakın bir iş ilişkisi, ticari ilişkiler ya da ticari çıkarlardan kaynaklanır ve kişisel çıkar ya da gözdağı tehdidi oluşturabilir. Bu tip ilişki örnekleri aşağıdakileri içerir;

- Müşteriyle ya da kontrol eden sahibi, direktörü, yetkilisi ya da müşteri için kıdemli yönetim fonksiyonlarını yerine getiren diğer bir kişiyle ortak bir girişimde bir finansal çıkara sahip bulunmak;
- Firmanın bir ya da daha fazla hizmet ya da ürününü ile müşteri bir ya da daha fazla hizmet ya da ürününü bir araya getiren düzenlemeler ve iki tarafa da referans vererek bu paketi pazarlamak;
- Firmanın, müşterinin ürün veya hizmetlerinin dağıtması ya da pazarlaması ya da müşterinin, firmanın ürün veya hizmetlerinin dağıtması ya da pazarlaması düzenleyen dağıtım ya da pazarlama düzenlemeleri.

Finansal çıkar ve iş ilişkisi, firma ve müşteri ya da müşterinin yönetimi için önemsiz olmadıkça, ortaya çıkan kişisel çıkar tehdidi o kadar belirgindir ki hiçbir önlem bu tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indiremez. Bu nedenle, finansal çıkar maddi öneme sahip olmadıkça ve iş ilişkisi önemsiz olmadıkça, iş ilişkisine girilmeyecek ya da önemsiz bir düzeye indirilecek ya da bırakılacak.

Güvence ekibi üyesi durumunda, söz konusu finansal çıkar maddi öneme sahip olmadıkça ve iş ilişkisi önemsiz olmadıkça, bu kişi güvence ekibinden çıkarılacaktır.

Eğer iş ilişkisi, güvence ekibi üyesinin çekirdek aile üyesi ile güvence müşterisi ya da bunun yönetimi arasında ise tehdidin ciddiyeti değerlendirilecek ve tehdidi ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır.

291.120 Firma ya da güvence ekibi üyesi ya da bu kişinin çekirdek aile üyesinin bir güvence müşterisinden mal ya da hizmet satın alması eğer alışveriş normal iş çerçevesinde ve piyasa koşulları altında yapılmışsa, genel olarak bağımsızlık tehdidi yaratmaz. Ancak, bu alışveriş işlemleri kişisel çıkar tehdidi oluşturan nitelik veya önemde olabilir. Herhangi bir tehdidin önemi değerlendirilecek ve bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır. Bu tip önlem örnekleri aşağıdaki-leri içerir:

- Alışverişin önemini ortadan kaldırmak ya da azaltmak;
- Kişiyi güvence ekibinden çıkarmak.

Ailevi ve Kişisel İlişkiler

291.121 Bir güvence ekibi üyesi ile güvence müşterisinin direktörü, görevlisi ya da belirli bir çalışanı (rolüne bağlı olarak) arasındaki aile ya da kişisel ilişki, yakınlık ya da gözdağı tehdidi yaratabilir. Bu tür bir tehdidin seviyesinin mevcudiyeti ve önemi, kişinin güvence ekibindeki sorumlulukları, aile üyesinin veya diğer kişiler müşterideki rolü ve ilişkinin yakınlığı gibi çeşitli faktörlere bağlı olacaktır.

291.122 Güvence ekibi üyesinin çekirdek aile üyesi:

- (a) Güvence müşterisinin direktör ya da yetkili ise, ya da
- (b) Firmanın görüş bildireceği, müşterinin muhasebe kayıtları ya da finansal tablolarının hazırlanması üzerinde ciddi etkisi olan bir pozisyonda çalışan ise,

Ya da sözleşme veya konu bilgisinin kapsadığı herhangi bir dönem boyunca bu tür bir pozisyonda bulunmuş ise bağımsızlık tehdidi ancak kişinin güvence ekibinden çıkarılmasıyla kabul edilebilir bir düzeye indirilebilir. İlişkinin yakınlığı böyle ise hiçbir önlem, tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indiremez. Dolayısıyla, bu tür bir ilişkisi olan hiç kimse güvence ekibi üyesi olmayacaktır.

291.123 Bir güvence ekibi üyesinin çekirdek aile üyesi, sözleşmenin konu bilgisini önemli derecede etkileyecek bir pozisyonda olan çalışanı ise bağımsızlık tehdidi ortaya çıkar. Bu tehditlerin ciddiyeti aşağıdaki gibi faktörlere dayanacaktır:

- Çekirdek aile üyesinin elinde tuttuğu pozisyon; ve
- Profesyonelin güvence ekibi üzerindeki rolü.

Tehdidin önemi değerlendirilecek ve bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlem uygulanacaktır. Bu tip önlem örnekleri aşağıdakileri içerir:

- Kişiyi güvence ekibinden çıkarmak; ya da
- Güvence ekibinin sorumluluklarını yapılandırmak ki böylece profesyonel, çekirdek aile üyesinin sorumluluğunda olan konularla ilgilenmez.

291.124 Bir güvence ekibi üyesinin yakın aile üyesi, aşağıdakilerden biri ise bağımsızlık tehdidi ortaya çıkar:

- Güvence müşterisinin direktör ya da yetkili ise; ya da
- Güvence sözleşmesinin konu bilgisi üzerinde ciddi etkisi olan bir pozisyonda çalışan ise,

Bu tehditlerin ciddiyeti aşağıdaki gibi faktörlere dayanacaktır:

- Güvence ekibinin üyesi ile yakın aile üyesi arasındaki ilişkinin niteliği;
- Yakın aile üyesinin elinde tuttuğu pozisyon; ve
- Profesyonelin güvence ekibi üzerindeki rolü.

Tehdidin önemi değerlendirilecek ve bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlem uygulanacaktır. Bu tip önlem örnekleri aşağıdakileri içerir:

- Kişiyi güvence ekibinden çıkarmak; ya da
- Güvence ekibinin sorumluluklarını yapılandırmak ki böylece profesyonel, yakın aile üyesinin sorumluluğunda olan konularla ilgilenmez.

291.125 Güvence ekibi üyesinin, çekirdek veya yakın aile üyesi olmayan ancak güvence sözleşmesinin konu bilgisi üzerinde ciddi etkisi olan bir pozisyonda bulunan direktörü, yetkilisi ya da çalışanı ile yakın ilişkisi olması bağımsızlık tehdidi oluşturur. Bu tür bir ilişkisi olan güvence ekibi üyesi, firmanın politikaları ve prosedürlerine göre istişare edecektir. Bu tehditlerin ciddiyeti aşağıdaki gibi faktörlere dayanacaktır:

- Güvence ekibi üyesiyle bu kişi arasındaki ilişkinin niteliği;
- Bu kişinin elinde tuttuğu pozisyon;
- Profesyonelin güvence ekibi üzerindeki rolü.

Tehditlerin önemi değerlendirilecek ve bunları ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır. Bu tip önlem örnekleri aşağıdakileri içerir:

- Profesyoneli güvence ekibinden çıkarmak; ya da
- Güvence ekibinin sorumluluklarını yapılandırmak ki böylece profesyonel, yakın ilişkisi olduğu kişinin sorumluluğunda olan konularla ilgilenmez.

291.126 (a) güvence ekibinin üyesi olmayan firma ortağı ya da çalışanı ile (b) güvence sözleşmesinin konu bilgisi üzerinde ciddi etkisi olan bir pozisyonda bulunan güvence müşterisinin direktörü, yetkilisi ya da çalışanı arasında kişisel ya da ailevi bir ilişki; kişisel çıkar, yakınlık ya da gözdağı tehdidi oluşturabilir. Herhangi bir tehdidin mevcudiyeti ve ciddiyeti aşağıdaki gibi faktörlere dayanacaktır:

- Firma ortağı ya da çalışanı ile müşterinin direktörü, yetkilisi ya da çalışanı arasındaki ilişkinin niteliği;
- Firmanın ortak ya da çalışanın güvence ekibiyle olan etkileşimi;
- Ortak ya da çalışanın müşteriye tuttuğu pozisyon;
- Kişinin müşteriye rolüne.

Herhangi bir tehdidin önemi değerlendirilecek ve bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır. Bu tip önlem örnekleri aşağıdakileri içerir:

- Ortak ya da çalışanın sorumluluklarını güvence sözleşmesi üzerindeki potansiyel etkisini azaltmak üzere yapılandırmak; ya da
- Yürütülen ilgili güvence işini inceleyen bir profesyonel muhasebeciye sahip olmak.

291.127 Aşağıdaki durumlarda, ailevi ve kişisel ilişkiler ile ilgili bu bölümün dikkatinden kaçan bir ihlalin olması halinde, bunun bağımsızlığa zarar vermediği varsayılacak:

- (a) Firma eğer, bağımsızlık tehdidi oluşturan çekirdek veya yakın aile üyelerinin ya da diğer kişisel ilişkilerinin istihdam durumlarındaki değişikliklerden kaynaklanan herhangi bir ihlali ivdedi bir şekilde firmaya bildirmeyi gerektiren politikalar ya da prosedürler oluşturmuşsa;
- (b) Dikkatten kaçan ihlal, güvence ekibini çekirdek aile üyesi, müşterinin direktörü ya da yetkilisi olması veya güvence sözleşmesinin konu bilgisi üzerinde ciddi etkisi olan bir pozisyonda bulunması ile ilgiliyse ve ilgili profesyonel güvence ekibinden çıkarılmışsa;
- (c) Geri kalan tehditleri kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde diğer önlemleri uyguluyorsa. Bu tip önlem örnekleri aşağıdakileri içerir:

- Güvence ekibi üyesinin çalışmalarını inceleyecek bir profesyonel muhasebeciye sahip olmak, ya da
- İlgili profesyoneli, sözleşmeyle ilgili olarak tüm ciddi karar almalardan alı koymak.

Firma, konuyu yönetişimden sorumlu olanlarla tartışmayı değerlendirecektir.

Güvence Müşterisinde İstihdam

291.128 Güvence müşterisinin direktörü, yetkilisi ya da güvence sözleşmesinin konu bilgisi üzerinde ciddi etkisi olan bir pozisyonda bulunan çalışanı, önceden güvence ekibinin üyesi ya da firmanın ortağı idi ise yakınlık ya da gözdağı tehdidi oluşabilir.

291.129 Eğer güvence ekibinin eski üyesi ya da firmanın eski ortağı, bu tür bir pozisyonla güvence müşterisine katılırsa herhangi bir yakınlık ya da gözdağı tehdidinin mevcudiyeti ve önemi aşağıdaki faktörlere bağlı olacaktır:

- Bu kişinin müşteride tuttuğu pozisyon;
- Bu kişinin, güvence ekibiyle dahil olacağı herhangi bir iş;
- Bu kişinin, güvence ekibinin üyesi olduğu ya da firmanın ortağı olduğu zamandan beri geçen süre; ve
- Bu kişinin, güvence ekibi ya da firmadaki önceki pozisyonu, örneğin kişinin müşterinin yönetimi ya da yönetişimden sorumlu kişileri ile düzenli irtibat kurma sorumluluğu olup olmadığı.

Tüm durumlarda, kişi firmanın iş ya da profesyonel faaliyetlerine katılmaya devam etmeyecektir.

Ortaya çıkan tehditlerin önemi değerlendirilecek ve bunları ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır. Bu tip önlem örnekleri aşağıdakileri içerir:

- Sabitlenmiş daha önceden belirlenmiş düzenlemelere göre yapılmadığı sürece, kişi firmadan herhangi bir fayda ya da öde-

me alma hakkına sahip olmamasına yönelik düzenlemeler yapmak;

- Kişinin alacağı herhangi bir miktarın firma için önemli olmasına yönelik düzenlemeler yapmak;
- Güvence sözleşmesi için planı değiştirmek;
- Müşteriye katılan kişi ile ilgili olarak yeterince tecrübeye sahip kişileri denetim güvence görevlendirmek; ya da
- Eski güvence ekibi üyesinin çalışmalarını inceleyecek bir profesyonel muhasebeciye sahip olmak.

291.130 Eğer firmanın eski ortağı, bu tür bir pozisyonla güvence müşterisine önceden katılmışsa ve işletme daha sonra firmanın güvence müşterisi olursa, tüm bağımsızlık tehditlerinin önemi değerlendirilecek ve bu tehdidi ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlem uygulanacaktır.

291.131 Güvence ekibinin bir üyesinin, gelecekte müşteriye katılacağını veya katılabileceğini bilerek, güvence sözleşmesine katılması durumunda, kişisel çıkar tehdidi ortaya çıkar. Firmanın politikaları ve prosedürleri, güvence ekibi üyelerinin müşteri ile istihdam görüşmelerine girdiklerinde firmayı bilgilendirmelerini gerektirecektir. Bu tür bir bildirim alınmasında, Tehdidin önemi değerlendirilecek ve bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlem uygulanacaktır. Bu tip önlem örnekleri aşağıdakileri içerir:

- Kişiyi güvence ekibinden çıkarmak; ya da
- Bu kişinin denetim ekibindeyken aldığı tüm önemli kararları incelemesi.

Güvence Müşterisine Yakın Zamanda Verilen Hizmet

291.132 Eğer güvence ekibinin üyesi, yakın zaman önce güvence müşterisinin direktörü, yetkilisi ya da çalışanı olarak hizmet vermiş ise kişisel çıkar, kendi kendini teftiş ya da yakınlık tehdidi oluşabilir. Örneğin, güvence ekibi üyesinin müşteride çalışırken hazırlamış olduğu

ilgili konu elementlerini değerlendirmesi gerektiği durumda bu söz konusu olur.

291.133 Eğer güvence ekibinin üyesi, güvence raporunun kapsadığı dönem içinde güvence müşterisinin direktörü ya da yetkilisi olarak veya güvence sözleşmesinin konusu üzerinde ciddi etkisi olan bir pozisyonda çalışan olarak hizmet vermiş ise ortaya çıkan tehdit o kadar belirgindir ki hiçbir önlem bu tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indiremez. Dolayısıyla, bu kişiler güvence ekibinde görevlendirilmeyeceklerdir.

291.134 Eğer güvence ekibinin üyesi, güvence raporunun kapsadığı dönem öncesinde güvence müşterisinin direktörü ya da yetkilisi olarak veya güvence sözleşmesinin konusu üzerinde ciddi etkisi olan bir pozisyonda çalışan olarak hizmet vermiş ise kişisel çıkar, kendi kendini teftiş ya da yakınlık tehdidi oluşabilir. Örneğin, güvence müşterisi tarafından istihdam edildiği süre içinde, bir öndeki dönemde bu kişi tarafından bir karar alınmış veya çalışma yapılmış ise ortaya çıkmış tehdit, mevcut güvence sözleşmesinin bir parçası olarak mevcut dönemde değerlendirilecektir. Tüm tehditlerin mevcudiyeti ve ciddiyeti aşağıdaki gibi faktörlere dayanacaktır:

- Bu kişinin müşteride tuttuğu pozisyon;
- Bu kişinin, müşteriden ayrıldığı zamandan beri geçen süre; ve
- Profesyonelin güvence ekibi üzerindeki rolü.

Herhangi bir tehdidin önemi değerlendirilecek ve bu tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır. Güvence ekibinin bir parçası olarak kişi tarafından yapılan işin incelemesini yapmak, bu tür bir önleme örnektir.

Güvence Müşterisinin Direktörü ya da Yetkilisi Olarak Hizmet Vermek

291.135 Eğer firmanın ortağı ya da çalışanı, güvence müşterisinin direktörü ya da yetkilisi olarak hizmet veriyorsa, kendi kendini teftiş ve kişisel çıkar tehditleri o kadar belirgindir ki hiçbir önlem bu tehditleri kabul edilebilir bir düzeye indiremez. Dolayısıyla, hiç bir ortak ya da çalışan, güvence müşterisinin direktörü ya da yetkilisi olarak hizmet vermeyecektir.

- 291.136 Şirket Genel Sekreteri pozisyonunun farklı yargı bölgelerinde farklı anlamları vardır. Görevler; personel yönetimi ve şirket kayıt ve dosyalarının tutulmasından şirketin düzenlemelere uymasını temin etme ya da kurumsal yönetim konularında tavsiye sunmaya kadar değişiklik gösteren görevlere kadar farklılaşmaktadır. Genel olarak, bu görev işletmeyle yakın bir ilişki ifade ediyor varsayılır.
- 291.137 Eğer firmanın ortağı ya da çalışanı, güvence müşterisinin Genel Sekreteri olarak hizmet veriyorsa, ortaya çıkan kendi kendini teftiş ve taraf tutma tehditleri o kadar belirgindir ki hiçbir önlem bu tehditleri kabul edilebilir bir düzeye indiremez. Paragraf 291.135'ye rağmen, uygulamaya yerel kanunlar, mesleki kurallar veya uygulamalarca özel olarak izin verilmesi halinde ve yönetimin tüm ilgili kararları alıyor olması kaydıyla, görevler ve faaliyetler tutanakların hazırlanması ve kanuni belgelerin saklanması gibi rutin ve formal idari işlemler ile sınırlı olacaktır. Bu şartlarda, tehditlerin önemi değerlendirilecek ve bunları ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır.
- 291.138 Şirket sekreteryaya işlerini desteklemek üzere rutin idari hizmetleri yapmak veya şirket sekreteryal idari konuları ile ilgili tavsiyede bulunmak, müşteri yönetimi tüm ilgili kararları aldığı sürece, genel olarak bağımsızlığa tehdit oluşturmaz.

Kıdemli Personelin Güvence Müşterileri ile Uzun Süreli İlişkisi

- 291.139 Bir güvence sözleşmesinde uzun süre aynı kıdemli personelin kullanılması yakınlık ve kişisel çıkar tehdidi oluşturur. Bu tehditlerin ciddiyeti aşağıdaki gibi faktörlere dayanacaktır:
- Kişinin, ne kadar süredir güvence ekibi üyesi olduğuna;
 - Kişinin güvence ekibindeki rolüne;
 - Firmanın yapısına;
 - Güvence sözleşmesinin niteliğine;
 - Müşterinin yönetim ekibinin değişip değişmediğine; ve

- İlgili konunun niteliği ya da karmaşıklığının değişip değişmediğine.

Tehditlerin önemi değerlendirilecek ve bunları ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır. Bu tip önlem örnekleri aşağıdakileri içerir:

- Kıdemli personeli güvence ekibinden rotasyona tabi tutmak;
- Kıdemli personelin yaptığı işleri incelemek üzere güvence ekibini üyesi olmayan bir profesyonel muhasebeciye sahip olmak; ya da
- Sözleşmenin, düzenli bağımsız iç ya da dış kalite incelemeleri yapmak.

Güvence Müşterisine Verilen Güvence-dışı Hizmetlerin Şartları

- 291.140 Firmalar geleneksel olarak güvence müşterilerine, beceri ve deneyimlerine uygun güvence-dışı hizmetler vermişlerdir. Ancak, güvence-dışı hizmetleri sunmak firma ya da güvence ekibinin üyelerinin bağımsızlığına tehdit oluşturabilir. Ortaya çıkan tehditler sıklıkla kendi kendini teftiş, kişisel çıkar ve taraf tutma tehditlerdir.
- 291.141 Belli bir güvence-dışı hizmet hakkında spesifik kılavuzluğun bu bölüme dahil edilmemesi durumunda, kavramsal çerçeve belirli durumları değerlendirmede kullanılacaktır.
- 291.142 Firma, güvence müşterisine güvence-dışı hizmet vermek üzere bir sözleşme kabul etmeden önce, bu tür bir hizmet vermenin bağımsızlık tehdidi oluşturup oluşturmayacağı dikkate alınacaktır. Belirli bir güvence-dışı hizmet nedeniyle ortaya çıkan herhangi bir tehdit değerlendirilirken, güvence ekibinin inanmak için nedeni olduğu, diğer ilgili güvence-dışı hizmetlerin sağlanmasıyla oluşmuş her bir tehdiye dikkat edilecektir. Eğer ortaya çıkan tehdit önlemlerin uygulanmasıyla kabul edilebilir bir düzeye indirilemiyorsa, güvence-dışı hizmet verilmeyecektir.

Yönetim Sorumlulukları

- 291.143 Bir işletmenin yönetimi, işletmenin hissedarlarının çıkarına en iyi hizmet için işletmenin yönetiminde pek çok faaliyet yerine getirirler. Yönetim sorumluluğu olan her bir faaliyeti belirtmek mümkün değildir. Ancak, yönetim sorumlulukları; beşeri, finansal, fiziksel ve maddi olmayan varlıkların alım, konumlandırma ve kontrolü ile ilgili ciddi kararlar alma da dahil bir işletmeye önderlik etmeyi ve yönlendirmeyi kapsar.
- 291.144 Bir faaliyetin yönetim sorumluluğu olup olmadığı, içinde bulunulan durumlara bağlıdır ve yargı yürütülmesini gerektirir. Genel olarak yönetim sorumluluğu olarak kabul edilebilecek faaliyetlere örnekler aşağıdakileri içerir:
- Politikalar ve stratejik yön kurmak,
 - İşletmenin çalışanlarının faaliyetleri için sorumluluk almak ve yönlendirmek,
 - İşlemleri yetkilendirmek
 - Firmanın ya da diğer üçüncü tarafların hangi tavsiyelerini uygulamaya koyacağına karar vermek, ve
 - İç kontrol tasarımı, uygulaması ve devam ettirilmesi için sorumluluk almak.
- 291.145 Rutin ve idari faaliyetler ya da önem arz etmeyen konularla ilgili faaliyetler, genel olarak yönetim sorumluluğu varsayılmazlar. Örneğin, yönetim tarafından yetkilendirilmiş önemsiz işlemlerin yerine getirilmesi ya da yasal beyannamelerin doldurulmasına dair tarihlerin takip edilmesi ve bu tarihler hakkında güvence müşteriyi bilgilendirmek, bir yönetim sorumluluğu olarak varsayılmaz. Ayrıca, sorumluluklarına son vermede yönetime yardım etmek için tavsiye ve önerilerde bulunmak, bir yönetim sorumluluğu üstlenmek değildir.
- 291.146 Güvence müşterisi için yönetim sorumluluğu üstlenmek bağımsızlık tehdidi oluşturabilir. Eğer firma, güvence hizmetinin bir parçası olarak önceden yönetim sorumluluğu üstlenmişse, ortaya çıkan kendi kendini teftiş ve kişisel çıkar tehditleri o kadar belirgindir ki hiçbir

önlem bu tehditleri kabul edilebilir bir düzeye indiremez. Dolayısıyla, firma güvence müşterisine güvence hizmeti sunarken, güvence hizmetinin bir parçası olarak yönetim sorumluluğu üstlenmeyecektir. Eğer firma, güvence müşterisine sunduğu diğer herhangi bir hizmeti bir parçası olarak yönetim sorumluluğu üstlenirse, bu sorumluluğun konu ve firma tarafından sağlanan güvence sözleşmesinin konusu ile ilgili olmadığının garantisi verilecektir.

- 291.147 Güvence sözleşmesinin mevzuu ya da konu bilgisi ile ilgili olarak, bir yönetim sorumluluğu üstlenme riskini bertaraf etmek için, yönetimin bir üyesinin yönetime özgü sorumluluklar olan önemli yargı ve kararları alma, hizmetlerin sonuçlarının değerlendirilmesi ve bu hizmetlerin sonuçlarından ortaya çıkan eylemlerin yapılması sorumluluğunu kabul etme sorumlu olduğuna dair firmanın tatmin edilmesi gerekecektir. Bu, firmanın yönetim adına sehven herhangi bir önemli yargı ya da kararda bulunması riskini azaltır. Bu risk, firmanın müşteriye sorunların tarafsız ve şeffaf bir analizi ve sunumuna dayanan yargılar ve kararlar alma fırsatı tanıdığıında ilaveten azaltılmış olur.

Diğer Konular

- 291.148 Firma, bir güvence sözleşmesinin konusu ile ilgili olarak, bir güvence-dışı hizmet sağladığı zaman, bağımsızlık tehdidi ortaya çıkabilir. Bu tür durumlarda, sözleşmenin konusu firmanın dahil olmasının önemi değerlendirilecektir ve kabul edilebilir bir düzeyde olmayan herhangi bir kendi kendini teftiş tehdidinin, önlemlerin uygulanmasıyla kabul edilebilir bir düzeye indirilip indirilemeyeceğine dair bir değerlendirme yapılacaktır.
- 291.149 Eğer firma, daha sonra bir güvence sözleşmesinin konusu olacak, ilgili konunun hazırlanmasına dahil olursa, bir kendi-kendini teftiş tehdidi ortaya çıkabilir. Örneğin, eğer firma ileriye yönelik finansal bilgi geliştirmiş ve hazırlamış ve daha sonra bu bilgi hakkında güvence sağlamışsa bir kendi-kendini teftiş tehdidi ortaya çıkar. Dolayısıyla, firma bu tür hizmetlerin şartları tarafından ortaya çıkan herhangi bir kendi-kendini teftiş tehdidinin önemini değerlendirecek ve bu tehdidi ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulayacaktır.

291.150 Firmanın, bir güvence müşterisinin konusunun bir bölümünü oluşturan bir değerlendirme yürütmesi halinde, firma herhangi bir kendini teftiş tehdidinin önemini değerlendirecek ve bu tehdidi ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulayacaktır.

Ücretler

Ücretler – Nisbi Büyüklük

291.151 Güvence müşterisinden alınan toplam ücret, sonuç açıklayan firmanın toplam ücretlerinin büyük bir kısmını oluşturuyorsa, bu müşteriye bağımlılık ve müşteriyi kaybetme endişesi, kişisel çıkar ya da gözdağı tehdidi oluşturur. Bu tehdidin ciddiyeti aşağıdaki gibi faktörlere dayanacaktır:

- Firmanın yapısına;
- Firmanın köklü bir firma mı yoksa yeni mi olduğu; ve
- Müşterinin nitel ve/veya nicel olarak firma için önemi.

Tehdidin önemi değerlendirilecek ve bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlem uygulanacaktır. Bu tip önlem örnekleri aşağıdakileri içerir:

- Müşteriye bağımlılığı azaltmak;
- Dış kalite kontrol incelemeleri; ve
- Kilit güvence yargılarında, mesleki düzenleyici kuruluş ya da bir profesyonel muhasebeci gibi üçüncü tarafla danışma.

291.152 Güvence müşterisinden alınan ücretler, bir ortağın müşterilerinden gelen gelirinin büyük bir kısmını durumlarda da kendi kendini teftiş ya da gözdağı tehdidi ortaya çıkar. Tehdidin önemi değerlendirilecek ve bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlem uygulanacaktır. İşin inceleyecek ya da gerektiğinde tavsiye verecek, güvence ekibinin üyesi olmamış bir profesyonel muhasebeci kullanmak, bu tür bir önlemdir.

Ücretler – Gecikmiş

291.153 Eğer güvence müşterisinden alınacak ücret uzun süre ödenmemiş kalırsa, eğer varsa, gelecek dönem için güvence raporunun yayınlanmasından önce önemli bir miktarın ödenmemiş ise kişisel çıkar tehdidi oluşabilir. Genel olarak firmanın, söz konusu ücretin ödenmesini, bu tür bir raporunun yayınlanmasından önce istemesi beklenir. Eğer ücret, raporun yayınlanmasından sonra ödenmemiş kalırsa, tüm tehditlerin mevcudiyeti ve önemi değerlendirilecek ve bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlem uygulanacaktır. Güvence sözleşmesinde yer almamış diğer bir profesyonel muhasebecinin tavsiyede bulunması ya da yapılan işi incelemesi, bu tür bir önleme örnektir. Firma, gecikmiş ücretin önemi nedeniyle, gecikmiş ücretlerin müşteriye verilen bir krediye eşdeğer olarak kabul edilip edilmeyeceğini ve firma için yeniden görevlendirmenin ya da denetim sözleşmesine devam etmenin uygun olup olmadığını belirleyecektir.

Koşullu Ücretler

- 291.154 Koşullu ücretler, firma tarafından yapılmış bir işlemin ya da hizmetlerin sonucu ile ilgili olarak, esasları önceden belirlenerek hesaplanmış ücretlerdir. Bu bölüm başlığı altında, mahkeme veya diğer kamu otoritelerince belirlenen ücretler koşullu ücret olarak sayılmazlar.
- 291.155 Bir denetim sözleşmesi ile ilgili olarak firma tarafından alınan doğrudan ya da dolaylı olarak oluşan bir koşullu ücret, örneğin bir aracı vasıtasıyla, o kadar ciddi bir kişisel çıkar tehdidi oluşturur ki hiçbir önlem bu tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indiremez. Dolayısıyla, firma bu tür hiçbir ücret anlaşmasına girmeyecektir.
- 291.156 Bir güvence müşterisine verilen güvence-dışı hizmet ile ilgili olarak firma tarafından alınan doğrudan ya da dolaylı olarak oluşan bir koşullu ücret, örneğin bir aracı vasıtasıyla, de bir kişisel çıkar tehdidi oluşturur. Eğer, güvence-dışı hizmetin sonucu ve dolayısıyla ücretin miktarı, güvence sözleşmesinin konusu için önemli olan bir konu ile ilgili gelecekteki ya da şimdiki yargıya bağlıysa, ortaya çıkan tehdit o kadar ciddidir ki hiçbir önlem bu tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indiremez. Dolayısıyla, bu tür düzenlemeler kabul edilmeyecektir.

291.157 Bir güvence müşterisine verilen güvence-dışı hizmet için firma tarafından alınan diğer koşullu ücret için tüm tehditlerin mevcudiyeti ve önemi aşağıdaki gibi faktörlere dayanacaktır:

- Olası ücret tutarlarının çeşitliliği;
- Üzerinde koşullu ücretin belirleneceği konunun sonucunu, uygun bir otoritenin belirleyip belirlemediği;
- Hizmetin niteliği; ve
- Olay ya da muamelenin, konu bilgisi üzerindeki etkisi.

Tüm tehditlerin önemi değerlendirilecek ve bunları ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır. Bu tip önlem örnekleri aşağıdakileri içerir:

- İlgili güvence işini inceleyecek ya da gerektiğinde tavsiye verecek bir profesyonel muhasebeci kullanmak; ya da
- Güvence-dışı hizmeti yapmak üzere, güvence ekibi üyesi olmayan profesyonelleri kullanmak.

Hediye ve İkramlar

291.158 Bir güvence müşterisinden hediye veya ikram kabul etmek kişisel çıkar veya yakınlık tehdidi oluşturabilir. Firmanın veya güvence ekibinin bir üyesinin kabul edeceği hediye ve ikramların bunların değerleri açıkça önemsiz olmadığı sürece, yaratacağı tehditler o kadar önemlidir ki hiçbir önlem bu tehditleri kabul edilebilir bir seviyeye indirilemez. Dolayısıyla, firma veya güvence ekibinin bir üyesi bu tür hediye ve ikramları kabul etmeyecektir.

Aktüel ya da Karşı Davalar

291.159 Firma veya güvence ekibinin bir üyesi ile denetim müşterisi arasında bir dava oluşması veya oluşma olasılığı durumunda, kişisel çıkar veya gözdağı tehditleri oluşur. Müşteri yönetimi ve güvence ekibinin üyeleri arasındaki ilişkiler, müşterinin ticari faaliyetlerinin bütün yönleri açısından, tam dürüstlük ve tam açıklıkla tanımlanmalıdır. Eğer, firma ve müşteri yönetimi, yönetimin tam açıklama istek-

liliğini etkileyen aktüel ya da karşı dava ile karşıt pozisyonlarda kârlırlarsa, kişisel çıkar ve gözdağı tehdidi ortaya çıkar. Bu tehditleri ciddiyeti aşağıdaki gibi faktörlere dayanacaktır:

- Davanın önemliliği; ve
- Davanın, bir önceki güvence sözleşmesiyle ilgili olup olmadığı.

Tehditlerin önemi değerlendirilecek ve bunları ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır. Bu tip önlem örnekleri aşağıdakileri içerir:

- Eğer dava güvence ekibinin bir üyesini kapsıyorsa, bu kişiyi güvence ekibinden çıkarmak; ya da
- Yapılan işi inceleyecek bir profesyonel muhasebeci kullanmak.

Eğer bu önlemler tehditleri kabul edilebilir bir düzeye indirmiyorsa, yapılacak en uygun hareket güvence sözleşmesinden çekilmek veya bu görevi kabul etmemek olacaktır.

Açıklama 2005–01 (IESBA'nın Etik Kuralların açıklığını geliştirme projesinden dolayı ortaya çıkan değişikliklerle uyumlu olması için Temmuz 2009'da revize edilmiştir)

Bölüm 291'in Finansal Tablo Denetimi Sözleşmesi-olmayan Güvence Sözleşmelerine Uygulanması

Bu açıklama Bölüm 291'deki finansal tablo denetim sözleşmesi olmayan güvence sözleşmelerinin uygulanmasına kılavuzluk sağlamaktadır.

Bu açıklama, finansal tablo denetimi olmayan güvence sözleşmelerine özgü uygulama sorunları üzerine odaklanmaktadır. Bölüm 291'de tüm güvence sözleşmelerinin bağımsızlık şartları ile ilgili açıklamalar bulunmaktadır. Örneğin; paragraf 291.3, firmanın herhangi bir tehdidin, network firması çıkarları ve ilişkilerinden kaynaklandığına inanması için sebebi varsa bir değerlendirmede yapılacağını belirtmektedir. Bu açıklama ayrıca, güvence ekibinin, bu tür bir güvence müşterisinin ilgili işletmesinin, firmanın müşteriden bağımsızlığını değerlendirmeye ilgili olduğuna inanmak için sebebi varsa, güvence ekibinin bağımsızlık tehditlerini değerlendirirken ve gerektiğinde önlemler uygularken ilgili işletmeyi dahil etmesini de açıklar. Bu konular, spesifik olarak bu açıklamada ele alınmamıştır.

291.12 Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu tarafından yayınlanan uluslararası Güvence Sözleşmeleri Çerçevesinde açıklandığı üzere, bir güvence sözleşmesinde serbest çalışan profesyonel muhasebeci, kriterlere göre konunun değerlendirilmesi veya ölçümünün sonucu hakkında müstakbel kullanıcıların (sorumlu taraftan başka) güven derecelerini yükseltmek üzere tasarlanmış bir sonuç açıklar.

Beyan Esaslı Güvence Sözleşmeleri

Beyan esaslı güvence sözleşmesinde, konunun değerlendirmesi ya da ölçümü sorumlu tarafça yapılır ve konu bilgisi, müstakbel kullanıcılara sağlanmış olan sorumlu tarafça yapılmış bir beyan formundadır.

Beyana dayanan bir güvence anlaşmasında, konu bilgisinden sorumlu ve belki de konudan sorumlu taraftan bağımsız olmak gereklidir.

Sorumlu tarafın konudan değil de konu bilgisinden sorumlu olduğu beyan esaslı güvence sözleşmelerinde, sorumlu taraftan bağımsız olunması gerekir.

Ayrıca firmanın, herhangi bir tehdidin, güvence ekibinin bir üyesinin, firmanın, network firmasının ve ilgili konudan sorumlu tarafın çıkarları ve birbirleriyle olan ilişkilerden kaynaklandığına inanması için sebebi varsa bir değerlendirme yapılacaktır.

Doğrudan Raporlamalı Güvence Sözleşmeleri

Doğrudan raporlamalı güvence sözleşmesinde, serbest çalışan profesyonel muhasebeci ya doğrudan konunun değerlendirmesi ya da ölçümünü yapar veya müstakbel kullanıcılara sağlanmamış olan değerlendirme ya da ölçümü yapılmış olan sorumlu taraftan bir sunum edinir. Konu bilgisi, müstakbel kullanıcılara, güvence raporunda sağlanır.

Doğrudan raporlamalı bir güvence sözleşmesinde, konudan sorumlu olan sorumlu taraftan bağımsız olunması gerekir.

Çoklu Sorumlu Taraflar

Hem beyan esaslı güvence sözleşmelerin de hem de doğrudan raporlamalı güvence sözleşmelerinde, pek çok sorumlu taraf olabilir. Örneğin, serbest çalışan bir muhasebeciden bir dizi müstakbel sahipli gazetenin aylık dağıtım istatistikleri hakkında güvence vermesi istenebilir. Bu görev, her bir gazetenin kendi dağıtımını ölçtüğü ve istatistiklerin müstakbel kullanıcılara açık bir beyanda sunulduğu, bir beyan esaslı güvence sözleşmesi olabilir. Alternatif olarak, bu görevlendirme, bir beyanın olmadığı ve gazetelerden yazılı bir temsiliyetin olabildiği ya olmadığı, doğrudan raporlamalı bir güvence sözleşmesi olabilir.

Bu tip sözleşmelerde her bir sorumlu tarafa bölüm 291’de bahsedilenlerin uygulanmasının gerekli olup olmadığının belirlerken firma; firmanın, güvence ekibinin bir üyesinin ve sorumlu tarafın çıkarları ve birbirleriyle olan ilişkileri tarafından yaratılan bağımsızlığa gölge düşürecek tehdidin ilgili konu bilgisi dahilinde açıkça önemsiz olup olmadığını hesaba katar. Bu, aşağıdakileri hesaba katacaktır:

- (a) Belirli bir sorumlu tarafın sorumlu olduğu konu bilgisinin önemliliğinin (veya ilgili konunun); ve
- (b) Sözleşmeyle ilişkili kamu çıkarının derecesi.

Eğer firma, belirli bir sorumlu tarafla olan bu tür ilişkilerden kaynaklanan bağımsızlık tehdidinin, önemsiz ve yersiz olduğunu belirlerse bu bölümdeki tüm şartların bu sorumlu tarafa uygulanması gerekli olamayabilir.

Örnek

Aşağıdaki örnek Kısım 291'in uygulanmasını göstermektedir. Müşterinin aynı zamanda firmanın ya da bir network firmasının finansal tablo denetim müşterisi olmadığı kabul edilmiştir.

Firma, birbirinden bağımsız 10 şirketin tespitli petrol rezervlerinin toplamı hakkında güvence sağlamak üzere görevlendirilmiştir. Her bir şirket, kendi rezervlerini (konu) belirlemek üzere coğrafi ve mühendislik anketleri yürütmüştür. Serbest çalışan profesyonel muhasebecinin, sözleşme için uygun bir kriter olarak belirleyeceği, bir rezervin ne zaman tespit edilmiş sayılabileceğini belirlemek için kurulu kriterler vardır.

31.12.20X0 itibariyle, her bir şirketin tespitli rezervleri aşağıdaki gibidir:

	Tespit edilmiş petrol rezervleri Bin varil
Şirket 1	5.200
Şirket 2	725
Şirket 3	3.260
Şirket 4	15.000
Şirket 5	6.700
Şirket 6	39.126
Şirket 7	345
Şirket 8	175
Şirket 9	24.135
Şirket 10	9.635
Toplam	104.301

Sözleşme farklı şekillerde yapılandırılabilir:

Beyan Esaslı Güvence Sözleşmeleri

- A1 Her bir şirket kendi rezervini ölçer ve firma ve müstakbel kullanıcılara beyan verir.
- A2 Şirketlerden ayrı bir işletme, rezervleri ölçer ve durumu firma ve müstakbel kullanıcılara beyan verir.

Doğrudan Raporlamalı Güvence Sözleşmeleri

- D1 Her bir şirket rezervini ölçer ve rezervlerini kurulu tespitli rezervleri ölçme kriterlerine göre ölçtüğünü yazılı bir beyanla firmaya bildirir. Bu beyan, müstakbel kullanıcılara açık değildir.
- D2 Firma şirketlerin bazılarının rezervlerini doğrudan ölçer.

Yaklaşımın Uygulanması

- A1 Her bir şirket kendi rezervini ölçer ve firma ve müstakbel kullanıcılara beyan verir.

Bu sözleşmede birden fazla sorumlu taraf vardır (Şirket 1–10). Firma, tüm şirketler için bağımsızlık hükümlerini uygulamanın gerekli olup olmadığını belirlerken, belirli bir şirketle bir çıkar ya da ilişkinin, kabul edilebilir bir düzeyde olmaya bir bağımsızlığa yönelik tehdit oluşturup oluşturmayacağını hesaba katacaktır. Bu aşağıdaki gibi faktörlerin dikkate alacaktır:

- Raporlanacak toplam rezervlerle ilgili olarak Şirketin tespitli rezervlerinin, önemliliğini; ve
- Sözleşmeyle alakalı kamu çıkarının derecesini (paragraf 290.20).

Örnek olarak Firma 8 toplam rezervlerin %0.17'sını sağlamaktadır, dolayısıyla Şirket 8'le olan bir iş ilişkisi ya da çıkarı, toplam rezervinin yaklaşık %37.5'ini oluşturan Şirket 6'yla olan benzer bir ilişkiden daha az tehlike yaratacaktır.

Bu şirketler için hangi bağımsızlık hükümlerinin uygulanacağını belirledikten sonra, güvence ekibi ve firmanın, güvence müşterisi olarak görülebilecek tüm sorumlu taraflardan bağımsız olması şart olacaktır (paragraf 291.28).

A2 Şirketlerden ayrı bir işletme, rezervleri ölçer ve durumu firma ve müstakbel kullanıcılara beyan verir.

Firma, rezervleri ölçen ve durumu firma ve müstakbel kullanıcılara beyan eden bu işletmeden bağımsız olacaktır. Bu işletme, konu bilgisinden sorumlu değildir ve dolayısıyla firmanın inanmak için sebebi olduğu, konu bilgisinden sorumlu tarafla olan çıkarlar/ilişkilerden dolayı ortaya çıkmış tüm tehditlerin bir değerlendirmesi yapılacaktır (paragraf 291.19). Bu sözleşmede, konu bilgisinden sorumlu birden fazla sorumlu taraf vardır.(Şirket 1–10) Yukarıdaki A1 örneğinde tartışıldığı üzere, belirli bir şirketle bir çıkar ya da ilişkinin, kabul edilebilir bir düzeyde olmaya bir bağımsızlığa yönelik tehdit oluşturup oluşturmayacağını hesaba katacaktır.

D1 Her bir şirket rezervlerini kurulu tespitli rezervleri ölçme kriterlerine göre ölçtüğünü yazılı bir beyanla firmaya bildirir. Bu beyan, müstakbel kullanıcılara açık değildir.

Bu sözleşmede birden fazla sorumlu taraf vardır.(Şirket 1–10) Firma, tüm şirketler için bağımsızlık hükümlerini uygulamanın gerekli olup olmadığını belirlerken, belirli bir şirketle bir çıkar ya da ilişkinin, kabul edilebilir bir düzeyde olmaya bir bağımsızlığa yönelik tehdit oluşturup oluşturmayacağını hesaba katacaktır. Bu aşağıdaki gibi faktörlerin dikkate alacaktır:

- Raporlanacak toplam rezervlerle ilgili olarak Şirketin tespitli rezervlerinin, önemliliğini; ve
- Sözleşmeyle ilişkili kamu çıkarının derecesi (paragraf 291.28).

Örnek olarak Firma 8 rezervlerin %0.17'sını sağlamaktadır, dolayısıyla Şirket 8'le olan bir iş ilişkisi ya da çıkarı, toplam rezervinin yaklaşık %37.5'ini oluşturan Şirket 6'yla olan benzer bir ilişkiden daha az tehlike yaratacaktır.

Bu şirketler için hangi bağımsızlık hükümlerinin uygulanacağını belirledikten sonra, güvence ekibi ve firmanın, güvence müşterisi olarak görülebilecek tüm sorumlu taraflardan bağımsız olacaktır (paragraf 291.28).

D2 Firma şirketlerin bazılarının rezervlerini doğrudan ölçer.

Uygulama D1 örneğinin aynısı olacaktır.

**BÖLÜM C - BAĞIMLI ÇALIŞAN PROFESYONEL
MUHASEBECİLER**

	Sayfa
Kısım 300 Giriş	168
Kısım 310 Potansiyel Çatışmalar	172
Kısım 320 Bilginin Hazırlanması ve Raporlanması	174
Kısım 330 Yeterli Uzmanlıkla Hareket Etme	176
Kısım 340 Finansal Çıkarlar	178
Kısım 350 Rüşvetler	180

KISIM 300

Giriş

- 300.1 Etik Kuralın bu bölümü Kısım A'da yer alan kavramsal çerçevenin, belirli durumlarda bağımlı çalışan profesyonel muhasebecilere nasıl uygulanacağını gösterir. Bu bölüm, bağımlı çalışan bir muhasebecinin karşı karşıya kalabileceği, temel prensiplerle uyumu tehdit oluşturan ya da oluşturabilecek tüm durum ve ilişkileri tanımlayamaz. Dolayısıyla, bağımlı çalışan profesyonel muhasebecinin bu tür durum ve ilişkiler için tetikte olması desteklenir.
- 300.2 Yatırımcılar, alacaklılar, işverenler ve iş dünyasının diğer sektörlerinin yanı sıra hükümetler ve bir bütün olarak toplum; işleri için bağımlı çalışan profesyonel muhasebecilerin çalışmalarına gerek duyabilir. Profesyonel muhasebeciler; gerek kendi işveren kuruluşlarının gerekse üçüncü kişilerin gerek duyabileceği finansal ve diğer bilgilerin hazırlanması ve rapor edilmesi konusunda bireysel olarak ya da birlikte sorumlu olabilirler. İşle ilgili çeşitli konularda etkili finansal yönetim sağlama ve yetkin önerilerde bulunma sorumluluğuna da sahip olabilirler.
- 300.3 Bağımlı çalışan Profesyonel muhasebeci ücretli bir çalışan, ortak, yönetici (icradan sorumlu olabilir ya da olmayabilir), işyeri sahibi yönetici, bir ya da daha fazla işveren kuruluş için gönüllü ya da herhangi bir şekilde çalışan bir kişi olabilir. Eğer varsa işveren kuruluş ile olan ilişkinin yasal biçiminin, profesyonel muhasebecinin taşıdığı etik sorumluluklar ile bir ilgisi yoktur.
- 300.4 Bağımlı çalışan profesyonel bir muhasebecinin; işveren kuruluşunun meşru amaçlarını gerçekleştirmesine destek olma sorumluluğu vardır. Bu kurallar profesyonel bir muhasebecinin bu sorumluluğunu gereğince yerine getirmesini engellemek gibi bir amaç taşımadığı gibi, anlaşmazlıkların ortaya çıkabileceği koşulları temel prensiplere kesinkes uyulmasını gözeterek ele alır.
- 300.5 Bağımlı çalışan profesyonel bir muhasebeci bir kuruluş içinde kıdemli bir pozisyona sahip olabilir. Kıdem arttıkça olayları, uygulamaları ve tavırları etkileme becerisi ve olanağı da artacaktır. Dolayısıyla profesyonel bir muhasebeciden, bir işveren kuruluştaki üst yöne-

timin etik davranışlara verdiği önemi vurgulayan etik değerlere dayalı bir kültürü teşvik etmesi beklenir

- 300.6 Bağımlı çalışan profesyonel muhasebeci dürüstlük, tarafsızlık ya da mesleğin iyi şöhretine zarar veren ya da verebilecek ve dolayısıyla temel prensiplere uyumsuz olan herhangi bir iş, görev ya da faaliyete bilerek, katılmayacaktır.
- 300.7 Temel prensiplere uyulması konusu, potansiyel olarak çok çeşitli koşullar ve ilişkiler tarafından tehdit edilebilir. Tehditlerin çoğu aşağıdaki kategorilere girer:
- Kişisel çıkar;
 - Kendi kendini teftiş;
 - Taraf tutma;
 - Yakınlık; ve
 - Gözdağı.

Bu tehditler bu kuralların Kısım A sayfalarında daha ayrıntılı olarak ele alınmıştır.

- 300.8 Bağımlı çalışan profesyonel bir muhasebeci için kişisel çıkar tehdidi yaratabilecek durumlara örnekler, aşağıdakileri kapsar:
- İşveren kuruluşta bir finansal çıkarlar bulundurmamak ya da krediler veya borç almak,
 - İşveren kuruluş tarafından sunulan teşvik ödemesine katılmak;
 - Kurumsal varlıklarının uygun olmayan bir şekilde kişisel olarak kullanılması;
 - İstihdam güvencesi endişesi;
 - İşveren kuruluş dışından gelen ticari baskı.
- 300.9 Bağımlı çalışan bir profesyonel muhasebecinin alım kararını destekleyen bir fizibilite çalışması yaptıktan sonra iş birleşmesi için uygun muhasebe muamelesini belirlemesi, kendi kendini teftiş tehdidi yaratan bir koşul örneğidir.

- 300.10 Bağımlı çalışan profesyonel muhasebeciler, işveren kuruluşlarının meşru amaç ve hedeflerini gerçekleştirmesine destek olurken kuruluşun pozisyonunun tanıtımını yapabilir; ancak bu yöndeki ifadelerin asılsız ya da yanıltıcı olmaması gerekir. Bu tür hareketler genellikle bir taraf tutma tehdidi oluşturmaz.
- 300.11 Bağımlı çalışan bir profesyonel muhasebeci için yakınlık tehdidi oluşturabilecek koşulların örnekleri aşağıdakileri içerir:
- İşletme tarafından istihdam edilmiş birinci derece veya yakın aile üyesinin, işletmenin finansal raporlamasını kararları alması durumunda işveren kuruluşun finansal raporlamasından sorumlu olması.
 - İş kararlarını etkileyen, iş kontakları ile uzun süreli ilişkileri.
 - Değerinin önemsizliği açıkça belli olmadıkça hediye ya da kayırmacı davranışların kabul edilmesi.
- 300.12 Bağımlı çalışan bir profesyonel muhasebeci için gözdağı tehdidi oluşturabilecek koşulların örnekleri aşağıdakileri içerir:
- Bir muhasebe ilkesinin uygulanması ya da finansal bilginin raporlanma biçimi ile ilgili bir anlaşmazlık nedeniyle profesyonel muhasebeci ya da birinci dereceden veya yakın bir aile bireyinin işten çıkarılma ya da görev değişikliği ile tehdit edilmesi.
 - Baskın bir kişiliğin karar alma sürecini etkilemeye çalışması, örneğin iş sözleşmelerinin imzalanması ya da bir muhasebe ilkesinin uygulanması konusunda.
- 300.13 Bağımlı çalışan Profesyonel muhasebecilerin karşılaştıkları tehditleri ortadan kaldıran ya da kabul edilebilir bir düzeye indirgeyen önlemler iki ana kategoride ele alınır:
- (a) Meslek, yasalar ya da düzenlemeler ile oluşturulan önlemler; ve
 - (b) Çalışma ortamındaki önlemler.

Meslek, yasalar ya da düzenlemeler ile oluşturulan önlemlerin örnekleri bu kuralların Kısım A, 100.14 paragrafında ayrıntı olarak verilmiştir.

300.14 Çalışma ortamındaki önlemler aşağıdakileri kapsar:

- İşveren kuruluşun kurumsal denetim sistemleri ya da diğer denetim yapılanmaları.
- İşveren kuruluşun etik ve davranış kuralları programları.
- İşveren kuruluşun, üstün nitelikli yetkin eleman istihdamının önemini vurgulayan işe alım prosedürleri.
- Güçlü iç kontrol mekanizmaları.
- Uygun disiplin süreçleri.
- Etik davranışın önemini ve çalışanların etik kurallara uygun hareket etmelerinin beklendiğini vurgulayan bir lider.
- Çalışan performansının kalitesinin sağlanmasına ve izlenmesine yönelik politika ve prosedürler.
- İşveren kuruluşun politika ve prosedürlerinin, bunlardaki her türlü değişikliklerin tüm çalışanlara zamanında bildirilmesi ve bu politika ve prosedürler ile ilgili uygun eğitim programları.
- İşveren kuruluş çalışanlarının, kendilerini kaygılandıran her türlü etik sorunları cezalandırılma korkusu duymaksızın üst kademelere iletmelerine olanak veren ve onları bu yönde teşvik eden politika ve prosedürler.
- Bir diğer uygun profesyonel muhasebeci ile görüş alışverişi.

300.15 Bağımlı çalışan Bir profesyonel muhasebeci işveren kuruluş içinde diğer kişilerin etik dışı davranış ya da hareketlerinin süreceğine inandığı takdirde yasal görüş almayı düşünmelidir. Kullanılabilecek tüm önlemlerin tüketildiği ve tehdidin kabul edilebilir bir düzeye indirgenmesinin mümkün olmadığı aşırı durumlarda bağımlı çalışan profesyonel muhasebeci işveren kuruluştan istifa etmesinin uygun olacağı sonucuna varabilir.

KISIM 310

Potansiyel Çatışmalar

310.1 Bağımlı çalışan Profesyonel bir muhasebecinin iş dünyasında temel prensiplere uyma zorunluluğu vardır. Ancak kimi zaman işveren kuruluşu karşı olan sorumlulukları ve temel prensiplere uyma zorunluluğu arasında çatışmalar ortaya çıkabilir. Doğaldır ki, bağımlı çalışan profesyonel bir muhasebeci işveren tarafından konulan meşru ve etik amaçlar ile bu amaçları destekleyici kural ve prosedürleri desteklemelidir. Ancak, temel prensiplere uyma konusunda bir tehdit oluşursa, bağımlı çalışan profesyonel muhasebeci, tehdide vereceği cevabı belirlemek üzere Kısım 10^A'de açıklanan kavramsal çerçeve yaklaşımını uygulayacaktır.

310.2 İşveren kuruluşu karşı olan sorumluluk neticesinde bağımlı çalışan profesyonel muhasebeci temel prensiplere uyumu dolaylı veya dolaysız tehdit eden eylem ve davranışlarda bulunma baskısı altında kalabilir. Böyle bir baskı açık veya zımni olabilir ve/veya şef, müdür, direktör veya işveren kuruluşta çalışan diğer bir kişi tarafından gelebilir. Bağımlı çalışan Profesyonel muhasebeci aşağıdaki sayılanlar hakkında baskı altında kalabilir:

- Kanun veya mevzuata aykırı davranma.
- Teknik ve profesyonel standartlara aykırı davranışta bulunma.
- Etik olmayan veya kanun dışı yönetim stratejileri izleme.
- Özellikle aşağıda sayılanlara ve diğer kişilere yalan söyleme veya bilerek yanıltma (sessiz kalarak yanıltılmak dahil):
 - o İşveren kuruluşun denetçileri; veya
 - o Düzenleyiciler.
- Aşağıdakiler ile bağlantılı açıklamaları içeren olayları yanlış gösteren finansal veya finansal-olmayan raporları çıkarmak veya başka bir şekilde dahil olmak:
 - o Finansal tablolar;

- o Vergisel yükümlülükler;
- o Hukuki yükümlülükler; veya
- o Sermaye piyasası düzenleyicileri tarafından istenen raporlar.

310.3 Yukarıda bahsi geçen baskılar sonucu ortaya çıkan tehditlerin önemi, gözdağı verme tehditleri gibi, değerlendirilmeli ve açıkça önemsiz olmadığı düşünülürse birtakım önlemler alınmalı ve bu önlemler tehditleri ortadan kaldıracak veya kabul edilebilir düzeye çekecek derecede uygulanmalıdır. Bu tip önlem örnekleri aşağıdakileri içerir:

- İşveren kuruluşun içinden veya bağımsız bir profesyonelden veya uygun bir profesyonel organdan tavsiye almak;
- İşveren kuruluşun içinde çatışma çözümüne yönelik prosesler oluşturmak;
- Hukuki tavsiye almak.

KISIM 320

320 Bilginin Hazırlanması ve Raporlanması

- 320.1 Bağımlı çalışan profesyonel muhasebeciler sıklıkla kamuya açıklanmak üzere veya işveren organizasyonun içerisindeki ya da dışındaki diğer kişiler tarafından kullanılmak üzere bilginin hazırlanması ve raporlanması işine dahil olmaktadır. Bu bilgiler, tahminler ve bütçeler, finansal tablolar, yönetim değerlendirmeleri ve analizleri ile işletmenin finansal tablolarının denetimi süresince denetçilere verilen yönetim temsil mektubu gibi finansal ve yönetsel bilgileri içerebilir. Bağımlı çalışan Profesyonel muhasebeci bu bilgileri doğru, dürüst ve ilgili profesyonel standartlara uygun olarak hazırlamalı ki hazırlanan bu bilgiler kendi bağlamında anlaşılabilir.
- 320.2 İşveren organizasyonun genel amaçlı finansal tabloların hazırlanması veya onaylanması için sorumluluğu bulunan bir bağımlı çalışan profesyonel muhasebeci bu finansal tabloların ilgili finansal raporlama standartlarına göre hazırlandığına kanaat getirmelidir.
- 320.3 Bağımlı çalışan bir profesyonel muhasebeci, bir profesyonel muhasebecinin aşağıda açıklandığı şekilde sorumlu olduğu bilgileri tutmak üzere makul adımlar atmalıdır:
- Ticari işlemlerin, varlıkların veya borçların özünü açık bir biçimde açıklayan;
 - Zamanında ve uygun bir şekilde bilgi sınıflayan ve kaydeden; ve
 - Olayları tüm yönleriyle doğru ve bütün olarak yansıtmak.
- 320.4 Temel prensiplere uymaya yönelik tehditler, örneğin bağımsızlığa ya da profesyonel yeterlilik ve gerekli özene yönelik kişisel çıkar veya gözdağı tehditleri, bağımlı çalışan bir profesyonel muhasebecinin işinde yanıltıcı bilgiye baskı yoluyla (ister dışarıdan isterse de kişisel kazanç olasılığıyla) veya başkalarının davranışları sonucu ortak olması sonucu ortaya çıkabilir.

- 320.5 Söz konusu bu tehditlerin önemliliği baskının kaynağı ve bilginin yanıtıcı olma ve olabilme derecesi gibi faktörlere bağlı olacaktır. Tehditlerin önemliliği değerlendirilmeli ve açıkça önemsiz olduğu düşünülmüyorsa, bu tehditleri ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir düzeye çekmek gerektiğinde önlemler uygulanmalıdır. Söz konusu bu önlemler işveren organizasyon içindeki üst düzey çalışanlarla, denetim komitesi veya organizasyonun yönetiminden sorumlu olan kişilerle veya ilgili meslek kuruluşuyla istişareyi kapsar.
- 320.6 Tehdidin kabul edilebilir bir düzeye çekilmesi mümkün değilse, bağımlı çalışan profesyonel bir muhasebeci yanıtıcı olan bilgiye ortak olmayı ya da devam etmeyi reddetmelidir. Bağımlı çalışan profesyonel muhasebeci bilmeden yanıtıcı bilgiye karışmış olabilir. Bağımlı çalışan profesyonel muhasebeci bunun farkına varınca, bu bilgiden bağlarını koparmak için gerekli adımları atacaktır. Bağımlı çalışan profesyonel muhasebeci rapor etme gereksinimi olup olmadığını belirlemede, yasal danışmanlık almayı dikkate alabilir. Bağımlı çalışan profesyonel muhasebeci ayrıca, istifa edip etmemeyi de dikkate alabilir.

KISIM 330

Yeterli Uzmanlıkla Hareket Etme

330.1 Mesleki yeterliliğin ve gerekli özenin temel prensibi, bağımlı çalışan bir profesyonel muhasebecinin bir işi ancak yeterli eğitim ve tecrübeye sahip olması ya da bunları edinebileceği durumda olması koşulunda almasını gerektirir. Bağımlı çalışan bir profesyonel muhasebeci, ne işvereni sahip olduğu tecrübe ve bilgi birikimi konusunda bilerek yanıltmamalı ne de gerektiğinde uygun uzmanı önerisi ve desteği almaktan da kaçınmamalıdır.

330.2 Bağımlı çalışan bir profesyonel muhasebecinin, uygun mesleki yeterlilik ve gereken özen derecesiyle görevlerini yerine getirmesinde tehdit oluşturan durumlar aşağıdakileri içerir:

- İlgili görevleri gerektiği biçimde yerine getirmek ya da bitirmek için gerekli olan sürenin yetersiz olması.
- Görevleri gerektiği biçimde yerine getirmek için gerekli olan bilginin eksik, kısıtlı ya da başka bir biçimde yetersiz olması.
- Yetersiz tecrübe, eğitim ve/veya öğrenim.
- Görevleri gerektiği biçimde yerine getirilmek için gerekli olan kaynakların yetersiz olması.

330.3 Bu tehdidin ciddiyeti, meslekteki muhasebecinin kişilerle çalışma kapsamı, işteki görece kıdeme ve işe uygulanan gözetim ve denetim düzeyi gibi unsurlara bağlı olacaktır. Tehdidin önemi değerlendirilecek ve bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlem uygulanacaktır. Bu tip önlem örnekleri aşağıdakileri içerir:

- İlave danışmanlık veya eğitimin alınması;
- İlgili görevlerin yerine getirilmesi için yeterli zamanın sağlanması;
- Gerekli uzmanlığa sahip birinden destek alınması;
- Gerektiğinde aşağıda belirtilen kişilerden birine danışılması;

- o İşveren kurum içindeki kıdemlilere;
- o Bağımsız uzmanlara; veya
- o İlgili mesleki kuruluşa.

330.4 Risklerin ortadan kaldırılamadığı, ya da makul bir seviyeye indirilemediği durumlarda, bağımlı çalışan profesyonel muhasebeciler, söz konusu görevi yerine getirmeyi reddedip reddetmemeyi dikkate alacaklardır. Eğer bağımlı çalışan profesyonel muhasebeci, görevi reddetmenin uygun olduğu sonucuna ulaşırsa, bunun gerekçeleri de açıkça anlatılmalıdır.

KISIM 340

Finansal Çıkarlar

340.1 Bağımlı çalışan profesyonel muhasebecilerin finansal çıkarları olabilir ya da çekirdek veya yakın aile üyelerinin finansal çıkarlarının olduğunu biliyor olabilir ki bu da belli durumlarda temel prensiplere uyum açısından tehdit oluşturabilir. Örneğin tarafsızlık ve gizliliğe yönelik kişisel çıkarlar tehdidi, finansal anlamda kazanç sağlamak uğruna, fiyata duyarlı bilgi üzerinde manipülasyon yapmaya güdü ve fırsatının mevcut olması nedeniyle ortaya çıkabilir. Kişisel çıkarlar tehdidi oluşturabilen durumlara örnekler, bağımlı çalışan profesyonel muhasebeci veya çekirdek aile üyesinin aşağıdaki durumlarını kapsar

- İşveren organizasyondaki dolaylı veya dolaysız finansal çıkar bulundurması ve bu finansal çıkarın değerinin bağımlı çalışan profesyonel muhasebeciler tarafından verilen kararlar tarafından doğrudan etkilenebilir olması;
- Karla alakalı bir ikramiye için uygun olması ve bu ikramiyenin değerinin bağımlı çalışan profesyonel muhasebeciler tarafından verilen kararlar tarafından doğrudan etkilenebilir olması;
- İşveren organizasyondaki dolaylı veya dolaysız hisse senedi bulundurması ve bu bunun değerinin bağımlı çalışan profesyonel muhasebeciler tarafından verilen kararlar tarafından doğrudan etkilenebilir olması;
- İşveren kuruluşun o anda veya gelecekte hisse senedine çevrilebilir hisse opsiyonlarına dolaylı veya dolaysız sahip olunması; ya da
- İşveren organizasyonda hisse senedini elde edebilme veya belli hedeflere ulaşılması durumunda performansla ilişkili ikramiye için hak kazanmış olması.

340.2 Herhangi bir tehdidin önemi değerlendirilecek ve bu tehditleri ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır. Bağımlı çalışan profesyonel muhasebe-

ci, tehdidin önemliliğini değerlendirirken ve gerekli olduğu durumlarda, tehdidi ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek üzere uygun önlemleri uygulamak üzere değerlendirilen, finansal çıkarın niteliğini değerlendirecektir. Bu, finansal çıkarın önemliliğini değerlendirmeyi ve bunun dolaylı mı dolaysız mı olduğunu belirlemeyi kapsar. Bir organizasyonda neyin önemli ya da değerli olduğu, kişiden kişiye değişecektir, kişisel durumlara bağlı olacaktır. Bu tip önlem örnekleri aşağıdakileri içerir:

- Kıdemli yönetiminin ücretlerinin seviyesini ya da şeklini belirlemek üzere yönetimden bağımsız bir komitenin politikaları ve prosedürleri.
- Bütün ilgili çıkarların ve işveren kuruluşun yönetiminde sorumlu kişilere yönelik ilgili hisselerle işlem yapma planların, iç politikalara uygun olarak açıklamak.
- Gerektiğinde, işveren kuruluştaki kıdemli kişilerle istişarede bulunmak.
- Gerektiğinde işveren kuruluşun yönetiminden sorumlu kişilerle ya da ilgili meslek kuruluşlarıyla istişarede bulunmak.
- İç ve dış denetim prosedürleri.
- Etik Konular hakkında ve yasal sınırlamalar ve potansiyel içten öğrenenlerin ticareti ile ilgili diğer düzenlemeler hakkında güncel eğitim.

340.3 Bağımlı çalışan bir profesyonel muhasebeci, kişisel kazanç için bilgiyi manipüle etmeyecek ve gizli bilgiyi kullanmayacaktır.

KISIM 350

Rüşvetler

Teklif Alma

- 350.1 Bağımlı çalışan bir profesyonel muhasebeci veya çekirdek ya da yakın aile üyesine rüşvet teklif edilmiş olabilir. Rüşvetler; hediye, ağırlama, öncelikli muamele ve arkadaşlığa veya sadakate uygun olmayan ricalar gibi birçok şekilde olabilir.
- 350.2 Rüşvet teklifleri temel prensiplere uyuma yönelik tehditler oluşturabilir. Bağımlı çalışan profesyonel muhasebeci veya çekirdek aile ferdi rüşvet teklifi aldığı zaman, durum değerlendirilecektir. Rüşvet teklifi; davranış veya kararı haksız olarak etkilemek, kanun dışı veya dürüst olmayan davranışa teşvik etmek veya gizli bilgi edilmeye yönelik olduğunda tarafsızlık ve gizliliğe karşı kişisel çıkar tehdidi oluşturur. Bu tür bir rüşvetin kabul edilmesi ile tarafsızlık veya gizliliğe karşı gözdağı tehditleri ortaya çıkar ve bunu halka açıklanması tehditleri izler ve hem bağımlı çalışan profesyonel muhasebecinin hem de çekirdek ya da yakın aile üyesinin itibarına zarar verir.
- 350.3 Bu tehditlerin mevcudiyeti ve önemi teklifin niteliğine, değerine ve arkasındaki amaca bağlıdır. Eğer makul ve bilgilendirilmiş bir üçüncü taraf, tüm spesifik gerçekleri ve durumları tartarak, teklifin önemsiz olduğunu ve etik olmayan davranışı teşvik etme amaçlı olmadığını düşünmesi halinde, bağımlı çalışan profesyonel muhasebeci teklifin işin normal icapları dahilinde yapıldığı sonucuna varabilir ve genellikle temel prensiplerle uyuma yönelik önemli bir tehdit olmadığı sonucuna varabilir.
- 350.4 Tehditlerin önemi değerlendirilecek ve bunları ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir düzeye indirmek gerektiğinde önlemler uygulanacaktır. Tehditlerin, önlemlerinin uygulanmasıyla ortadan kaldıramadığı veya kabul edilebilir bir düzeye indirilemediği durumda, bağımlı çalışan profesyonel muhasebeci rüşveti kabul etmeyecektir. Temel prensiplere uyuma yönelik gerçek ya da açık tehditlerin, yalnızca rüşvetin kabul edilmiş olmasından dolayı çıkmamış olması ancak, bazen, teklifin yapılmış olması gerçeğinden dolayı olması nede-

niyle, ek önlemler alınacaktır. Bağımlı çalışan Profesyonel muhasebeci söz konusu teklifler nedeniyle ortaya çıkmış tüm tehditleri değerlendirecek ve aşağıdaki eylemlerin bir veya daha fazlasının yapılması yapılmayacağını değerlendirecektir:

- (a) Bu tür tekliflerin yapıldığında hemen işveren organizasyonun üst düzey yönetimini veya yönetiminden sorumlu kişileri haberdar etmek;
- (b) Teklifin üçüncü taraflarını - örneğin meslek kuruluşunu ya da teklifi yapan kişinin işverenini haberdar etmek; ancak bağımlı çalışan profesyonel muhasebeci böyle bir adım atmadan önce yasal danışmalık almayı dikkate alabilir; ve
- (c) Çekirdek ya da yakın aile üyelerini, örneğin istihdam durumları dolayısıyla, potansiyel olarak rüşvet teklifleriyle sonuçlanabilecek pozisyonlarda olmaları halinde, ilgili tehdit ve önlemler hakkında bilgilendirmek; ve
- (d) Çekirdek ya da yakın aile üyelerinin, işveren kuruluşun rakipleri veya potansiyel tedarikçileri tarafından istihdam edilmiş olması durumunda, işveren organizasyonun üst düzey yönetimini veya yönetiminden sorumlu olan kişileri haberdar etmek.

Teklifte Bulunma

- 350.5 Bağımlı çalışan profesyonel muhasebeci, bir kişinin veya kuruluşun yargılarını ya da karar verme sürecini etkilemek veya gizli bir bilgi edinmek üzere rüşvet teklif etmesinin beklendiği ya da başka bir baskı altında olduğu bir durumda olabilir.
- 350.6 Bu tür bir baskı işveren organizasyon içinden, örneğin bir iş arkadaşı veya amirden gelebilir. Baskı ayrıca, işveren kuruluşun avantajına olacak, bağımlı çalışan profesyonel muhasebeciyi muhtemelen uygunsuz bir etkileyecek olan eylemleri veya iş kararlarını öneren dışarıdaki bir kişiden veya kuruluşlardan gelebilir.

- 350.7 Bağımlı çalışan profesyonel muhasebeci, üçüncü bir tarafın profesyonel yargısını usulsüz olarak etkileyecek bir rüşvet teklifinde bulunmayacaktır.
- 350.8 Etik olmayan bir rüşvet teklifi yapılması baskısının, işveren organizasyonun içinden geldiği durumda, bağımlı çalışan profesyonel muhasebeci bu Etik Kuralların A bölümünde açıklanan etik çatışmaların çözümüne ilişkin prensip ve kılavuzları izleyecektir.

TANIMLAR

Bu *Profesyonel Muhasebeciler İçin Etik Kurallar*, içinde geçen terimler yanlarında yazılı anlamları ifade etmektedir:

- Kabul edilebilir düzey** Makul ve bilgilendirilmiş bir üçüncü tarafın, tüm spesifik bilgilerin ve durumların söz konusu zamanda profesyonel muhasebecinin erişiminde olduğunu tartarak, temel prensiplerle uyumun ihlal edilmediği sonucuna varabileceği bir düzeydir.
- Reklam** Halka profesyonel muhasebeciler tarafından profesyonel iş dünyasında sunulan hizmetlerin iletilmesi.
- Güvence Müşterisi** Aşağıdakiler ile sorumlu olan kişi (kişiler):
- (a) Dolaysız raporlama sözleşmesinde, konu ile ilgili sorumlu olan kişi; veya
 - (b) Beyan esaslı bir sözleşmede konu bilgisinden sorumlu olan ve konudan sorumlu olabilecekler.
- Güvence Sözleşmesi** Profesyonel muhasebecinin değerlendirme sonucundan veya konunun belli bir kritere göre değerlendirilmesinden sorumlu olan kişi dışında kalan hedef kitlenin güven derecesini artırmak maksadı ile görüş bildirmesi.
- (Güvence Sözleşmelerinde kılavuzluk için Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu tarafından çıkarılan; Uluslararası Denetim Standartları (ISA), Uluslararası İnceleme Sözleşmeleri Standartları (ISRE) ve Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Standartları (ISAE) uygulandığı bir güvence sözleşmesinin unsurlarını ve hedeflerini açıklayan ve sözleşmeleri tanımlayan, Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Çerçevesine bakınız)
- Güvence ekibi** (a) Güvence sözleşmesi için sözleşme ekibinde yer alan tüm üyeler; ve

- (b) Firma içinde inceleme sözleşmesinin sonucunu doğrudan etkileyebilecek aşağıdakiler dahil, tüm diğer kişiler:
- (i) Güvence sözleşmesinde sorumlu ortağa güvence işinin performansı açısından direk yönetim veya diğer izleme metotlarını sunan veya performansı karşılığı alacağı değerleri öneren kişiler. Finansal tablolar denetimi açısından sorumlu ortağın üzerinde bulunan ve firmanın icra kurulu başkanına kadar uzanan pozisyondaki tüm kişiler;
 - (ii) Güvence işi için teknik ve sektöre özel konular, işlemler ve olaylar hakkında danışmanlık yapanlar; ve
 - (iii) Güvence sözleşmesi için kalite kontrol hizmeti sunan – işin kalite kontrolünü gözden geçiren kişiler dahil;

Denetim müşterisi

Bir firmanın, bir denetim sözleşmesi yürüttüğü bir işletme. Müşterinin, borsada işlem gören bir işletme olması durumunda, denetim müşterisi her zaman ilgili işletmelerini de kapsayacaktır. Müşterinin, borsada işlem gören bir işletme olmaması durumunda, denetim müşterisi, müşterinin üzerinde doğrudan ya da dolaylı kontrolü olduğu ilgili işletmelerini de kapsar.

Denetim sözleşmesi

Serbest çalışan bir profesyonel muhasebecinin, uygulamadaki finansal raporlama çerçevesine uygun olarak, finansal tabloların esasa ilişkin yönlerden hazırlanıp hazırlanmadığına (veya esasa ilişkin yönlerden, gerçek ve doğru bir görüş verdiği ya da doğru bir biçimde sunulduğu) dair bir görüş açıkladığı, bu tür bir sözleşmenin Uluslararası Denetim Standartlarına göre yürütülmüş olduğu, makul bir güvence sözleşmesidir. Bu, yasa ya da diğer düzen-

Denetim ekibi	<p>lemelerle şart koşulan bir denetim olan Yasal Denetimi kapsar.</p> <p>(a) Denetim sözleşmesi için sözleşme ekibinde yer alan tüm üyeler; ve</p> <p>(b) Firma içinde denetim sözleşmesinin sonucunu doğrudan etkileyebilecek aşağıdakiler dahil, tüm diğer kişiler:</p> <p style="padding-left: 20px;">(i) Denetim sözleşmesinin performansı ile ilgili olarak sözleşme ekibinin, denetim sözleşme ortağının ücretini öneren ya da doğrudan denetimini, yönetimini ya da diğer gözetimini sağlayan kişiler de dahil denetim sözleşmesinin sonucunu doğrudan etkileyebilecek firma içindeki diğer kişiler (firmanın Kıdemli ya da Yönetim Ortağı (Genel Müdür veya eşdeğer)</p> <p style="padding-left: 20px;">(ii) Sözleşme için teknik ve sektöre özel konular, işlemler ve olaylar hakkında danışmanlık yapanlar; ve</p> <p style="padding-left: 20px;">(iii) Sözleşme için kalite kontrol hizmeti sunan – işin kalite kontrolünü gözden geçiren kişiler dahil;</p> <p>(c) Denetim sözleşmesinin sonucunu doğrudan etkileyebilecek bir network firması içindeki tüm kişiler:</p>
Yakın aile	Ana-baba, çocuk veya çekirdek aile ferdi olmayan kardeş.
Koşullu Ücretler	Firma tarafından yapılmış bir işlemin sonucu ya da hizmetlerin sonucu ile ilgili olarak önbelleme temeline göre hesaplanmış ücret. Mahkeme veya başka bir kamu otoritesi tarafından belirlenen ücret bağımlı ücret değildir.

Doğrudan finansal çıkar Bir finansal çıkar:

- (a) Direk olarak bir şahıs veya tüzel kişi tarafından sahip olunan ve kontrolü altında olunan (gönüllü olarak başkaları tarafından işletilenler dahil); veya
- (b) Gerçek ya da tüzel kişinin kontrolü altında bulunan veya yatırım kararlarını etkileme yetisi olan bir kolektif yatırım aracı, mülk, vakıf veya diğer araçlar yolu ile sahip olunan finansal çıkar.

Direktör veya yetkili Ülkeden ülkeye değişebilecek unvanlara bakılmaksızın, işletmenin yönetiminden sorumlu ya da eşdeğer bir kapasitede hareket eden kişiler.

Sözleşme ortağı Firma, sözleşmeden ve sözleşmenin performansından ve firma adına çıkarılan rapordan sorumlu olan ve gerektiğinde, bir profesyonel, hukuki veya düzenleyici organdan uygun otoriteye sahip ortak veya diğer kişiler.

Sözleşme kalite kontrol incelemesi Raporun çıkarılma esnasında veya öncesinde, sözleşme ekibinin yaptığı önemli yargıların ve raporu oluştururken vardıkları sonuçların objektif olarak değerlendirmesini sağlamak üzere tasarlanmış bir süreçtir.

Sözleşme ekibi Sözleşmeyi yürüten tüm ortaklar ve personel ile sözleşme üzerinde güvence prosedürlerini yerine getiren, firma ya da bir network firması tarafından tutulmuş herkes. Bu, firma ya da bir network firması tarafından tutulmuş dış uzmanları içermez.

Mevcut muhasebeci Hali hazırda denetim işini yapan veya bir müşteri için muhasebe, vergi, danışmanlık veya benzeri hizmetleri yürüten profesyonel muhasebeci.

Dış uzman	Muhasebe ya da denetim dışında bir alanda bilgi, beceri ve tecrübe sahibi olan ve bu alandaki çalışması, yeterli uygun kanıtları toplamada profesyonel muhasebeciye yardım etmede kullanılan bir kişi (firmanın ya da bir network firmasının, geçici personeli de dahil, ortağı ya da profesyonel personelin bir üyesi olmayan kişi) ya da organizasyon.
Finansal çıkar	Bu çıkarla doğrudan bağlantılı, böyle bir çıkarı ve türevi alma hak ve yükümlülüğü dahil olmak üzere, bir şirketin hisse senedi veya diğer ipotek, borç senedi, kredi veya diğer borç enstrümanlarındaki bir çıkar
Finansal tablolar	İlgili notlar da dahil, bir işletmenin, belirli bir tarihteki ekonomik kaynaklarını ya da yükümlülüklerini ya da finansal raporlama çerçevesine uygun olarak bir zaman dilimindeki değişiklikleri göstermeyi amaçlayan, tarihsel finansal bilginin yapısal bir sunumu. İlgili notlar genel olarak, önemli muhasebe politikalarının bir özeti ile diğer açıklayıcı bilgilerden oluşur. Bu terim, finansal tabloların tam bir seti ile ilişkilendirilebilir, fakat tek bir finansal tabloya örneğin, bilanço ya da gelir-gider tablosuna ve ilgili açıklayıcı notlara da gönderme yapabilir.
Firmanın Görüş Bildireceği Finansal Tablolar	Tek bir işletme durumunda, bu işletmenin finansal tabloları. Grup finansal tabloları olarak da bahsedilen, konsolide finansal tablolar, durumunda, konsolide finansal tablolar.
Firma	<p>(a) Şahıs uygulayıcı, profesyonel muhasebecilerin ortaklık veya şirketleri;</p> <p>(b) Bu gibi tarafları mülkiyet, yönetim veya diğer araçlar aracılığıyla kontrol eden bir tüzel kişi.</p> <p>(c) Bu gibi taraflarca mülkiyet, yönetim veya diğer araçlar aracılığıyla kontrol edilen bir tüzel kişi</p>

Tarihi Finansal Bilgi	Temel olarak işletmenin muhasebe sisteminden çıkarılan, geçmiş dönemlerde oluşan ekonomik olaylar hakkında ya da geçmişte bir zamandaki anlardaki ekonomik durumlar ya da koşullar hakkındaki belirli bir işletmeyle ilgili olarak finansal terimlerde gösterilen bilgiler.
Çekirdek aile	Eş (veya eşdeğeri) veya bakmakla yükümlü olunan kişi.
Bağımsızlık	Bağımsızlık: (a) Düşüncede bağımsızlık - profesyonel yargıyı tehlikeye düşürecek etkilerden etkilenmeden bir sonuç açıklamaya imkân veren zihin durumudur ki böylece kişinin dürüstlikle hareket etmesine ve tarafsızlık ve profesyonel şüphecilik kullanmasına imkan verir. (b) Görünürde bağımsızlık - Önlemler de dahil olmak üzere ilgili her türlü enformasyon konusunda bilgi sahibi olan ve makul bir üçüncü kişinin; bir firmanın, denetim veya güvence ekibi üyesinin dürüstlüğüne, tarafsızlığına ve profesyonel şüpheciliğe gölge düştüğü sonucunda haklı olarak ulaşmasına yol açacak kadar aşikar olan olgu ve koşullardan kaçınma.
Dolaylı finansal çıkar	Gerçek ya da tüzel kişinin kontrolü altında bulunmayan veya yatırım kararlarını etkileme yetisi olmayan bir kolektif yatırım aracı, mülk, vakıf veya diğer araçlar yolu ile sahip olunan finansal çıkar.
Baş denetim ortağı	Sözleşme ortağı, sözleşme kalite kontrol incelemesinden sorumlu kişi ve eğer varsa, firmanın görüş bildireceği finansal tabloların denetimiyle ilgili olarak önemli konular üzerinde kilit kararlar ya da yargılarda bulunan sözleşme ekibindeki diğer denetim ortakları. İçinde bulunulan durumlara ve denetim-

	deki kişilerin rolüne bağlı olarak, “diğer denetim ortakları” örneğın, önemli iştirakler ya da birimlerden sorumlu olan denetim ortaklarını kapsayabilir.
Borsaya kayıtlı şirket	Hisse senetleri, payları veya borç senetleri geçerliliği kabul edilmiş bir borsada kote edilmiş ya da kayıtlı olan veya geçerliliği kabul edilmiş bir borsa ya da eşdeğer diğer bir organın düzenlemelerine göre pazarlanan şirket.
Network	Aşağıdaki niteliklerdeki daha büyük bir yapıdır: (a) İşbirliği amaçlayan; ve (b) Kar veya maliyet paylaşımını açıkça amaçlayan veya ortak mülkiyet, kontrol veya yönetim, ortak kalite kontrol politikaları ve prosedürleri, ortak işletme stratejisi, ortak bir marka-adının kullanımını veya profesyonel kaynakların önemli bir parçasını paylaşan.
Network firması	Bir network’e ait olan bir firma veya işletme
Ofis	Ayrı bir alt-birim İster coğrafi olarak isterse de büro olarak organize olmuş ayrı bir alt-grup.
Profesyonel muhasebeci	Bir IFAC üye kuruluşunun üyesi olan bir kişi.
Bağımlı çalışan profesyonel muhasebeci	Ticari, sınai, hizmet, kamu sektörü, eğitim, kar amaçlı gütmeyen sektör, düzenleyici kurullar veya profesyonel kuruluşlar gibi alanlarda istihdam edilmiş ya da İcracı veya icracı-olmayan kapasitede tutulmuş profesyonel muhasebeci veya bu tür işletmelerle sözleşmeli profesyonel muhasebeci
Serbest çalışan profesyonel muhasebeci	Fonksiyonel sınıflamaya bakmaksızın (örneğin, denetim, vergi veya danışmanlık) bir firmada profesyonel hizmetler sunan profesyonel muhasebeci. Bu terim ayrıca, serbest çalışan profesyonel muhasebecilerin oluşturduğu bir şirket için de kullanılır.

Profesyonel hizmetler	Muhasebe, denetim, vergi, yönetim danışmanlığı ve finansal yönetim hizmetlerini de içeren, muhasebecilik veya ilgili becerilerin gerektiren profesyonel muhasebeciler tarafından yapılan hizmetler.
Kamu Çıkarına Haiz İşletmeler	(a) Borsada işlem gören işletme, ve (b) İşletme: (i) Düzenleme ya da yasayla bir kamu çıkarına haiz işletme olarak tanımlanmış, (ii) Borsada işlem gören işletmelerin denetimlerine uygulanan bağımsızlık şartlarıyla aynı uyum içinde yürütülmesi, yasa ya da düzenleme tarafından şart koşulan denetime tabi olan Bu tür bir düzenleme, denetim düzenleyicisini de içeren herhangi bir ilgili düzenleyici tarafından yayınlanabilir.
İlgili İşletme	Müşteri ile aşağıdaki ilişkilerden herhangi birine sahip işletme; (a) Müşteri üzerinde doğrudan ya da dolaylı kontrolü bulunan işletme eğer ki bu müşteri söz konusu işletme için önemli ise; (b) Müşteride doğrudan bir finansal çıkarı bulunan işletme eğer ki bu işletme müşteri üzerinde önemli bir etkiye sahipse ve müşterideki çıkar söz konusu bir işletme için önemli ise; (c) Müşterinin doğrudan ya da dolaylı kontrolünün bulunduğu işletme; (d) Müşterinin veya (c)'de açıklandığı şekilde müşteriyle alakalı bir işletmenin, söz konusu işletme üzerinde önemli bir etkisinin olmasına neden olan doğrudan bir etkiye sahip olduğu ve bu çıkarın müşteri ve (c)'de belirtilen müşterinin ilgili işletmesi için önemli olan işletme; ve

- (e) Müşteri ile birlikte müşterek kontrol altında bulunan şirket (“kardeş şirket”) eğer ki kardeş şirket ve müşterinin ikisinin de hem müşteri hem de kardeş işletmeyi kontrol eden işletme için önemli ise.
- İnceleme müşterisi Bir firmanın, bir inceleme sözleşmesi yürüttüğü bir işletme.
- İnceleme sözleşmesi Uluslararası İnceleme Sözleşmeleri Standartlarına veya eşdeğerine göre yürütülmüş, serbest çalışan bir profesyonel muhasebecinin, bir denetimin gerektirdiği tüm kanıtları sağlamayan prosedürler temelinde, muhasebecinin, finansal tabloların, tüm yönlerden uygulamadaki finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanmadığına inanmasına neden olan muhasebecinin dikkatini çeken herhangi bir durum olup olmadığı konusunda bir sonuç bildirdiği güvence sözleşmesi.
- İnceleme ekibi
- (a) Güvence sözleşmesi için sözleşme ekibinde yer alan tüm üyeler; ve
- (b) Firma içinde inceleme sözleşmesinin sonucunu doğrudan etkileyebilecek aşağıdakiler dahil, tüm diğer kişiler:
- (i) İnceleme sözleşmesinin performansı ile ilgili olarak sözleşme ekibinin, denetim sözleşme ortağının ücretini öneren ya da doğrudan denetimini, yönetimini ya da diğer gözetimini sağlayan kişiler de dahil denetim sözleşmesinin sonucunu doğrudan etkileyebilecek firma içindeki diğer kişiler (firmanın Kıdemli ya da Yönetim Ortağı (Genel Müdür veya eşdeğer) olan kişi tarafından sözleşme ortağı ardından gelen tüm üzerindeki kıdemli düzeyler dahil) ile denetim müşterisi arasındaki çıkar

ya da ilişkiler tarafından ortaya çıktığına inanmasına dair sebebi varsa, tüm tehditlerin önemine dair bir değerlendirme yapılacaktır.

(ii) Sözleşme için teknik ve sektöre özel konular, işlemler ve olaylar hakkında danışmanlık yapanlar; ve

(iii) Sözleşme için kalite kontrol hizmeti sunan – işin kalite kontrolünü gözden geçiren kişiler dahil;

(c) İnceleme sözleşmesinin sonucunu doğrudan etkileyebilecek bir network firması içindeki tüm kişiler.

Özel amaçlı finansal tablolar

Spesifik kullanıcıların finansal bilgi ihtiyaçlarını karşılamak üzere tasarlanmış bir finansal raporlama çerçevesine göre hazırlanmış finansal tablolar.

Yönetimden sorumlu olanlar

İşletmenin stratejik yönü ile işletmenin hesap verebilirliği ile ilgili yükümlülüklerini gözetmek üzere sorumlu olan kişiler Bu, finansal raporlama sürecinin gözetimini içerir.

Yürürlük Tarihi

Bu Etik Kural'ın yürürlük tarihi, 1 Ocak 2011'dir; daha önce kabulüne izin verilmiştir. Aşağıdaki geçici hükümlere tabiidir:

Kamu Çıkarına Haiz İşletmeler

1. Etik Kuralların, Kısım 290'ı, denetim ya da inceleme müşterisinin bir kamu çıkarına haiz işletme olması durumunda, ilave bağımsızlık şartlarını içerir. Kamu çıkarına haiz işletmenin yeni tanımı ve paragraf 290.26 'daki kılavuzlar nedeniyle uygulanacak olan ilave hükümler 1 Ocak 2012'de yürürlüğe girecektir. Ortak rotasyonu şartları için, geçici hükümler aşağıda paragraf 2 ve 3'te yer almaktadır.

Ortak Rotasyonu

2. “Baş denetim ortağı” yeni terimindeki tanıma uyan bir ortak olması nedeniyle ve ortağın, sözleşme kalite kontrol incelemesinden sorumlu sözleşme ortağı ya da kişisi olmaması nedeniyle Paragraf 290.151'deki rotasyon şartlarına tabi olan bir ortak için, rotasyon şartları 15 Aralık 2011 ve sonrasında başlayan yılların finansal tablolarının denetimleri ya da incelemeleri için yürürlükte olacaktır. Örneğin, bir takvim yılı sonu denetim müşterisi olması halinde, sözleşme kalite kontrol incelemesinden sorumlu sözleşme ortağı ya da kişisi olmayan bir baş denetim ortağı, yedi ya da daha fazla yıl (yani, 2003–2010 denetimleri) baş denetim ortağı olarak hizmet etmiş ise, bir yıl daha baş denetim ortağı olarak hizmet ettikten sonra (yani, 2011 denetimini tamamladıktan sonra) rotasyon olması gerekecektir.
3. Bu rollerden birini üstlenmeden hemen önce müşteri için başka bir baş denetim ortağı rolünde hizmet vermiş ve 15 Aralık 2010 ve sonrasında başlayan ilk mali yılın başında, altı ya da daha az süreyle sözleşme kalite kontrol incelemesinden sorumlu sözleşme ortağı ya da kişisi olarak çalışmış bir sözleşme ortağı ya da sözleşme kalite kontrol incelemesinden sorumlu bir kişi için, rotasyon şartları 15 Aralık 2011 ve sonrasında başlayan yılların finansal tablolarının denetimleri ya da incelemeleri için yürürlükte olacaktır. Örneğin, bir takvim yılı sonu denetim müşterisi olması durumunda, dört yıl boyunca (yani, 2002–2005 denetimleri) başka bir baş denetim ortağı rolünde ve daha sonra beş yıl boyunca) ya-

ni 2006–2010 denetimleri) sözleşme ortağı olarak hizmet etmiş bir ortak, bir yıl daha sözleşme ortağı olarak hizmet ettikten sonra (yani, 2011 denetimini tamamladıktan sonra) rotasyon olması gerekecektir.

Güvence-dışı Hizmetler

4. Paragraf 290.156–290.219, bir denetim ya da inceleme müşterisine verilen güvence-dışı hizmetlerin şartlarını ele alır. Eđeri Bu Etik Kural'ın yürürlük tarihinde, bir denetim ya da inceleme müşterisine hizmet sunulmakta ve bu hizmetler 2005 Haziran Etik Kurallarına (2006'da revize edilmiş olan) göre izin verilmiş fakat ya yasaklanmış ya da revize Etik Kural'a göre kısıtlamalara tabi ise firma ancak bu hizmetler 1 Ocak 2011 için kontrat edilmiş ve bu tarihten önce başlamışsa ve 1 Temmuz 2011'den önce bitirmek üzere bu tür hizmetleri sunmaya devam edebilir.

Ücretler - Nisbi Büyüklük

5. Paragraf 290.222, kamu çıkarına haiz bir müşterinin denetimi ya da incelemesi ile ilgili olarak, üst üste iki yıl bu müşteri ve ilgili işletmelerinden alınan toplam ücret (paragraf 290.27'deki hususlara tabii olarak), finansal tablolar hakkında görüş bildiren firmanın toplam ücretlerinin %15'inden fazlasını temsil ediyorsa, ikinci yılın denetiminin ön ya da son yayınlanma incelemesi (paragraf 290.22'de açıklandığı üzere) yapılacaktır. Bu şart, 15 Aralık 2010 ve sonrasında başlayan yılları kapsayan finansal tablolarının denetimleri ya da incelemeleri için yürürlükte olacaktır. Örneğin, bir takvim yılı sonu denetim müşterisi olması durumunda, eğer 2011 ve 2012 için müşteriden alınan toplam ücretler %15 eşliğini geçmiş ise, 2012 finansal tablolarının denetimi ile ilgili olarak ön ya da son yayınlanma incelemesi uygulanacaktır.

Ödüllendirme ve Değerlendirme Politikaları

6. Paragraf 290.229, baş denetim ortağının, ortağın denetim müşterisine güvence-dışı hizmetlerin satılmasında ortağın başarısına dayanarak değerlendirilmeyeceğini ve ödüllendirilmeyeceğini açıklar. Bu şart, 1 Ocak 2012'de yürürlüğe girer. Fakat, baş denetim ortağı, denetim müşterisine güvence-dışı hizmetlerin satışındaki bu ortağın, 1 Ocak 2012'den önce yapılmış olan değerlendirmesine göre, 1 Ocak 2012'den sonra ödül alabilir.