

**KURUL KARARI**

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan:

**KURUL KARARI**

**Karar No: 75935942-050.01.04-[01/15219]**

**Karar Tarihi: 13/02/2023**

**Konu:** Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar'da (Bağımsızlık Standartları Dâhil) Yapılan Değişikliklerin Yayınlanması

660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 9 uncu maddesi uyarınca uluslararası standartlara uyum sağlanmasını teminen Muhasebeciler İçin Uluslararası Etik Standartları Kurulu tarafından, International Code of Ethics for Professional Accountants (including International Independence Standards) (the Code) başlığıyla yayımlanan Standartta;

- Quality Management-related Conforming Amendments to the Code,
- Objectivity of Engagement Quality Reviewer and Other Appropriate Reviewers,
- Revisions to the Fee-related Provisions of the Code,
- Revisions to the Non-Assurance Service Provisions of the Code

başlıklarıyla yapılan değişikliklerin mevzuata kazandırılması amacıyla;

- Kalite Yönetimi Projesi Kapsamında Etik Kurallarda Yapılan Değişiklikler,
- Kaliteyi Gözden Geçiren Kişinin ve Diğer Uygun Gözden Geçirenlerin Tarafsızlıklarının Ele Alınması Projesi Kapsamında Etik Kurallarda Yapılan Değişiklikler,
- Ücretler Projesi Kapsamında Etik Kurallarda Yapılan Değişiklikler ve
- Güvence Dışı Hizmet Sunumu Projesi Kapsamında Etik Kurallarda Yapılan Değişikliklerin

yayımlanmasına karar verilmiştir.

# **Kalite Yönetimi Projesi Kapsamında Etik Kurallarda Yapılan Değişiklikler**

Etik Kurallar'a ilişkin değişiklikler; silinen metinlerde üzeri çizili olarak, yeni eklenen metinlerde ise altı çizili olarak gösterilmiştir.

## BÖLÜM 120

### KAVRAMSAL ÇERÇEVE

...

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

120.15 U3 120.6 U1 ve 120.8 U2 paragraflarında tanımlanan ve temel ilkelere uyumu engelleyen tehditlerin belirlenmesine ve değerlendirilmesine yardımcı olabilecek şartlar ile politika ve prosedürler, bağımsızlığa yönelik tehditlerin belirlenmesi ve değerlendirilmesiyle ilgili etkenler de olabilir. Bağımsız denetim, sınırlı bağımsız denetim ve diğer güvence denetimleri bağlamında, Kurum tarafından yayımlanan kalite yönetim standartlarına uygun olarak denetim şirketince tasarlanan, uygulanan ve işleyişi sağlanan bir kalite yönetim sistemi, bu tür şart, politika ve prosedürlere ilişkin bir örnektir.

## BÖLÜM 300

### KAVRAMSAL ÇERÇEVENİN UYGULANMASI

*Denetim Şirketi ve Faaliyet Gösterdiği Çevre*

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

...

- Bir müşterinin kabul edilmesi veya bir müşteriye hizmet sunulması hakkındaki ~~kararlar~~ herhangi bir karar dâhil, temel ilkelere uyumlu ilgili kararların verilmesinde yetkisi bulunan sorumlu denetçi.

## BÖLÜM 320

### DENETÇİNİN GÖREVLENDİRİLMESİ

**Müşterinin ve İşin Kabulü**

*Genel*

- ...
- 320.3 U3 ...
- 320.3 U4 Bu tür bir tehdidin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:
- ...
  - İlgili sektörler veya işin konusu hakkındaki bilgi.
  - İlgili düzenlemelere veya raporlama yükümlülüklerine ilişkin deneyim.
  - İşin yalnızca yetkin bir şekilde yürütülebileceği durumlarda kabul edileceğine ilişkin makul bir güvence vermek üzere tasarlanmış kalite kontrol politika ve prosedürlerinin bulunması. Denetim şirketinin mesleki standartlara ve mevzuat hükümlerine uygun olarak işi yürütme kabiliyetiyle ilgili kalite risklerine karşılık veren, KYS 1 gibi kalite yönetim standartlarına uygun bir kalite yönetim sisteminin parçası olarak, uyguladığı politika ve prosedürler.

## BÖLÜM 330

### ÜCRETLER VE DİĞER MENFAATLER

#### Sarta Bağlı Ücretler

- 330.4 U1 ...
- 330.4 U2 Bu tür tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:
- Hizmetin niteliği.
  - Olası ücret tutarlarının aralığı.
  - Ücret belirleme esası.
  - Alınan ücret ve diğer menfaatlerin hesaplanma esaslarının denetçi tarafından yürütülen hizmetin hedef kullanıcılarına açıklanması.
  - Kalite yönetim kontrol politika ve prosedürleri.
  - İşlemin çıktısının veya sonucunun bağımsız bir üçüncü tarafça gözden geçirilip geçirilmediği.
  - Ücret düzeyinin düzenleyici bir otorite gibi bağımsız bir üçüncü tarafça belirlenip belirlenmediği.

# BAĞIMSIZLIK STANDARTLARI

## (KISIM 4A VE 4B)

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

#### BÖLÜM 400

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

##### Giriş

##### Genel

400.4

KKS KYS 1 denetim şirketinin; yürüttüğü finansal tabloların bağımsız denetim veya sınırlı bağımsız denetimlerine ilişkin olarak bir kalite yönetim sistemi tasarlamasını, uygulamasını ve söz konusu sistemin işleyişini sağlamasını zorunlu kılar. KYS 1; kalite yönetim sisteminin bir parçası olarak denetim şirketinin, sorumlulukların etik hükümler etik hükümlere -bağımsızlıkla ilgili olanlar dâhil- uygun olarak yerine getirilmesine yönelik kalite hedefleri oluşturmasını zorunlu kılar. KYS 1 kapsamındaki etik hükümler; denetim şirketi, uyarınca kendisinin, personelinin-personeli ve -varsa- denetim şirketinin ve denetimlerinin tabi olduğu bağımsızlık hükümlerine tabi diğer kişilerin-kişilerle ilgilidir. (denetim ağına dâhil diğer şirket-personeli dâhil) bağımsızlığının sağlanması hususunda makul güvence sağlayan politika ve prosedürler oluşturmasını BDS'ler ve SBDS'ler, sorumlu denetçilere ve denetim ekiplerine, sırasıyla bağımsız denetim ve sınırlı bağımsız denetimlerle ilgili sorumluluk yükler. Bir denetim şirketi içerisinde sorumlulukların paylaşılması, bu şirketin büyüklüğüne, yapısına ve organizasyon biçimine bağlıdır. Bu Kısım hükümlerinin birçoğu, bağımsızlıkla ilgili eylemler için denetim şirketindeki kişilerin özel sorumluluklarını belirtmemekte, bunun yerine referans kolaylığı sağlaması için “denetim şirketi”ne atıf yapmaktadır. KKS KYS 1'e uygun olarak bir denetim şirketleri şirketi, belirli bir eylemin bağımsızlık hükümlerine uygunluğunun işleyişinden sorumlu olacak-sorumlusuz olarak kişiyi veya kişileri veya bir grup kişiyi (denetim ekibi gibi) görevlendirir. Buna ilaveten, bağımsız denetçilerin bireysel faaliyet, çıkar ve ilişkileri için uygulanan tüm hükümlere uymak konusundaki sorumlulukları devam etmektedir.

##### Denetim Ağına Dâhil Şirketler

A400.53

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

- (a) ...
- (b) ...
- (c) Yapı kapsamında bulunan işletmeler, ortak kalite ~~kontrol-yönetim~~ politika ve prosedürlerini paylaşmaktadır (Bkz.: 400.53 U4 paragrafı),
- (ç) ...
- ...

400.53 U4 Ortak kalite ~~kontrol-yönetim~~ politika ve prosedürleri, büyük yapı içerisinde tasarlanan, uygulanan ve ~~izlenen işleyişi sağlanan~~ politika ve prosedürlerdir (Bkz.: A400.53(c) paragrafı).

...

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

### **Birleşmeler ve İşletme Satın Alımları**

...

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

- (a) ...
- (b) Bölüm 600 ve alt bölümlerinde izin verilmeyen bir güvence dışı hizmetin sunulmasından kaynaklananlar dâhil, bu şekilde bir çıkarı veya ilişkisi olan hiç kimse denetim için oluşturulan iş ekibinin bir üyesi olmayacak veya ~~denetimin kalitesine yönelik gözden geçirmeden denetimin kalitesinin gözden geçirilmesinden~~ sorumlu olmayacaksa ve
- (c) ...

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

- ...
- Finansal tablolarla ilgili görüş beyan eden denetim şirketinin üyesi olmayan bir denetçi tarafından, ~~denetimin kalitesine yönelik gözden geçirmeye denetimin kalitesini gözden geçirmenin amacıyla tutarlı eş değer~~ bir gözden geçirme işleminin yapılmasının sağlanması.
- ...

...

*Denetim Şirketinin Bir İhlal Tespit Etmesi*

...

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

(a) ...

(b) ...

(c) Söz konusu ihlali, politika ve prosedürlerine uygun olarak derhâl aşağıdakilere bildirir:

(i) Sorumlu denetçi,

(ii) Bağımsızlıkla ilgili politika ve prosedürlerden sorumlu olanlar  
Bağımsızlık hükümlerine uygunluğunun işleyişinden sorumlu olan  
kişi,

(iii) Denetim şirketindeki diğer ilgili personel ve gereken hâllerde, denetim ağı ve

(iv) Kısım 4A'da yer alan bağımsızlık hükümlerine tabi olan ve uygun adımları atması gereken ilgili kişiler.

(ç) ...

(d) ...

...

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

...

## **BÖLÜM 410**

### **ÜCRETLER**

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

...

410.4 U4 120.15 U3 paragrafında tanımlanan şart, politika ve prosedürler (özellikle, Kurum tarafından yayımlanan kalite yönetim standartlarına uygun olarak denetim şirketince tasarlanan, uygulanan ve işleyişi sağlanan bir kalite yönetim sistemi), bağımsızlığa yönelik tehditlerin kabul edilebilir bir düzeyde olup olmadığına ilişkin değerlendirmeyi de etkileyebilir.

## BÖLÜM 540

### ÇALIŞANLARIN DENETİM MÜŞTERİSİYLE UZUN SÜRELİ İLİŞKİSİ

#### Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

...

Birden fazla kilit denetçi rolünde hizmet verilmesi

...

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

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

(a) ...

(b) ...



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

## BÖLÜM 900

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

#### Giriş

#### Genel

900.3

KKSKYS 1 denetim şirketinin; yürüttüğü güvence denetimlerine ilişkin olarak bir kalite yönetim sistemi tasarlamasını, uygulamasını ve söz konusu sistemin işleyişini sağlamasını etik hükümler uyarınca kendisinin, personelinin ve -varsa- bağımsızlık hükümlerine tabi diğer kişilerin bağımsızlığının sağlanması hususunda makul güvence sağlayan politika ve prosedürler oluşturmasını zorunlu kılar. KYS 1; kalite yönetim sisteminin bir parçası olarak denetim şirketinin, sorumlulukların etik hükümlere -bağımsızlıkla ilgili olanlar dâhil- uygun olarak yerine getirilmesine yönelik kalite hedefleri oluşturmasını zorunlu kılar. KYS 1 kapsamındaki etik hükümler; denetim şirketi, personeli ve -varsa- denetim şirketinin ve denetimlerinin tabi olduğu bağımsızlık hükümlerine tabi diğer kişilerle ilgilidir. Bununla birlikte, GDS'ler ve BDS'ler sorumlu denetçilere ve denetim ekiplerine denetimlerle ilgili sorumluluk yükler. Bir denetim şirketi içerisinde sorumlulukların paylaştırılması, bu şirketin büyüklüğüne, yapısına ve organizasyon biçimine bağlıdır. Kısım 4B hükümlerinin birçoğu, bağımsızlıkla ilgili eylemler için denetim şirketindeki kişilerin özel sorumluluklarını belirtmemekte, bunun yerine referans kolaylığı sağlaması için "denetim şirketi"ne atıf yapmaktadır. ~~KKSKYS 1~~'e uygun olarak, bir denetim şirketleri şirketi, belirli bir eylemin bağımsızlık hükümlerine uygunluğunun işleyişinden sorumlu olacak sorumlusu olarak bir kişiyi veya kişileri veya bir grup kişiyi (güvence ekibi gibi) görevlendirir. Buna ilaveten, bağımsız denetçilerin bireysel faaliyet, çıkar ve ilişkileri için uygulanan tüm hükümlere uymak konusundaki sorumlulukları devam etmektedir.

# TERİMLER SÖZLÜĞÜ VE KISALTMALAR LİSTESİ

Denetimin kalitesine yönelik gözden geçirme- Denetimin kalitesinin gözden geçirilmesi

Rapor tarihi veya öncesinde iş ekibinin vardığı önemli yargıların ve raporu oluştururken ulaştığı sonuçların tarafsız bir şekilde değerlendirilmesini sağlamak için tasarlanmış bir süreçtir. Kaliteyi gözden geçiren kişinin, denetim ekibi tarafından yapılan önemli muhakemeler ve bu kapsamda ulaşılan sonuçları tarafsız bir şekilde değerlendirmesidir. Kalitenin gözden geçirilmesi, rapor tarihinde veya öncesinde tamamlanır.

Kaliteyi gözden geçiren kişi

Denetimin kalitesini gözden geçirmek üzere denetim şirketi tarafından atanan sorumlu denetçi, denetim şirketindeki diğer bir kişi veya denetim şirketi dışından bir kişidir.

Kilit denetçi

Sorumlu denetçi, denetimin kalitesine yönelik gözden geçirmeden denetimin kalitesinin gözden geçirilmesinden sorumlu olan kişi ve -varsa- denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tabloların denetimiyle ilgili önemli hususlarda kilit kararlar alan veya muhakemelerde bulunan iş ekibindeki diğer ortaklar ve kilit yöneticilerdir. Örneğin, şartlara ve kişilerin denetimdeki rollerine bağlı olarak, “diğer ortaklar ve kilit yöneticiler” ifadesi önemli bağlı ortaklıklardan veya bölümlerden sorumlu olan ortakları ve kilit yöneticileri içerebilir.

Denetim ağı

Bağımsız denetim kuruluşlarının veya bağımsız denetçilerin aralarında hukuki bir bağ olup olmadığına bakılmaksızın,

- (a) İşbirliğine yönelik,
- (b) Kâr veya maliyet paylaşımını hedefleyen veya ortak bir mülkiyet, kontrol veya yönetimi, ortak kalite ~~kontrol~~ yönetim politikalarını ve süreçlerini, ortak bir iş stratejisini, ortak bir marka veya unvan kullanımını ya da mesleki kaynakların önemli bir kısmını ortaklaşa kullanmayı amaçlayan yapılanmadır.

# KISALTMALARA VE ETİK KURALLARDA ATIFTA BULUNULAN STANDARTLARA İLİŞKİN LİSTELER

## KISALTMALAR LİSTESİ

Kısaltma	Açıklama
Güvence Çerçevesi	Güvence Denetimlerine İlişkin Çerçeve
COSO	Treadway Komisyonunu Destekleyen Kuruluşlar Komitesi
CoCo	Kanada Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü Kontrol Kriterleri
Kurum	Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
BDS	Bağımsız Denetim Standardı
GDS	Güvence Denetimi Standardı
<del>KKS</del> <u>KYS</u>	<del>Kalite Kontrol</del> <u>Yönetim</u> Standardı
SBDS	Sınırlı Bağımsız Denetim Standardı

## ETİK KURALLARDA ATIFTA BULUNULAN STANDARTLAR LİSTESİ

Standart	Tam Adı
BDS 320	Bağımsız Denetimin Planlanmasında ve Yürütülmesinde Önemlilik
BDS 610	İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması
GDS 3000	Tarihî Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri
<del>KKS</del> <u>KYS 1</u>	Finansal Tabloların Bağımsız Denetim <del>ve veya</del> Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri <del>ve veya</del> İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim <del>Şirketleri Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler</del> İçin <del>Kalite Kontrol</del> <u>Yönetimi</u>
<u>KYS 2</u>	<u>Denetimin Kalitesinin Gözden Geçirilmesi</u>
SBDS 2400	Tarihî Finansal Tabloların Sınırlı Bağımsız Denetimi

## **YÜRÜRLÜK TARİHİ**

Kalite Yönetimi Projesi Kapsamında Etik Kurallarda Yapılan Değişiklikler, 31/12/2023 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

**Kaliteyi Gözden Geçiren Kişinin ve Diğer Uygun Gözden Geçirenlerin Tarafsızlıklarının Ele Alınması Projesi Kapsamında Etik Kurallarda Yapılan Değişiklikler**

Etik Kurallar'a ilişkin değişiklikler; silinen metinlerde üzeri çizili olarak, yeni eklenen metinlerde ise altı çizili olarak gösterilmiştir.

## KISIM 3 – BAĞIMSIZ DENETÇİLER

### BÖLÜM 300

#### KAVRAMSAL ÇERÇEVENİN UYGULANMASI

...

##### Tehditlerin Belirlenmesi

300.6 U1 Temel ilkelere uyumu engelleyen tehditler çok çeşitli durum ve gerçeklerden kaynaklanabilir. Tehdit sınıfları 120.6 U3 paragrafında tanımlanmaktadır. Hizmet sunarken denetçinin karşılaşılabileceği tehditlerin kaynaklanabileceği söz konusu durum ve gerçeklere ilişkin örnekler her bir tehdit sınıfı bazında aşağıda yer almaktadır:

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

...

## **BÖLÜM 325**

### **KALİTEYİ GÖZDEN GEÇİREN KİŞİNİN VE DİĞER UYGUN GÖZDEN GEÇİREN KİŞİLERİN TARAFSIZLIĞI**

#### **Giriş**

- 325.1 Denetçiler; temel ilkelere uymalı ve tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 120’de yer alan kavramsal çerçeveyi uygulamalıdır.
- 325.2 Gözden geçirilen çalışmaya dâhil olan veya söz konusu çalışmayı yürütmekten sorumlu kişilerle yakın ilişkileri olan bir kişinin kaliteyi gözden geçiren kişi olarak atanması, tarafsızlık ilkesine uyumu engelleyen tehditler oluşturabilir.
- 325.3 Bu bölüm, kaliteyi gözden geçiren kişinin tarafsızlığıyla ilgili olarak kavramsal çerçevenin uygulanmasına ilişkin uygulama hükümlerini düzenler.
- 325.4 Kaliteyi gözden geçiren kişi ayrıca, 300.8 U4 paragrafında açıklandığı üzere uygun bir gözden geçiren kişi örneğidir. Bu nedenle, bu bölümde yer alan uygulama hükümleri; denetçinin, belirlenen tehditleri ele almak için bir önlem olarak yürütülen çalışmayı gözden geçirmesi amacıyla uygun bir gözden geçiren kişiyi atadığı durumlarda uygulanabilir.

#### **Uygulama Hükümleri**

##### **Genel**

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

##### **Tehditlerin Belirlenmesi**

- 325.6 U1 Kaliteyi gözden geçiren kişi olarak atanan bir denetçinin tarafsızlığına yönelik tehditlerin oluşabileceği durumlara ilişkin örnekler aşağıda yer almaktadır:

(a) Kişisel Çıkar Tehdidi

- Her biri diğerinin işinde kaliteyi gözden geçiren kişi olarak hizmet veren iki sorumlu denetçi.

(b) Kendi Kendini Denetleme Tehdidi

- Bir denetçinin, önceden sorumlu denetçi olarak hizmet verdiği bir denetim işinde, sonradan kaliteyi gözden geçiren kişi olarak hizmet vermesi.

(c) Yakınlık Tehdid

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

(d) Yıldırma Tehdid

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

### **Tehditlerin Değerlendirilmesi**

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

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

### **Tehditlerin Ele Alınması**

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

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

#### *Ara Verme Süresi*

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

325.8.U4 KYS 2'nin gerektirdiği ara verme süresi, Bölüm 540'ta yer alan ve bir denetim müşterisiyle uzun süreli ilişki neticesinde oluşan bağımsızlığa yönelik tehditleri ele



almak için tasarlanmış olan yönetici rotasyonu hükümlerinden farklıdır ve bu hükümleri değiştirmez.

## BÖLÜM 540

### ÇALIŞANLARIN DENETİM MÜŞTERİSİYLE UZUN SÜRELİ İLİŞKİSİ

*KAYİK Olan Denetim Müşterileri*

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

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

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

**A540.6** ...

...

Ara Verme Süresi

**A540.11** ...

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

**A540.13** ...

540.13 U1 Bu bölümdeki yönetici rotasyonu hükümleri, liyakate ilişkin bir koşul olarak, sorumlu denetçinin kaliteyi gözden geçirme görevini üstlenmesinden önce KYS 2’nin gerektirdiği ara verme süresinden farklıdır ve bu süreyi değiştirmez (Bkz.: 325.8 U4 paragrafı).

Birden fazla kilit denetçi rolünde hizmet verilmesi

...

## **YÜRÜRLÜK TARİHİ**

Kaliteyi Gözden Geçiren Kişinin ve Diğer Uygun Gözden Geçirenlerin Tarafsızlıklarının Ele Alınması Projesi Kapsamında Etik Kurallarda Yapılan Değişiklikler, 31/12/2023 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

# **Ücretler Projesi Kapsamında Etik Kurallarda Yapılan Değişiklikler**

Etik Kurallar'a ilişkin değişiklikler; silinen metinlerde üzeri çizili olarak, yeni eklenen metinlerde ise altı çizili olarak gösterilmiştir.

## BÖLÜM 120

### KAVRAMSAL ÇERÇEVE

...

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

##### *Bağımsızlık*

120.15 U1 ...

120.15 U2 ...

120.15 U3 120.6 U1 ve 120.8 U2 paragraflarında tanımlanan ve temel ilkelere uyumu engelleyen tehditlerin belirlenmesine ve değerlendirilmesine yardımcı olabilecek şartlar ile politika ve prosedürler, bağımsızlığa yönelik tehditlerin belirlenmesi ve değerlendirilmesiyle ilgili etkenler de olabilir. Bağımsız denetim, sınırlı bağımsız denetim ve diğer güvence denetimleri bağlamında, Kurum tarafından yayımlanan kalite yönetim standartlarına uygun olarak denetim şirketince tasarlanan ve uygulanan bir kalite yönetim sisteminin bulunması, bu tür şart, politika ve prosedürlere ilişkin bir örnektir.

## BÖLÜM 320

### DENETÇİNİN GÖREVLENDİRİLMESİ

...

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

##### **Müşterinin ve İşin Kabulü**

###### *Genel*

...

320.3 U3 ...

320.3 U4 Bu tür bir tehdidin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:

- Aşağıdaki konulara ilişkin edinilen kanaat:
  - Müşterinin işlerinin/faaliyetlerinin niteliği,

- Faaliyetlerin karmaşıklığı,
- Yapılacak işin özel yükümlülükleri ve
- Gerçekleştirilecek çalışmanın amacı, niteliği ve kapsamı.
- İlgili sektörler veya işin konusu hakkındaki bilgi.
- İlgili düzenlemelere veya raporlama yükümlülüklerine ilişkin deneyim.
- İşin yalnızca yetkin bir şekilde yürütülebileceği durumlarda kabul edileceğine ilişkin makul bir güvence vermek üzere tasarlanmış kalite kontrol politika ve prosedürlerinin bulunması.
- Denetçinin ticari ve piyasa öncelikleri dikkate alındığında; ücret düzeyi ve ücretlerin gerekli kaynakları ne ölçüde dikkate aldığı.

320.3 U5 ...

## BÖLÜM 330

### ÜCRETLER VE DİĞER MENFAATLER

...

#### Ana Hükümler

#### Ücret Düzeyi

330.3 U1 ~~Teklif verilen~~ Ücret düzeyi, denetçinin mesleki hizmetleri teknik ve mesleki standartlara uygun olarak yürütme kabiliyetini etkileyebilir.

330.3 U2 ...

330.3 U3 Bu tür bir tehdidin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:

- Müşterinin; denetimin/işin şartlarından ve özellikle ücretlerin belirlendiği esastan ve ~~teklif edilen ücret kapsamına giren~~ kapsama giren hizmetlerden haberdar olup olmadığı.

• ...

330.3 U4 ...

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

## BÖLÜM 400

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

#### Giriş

##### Genel

400.1

...

400.2

Bu Kısım, aksi belirtilmediği sürece bağımsız denetim ve sınırlı bağımsız denetimlerin her ikisine de uygulanır. “Denetim”, “denetim ekibi”, “denetim işi”, “denetim müşterisi” ve “denetim raporu” ifadeleri; sınırlı denetim, sınırlı denetim ekibi, sınırlı denetim işi, sınırlı denetim müşterisi ve sınırlı denetim raporu açısından aynı şekilde uygulanır.

400.3

...

## BÖLÜM 410

### ÜCRETLER

#### Giriş

410.1

...

410.2

Bölüm 330; ücret ve diğer menfaatlere ilişkin düzenlemelerin seviyesi ve niteliğinin, bir veya daha fazla temel ilkeye uyumu engelleyen bir kişisel çıkar tehdidi oluşturabileceği durumlarda, kavramsal çerçevenin uygulanmasına ilişkin uygulama hükümlerini düzenler. Ücret ve diğer menfaatlerin niteliği ve düzeyi, kişisel çıkar veya yıldırma tehdidi oluşturabilir. Bu bölüm, denetim müşterilerinden talep edilen ücretlerden kaynaklanan bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için kavramsal çerçevenin bu tür durumlarda uygulanmasına ilişkin ana hükümleri ve uygulama hükümlerini düzenler.

#### Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

##### Genel

410.3 U1

Mesleki hizmetlere ilişkin ücretler; genellikle denetim müşterisiyle görüşülür, söz konusu müşteri tarafından ödenir ve bağımsızlığa yönelik tehdit oluşturabilir. Bu uygulama finansal tabloların hedef kullanıcıları tarafından genellikle bilinmekte ve kabul edilmektedir.

410.3 U2 Denetim müşterisinin KAYİK olması durumunda, paydaşların denetim şirketinin bağımsızlığına yönelik beklentileri artar. Şeffaflık, üst yönetimden sorumlu olanların ve geniş bir yelpazede yer alan paydaşların görüş ve kararlarını daha iyi şekilde bildirmelerine hizmet edebileceğinden dolayı bu bölüm, ücretle ilgili bilgilerin hem üst yönetimden sorumlu olanlara hem de paydaşlara -daha genel olarak KAYİK olan denetim müşterilerine- açıklanmasını sağlar.

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

#### Denetim Müşterisi Tarafından Ödenen Ücretler

410.4 U1 Ücretlerin bir denetim müşterisiyle görüşülmesi ve söz konusu müşteri tarafından ödenmesi durumunda, kişisel çıkar tehdidi ortaya çıkar ve bağımsızlığa yönelik yıldırma tehdidi oluşabilir.

410.4 U2 Kavramsal çerçevenin uygulanması; bir denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil şirketin bir denetim müşterisi için bir bağımsız denetimi veya başka herhangi bir işi kabul etmeden önce, denetim şirketinin, müşteriye teklif edilen ücretin oluşturduğu bağımsızlığa yönelik tehditlerin kabul edilebilir bir düzeyde olup olmadığına karar vermesini zorunlu kılar. Kavramsal çerçevenin uygulanması ayrıca, bağımsız denetim dönemi boyunca durum ve gerçeklerin değişmesi durumunda, denetim şirketinin bu tür tehditleri yeniden değerlendirmesini gerektirir.

410.4 U3 Denetim müşterisi tarafından bağımsız denetim veya başka herhangi bir iş için ücret ödendiğinde oluşabilecek tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:

- Denetim şirketinin ticari ve piyasa öncelikleri dikkate alındığında; ücret düzeyi ve ücretlerin gerekli kaynakları ne ölçüde dikkate aldığı.
- Bağımsız denetim ile bağımsız denetim dışındaki hizmetler için alınan ücretler arasındaki herhangi bir bağlantı ve her iki unsurun görece büyüklüğü.
- Hizmetin ücret düzeyi ile çıktısı arasındaki herhangi bir bağımlılığın kapsamı.
- Ücretin denetim şirketi mi yoksa denetim ağına dâhil şirket tarafından mı sunulacak hizmetler için olduğu.

- Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket tarafından sunulacak hizmet bağlamında ücret düzeyi.
- Denetim şirketinin ve denetim ağına dâhil şirketlerin faaliyet yapısı ve tazminat düzenlemeleri.
- Müşterinin veya müşteriye yönlendiren üçüncü bir tarafın; denetim şirketi, denetim ağına dâhil şirket, ortak veya kilit yönetici ya da ofis açısından önemi.
- Müşterinin niteliği, örneğin söz konusu müşterinin KAYİK olup olmadığı.
- Müşterinin, bağımsız denetim dışındaki hizmetlerin sunulduğu ilişkili işletmelerle ilişkisi, örneğin ilişkili işletmenin kardeş işletme olması durumu.
- Üst yönetimden sorumlu olanların, denetçinin atanmasına ve ücretler üzerinde anlaşmaya varılmasına karışıp karışmadığı ve onların ve müşteri yönetiminin, denetimin kalitesine ve ücretler genel düzeyine attıkları bariz önem.
- Ücret düzeyinin, düzenleyici bir otorite gibi bağımsız bir üçüncü tarafça belirlenip belirlenmediği.
- Denetim şirketine ait denetim çalışmasının kalitesinin, bir gözetim otoritesi gibi bağımsız bir üçüncü tarafın gözden geçirmesine tabi olup olmadığı.

410.4 U4 120.15 U3 paragrafında tanımlanan şartlar ile politika ve prosedürler de (özellikle Kurum tarafından yayımlanan kalite yönetim standartlarına uygun olarak denetim şirketince tasarlanan ve uygulanan bir kalite yönetim sisteminin bulunması), bağımsızlığa yönelik tehditlerin kabul edilebilir bir düzeyde olup olmadığına ilişkin değerlendirmeyi etkileyebilir.

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

### **Bağımsız Denetime İlişkin Ücret Düzeyi**

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

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



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

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

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

#### Denetim Müşterisine Sunulan Diğer Hizmetlerin Etkisi

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

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

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

#### **Şarta Bağlı Ücretler**

410.89 U1 ...

**A410.940** ...

**A410.1041** ...

410.1042 U1 A410.940 ve A410.1041 paragrafları bir denetim şirketinin veya bir denetim ağına dâhil şirketin, bir denetim müşterisiyle belli şarta bağlı ücret anlaşmalarına girmesini yasaklar. Denetim müşterisine güvence dışı bir hizmet sunulmasında şarta bağlı ücret anlaşmasının yapılması yasaklanmamış olsa dahi, yine de kişisel çıkar tehdidinin düzeyini etkileyebilir kişisel çıkar tehdidi yine de oluşabilir.

410.1042 U2 ...

410.1042 U3 Bu tür bir kişisel çıkar tehdidinin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- Güvence denetimi dışındaki hizmetin yürütülmesine dâhil olmamış uygun bir gözden geçiren kişinin, denetim şirketi tarafından yürütülen çalışmaları gözden geçirmesi.
- ...

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

410.11 U1 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirketler tarafından bir denetim müşterisinden talep edilen ücretlerin önemli bir bölümü, söz konusu müşteriye sunulan bağımsız denetim dışındaki hizmetlerden oluştuğunda, kişisel çıkar tehdidinin düzeyi; bağımsız denetim veya diğer hizmetlere ilişkin muhtemel bir kayıp endişesinden dolayı etkilenebilir. Bu tür durumlar ayrıca, yıldırma tehdidi oluşturabilir. Dikkate alınması gereken ilave bir husus da denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil şirketin, denetçinin bağımsızlığına yönelik bir tehdit oluşturabilecek bağımsız denetim dışı ilişkilere odaklanması algısıdır.

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

- Bağımsız denetim dışındaki hizmetlere ilişkin ücretlerin bağımsız denetim ücretine oranı.
- Bağımsız denetim dışındaki hizmetlere ilişkin ücretlerin, bağımsız denetim ücretinin önemli bir bölümünü oluşturmasına dair sürenin uzunluğu.
- Aşağıdakiler dâhil olmak üzere, bağımsız denetim dışındaki hizmetlerin niteliği, kapsamı ve amaçları:
  - Yinelenen hizmetler olup olmadığı.
  - Söz konusu hizmetlerin denetim şirketi tarafından yürütülmesinin mevzuatla zorunlu kılıp kılmadığı.

410.11 U3 Bu tür kişisel çıkar veya yıldırma tehditlerinin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

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

### **Toplam Ücretler – Ödemesi Gecikmiş Ücretler**

410.127 U1 Bir denetim müşterisi tarafından bağımsız denetim veya bağımsız denetim dışındaki hizmetler için ödenecek ücretlerin, bağımsız denetim dönemi sırasında ödemesinin gecikmesi durumunda, kişisel çıkar tehdidinin düzeyi etkilenebilir. Bir sonraki yıla ait denetim raporunun yayımlanmasından önce ücretlerin önemli bir kısmının ödenmemiş olması durumunda kişisel çıkar tehdidi oluşabilir.

410.12 U2 Genelde denetim şirketinin, bu tür ücretlerin ödemesinin, söz konusu bağımsız denetim raporu yayımlanmadan önce yapılmasını istemesi tahsil etmesi beklenir. Kredi ve garantilere ilişkin Bölüm 511'de yer alan ana hükümler ve uygulama hükümleri, bu tür ödenmemiş ücretlerin bulunduğu durumlara da uygulanabilir.

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

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

410.127 U42 Bu tür bir kişisel çıkar tehdidinin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler şağıdakileri içerir:

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

**A410.138** Denetim müşterisinden alınacak ücretlerin önemli bir kısmının uzun süre ödenmemesi durumunda, denetim şirketi şağıdakilere karar verir:

- (a) Ödemesi gecikmiş ücretlerin müşteriye verilen bir krediye eşit olup olamayacağı; ki bu tür bir durumda, Bölüm 511'de yer alan ana hükümler ve uygulama hükümleri geçerlidir ve
- (b) ...

### **Toplam Ücretler – Ücret Bağımlılığı Ücretler – Göreceli Büyüklük**

#### *Tüm Denetim Müşterileri*

410.143 U1 Denetim görüşü bildiren denetim şirketinin bir denetim müşterisinden aldığı toplam ücretlerin, söz konusu şirketin aldığı toplam ücretlerin önemli bir bölümünü oluşturması durumunda, bu müşteriye sunulan bağımsız denetim ve diğer hizmetlere ilişkin alınan ücretlere olan bağımlılık ve bu ücretlerin muhtemel kayıpla ilgili müşteriye kaybetme endişesi, kişisel çıkar tehdidinin düzeyini etkiler ve veya yıldırma tehdidi oluşturur.

410.14 U2 Toplam ücretlerini hesaplarken denetim şirketi, önceki hesap dönemine ait finansal bilgileri kullanabilir ve -uygun hâllerde- bu bilgilere dayanarak oranı tahmin edebilir.

410.143 U32 Bu tür kişisel çıkar ve yıldırma tehditlerinin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler şağıdakileri içerir:

- Denetim şirketinin faaliyet yapısı.

- Denetim şirketinin, denetim müşterisine olan bağımlılığı azaltacak şekilde çeşitlendirme yapmasının beklenip beklenmediğiDenetim şirketinin köktü bir şirket mi yoksa yeni bir şirket mi olduğu.
- — Müşterinin denetim şirketi için nitel ve/veya nicel önemi.

410.143 U43 Bu tür tehditlerin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir: Denetim müşterisine bağımlılığı azaltmak için denetim şirketindeki müşteri tabanının artırılması, bu tür bir kişisel çıkar veya yıldırma tehdidini ele almak için önlem olarak atılabilecek adımlara örnek olarak verilebilir.

- Denetim şirketinin üyesi olmayan uygun bir gözden geçiren kişinin, denetim çalışmalarını gözden geçirmesi.
- Denetim müşterisine sunulan bağımsız denetim dışındaki hizmetlerin kapsamının azaltılması.
- Müşteriye olan bağımlılığı azaltmak için denetim şirketinin müşteri tabanının artırılması.
- Diğer müşterilere sunulan hizmetlerin kapsamının artırılması.

410.143 U54 Denetim şirketi tarafından bir denetim müşterisinden alınan ücretlerin, denetim şirketinin tek bir ortağına veya kilit yöneticisine ya da tek bir ofisine ait gelirinin büyük bir kısmını oluşturması durumunda da, kişisel çıkar veya yıldırma tehdidi oluşur.

410.143 U65 Bu tür tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:

- Denetim müşterisininMüşterinin, ilgili ortak veya kilit yönetici ya da ofis açısından nitel ve/veya nicel önemi.
- ...

410.143 U76 Bu tür kişisel çıkar veya yıldırma tehditlerinin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

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

**A410.15** Birbirini takip eden beş yılın her biri için, KAYİK olmayan bir denetim müşterisinden alınan toplam ücretlerin, denetim şirketi tarafından alınan toplam ücretlerin %30'undan\* fazlasını oluşturması veya oluşturmasının muhtemel olması durumunda denetim şirketi, oluşan tehditlerin kabul edilebilir bir düzeye indirilmesinde aşağıdaki adımlardan herhangi birinin bir önlem olup olmayacağına karar verir ve öyle olması durumunda söz konusu adımı uygular:

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

**A410.16** A410.15 paragrafında belirtilen ücretlerin %30'u aşmaya devam etmesi durumunda, denetim şirketi her yıl; denetim şirketi tarafından müşteriden alınan toplam ücretlerin yol açtığı tehditlerin ele alınmasında ilgili yılın denetimine uygulanan A410.15 paragrafındaki adımlardan herhangi birinin bir önlem olup olmayacağına karar verir ve öyle olması durumunda söz konusu adımı uygular.

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

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

## KAYİK Olan Denetim Müşterileri

**A410.184** Birbirini takip eden iki yılın her biri için, KAYİK olan bir denetim müşterisinden alınan toplam ücretlerin, denetim şirketi tarafından alınan toplam ücretlerin %15'inden† fazlasını oluşturması veya oluşturmasının muhtemel olması durumunda denetim şirketi; ikinci yıla ait finansal tablolara ilişkin denetim görüşü yayımlanmadan önce, (denetimin kalitesinin gözden geçirilmesinin amacıyla tutarlı olacak şekilde) finansal tablolara ilişkin görüş bildiren denetim şirketinin üyesi olmayan bir denetçi tarafından gerçekleştirilen gözden geçirmenin (“yayımlanma öncesi inceleme”), tehditlerin kabul edilebilir bir düzeye

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

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

indirilmesinde bir önlem olup olmayacağına karar verir ve öyle olması durumunda söz konusu adımı uygular. Denetim müşterisinin KAYIK olması ve birbirini takip eden iki yıl için, bu müşteriden ve ilişkili işletmelerinden alınan ücretlerin, müşterinin finansal tabloları üzerinde görüş beyan eden denetim şirketi tarafından alınan toplam ücretlerin %15'inden<sup>‡</sup> fazlasını oluşturması durumunda denetim şirketi:

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

**A410.5** — A410.4 paragrafında belirtilen toplam ücretler %15'lik oranı önemli ölçüde aşarsa denetim şirketi, tehdidin, yayımlanma sonrası incelemeyle kabul edilebilir bir düzeye indirilemeyecek bir düzeyde olup olmadığına karar verir. Bu tür bir düzeyde olması durumunda ise denetim şirketi, yayımlanma öncesi inceleme yapar.

**A410.6** — A410.4 paragrafında belirtilen ücretlerin %15'i aşmaya devam etmesi durumunda, denetim şirketi her yıl:

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

**A410.19** — Müşterinin finansal tablolarının bağımsız denetimini yürütmek için iki veya daha fazla denetim şirketinin görevlendirildiği durumda, diğer denetim şirketinin söz

<sup>‡</sup> Bu hesaplamada denetim şirketinin, ortaklarının ve ortakların diğer şirketlerdeki mesleki faaliyetlerden elde ettikleri gelirlerinin toplamı dikkate alınır.

konusu denetime katılımı, aşağıdaki durumlarda her yıl A410.18 paragrafındakine eş değer bir adım olarak kabul edilebilir:

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

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

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

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

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

### **KAYİK Olan Denetim Müşterilerinin Ücretlerine İlişkin Bilgilerin Şeffaflığı**

#### Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Ücretlerle İlgili Bilgiler Hakkında Kurulacak İletişim

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

#### Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Ücretler

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

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

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

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

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

**A410.24** A410.23 paragrafının bir istisnası olarak, aşağıdaki şartlar altında denetim şirketi, A410.23 paragrafında belirtilen bilgileri, (doğrudan veya dolaylı) olarak tamamı başka bir KAYİK'e ait olan işletmenin üst yönetiminden sorumlu olanlara bildirmemeye karar verebilir:

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

Diğer Hizmetlere İlişkin Ücretler



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

- (a) Denetim şirketinin görüş bildirdiği finansal tabloların kapsadığı dönemde denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket tarafından hizmetlerin sunulması karşılığında müşteriden talep edilen (A410.23(a) paragrafı kapsamında açıklananlar dışındaki) ücretler. Bu amaçla, söz konusu ücretler; yalnızca müşteriden ve denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tablolarda konsolide edilip müşterinin doğrudan veya dolaylı kontrole sahip olduğu ilişkili işletmelerinden talep edilen ücretleri içerir ve
- (b) 410.11 U1 paragrafında belirtildiği üzere; denetim şirketinin, kişisel çıkar tehdidinin düzeyi üzerinde bir etki olduğunu belirlemesi veya bağımsız denetim dışındaki hizmetlere ilişkin ücretlerin bağımsız denetim ücretine oranının oluşturduğu bağımsızlığa yönelik yıldırma tehdidinin varlığını belirlemesi durumunda:
- (i) Bu tür tehditlerin kabul edilebilir bir düzeyde olup olmadığı ve
- (ii) Kabul edilebilir bir düzeyde olmaması durumunda, bu tür tehditleri kabul edilebilir bir düzeye indirmek üzere denetim şirketi tarafından atılan veya atılması önerilen adımlar.

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

- Mevzuatın zorunlu kıldığı diğer hizmetler için alınan ücret tutarları.
- Sunulan diğer hizmetlerin niteliği ve bunlarla ilişkili ücretler.
- Üst yönetimden sorumlu olanlar tarafından onaylanan genel bir politika kapsamında sunulan hizmetlerin niteliğine ve ilişkili ücretlere dair bilgiler.
- A410.25(a) paragrafında atıfta bulunulan ücretlerin, denetim şirketinin görüş bildirdiği finansal tabloların bağımsız denetimi için denetim şirketi ve denetim ağına dâhil şirketler tarafından talep edilen ücretlerin toplamına oranı.

**A410.26** Denetim şirketi, A410.25(a) paragrafıyla zorunlu kılınan iletişime; denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket tarafından hizmetlerin sunulması karşılığında denetim müşterisinin doğrudan veya dolaylı kontrole sahip olduğu diğer ilişkili işletmelerden talep edilen (A410.23(a) paragrafı kapsamında açıklananlar dışındaki) ücretleri, bu tür ücretlerin şirketin bağımsızlığının değerlendirilmesiyle ilgili olduğunu bilmesi veya buna inanmak için bir sebebi olması durumunda, dâhil eder.

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

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

**A410.27** A410.25 paragrafının bir istisnası olarak, aşağıdaki şartlar altında denetim şirketi, A410.25 paragrafında belirtilen bilgileri, (doğrudan veya dolaylı olarak) tamamı başka bir KAYİK'e ait olan işletmenin üst yönetiminden sorumlu olanlara bildirmemeye karar verebilir:

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

## Ücret Bağımlılığı

**A410.28** KAYİK olan bir denetim müşterisinden alınan toplam ücretlerin, denetim şirketi tarafından alınan toplam ücretlerin %15'inden fazlasını oluşturması veya oluşturmasının muhtemel olması durumunda denetim şirketi, üst yönetimden sorumlu olanlarla aşağıdaki hususlar hakkında iletişim kurar:

- (a) Söz konusu durum ve bu durumun devam etmesinin muhtemel olup olmadığı,
- (b) İlgili hâllerde- yayımlanma öncesi incelemeden faydalanılması da dâhil olmak üzere, oluşan tehditleri ele almak için alınan önlemler (Bkz.: A410.18 paragrafı) ve
- (c) A410.21 paragrafı uyarınca sunmuş olduğu denetim hizmetini sürdürmesine yönelik herhangi bir teklif.

## Ücretle İlgili Bilgilerin Kamuya Açıklanması

410.29 U1 KAYİK'lerin denetimlerinde kamu yararı göz önüne alındığında, denetim şirketi ile denetim müşterisi arasındaki şirketin bağımsızlığının değerlendirilmesiyle ilgili olduğu makul olarak düşünülebiyecek mesleki ilişkiler hakkında görünürlüğe sahip olmak paydaşlar açısından faydalıdır. Birçok ülkede, bir denetim müşterisi

tarafından hem bağımsız denetim hem de bağımsız denetim dışındaki hizmetler için denetim şirketine ve denetim ağına dâhil şirketlere ödenen ve ödenecek olan ücretlerin açıklanmasına ilişkin düzenlemeler hâlihazırda mevcuttur. Bu tür açıklamalar genellikle, bağımsız denetim dışındaki hizmetlere ilişkin ücretlerin farklı sınıflara ayrılmasını gerektirir.

**A410.30** Mevzuatın, bir denetim müşterisinin, denetim şirketine ve denetim ağına dâhil şirketlere bağımsız denetim ile bağımsız denetim dışındaki hizmetler için ödenen veya ödenecek olan ücretleri ve ücret bağımlılığı hakkındaki bilgileri açıklamasını zorunlu kılmaması durumunda denetim şirketi, KAYİK olan bir denetim müşterisinin üst yönetiminden sorumlu olanlarla aşağıdaki hususları müzakere eder:

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

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

- Bağımsız denetim ve bağımsız denetim dışındaki hizmetler için alınan önceki yıl ücretlerinin karşılaştırmalı bilgileri.
- Hizmetlerin niteliği ve bunlarla ilişkili olarak A410.31(b) paragrafı uyarınca açıklanan ücretler.
- Müşteriden alınan toplam ücretlerin, denetim şirketi tarafından alınan toplam ücretlerin %15'inden fazlasını oluşturması veya oluşturmasının muhtemel olması durumunda alınan önlemler.

**A410.31** A410.30 paragrafında açıklandığı üzere üst yönetimden sorumlu olanlarla yapılan müzakereden sonra, KAYİK olan denetim müşterisinin ilgili açıklamayı yapmaması durumunda denetim şirketi, A410.32 paragrafında belirtilen hükümlere tabi olmak kaydıyla, aşağıdaki hususları kamuya açıklar:

- (a)** Denetim şirketinin görüş bildirdiği finansal tabloların bağımsız denetim için denetim şirketine ve denetim ağına dâhil şirketlere ödenen veya ödenecek olan ücretler.
- (b)** Denetim şirketinin görüş bildirdiği finansal tabloların kapsadığı dönemde denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket tarafından hizmetlerin sunulması karşılığında müşteriden talep edilen ((a) bendi kapsamında açıklananlar dışındaki) ücretler. Bu amaçla, söz konusu ücretler yalnızca müşteriden ve denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tablolarda

consolide edilip müşterinin doğrudan veya dolaylı kontrole sahip olduğu ilişkili işletmelerinden talep edilen ücretleri içerecektir,

(c) Denetim şirketinin, bu tür ücretlerin şirketin bağımsızlığının değerlendirilmesiyle ilgili olduğunu bilmesi veya buna inanmak için bir sebebinin olması durumunda, denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket tarafından hizmetlerin sunulması karşılığında denetim müşterisinin doğrudan veya dolaylı kontrole sahip olduğu diğer ilişkili işletmelerden talep edilen ((a) ve (b) bentleri kapsamında açıklananlar dışındaki) ücretler ve

(d) Uygun hâllerde; denetim şirketi tarafından denetim müşterisinden alınan toplam ücretlerin, birbirini takep eden iki yıl için denetim şirketi tarafından alınan toplam ücretlerin %15'inden fazlasını oluşturması veya oluşturmasının muhtemel olması ve bu durumun ilk ortaya çıktığı yıl.

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

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

410.31 U3 A410.31 paragrafı uyarınca ücretlerle ilgili bilgileri açıklarken denetim şirketi, söz konusu bilgileri; zamanlaması ve erişilebilirliğini de dikkate alarak, aşağıda örnekleri verildiği gibi, uygun bir şekilde paydaşlara açıklayabilir:

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

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

(a) Denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil şirketin topluluk finansal tablolarına ilişkin görüş bildirmesi şartıyla, söz konusu topluluk finansal tablolarını da hazırlayan bir ana ortaklık veya

(b) Aşağıdaki şartlar altında, (doğrudan veya dolaylı olarak) tamamı başka bir KAYİK'e ait olan bir işletme:

(i) Söz konusu işletme, diğer KAYİK tarafından hazırlanan topluluk finansal tablolarında konsolide edilmektedir ve

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

### Sınırlı Denetim Müşterileri İçin Dikkate Alınacak Hususlar

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

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

### **BÖLÜM 905**

#### **ÜCRETLER**

##### **Giriş**

905.1 ...

905.2 Ücret ve diğer menfaatlerin niteliği ve düzeyi, kişisel çıkar veya yıldırma tehdidi oluşturabilir. Bu bölüm, güvence müşterilerinden talep edilen ücretlerden kaynaklanan bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için kavramsal çerçevenin bu tür durumlarda uygulanmasına ilişkin ana hükümleri ve uygulama hükümlerini düzenler.

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

##### Güvence Müşterisi Tarafından Ödenen Ücretler

**905.3 U1** Ücretlerin bir güvence müşterisiyle görüşülmesi ve söz konusu müşteri tarafından ödenmesi durumunda, kişisel çıkar tehdidi ortaya çıkar ve bağımsızlığa yönelik yıldırma tehdidi oluşabilir.

**905.3 U2** Kavramsal çerçevenin uygulanması; bir denetim şirketinin bir güvence müşterisi için bir güvence denetimini kabul etmeden önce, denetim şirketinin, müşteriye teklif edilen ücretin oluşturduğu bağımsızlığa yönelik tehditlerin kabul edilebilir bir düzeyde olup olmadığına karar vermesini zorunlu kılar. Kavramsal çerçevenin uygulanması ayrıca, denetim boyunca durum ve gerçeklerin değişmesi durumunda, denetim şirketinin bu tür tehditleri yeniden değerlendirmesini gerektirir.

905.3 U3 Güvence müşterisi tarafından ücret ödendiğinde oluşabilecek tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:

- Denetim şirketinin ticari ve piyasa öncelikleri dikkate alındığında; güvence denetimine ilişkin ücret düzeyi ve ücretlerin gerekli kaynakları ne ölçüde dikkate aldığı.
- Hizmetin ücret düzeyi ile çıktısı arasındaki herhangi bir bağımlılığın kapsamı.
- Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket tarafından sunulacak hizmet bağlamında ücret düzeyi.
- Müşterinin, denetim şirketi, ortak veya kilit yönetici açısından önemi.
- Müşterinin niteliği.
- Güvence denetiminin niteliği.
- Üst yönetimden sorumlu olanların, ücretler üzerinde anlaşmaya varılmasına karışıp karışmadığı.
- Ücret düzeyinin, düzenleyici bir otorite gibi bağımsız bir üçüncü tarafça belirlenip belirlenmediği.

905.3 U4 120.15 U3 paragrafında tanımlanan şartlar ile politika ve prosedürler de (özellikle Kurum tarafından yayımlanan kalite yönetim standartlarına uygun olarak denetim şirketince tasarlanan ve uygulanan bir kalite yönetim sisteminin bulunması), bağımsızlığa yönelik tehditlerin kabul edilebilir bir düzeyde olup olmadığına ilişkin değerlendirmeyi etkileyebilir.

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

### **Güvence Denetimine İlişkin Ücret Düzeyi**

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

905.4 U2 Bir güvence denetimi için güvence müşterisi tarafından ödenen ücret düzeyinin oluşturduğu kişisel çıkar ve yıldırma tehditlerinin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:

- Denetim şirketinin, güvence denetimi ücretine ilişkin ticari gerekçesi.

- Güvence denetimi ücretininin azaltılması için müşteri tarafından aşırı baskı yapılmış veya yapılıyor olup olmadığı.

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

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

### **Şarta Bağlı Ücretler**

905.56 U1 ...

**A905.67** ...

**A905.78** ...

905.79 U1 A905.67 ve A905.78 paragrafları denetim şirketinin, bir güvence müşterisiyle belli şarta bağlı ücret anlaşmalarına girmesini yasaklar. Güvence müşterisine güvence dışı bir hizmet sunulmasında şarta bağlı ücret anlaşmasının yapılması yasaklanmamış olsa dahi, yine de kişisel çıkar tehdidinin düzeyini etkileyebilir kişisel çıkar tehdidi yine de oluşabilir.

905.79 U2 ...

905.79 U3 ...

### **Toplam Ücretler—Ödemesi Gecikmiş Ücretler**

905.84 U1 Güvence müşterisi tarafından güvence denetimi veya diğer hizmetler için ödenecek ücretlerin, güvence denetimi dönemi sırasında ödemesinin gecikmesi durumunda, kişisel çıkar tehdidinin düzeyi etkilenebilir. -Varsa bir sonraki döneme ait güvence raporunun yayımlanmasından önce ücretlerin önemli bir kısmının ödenmemiş olması durumunda kişisel çıkar tehdidi oluşabilir.

905.8 U2 Genelde denetim şirketinin, bu tür ücretlerin ödemesinin, söz konusu güvence raporu yayımlanmadan önce yapılmasını istemesi tahsil etmesi beklenir. Kredi ve garantilere ilişkin Bölüm 911'de yer alan ana hükümler ve uygulama hükümleri, bu tür ödenmemiş ücretlerin bulunduğu durumlara da uygulanabilir.

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

- Ödemesi gecikmiş ücretlerin denetim şirketi açısından önemi.
- Ücretlerin ödenmesinin geciktiği süre.

- Müşterinin veya diğer ilgili tarafın, ödemesi gecikmiş ücreti ödeme kabiliyeti ve niyetine ilişkin denetim şirketinin değerlendirmesi.

905.84 U42 Bu tür bir kişisel çıkar tehdidinin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- ...

**A905.95** Güvence müşterisinden alınacak ücretlerin önemli bir kısmının uzun süre ödenmemesi durumunda, denetim şirketi aşağıdakilere karar verir:

- (a) Ödemesi gecikmiş ücretlerin müşteriye verilen bir krediye eşit olup olamayacağı ki bu tür bir durumda, Bölüm 911'de yer alan ana hükümler ve uygulama hükümleri geçerlidir ve

- (b) ...

### **Toplam Ücretler—Ücret Bağımlılığı Ücretler—Göreceli Büyüklük**

905.103 U1 Bir güvence denetiminde görüş bildiren denetim şirketi tarafından güvence müşterisinden alınan toplam ücretlerin, söz konusu şirketin aldığı toplam ücretlerin önemli bir bölümünü oluşturması durumunda, bu müşteriden ye alınan ücretlere olan bağımlılık ve bu ücretlerin muhtemel kaybıyla ilgili müşteriye kaybetme endişesi, kişisel çıkar tehdidinin düzeyini etkiler ve veya yıldırma tehdidi oluşturur.

905.10 U2 Güvence müşterisi, güvence denetimine ilişkin ücretlerin görüşülmesi veya ödenmesinden sorumlu olmasa bile, 905.10 U1 paragrafında belirtilen durumlarda kişisel çıkar ve yıldırma tehdidi oluşur.

905.10 U3 Toplam ücretlerini hesaplarken denetim şirketi, önceki hesap dönemine ait finansal bilgileri kullanabilir ve -uygun hâllerde- bu bilgilere dayanarak oranı tahmin edebilir.

905.103 U42 Bu tür kısel çıkar ve yıldırma tehditlerinin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:

- Denetim şirketinin faaliyet yapısı.
- Denetim şirketinin, güvence müşterisine olan bağımlılığı azaltacak şekilde çeşitlendirme yapmasının beklenip beklenmediği Denetim şirketinin köklü bir şirket mi yoksa yeni bir şirket mi olduğu.
- Müşterinin denetim şirketi için nitel ve/veya nicel önemi.

905.103 U53 Bu tür tehditlerin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir: Güvence müşterisine bağımlılığı azaltmak için denetim şirketindeki müşteri tabanının artırılması, bu tür bir kişisel çıkar veya yıldırma tehdidini ele almak için önlem olarak atılabilecek adımlara örnek olarak verilebilir.



- Müşteriye sunulan güvence denetimleri dışındaki hizmetlerin kapsamının azaltılması.
- Güvence müşterisine olan bağımlılığı azaltmak için denetim şirketinin müşteri tabanının artırılması.

905.103 U64 Denetim şirketi tarafından bir güvence müşterisinden alınan ücretlerin, tek bir ortağın veya kilit yöneticinin müşterilerinden elde edilen gelirin büyük bir kısmını oluşturması durumunda ~~da~~, kişisel çıkar veya yıldırma tehdidi oluşur.

905.10 U7 Bu tür tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:

- Güvence müşterisinin, ilgili ortak veya kilit yönetici açısından nitel ve nicel önemi.
- Söz konusu ortak veya kilit yöneticilere sağlanan menfaatlerin, müşteriden elde edilen ücretlere bağlı olma derecesi.

905.103 U85 Bu tür kişisel çıkar veya yıldırma tehditlerinin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- Güvence ekibinin üyesi olmayan uygun bir gözden geçiren kişinin, yürütülen çalışmalarını gözden geçirmesi.
- Söz konusu ortak veya kilit yöneticilere sağlanan menfaatlerin, güvence müşterisinden elde edilen ücretlerden önemli ölçüde etkilenmemesinin sağlanması.
- ~~Güvence müşterisine~~ Müşteriye olan bağımlılığı azaltmak için ortağın veya kilit yöneticinin müşteri tabanının artırılması.

## **YÜRÜRLÜK TARİHİ**

Ücretler Projesi Kapsamında Etik Kurallarda Yapılan Değişiklikler yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

**Güvence Dışı Hizmet Sunumu Projesi Kapsamında  
Etik Kurallarda Yapılan Değişiklikler**

Etik Kurallar'a ilişkin değişiklikler; silinen metinlerde üzeri çizili olarak, yeni eklenen metinlerde ise altı çizili olarak gösterilmiştir.

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

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

#### **BÖLÜM 400**

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

##### **Giriş**

##### **Genel**

...

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

##### **Genel**

...

##### **A400.12 ...**

~~[400.13–400.19 arası paragraflar bilerek boş bırakılmıştır.]~~

##### **Yönetim Sorumluluklarının Üstlenilmesinin Yasaklanması**

**A400.13** Bir denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, denetim müşterisi adına yönetim sorumluluğu üstlenmez.

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

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

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

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

400.13 U4 A400.14 paragrafına uygunluk sağlamak şartıyla, bir denetim müşterisinin yönetimine sorumluluklarını yerine getirmede yardımcı olmak için öneri ve tavsiyede bulunulması bir yönetim sorumluluğunun üstlenilmesi olarak kabul edilmez. Denetim müşterisine öneri ve tavsiyede bulunulması kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilir ve Bölüm 600'de ele alınmaktadır.

**A400.14** Bir denetim müşterisine mesleki bir faaliyet sunarken denetim şirketi, müşteri yönetiminin, uygun yönetim sorumluluğunda olan tüm kararları aldığına ve yargılara vardığına ikna olur. Bu durum aşağıdakilerden emin olmayı da içerir:

- (a) Müşteri yönetiminin; faaliyetlerin gözetimini yapmak ve tüm zamanlarda müşterinin kararlarından sorumlu olmak için uygun bilgi, beceri ve tecrübeye sahip bir kişiyi yetkilendirdiği. Böyle bir kişi, tercihen üst yöneticiler arasından;
  - (i) Faaliyetlerin amaçlarını, niteliğini ve sonuçlarını ve
  - (ii) Müşterinin ve denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil şirketin sorumluluklarını ayrı ayrı,

anlayabilecek bir kişi olacaktır. Ancak, söz konusu kişinin faaliyetleri gerçekleştirme veya yeniden uygulama uzmanlığına sahip olması gerekmektedir.

- (b) Müşteri yönetiminin; faaliyetlerin gözetimini gerçekleştirdiği ve müşterinin amacı açısından yürütülen faaliyetlerin sonuçlarının yeterliğini değerlendirdiği ve

- (c) Müşteri yönetiminin; ilgili faaliyetlerin sonuçlarından kaynaklanan atılacak adımlar için sorumluluğu kabul ettiği.

**[400.15–400.19 arası paragraflar bilerek boş bırakılmıştır.]**

...

400.31 U1 ...

400.31 U2 Bu tür durumlarda dikkate alınması gereken bir faktör, sunulan hizmetin sonuçlarının muhasebe kayıtları, finansal raporlama üzerindeki iç kontroller veya denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tabloların bir parçasını oluşturup oluşturmadığı veya bunları etkileyip etkilemediğidir.

400.31 U2

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

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

400.31 U4 Denetim döneminden veya denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tabloların kapsadığı dönemden önce denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket tarafından güvence dışı bir hizmetin sunulması sonucu oluşan bağımsızlığa yönelik bir tehdit, bu tür bir hizmetin sonuçları başka bir denetim şirketi tarafından denetlenen bir dönemde kullanılmış veya uygulanmışsa ortadan kaldırılır veya kabul edilebilir bir düzeye indirilir.

*KAYİK Olan Denetim Müşterileri*

**A400.32** Denetim şirketi, kendisinin veya denetim ağına dâhil şirketin, denetçi olarak atanmadan önce denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tablolarla ilgili olarak kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilecek bir güvence dışı hizmet sunduğu bir KAYİK'in denetçisi olarak atanmayı, aşağıdaki şartlar sağlanmadıkça, kabul etmez:

- (a) Bu tür bir hizmetin sunumu, denetim döneminin başlamasından önce sona erer.
- (b) Denetim şirketi bağımsızlığına yönelik her türlü tehdidi ele almak üzere adım atar.
- (c) Gerekli bilgiye sahip makul üçüncü bir tarafın görüşleri doğrultusunda denetim şirketi, bağımsızlığına yönelik her türlü tehdidin ortadan

kaldırıldığına veya kabul edilebilir bir düzeye indirildiğine ya da ortadan kaldırılacağına veya kabul edilebilir bir düzeye indirileceğine karar verir.

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

- Hizmetin sonuçları, önceki denetçi tarafından önceki yılın finansal tablolarının denetimi sırasında denetim prosedürlerine tabi tutulmuştur.
- Denetim şirketi, finansal tablolara ilişkin görüş bildiren bir denetim şirketinin üyesi olmayan bir denetçiyi, denetimin kalitesini gözden geçirmenin amacıyla tutarlı olacak şekilde, kendi kendini denetleme tehdidinden etkilenen ilk denetim işini gözden geçirmesi için görevlendirir.
- KAYİK, denetim ağı dışından başka bir denetim şirketiyle, bu şirketin hizmetin sonucuna ilişkin sorumluluğu üstlenmesini sağlamak için gerekli olduğu ölçüde, aşağıdakileri yapmak üzere anlaşır:

(i) Güvence dışı hizmetin sonuçlarını değerlendirmek veya

(ii) Hizmeti yeniden sunmak,

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

~~[400.33–400.39 arası paragraflar bilerek boş bırakılmıştır.]~~

...

## BÖLÜM 525

### ÇALIŞANLARIN GEÇİCİ OLARAK GÖREVLENDİRİLMESİ

#### Giriş

...

#### Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

##### Genel

...

**A525.4** Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket tarafından çalışanların aşağıdaki durumlar haricinde denetim müşterisinde geçici görevle çalışmasına izin verilmez:

(a) — Bu tür bir yardım yalnızca kısa bir süreliğine yapılmaktadır,

- (b) — Çalışan, Bölüm 600'de ve alt bölümleri kapsamında izin verilmeyen güvence dışı hizmetleri sunmamaktadır ve
- (e) — Çalışan, yönetim sorumluluklarını üstlenmemektedir ve denetim müşterisi, geçici olarak görevlendirilen çalışanın faaliyetlerinin yönlendirilmesinden ve gözetiminden sorumludur.

Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket tarafından aşağıdaki durumlardan emin olunmadıkça çalışanların denetim müşterisinde geçici görevle çalışmasına izin verilmez:

- (a) Bu tür bir yardım yalnızca kısa bir süreliğine yapılmaktadır.
- (b) Bu tür bir çalışan, yönetim sorumluluklarını üstlenmeyecektir ve denetim müşterisi, bu tür bir çalışanın faaliyetlerinin yönlendirilmesinden ve gözetiminden sorumlu olacaktır.
- (c) Bu tür bir çalışanın mesleki hizmetleri üstlenmesinden dolayı denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirketin bağımsızlığına yönelik oluşan her türlü tehdit ortadan kaldırılır veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek için önlemler uygulanır ve
- (e) Bu tür bir personel, Etik Kurallar tarafından denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil şirketin yapmasının yasaklandığı mesleki hizmetleri üstlenmeyecek veya dâhil olmayacaktır.

## BÖLÜM 600

### DENETİM MÜŞTERİLERİNE GÜVENCE DIŞI HİZMETLERİN SUNULMASI<sup>§</sup>

#### Giriş

600.1 ...

...

600.3 Bu bölüm, denetim müşterilerine güvence dışı hizmet sunulurken bağımsızlığa yönelik tehditlerin belirlenmesi, değerlendirilmesi ve ele alınmasında kavramsal çerçevenin uygulanmasına ilişkin ana hükümleri ve uygulama hükümlerini düzenler. Takip eden alt bölümler, bir denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirketin belirli bir güvence dışı hizmeti hizmet türü sunmasıyla ilgili ana hükümleri ve uygulama hükümlerini düzenler ve sonuç olarak oluşabilecek tehdit türlerine işaret eder. Oluşan tehditler önlemlerin uygulanmasıyla ele alınmayacağından, alt bölümlerden bazıları denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil şirketin bazı

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



durumlarda denetim müşterisine belirli hizmetleri sunmasını açıkça yasaklayan hükümler içerir.

600.4 Oluşan tehditlerin ortadan kaldırılamaması ve önlemlerin tehditleri kabul edilebilir bir düzeye indirmek için uygulanamamasından ötürü, alt bölümlerden bazıları denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil şirketin denetim müşterisine belirli hizmetleri sunmasını açıkça yasaklayan hükümler içerir.

600.5 Yeni iş uygulamaları, finansal piyasalardaki gelişmeler ve teknolojiadaki değişimler, denetim şirketleri ile denetim ağına dâhil şirketlerin denetim müşterisine sunulabileceği tüm güvence dışı hizmetlerin kapsamlı bir listesinin oluşturulmasını imkânsız hâle getiren gelişmelerdir. Denetim şirketi müşterisine güvence dışı bir hizmet vermeyi teklif ettiğinde, söz konusu hizmete yönelik herhangi bir ana hüküm veya açıklayıcı hüküm bulunmadığı durumlarda, kavramsal çerçeve ve bu bölümün genel hükümleri uygulanır.

## **Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri**

### **Genel**

**A600.4** — Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, denetim müşterisine güvence dışı bir hizmet sunmaya yönelik bir işi kabul etmeden önce, bu hizmeti sunmanın bağımsızlığa yönelik bir tehdit oluşturup oluşturamayacağına karar verir.

600.4 U1 — Bu bölümdaki ana hükümler ve uygulama hükümleri, denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil şirketin denetim müşterisine güvence dışı hizmet sunması durumunda oluşabilecek ilgili tehditlerin ve belirli güvence dışı hizmet türlerinin analizinde denetim şirketine yardımcı olur.

600.4 U2 — Yeni iş uygulamaları, finansal piyasalardaki gelişmeler ve bilgi teknolojilerindeki değişimler, denetim müşterisine sunulabilecek tüm güvence dışı hizmetlerin kapsamlı bir listesinin oluşturulmasını imkânsız hâle getiren gelişmeler arasındadır. Sonuç olarak Etik Kurallar, bir denetim müşterisine sunulabilecek güvence dışı hizmetlerin ayrıntılı bir listesini içermez.

### *Tehditlerin Değerlendirilmesi*

### *Güvence Dışı Hizmetlere İlişkin Mevzuatta Yer Alan Hükümler*

600.6 U1 A100.6-100.7 U1 paragrafları Etik Kurallara uyuma ilişkin ana hükümler ile açıklayıcı hükümler içerir. Ülke mevzuatında denetim müşterilerine güvence dışı hizmet sunumuyla ilgili bu bölümden farklı veya daha kapsamlı hükümlerin bulunması durumunda, bu tür hükümlerin geçerli olduğu güvence dışı hizmetler sunan denetim şirketlerinin bu farklılıklardan haberdar olması ve daha kısıtlayıcı hükümlere uyması gerekir.

## Güvence Dışı Bir Hizmet Sunumunda Yönetim Sorumluluğunun Üstlenilmesi Riski

600.7 U1 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket; A400.14 paragrafındaki hükümlere uyulduğundan emin olmadığı müddetçe, denetim müşterisine güvence dışı hizmet sunduğunda yönetim sorumluluğunu üstleneceğine dair risk bulunmaktadır.

### Güvence Dışı Hizmet Sunumu İşinin Kabul Edilmesi

**A600.8** Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket; denetim müşterisine güvence dışı bir hizmet sunmaya yönelik bir işi kabul etmeden önce, bu hizmeti sunmaktan dolayı ortaya çıkabilecek bağımsızlığa yönelik herhangi bir tehdidi belirlemek, değerlendirmek ve ele almak amacıyla kavramsal çerçeveyi uygular.

### Tehditlerin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi

#### Tüm Denetim Müşterileri

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

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

- Hizmetin niteliği, kapsamı ve amacı.
- Denetimin bir parçası olarak hizmetin çıktısına olan güven derecesi.
- Hizmetin sunulduğu yasal çevre.
- Hizmetin çıktısının, denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tablolarda yansıtılan hususları etkileyip etkilemeyeceği ve etkilemesi durumunda:
  - Hizmetin çıktısının finansal tablolar üzerinde önemli bir etkiye sahip olma derecesi.
  - Finansal tablolarda yansıtılan söz konusu hususlar için uygun tutar veya işlemlerin belirlenmesindeki subjektifliğin derecesi.
- Müşterinin yönetiminin ve çalışanlarının sunulan hizmet türüyle ilgili uzmanlık düzeyi.
- Müşterinin, önemli muhakeme konularının belirlenmesine dâhil olma düzeyi.
- Hizmetin; müşteriye ilişkin aşağıdaki hususların önemli bir bölümüne tekabül eden bilgileri oluşturan –varsa– sistemler üzerindeki etkisinin niteliği ve boyutu:
  - Denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tablolar veya muhasebe kayıtları.

o — Finansal raporlama üzerindeki iç kontroller.

- Müşterinin KAYİK olup olmadığı. Örneğin, KAYİK olan bir denetim müşterisine güvence dışı hizmet sunulması, daha yüksek düzeyde bir tehditle sonuçlanacak bir durum şeklinde algılanabilir.

600.9 U2 Denetim müşterisine güvence dışı hizmet sunmaktan dolayı oluşabilecek farklı tehditlerin belirlenmesi ve bu tür tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:

- Hizmetin niteliği, kapsamı ve hedeflenen amacı.
- Personelin katılımı ve bulunacakları yerler gibi, hizmetin sunulacağı biçim.
- Hizmetin sunulduğu yasal çevre.
- Müşterinin KAYİK olup olmadığı.
- Müşterinin yönetiminin ve çalışanlarının sunulan hizmet türüyle ilgili uzmanlık düzeyi.
- Müşterinin, önemli muhakeme konularını belirleme düzeyi (Bkz.: A400.13-A400.14 paragrafları).
- Hizmetin çıktısının, denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tablolarda yansıtılan hususları veya muhasebe kayıtlarını etkileyip etkilemeyeceği ve etkilemesi durumunda:
  - o Hizmetin çıktısının finansal tablolar üzerinde önemli bir etkiye sahip olma derecesi.
  - o Finansal tablolarda yansıtılan söz konusu hususlar için uygun tutar veya işlemlerin belirlenmesindeki subjektifliğin derecesi.
- Hizmetin; müşteriye ilişkin aşağıdaki hususların önemli bir bölümüne tekabül eden bilgileri oluşturan -varsa- sistemler üzerindeki etkisinin niteliği ve boyutu:
  - o Denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tablolar veya muhasebe kayıtları.
  - o Finansal raporlama üzerindeki iç kontroller.
- Denetimin bir parçası olarak hizmetin çıktısına olan güven derecesi.
- Güvence dışı hizmet sunumuyla ilgili ücret.

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

600.9 U3 601-610 uncu Alt Bölümler, söz konusu bölümlerde düzenlenen güvence dışı hizmetlerin sunulması sonucunda oluşan bağımsızlığa yönelik tehditlerin

belirlenmesi ve bu tür tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili ilave etkenlere ilişkin örnekler içermektedir.

## Finansal Tablolara İlişkin Önemlilik

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

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

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

## Aynı Denetim Müşterisine Birden Fazla Güvence Dışı Hizmet Sunulması

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

## Öneri ve tavsiyelerde bulunulması

600.11 U1 — Öneri ve tavsiyelerde bulunulması kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilir. Öneri ve tavsiyelerde bulunulmasının kendi kendini denetleme tehdidi oluşturup oluşturmadığı, A600.14 paragrafında yer alan belirlemenin yapılmasını içerir. Denetim müşterisinin KAYİK olmadığı ve kendi kendini denetleme tehdidinin belirlendiği durumda, denetim şirketi söz konusu tehdidi değerlendirmek ve ele almak amacıyla kavramsal çerçeveyi uygulamak zorundadır. Denetim müşterisinin KAYİK olduğu durumda A600.16 ve A600.17 paragrafları geçerli olacaktır.

Aynı denetim müşterisine birden fazla güvence dışı hizmet sunulması

**A600.12** Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirketin denetim müşterisine birden fazla güvence dışı hizmet sunması durumunda, denetim şirketi her bir tehdidin ayrı ayrı oluşturacağı tehditlere ilave olarak bu tür hizmetlerin birlikte yapacağı etkinin bağımsızlığa yönelik tehditler oluşturup oluşturmadığını veya bağımsızlığa yönelik tehditleri etkileyip etkilemediğini değerlendirir.

**600.12 U1** 600.9 U2 paragrafına ilave olarak, denetim müşterisine birden fazla güvence dışı hizmet sunulması sonucu bağımsızlığa yönelik oluşan tehdit düzeyine ilişkin denetim şirketinin yapacağı değerlendirmeye ilgili etkenler aşağıdakileri içerebilir:

- Birden fazla hizmetin sunulması sonucu oluşan birleşik etki, ayrı ayrı değerlendirilen her bir hizmetin oluşturduğu tehdit düzeyini artırır.
- Birden fazla hizmetin sunulması sonucu oluşan birleşik etki, denetim müşterisiyle olan genel ilişkiden kaynaklanan herhangi bir tehdidin düzeyini artırır.

Kendi kendini denetleme tehditleri

**600.13 U1** Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket denetim müşterisine güvence dışı bir hizmet sunduğunda, denetim şirketinin, kendisinin veya denetim ağının çalışmalarını denetleme riski bulunabilir ve bu durum kendi kendini denetleme tehdidine yol açabilir. Kendi kendini denetleme tehdidi; denetim ekibinin, denetimin bir parçasını oluşturan bir yargıya varırken dayanak olarak kullanacağı güvence dışı bir hizmetin parçası olarak, denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirketin, denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket içindeki bir kişi tarafından önceden gerçekleştirilen bir faaliyetin veya varılan bir yargının sonuçlarını uygun şekilde değerlendirmeyecek olması tehdididir.

**A600.14** Denetim müşterisine güvence dışı bir hizmet sunmadan önce denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, aşağıdakilere ilişkin bir riskin olup olmadığını değerlendirmek suretiyle söz konusu hizmeti sunmanın kendi kendini denetleme tehdidi oluşturup oluşturmayacağını belirler:

- Hizmetin sonuçları; muhasebe kayıtları, finansal raporlama üzerindeki iç kontroller veya denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tabloların bir parçasını oluşturacak veya bunları etkileyecektir ve
- Denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tabloların denetimi sırasında denetim ekibi; hizmetin sunumu esnasında denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirketin varlığı yargıları veya yürüttüğü faaliyetleri değerlendirecek ya da bunlara güvenecektir.

## KAYİK Olan Denetim Müşterileri

600.15 U1 Denetim müşterisi KAYİK olduğunda, paydaşlar denetim şirketinin bağımsızlığına yönelik beklentilerini artırır. Artan bu beklentiler, KAYİK olan bir denetim müşterisine güvence dışı hizmet sunulması sonucu oluşan kendi kendini denetleme tehdidinin değerlendirilmesinde kullanılan “gerekli bilgiye sahip makul üçüncü taraf testiyle” ilgilidir.

600.15 U2 KAYİK olan bir denetim müşterisine güvence dışı bir hizmetin sunulması kendi kendini denetleme tehdidi oluşturduğunda, söz konusu tehdit ortadan kaldırılamaz ve bu tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indirecek önlemler uygulanamaz.

### Kendi kendini denetleme tehditleri

A600.16 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket; güvence dışı bir hizmetin sunulması denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tabloların denetimiyle ilgili kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilecek ise, KAYİK olan bir denetim müşterisine söz konusu hizmeti sunamaz (Bkz.: 600.13 U1 ve A600.14 paragrafları).

### Öneri ve tavsiyelerde bulunulması

A600.17 A600.16 paragrafının bir istisnası olarak, denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, aşağıdaki şartları sağlamak koşuluyla, KAYİK olan bir denetim müşterisine denetim sırasında ortaya çıkan bilgi ve konularla ilgili olarak öneri ve tavsiyelerde bulunabilir:

- (a) Yönetim sorumluluğu üstlenmemek (Bkz.: A400.13 ve A400.14 paragrafları) ve
- (b) Söz konusu tavsiyenin verilmesinden dolayı oluşan -kendi kendini denetleme tehditleri dışında kalan- bağımsızlığa yönelik tehditlerin belirlenmesi, değerlendirilmesi ve ele alınmasına ilişkin kavramsal çerçeveyi uygulamak.

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

- Muhasebe ve finansal raporlama standartları ve politikaları ile finansal tablo açıklama yükümlülüklerine ilişkin tavsiyede bulunulması.
- Finansal kontrollerin ve muhasebe kontrollerinin uygunluğu ile finansal tablolarda beyan edilen tutarların tespit edilmesi sırasında uygulanan yöntemlerin uygunluğuna ilişkin tavsiyede bulunulması.
- Denetim bulgularından kaynaklı olarak yevmiye kayıtlarının düzeltilmesinin önerilmesi.

- Finansal raporlama ve süreçler üzerindeki iç kontrollere ilişkin bulguların müzakere edilmesi ve iyileştirme önerilerinde bulunulması.
- Hesap mutabakatına ilişkin sorunların nasıl çözüleceğinin müzakere edilmesi.
- Topluluğa ilişkin muhasebe politikalarına uyum konusunda tavsiyede bulunulması.

#### *Tehditlerin Ele Alınması*

- 600.6 U1 — 601-610 uncu Alt Bölümler, tehditler kabul edilebilir düzeyde olmadığına, söz konusu güvence dışı hizmetlerin sunulması sonucu oluşan bağımsızlığa yönelik tehditleri ele alabilecek, önlemler dâhil, adımlara ilişkin örnekler içerir. Söz konusu örnekler, geniş kapsamlı ve ayrıntılı değildir.
- 600.6 U2 — Oluşan tehditler önlemlerin uygulanmasıyla ele alınamayacağından, alt bölümlerden bazıları denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil şirketin bazı durumlarda denetim müşterisine belirli hizmetleri sunmasını açıkça yasaklayan hükümler içerir.
- 600.6 U3 — 120.10 U2 paragrafı önlemlerin tanımını içermektedir. Denetim müşterilerine güvence dışı hizmet sunulmasıyla ilgili olarak önlemler, bağımsızlığa yönelik tehditleri kabul edilebilir bir düzeye etkin bir şekilde indirmek için denetim şirketi tarafından tek başına veya birlikte atılan adımlardır. Bir denetim müşterisine güvence dışı hizmet sunulması sonucu bir tehdit oluşması durumunda, bazı durumlarda, önlemler uygulanabilir olmayabilir. Bu tür durumlarda Bölüm 120’de düzenlenen kavramsal çerçevenin uygulanması, denetim şirketinin güvence dışı hizmeti veya denetim işini reddetmesini veya sonlandırmasını zorunlu kılar.

#### *Yönetim Sorumluluklarının Üstlenilmesinin Yasaklanması*

- A600.7** — Bir denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, denetim müşterisi adına yönetim sorumluluğu üstlenmez.
- 600.7 U1 — Yönetim sorumlulukları; beşerî, finansal, teknolojik, maddi ve maddi olmayan kaynakların edinimi, sevki ve kontrolüyle ilgili kararlar almak dâhil, işletmenin kontrol edilmesi, yönetilmesi ve yönlendirilmesinden oluşmaktadır.
- 600.7 U2 — Denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil şirketin, denetim müşterisine güvence dışı bir hizmet sunarken yönetim sorumluluklarını üstlenmesi, kendi kendini denetleme ve kişisel çıkar tehdidi oluşturur. Bir yönetim sorumluluğunun üstlenilmesi ayrıca yakınlık tehdidi de oluşturur ve denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, yönetimin görüş ve çıkarlarıyla çok yakından ilgili hâle geldiğinde taraf tutma tehdidi de oluşturabilir.
- 600.7 U3 — Bir faaliyetin yönetim sorumluluğunda olup olmadığı kararı, içinde bulunan şartlara bağlıdır ve mesleki muhakemede bulunulmasını gerektirir. Aşağıdakiler, yönetim sorumluluğunda olduğu kabul edilecek faaliyetler arasındadır:

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

600.7 U4 — Bir denetim müşterisinin yönetimine sorumluluklarını yerine getirmede yardımcı olmak için öneri ve tavsiyede bulunulması bir yönetim sorumluluğunun üstlenilmesi olarak kabul edilmez (Bkz.: A600.7-600.7 U3 paragrafları).

**A600.8** — Bir denetim müşterisine güvence dışı bir hizmet sunarken denetim şirketi, yönetim sorumluluğunu üstlenmekten kaçınmak için müşteri yönetiminin, uygun yönetim sorumluluğunda olan tüm kararları aldığına ve yargılara vardığına ikna olur. Bu durum aşağıdakilerden emin olmayı da içerir:

(a) — Müşteri yönetiminin; hizmetlerin gözetimini yapmak ve tüm zamanlarda müşterinin kararlarından sorumlu olmak için uygun bilgi, beceri ve tecrübeye sahip bir kişiyi yetkilendirdiği. Böyle bir kişi, tercihen üst yöneticiler arasından;

(i) — Hizmetlerin amaçlarını, niteliğini ve sonuçlarını ve

(ii) — Müşterinin ve denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil şirketin sorumluluklarını ayrı ayrı;

anlayabilecek bir kişi olacaktır. Ancak, söz konusu kişinin hizmetleri gerçekleştirme veya yeniden uygulama uzmanlığına sahip olması gerekmemektedir.

(b) — Müşteri yönetiminin; hizmetlerin gözetimini gerçekleştirdiği ve müşterinin amacı açısından sunulan hizmetlerin sonuçlarının yeterliğini değerlendirdiği ve

(c) — Müşteri yönetiminin; ilgili hizmetlerin sonuçlarından kaynaklanan faaliyetler için sorumluluğu kabul ettiği.



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

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

*Belirli İlişkili İşletmelere İlişkin Değerlendirmeler*

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

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

Aşağıda yer alan şartların sağlanması hâlinde yukarıdaki durum geçerlidir:

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

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

### Tehditlerin Ele Alınması

#### Tüm Denetim Müşterileri

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

600.18 U2 Denetim müşterisine güvence dışı bir hizmet sunumu veya birden fazla hizmet sunumu nedeniyle ortaya çıkan bağımsızlığa yönelik tehditler, denetim işinin ve hizmetin içinde bulunduğu durum ve gerçeklere bağlı olarak değişir. Bu tür tehditler, önlemlerin uygulanması veya öngörülen hizmetin kapsamının değiştirilmesi suretiyle ele alınabilir.

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

- Hizmeti sunmak için denetim ekibinin üyesi olmayan uzmanlardan faydalanmak.
- Hizmet sunumuna dâhil olmamış uygun bir gözden geçiren kişinin, denetim işini veya sunulan hizmeti gözden geçirmesi.
- Yetkili bir kurumdan hizmetin çıktısına ilişkin ön izin alınması (örneğin, vergi idaresinden).

600.18 U4 Denetim müşterisine sunulan güvence dışı bir hizmet nedeniyle oluşan tehditleri kabul edilebilir bir düzeye indirecek önlem bulunmayabilir. Böyle bir durumda kavramsal çerçevenin uygulanması denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirketin aşağıdakileri yapmasını zorunlu kılar:

- (a) Tehdit oluşturan durumları ortadan kaldırmak amacıyla öngörülen hizmetin kapsamını değiştirmek,
- (b) Ortadan kaldırılamayan veya kabul edilebilir bir düzeye indirilemeyen hizmeti reddetmek veya sonlandırmak veya
- (c) Denetim işini sonlandırmak.

### Güvence Dışı Hizmetlere İlişkin Olarak Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim

#### Tüm Denetim Müşterileri

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

## KAYİK Olan Denetim Müşterileri

600.20 U1 A600.21 ilâ A600.23 paragrafları: denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket KAYİK'in de bir parçasını oluşturduğu kurumsal yapı içindeki işletmelere - denetim şirketinin KAYİK'le olan bağımsızlığına yönelik tehdit oluşturabilecek-güvence dışı bir hizmet sağlamadan önce, denetim şirketinin KAYİK'in üst yönetiminden sorumlu olanlarla iletişim kurmasını zorunlu kılar. Söz konusu iletişimin amacı, KAYİK'in üst yönetiminden sorumlu olanların KAYİK'in finansal tablolarına yönelik bağımsız denetimi yürüten denetim şirketinin bağımsızlığına ilişkin etkin bir gözetim yapmalarını sağlamaktır.

600.20 U2 Bu tür yükümlülüklerle uyumu kolaylaştırmak için denetim şirketi, KAYİK'in üst yönetiminden sorumlu olanlarla, ne zaman ve kiminle iletişim kurulacağını ele alan bir süreç üzerinde mutabık kalabilir. Bu tür bir süreç;

- Bireysel bir sözleşme bazında, genel bir politika kapsamında veya mutabık kalınan diğer herhangi bir esasa dayanarak yapılabilecek öngörülen bir güvence dışı hizmet hakkında bilgi sağlanmasına yönelik prosedür oluşturabilir.
- Kurumsal yapı içindeki diğer KAYİK'leri içerebilen sürecin uygulanacağı işletmeleri belirleyebilir.
- A600.21 paragrafında tanımlanan işletmelere, üst yönetimden sorumlu olanların özel onayı olmaksızın sunulabilecek her türlü hizmeti -üst yönetimden sorumlu olanların, bu tür hizmetlerin bu bölüm kapsamında yasaklanmadığına ve denetim şirketinin bağımsızlığına yönelik tehdit oluşturmayacaklarına veya herhangi bir tehdit oluşması durumunda bu tehdidin kabul edilebilir bir düzeyde olacağına ilişkin genel bir politika üzerinde mutabık kalmaları hâlinde- belirleyebilir.
- Aynı kurumsal yapı içindeki birden çok KAYİK'in üst yönetiminden sorumlu olanların, hizmetleri onaylama yetkisinin tahsisine nasıl karar verdiklerini belirleyebilir.
- Üst yönetimden sorumlu olanların önerilen bir hizmetin denetim şirketinin bağımsızlığına yönelik bir tehdit oluşturup oluşturmayacağını değerlendirmesi için gereken bilgilerin sağlanmasının, mesleki standartlar veya diğer mevzuat tarafından yasaklandığı veya sınırlandırıldığı ya da hassas veya gizli bilgilerin ifşasıyla sonuçlanabileceği durumlarda izlenecek bir prosedür oluşturabilir.
- Süreç tarafından ele alınmamış herhangi bir sorunun nasıl çözülebileceğini belirtebilir.

A600.21 Bir KAYİK'in finansal tablolarının denetimini yürüten bir denetim şirketi veya denetim ağına dâhil bir şirket;

(A) Söz konusu KAYİK'e;

(B) Söz konusu KAYİK'i doğrudan veya dolaylı olarak kontrol eden herhangi bir işletmeye veya

(C) Söz konusu KAYİK tarafından doğrudan veya dolaylı olarak kontrol edilen herhangi bir işletmeye,

güvence dışı hizmet sunmaya yönelik bir işi kabul etmeden önce, denetim şirketi, üst yönetimden sorumlu olanlarla mutabık kalınan bir süreç oluştururken hâlihazırda belirtilmediği süreç;

(a) Denetim şirketinin; hizmetin sunulmasının,

(i) Yasaklanmadığına ve

(ii) KAYİK'in denetçisi olarak denetim şirketinin bağımsızlığına yönelik bir tehdit oluşturmayacağına veya belirlenen herhangi bir tehdidin kabul edilebilir bir düzeyde olduğunu veya değilse, ortadan kaldırılacağını veya kabul edilebilir bir düzeye indirileceğine,

karar verdiği konusunda KAYİK'in üst yönetimden sorumlu olanları bilgilendirir ve

(b) KAYİK'in üst yönetimden sorumlu olanlara, hizmet sunumunun denetim şirketinin bağımsızlığı üzerindeki etkisi hakkında bilgiye dayalı bir değerlendirme yapmalarını sağlayacak bilgileri sağlar.

600.21 U1 Belirli bir güvence dışı hizmetle ilgili olarak KAYİK'in üst yönetiminden sorumlu olanlara sağlanabilecek bilgilere ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- Sunulacak hizmetin niteliği ve kapsamı.
- Teklif edilen ücretin dayanağı ve tutarı.
- Denetim şirketinin teklif edilen hizmetin sunulmasıyla oluşabilecek bağımsızlığa yönelik herhangi bir tehdit belirlemesi durumunda; denetim şirketinin tehdidin kabul edilebilir bir düzeyde olduğuna dair değerlendirmesinin dayanağı veya kabul edilebilir bir düzeyde değilse, denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirketin bağımsızlığa yönelik tehdidi ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek için atacağı adımlar.
- Birden fazla hizmetin sunulması sonucu oluşan birleşik etkinin, bağımsızlığa yönelik tehdit oluşturup oluşturmadığı veya önceden belirlenmiş tehditlerin düzeyini değiştirip değiştirmediği.

A600.22 KAYİK'in üst yönetiminden sorumlu olanlar, üst yönetimden sorumlu olanlarla mutabakata varılan bir süreç kapsamında veya belirli bir hizmetle ilgili olarak aşağıdakiler konusunda anlaşmaya varmadıkça, denetim şirketi veya denetim ağına

dâhil şirket, A600.21 paragrafında atıfta bulunulan işletmelerden herhangi birine güvence dışı hizmet sunamaz:

(a) Söz konusu hizmet sunumunun KAYİK'in denetçisi olarak denetim şirketinin bağımsızlığına yönelik bir tehdit oluşturmayacağına veya belirlenen herhangi bir tehdidin kabul edilebilir bir düzeyde olduğuna ya da değilse, ortadan kaldırılacağı veya kabul edilebilir bir düzeye indirileceğine ilişkin denetim şirketinin vardığı sonuç ve

(b) Söz konusu hizmetin sunumu.

**A600.23** A600.21 ve A600.22 paragraflarının bir istisnası olarak, denetim şirketinin mesleki standartlar veya diğer mevzuat tarafından öngörülen güvence dışı hizmetle ilgili KAYİK'in üst yönetiminden sorumlu olanlara bilgi sağlaması yasaklandığı bir durumda veya söz konusu bilginin sağlanmasının hassas veya gizli bilgilerin ifşasıyla sonuçlanabileceği durumda, denetim şirketi aşağıdakilerin gerçekleşmesi kaydıyla öngörülen hizmeti sunabilir:

(a) Denetim şirketi, yasal veya mesleki yükümlülüklerini ihlal etmeden, mümkün olduğunca bu tür bilgileri sağlar,

(b) Denetim şirketi KAYİK'in üst yönetiminden sorumlu olanları; hizmet sunumunun, KAYİK'e ilişkin olarak denetim şirketinin bağımsızlığına yönelik bir tehdit oluşturmayacağı veya belirlenen herhangi bir tehdidin kabul edilebilir bir düzeyde olduğu ya da değilse, ortadan kaldırılacağı veya kabul edilebilir bir düzeye indirileceği konusunda bilgilendirir ve

(c) Üst yönetimden sorumlu olanlar denetim şirketinin (b) bendinde vardığı sonuca katılmaktadır.

**A600.24** KAYİK olan bir denetim müşterisinin üst yönetiminden sorumlu olanlar veya öngörülen hizmetin alıcısı olan A600.21 paragrafında atıfta bulunulan işletme tarafından gündeme getirilen tüm hususları dikkate alan denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, güvence dışı hizmeti reddeder veya denetim şirketi aşağıdakilerin varlığı durumunda denetim sözleşmesini sonlandırır:

(a) Bu tür bir durum, üst yönetimden sorumlu olanlarla önceden kararlaştırılan bir süreçte ele alınmadıkça, denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil olan şirketin, KAYİK olan bir denetim müşterisinin üst yönetiminden sorumlu olanlara herhangi bir bilgi sağlamasına izin verilmemektedir veya

(b) KAYİK olan denetim müşterisinin üst yönetiminden sorumlu olanlar; hizmet sunumunun müşteriye ilişkin olarak denetim şirketinin bağımsızlığına yönelik bir tehdit oluşturmayacağı veya belirlenen herhangi bir tehdidin kabul edilebilir bir düzeyde olduğu ya da değilse, ortadan kaldırılacağı veya kabul edilebilir bir düzeye indirileceğine dair denetim şirketinin vardığı sonuca katılmamaktadır.

**A600.25** Aşağıdaki durumlar haricinde, denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket tarafından -hâlihazırda veya daha önceden- bir denetim müşterisine sunulan güvence dışı hizmet, müşteri KAYİK hâline geldiğinde, bağımsızlıktan taviz verilmesine yol açar:

- (a) Daha önceden verilmiş güvence dışı hizmetin, KAYİK niteliğini haiz olmayan denetim müşterileriyle ilgili bu bölümdeki hükümlere uygun olması;
- (b) Hâlen devam etmekte olan ve KAYİK olan denetim müşterileri için bu bölümde izin verilmeyen güvence dışı hizmetlerin, müşteri KAYİK hâline gelmeden önce veya mümkün değilse geldikten sonra olabilecek en kısa sürede sonlandırılması ve
- (c) Denetim şirketi ve KAYİK hâline gelen müşterinin üst yönetiminden sorumlu olanlar, bağımsızlığa yönelik kabul edilebilir düzeyde olmayan tehditleri ele almak amacıyla mutabık kalır ve adım atarlar.

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

- Etkilenen denetim çalışmasını gerektiği ölçüde yeniden gerçekleştirmek veya gözden geçirmek.
- Güvence dışı hizmetin sonuçlarını değerlendirmek veya güvence dışı hizmeti, diğer denetim şirketinin hizmetin sorumluluğunu üstlenebilmesi için gerekli olduğu ölçüde yeniden gerçekleştirmek.

*Belirli İlişkili İşletmelere İlişkin Değerlendirmeler*

**A600.26** Bu bölümde, denetim şirketlerini ve denetim ağına dâhil şirketleri, denetim müşterilerine belirli güvence dışı hizmetleri sunmaktan alıkoyan ana hükümler yer almaktadır. Söz konusu hükümlerin ve A400.13 paragrafında yer alan hükmün bir istisnası olarak, bir denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, finansal tabloları hakkında görüş bildireceği denetim müşterisinin aşağıda yer alan ilişkili işletmelerinin yönetim sorumluluklarını üstlenebilir veya bunlara -normal koşullarda yasaklanacak- belirli güvence dışı hizmetleri sunabilir:

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

Aşağıda yer alan şartların sağlanması hâlinde yukarıdaki durum geçerlidir:

- (i) Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket ilişkili işletmenin finansal tabloları hakkında görüş bildirmez;
- (ii) Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, hakkında görüş bildireceği finansal tabloların sahibi işletme için doğrudan veya dolaylı olarak bir yönetim sorumluluğu üstlenmez;
- (iii) Hizmetler kendi kendini denetleme tehdidi oluşturmaz ve
- (iv) Denetim şirketi, bu tür hizmetlerin sunulması sonucu oluşan ve kabul edilebilir bir düzeyde olmayan diğer tehditleri ele alır.

### Belgelendirme

600.27 U1 A400.60 ve 400.60 U1 paragrafları uyarınca bu bölüme uygunluk sağlamakla ilgili olarak denetim şirketinin vardığı sonuçların belgelendirilmesi aşağıdakileri içerebilir:

- Denetim şirketinin; sunulacak güvence dışı hizmetin niteliği ile hizmetin denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tabloları etkileyip etkilemeyeceği ve nasıl etkileyeceğine ilişkin anlayışının temel unsurları.
- Hizmetin sonuçlarının denetim prosedürlerine tabi olup olmayacağı da dâhil olmak üzere, denetim müşterisine hizmet sunulması sonucu oluşan bağımsızlığa yönelik herhangi bir tehdidin niteliği.
- Yönetimin; öngörülen güvence dışı hizmetin sunulmasına ve gözetimine dâhil olma düzeyi.
- Bağımsızlığa yönelik bir tehdidi ele almak için uygulanan herhangi bir önlem veya atılan diğer adımlar.
- Denetim şirketinin hizmetin yasaklanmadığına ve bağımsızlığa yönelik belirlenmiş herhangi bir tehdidin kabul edilebilir bir düzeyde olduğuna ilişkin verdiği kararın gerekçesi.
- A600.21 paragrafında atıfta bulunulan işletmeler için öngörülen bir güvence dışı hizmetin sunulmasıyla ilgili olarak, A600.21 ila A600.23 paragraflarına uygunluk sağlamak amacıyla atılan adımlar.

# ALT BÖLÜM 601 – MUHASEBE VE DEFTER TUTMA HİZMETLERİ

## Giriş

601.1 — Denetim müşterisine muhasebe ve defter tutma hizmetleri sunulması, kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilir.

601.2

601.1 Bu alt bölümde yer alan belirli ana hükümler ve uygulama hükümlerinin yanı sıra 600.1–A600.10 600.1–600.27 U1 paragraflarında yer alan ana hükümler ve uygulama hükümleri de denetim müşterisine muhasebe ve defter tutma hizmetleri sunarken kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla ilgilidir. ~~Oluşan tehditlerin önlemlerin uygulanmasıyla ele alınamaması nedeniyle bu alt bölüm, denetim şirketlerinin ve denetim ağına dâhil şirketlerin, bazı durumlarda denetim müşterilerine belli muhasebe ve defter tutma hizmetlerini sunmasını yasaklayan hükümler içerir.~~

## Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

### Tüm Denetim Müşterileri

#### Genel

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

- — Muhasebe kayıtlarının ve finansal tabloların hazırlanması.
- — İşlemlerin kaydedilmesi.
- — Bordro hizmetleri.

601.3 U2

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

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



- Yevmiye kayıtlarının oluşturulması veya değiştirilmesi.
- İşlemlere ilişkin hesap sınıflarının belirlenmesi veya onaylanması.

### **Hizmetin Tanımı**

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

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

### **Muhasebe ve Defter Tutma Hizmetlerinin Sunulmasından Doğabilecek Potansiyel Tehditler**

#### *Tüm Denetim Müşterileri*

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

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

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

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

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

- Topluluğa ilişkin muhasebe politikalarına uyum sağlamak.

- Türkiye Finansal Raporlama Standartları gibi farklı bir finansal raporlama çerçevesine geçiş.

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

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

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

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

#### *KAYİK Olmayan Denetim Müşterileri*

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

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

601.5.U1 — Rutin veya mekanik muhasebe ve defter tutma hizmetleri:

- (a) Müşterinin gerekli olabilecek herhangi bir yargıya vardığı veya karar verdiği bilgi, veri veya materyali içerir ve
- (b) Çok az mesleki muhakeme gerektirir veya mesleki muhakemede bulunmayı gerektirmez.

601.5 U2 Rutin veya mekanik sayılabilecek hizmetlere ilişkin örnekler aşağıda yer almaktadır:

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

Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket; hizmetle ve A601.5(b) paragrafındaki hükümlerle bağlantılı olarak yönetim sorumluluğu üstlenmemeyi sağlamak amacıyla A400.14 paragrafındaki hükümlere uymak şartıyla KAYİK olmayan denetim müşterilerine bu tür hizmetleri sunabilir.

601.5 U1-

601.5 U3 KAYİK olmayan bir denetim Denetim müşterisine rutin veya mekanik nitelikteki muhasebe ve defter tutma hizmetleri sunulması sonucu oluşan kendi kendini denetleme tehdidinin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

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

*KAYİK Olan Denetim Müşterileri*

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

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

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

**A601.6** Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, KAYİK olan bir denetim müşterisine, muhasebe ve defter tutma hizmetlerini sunamaz.

**A601.7** A601.6 paragrafının bir istisnası olarak, denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket aşağıdaki şartların sağlanması kaydıyla, ilişkili işletme tanımının (c) veya (ç) bentlerinde yer alan, KAYİK olan bir denetim müşterisinin ilişkili işletmesi için yasal finansal tabloları hazırlayabilir:

- (a) KAYİK'in topluluk finansal tablolarına ilişkin bağımsız denetçi raporu yayımlanmıştır,
- (b) Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket yönetim sorumluluğu üstlenmez ve bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için kavramsal çerçeveyi uygular,
- (c) Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, ilişkili işletmenin yasal finansal tablolarının dayanağını oluşturan muhasebe kayıtlarını hazırlamaz ve söz konusu finansal tablolar müşteri tarafından onaylanmış bilgilere dayanmaktadır ve
- (ç) İlişkili işletmenin yasal finansal tabloları, söz konusu KAYİK'in gelecekteki topluluk finansal tablolarına dayanak oluşturmayacaktır.

## ALT BÖLÜM 602 – İDARİ HİZMETLER

### Giriş

602.1 — Denetim müşterisine idari hizmetler sunulması genellikle bir tehdit oluşturmaz.

602.2

602.1 Bu alt bölümde yer alan belirli uygulama hükümlerinin yanı sıra 600.1–A600.10 600.1–600.27 U1 paragraflarında yer alan ana hükümler ile uygulama hükümleri de idari hizmetlerin sunulmasında kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla ilgilidir.

## **Uygulama Hükümleri**

### **Tüm Denetim Müşterileri**

#### **Hizmetin Tanımı**

602.3 U1

602.2 U1 İdari hizmetler; faaliyetlerin olağan akışı çerçevesinde müşterilere mekanik ve rutin işlerinde yardımcı olunmasını içerir. ~~Bu tür hizmetler, hemen hemen hiç mesleki yargı/muhakeme gerektirmez ve nitelik olarak basittir.~~

602.3 U2

602.2 U2 İdari hizmetlere örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:

- Kelime işleme veya belge formatlama hizmetleri.
- Yasal ve idari beyannamelerin müşteri onayı için hazırlanması.
- Müşterinin talimatlarına uygun bir şekilde söz konusu beyannamelerin sunulması.
- Yasal beyannamelerin verilme tarihlerinin izlenmesi ve bu tarihler konusunda denetim müşterisine tavsiye verilmesi.

#### **İdari Hizmetlerin Sunulmasından Doğabilecek Potansiyel Tehditler**

##### *Tüm Denetim Müşterileri*

602.3 U1 Denetim müşterisine idari hizmetler sunulması; bu tür hizmetler yalnızca büro işi olduğunda ve çok az mesleki muhakeme gerektirdiğinde veya hiç gerektirmediğinde genellikle bir tehdit oluşturmaz.

## **ALT BÖLÜM 603 – DEĞERLEME HİZMETLERİ**

### **Giriş**

603.1 Denetim müşterisine değerlendirme hizmetleri sunulması, kendi kendini denetleme veya taraf tutma tehdidi oluşturabilir.

603.2

603.1 Bu alt bölümde yer alan belli ana hükümler ve uygulama hükümlerinin yanı sıra 600.1–A600.10 600.1–600.27 U1 paragraflarında yer alan ana hükümler ile

uygulama hükümleri de bir denetim müşterisine değerlendirme hizmeti sunarken kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla ilgilidir. ~~Oluşan tehditlerin önlemlerin uygulanmasıyla ele alınmaması nedeniyle bu alt bölüm, denetim şirketlerinin ve denetim ağına dâhil şirketlerin, bazı durumlarda denetim müşterilerine belli değerlendirme hizmetlerini sunmasını yasaklayan hükümler içerir.~~

## **Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri**

### **Tüm Denetim Müşterileri**

#### **Hizmetin Tanımı**

603.3 U1

603.2 U1 Değerleme; bir varlık, borç veya ~~bütün olarak bir işletme~~ bir işletmenin tümü ya da bir bölümü için belli bir değer veya değer aralığını hesaplamak amacıyla geleceğe ilişkin gelişmelerle ilgili varsayımların yapılmasını, uygun metodoloji ve tekniklerin uygulanmasını ve bunların kombinasyonunu kapsar.

603.3 U2

603.2 U2 ~~Bir denetim şirketinden veya denetim ağına dâhil şirketten, vergi raporlama yükümlülükleri veya vergi planlaması amaçları doğrultusunda denetim müşterisine yardımcı olmak için değerlendirme yapması talep ediliyorsa ve değerlendirme sonuçları finansal tablolar üzerinde doğrudan bir etkiye sahip olmayacaksa, 604.9 U1–604.9 U5 paragraflarında yer alan bu tür hizmetlerle ilgili uygulama hükümleri uygulanır. Bir denetim şirketinden veya denetim ağına dâhil şirketten, vergi raporlama yükümlülükleri veya vergi planlaması amaçları doğrultusunda denetim müşterisine yardımcı olmak için değerlendirme yapması talep ediliyorsa ve vergiyle ilgili muhasebe kayıtları dışında, değerlendirme sonuçlarının muhasebe kayıtları veya finansal tablolar üzerinde etkisi bulunmuyorsa, 604.17 U1–604.19 U1 paragraflarında yer alan -bu tür hizmetlerle ilgili- uygulama hükümleri uygulanır.~~

### **Değerleme Hizmetlerinin Sunulmasından Doğabilecek Potansiyel Tehditler**

#### **Tüm Denetim Müşterileri**

603.3 U1 Hizmetin sonuçlarının muhasebe kayıtlarını veya denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tabloları etkileme riskinin bulunduğu durumlarda, denetim müşterisine değerlendirme hizmeti sunulması kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilir. Bu tür bir hizmet taraf tutma tehdidi de oluşturabilir.

603.3 U3

603.3 U2 Denetim müşterisine değerlendirme hizmeti sunulması sonucu oluşan kendi kendini denetleme veya taraf tutma tehditlerinin belirlenmesi ve bu tür tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:

- Değerleme raporunun kullanımı ve amacı.
- Değerleme raporunun kamuya açıklanıp açıklanmayacağı.
- Değerleme metodolojisinin mevzuat ya da diğer emsal veya yerleşik uygulamalar tarafından ne ölçüde desteklendiği.
- Müşterinin; değerlendirme metodolojisinin ve diğer önemli muhakeme konularının belirlenmesine ve onaylanmasına dâhil olma düzeyi.
- Standart ve yerleşik metodolojiler içeren değerlemelerde, söz konusu kalemin yapısındaki subjektiflik düzeyi.
- Değerlemenin finansal tablolar üzerinde önemli bir etkisinin olup olmadığı.
- Finansal tablolardaki değerlemeye ilişkin açıklamaların kapsamı ve açıklığı.
- Kapsanan tutarlarda, yapısal olarak, önemli dalgalanmalara yol açabilecek nitelikte gelecekteki olaylara bağlılık derecesi. Gelecekteki olaylara bağlılığın bir sonucu olarak ilgili tutarların dalgalanma düzeyi.

KAYİK olan bir denetim müşterisi için kendi kendini denetleme tehdidi belirlendiğinde A603.5 paragrafı uygulanır.

#### KAYİK Olmayan Denetim Müşterileri

603.3 U4

603.3 U3 KAYİK olmayan bir denetim müşterisine değerlendirme hizmeti sunulması sonucu oluşan kendi kendini denetleme veya taraf tutma tehditlerinin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

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

#### KAYİK Olmayan Denetim Müşterileri

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

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

603.4 U1 Bazı değerlemeler, önemli düzeyde bir subjektiflik içermemektedir. Dayanak (temel) varsayımların mevzuat ile belirlenmiş olması veya yaygın olarak kabul

görmesi ve kullanılacak teknik ve metodolojilerin genel kabul görmüş standartlara dayanması veya mevzuatta öngörülmesi, bu durum için muhtemel örneklerdir. Bu tür durumlarda, iki veya daha fazla tarafın yürüttüğü değerlemelerin sonuçları, muhtemelen önemli ölçüde farklılık göstermeyecektir.

### KAYİK Olan Denetim Müşterileri

#### KAYİK Olan Denetim Müşterileri

#### Kendi Kendini Denetleme Tehditleri

**A603.5** Değerleme hizmetinin sunulması kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilecekse, denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket KAYİK olan bir denetim müşterisine söz konusu değerlendirme hizmetini sunamaz. (Bkz.: A600.14 ve A600.16 paragrafları)

#### Taraf Tutma Tehditleri

**603.5 U1** Hizmeti sunmak için denetim ekibinin üyesi olmayan uzmanlardan faydalanılması, KAYİK olan bir denetim müşterisine değerlendirme hizmetinin sunulması sonucu oluşan bir taraf tutma tehdidini ele almak için önlem olarak atılabilecek adımlara örnek olarak verilebilir.

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

### **Giriş**

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

**604.2**

**604.1** Bu alt bölümde yer alan belirli ana hükümler ve uygulama hükümlerinin yanı sıra **600.1–A600.10** **600.1–600.27 U1** paragraflarında yer alan ana hükümler ve uygulama hükümleri de denetim müşterisine vergi hizmeti sunarken kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla ilgilidir. **Oluşan tehditlerin önlemlerin uygulanmasıyla ele alınmaması nedeniyle bu alt bölüm, denetim şirketlerinin ve denetim ağına dâhil şirketlerin, bazı durumlarda denetim müşterilerine belli vergi hizmetlerini sunmasını yasaklayan hükümler içerir.**

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

#### **Tüm Denetim Müşterileri**

#### **Hizmetin Tanımı**

**604.3 U1**



604.2 U1 Vergi hizmetleri çok çeşitli hizmetlerden oluşur. Bu alt bölüm özellikle aşağıdaki konuları ele alır:

- Vergi beyannamesinin hazırlanması.
- Muhasebe kayıtlarının tutulması amacıyla yapılan vergi hesaplamaları.
- Vergi planlaması ve diğer vergi danışmanlık hizmetleri.
- Vergi danışmanlık hizmetleri.
- Vergi planlaması hizmetleri.
- Değerleme içeren vergi hizmetleri.
- Vergi uyumsuzluklarının çözülmesine yönelik yardım.

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

604.2 U2 Vergi hizmetlerini, vergi planlaması veya vergi mevzuatına uyum gibi geniş başlıklar altında ele almak mümkündür. Bununla birlikte, bu tür hizmetler genellikle uygulamada birbiriyile ilişkilidir ve kurumsal finans hizmetleri gibi denetim şirketi tarafından sunulan diğer güvence dışı hizmet türleri ile birleştirilebilir. Bu nedenle, belirli vergi hizmetlerinin yol açtığı tehditleri genel olarak sınıflandırmak uygulanabilir değildir.

### **Vergi Hizmetlerinin Sunulmasından Doğabilecek Potansiyel Tehditler**

604.3 U1 Hizmetlerin sonuçlarının muhasebe kayıtlarını veya denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tabloları etkileme riskinin bulunduğu durumlarda, denetim müşterisine vergi hizmetleri sunulması kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilir. Bu tür hizmetler taraf tutma tehdidi de oluşturabilir.

604.3 U2 Denetim müşterisine herhangi bir vergi hizmeti sunulması sonucu oluşan kendi kendini denetleme ve taraf tutma tehditlerinin belirlenmesi ve bu tür tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:

- İlgili işin kendine özgü nitelikleri.
- Denetim müşterisinin çalışanlarının vergi konusundaki uzmanlık düzeyi.
- Vergi idarelerinin söz konusu vergiyi değerlendirdiği ve yönettiği sistem ile denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil şirketin bu süreçteki rolü.
- İlgili vergi rejiminin karmaşıklığı ve uygulanması için gereken muhakemenin düzeyi.

### **Tüm Denetim Müşterileri**

**A604.4** Hizmet veya işlem; denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket tarafından başlangıçta doğrudan veya dolaylı olarak tavsiye edilen bir vergi uygulaması lehine

pazarlama, planlama veya fikir vermeyle ilgiliyse ve vergi uygulamasının veya işleminin önemli bir amacı vergiden kaçınmaksa, önerilen uygulamanın vergi kanunu veya düzenlemesinde uygulanması muhtemel bir dayanağa sahip olduğundan emin olunmadığı müddetçe, denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket denetim müşterisine vergi hizmeti sunmaz veya bir vergi işlemi tavsiye etmez.

604.4 U1 Vergi uygulamasının vergi kanunu veya düzenlemesinde denetim şirketinin geçerli olacağından emin olduğu bir dayanağı olmadıkça, A604.4 paragrafında açıklanan güvence dışı hizmetin sunulması, ortadan kaldırılamayan kişisel çıkar, kendi kendini denetleme ve taraf tutma tehditleri oluşturur ve bu tür tehditleri kabul edilebilir bir düzeye indirebilecek önlemler uygulanamaz.

## **A. Vergi Beyannamesinin Hazırlanması**

*Tüm Denetim Müşterileri*

### **Hizmetin Tanımı**

604.4 U1 — Vergi beyannamesinin hazırlanmasına ilişkin hizmetlerin sunulması, genellikle bir tehdit oluşturmaz.

604.4 U2

604.5 U1 Vergi beyannamesinin hazırlanmasına ilişkin hizmetler aşağıdakileri içerir:

- Ödenecek verginin hesaplanması dâhil olmak üzere, ilgili vergi idaresine sunulması gereken bilgilerin (genellikle standart formlar kullanılarak) hazırlanması ve tamamlanması suretiyle müşterilerin vergi raporlama yükümlülüklerine yardımcı olmak.
- Geçmiş işlemlere ilişkin vergi beyannamelerinin düzeltilmesi konusunda danışmanlık yapmak ve vergi idarelerinin ilave bilgi ve analiz istedikleri durumlarda müşteri adına dönüş yapmak (örneğin, benimsenen yaklaşım için açıklama yapmak ve teknik destek sunmak).
- Geçmiş işlemlere ilişkin vergi beyannamelerinin düzeltilmesi konusunda danışmanlık yapmak.
- Vergi idarelerinin ilave bilgi ve analiz istedikleri durumlarda müşteri adına dönüş yapmak (örneğin, benimsenen yaklaşım için açıklama yapmak ve teknik destek sunmak).

## **Vergi Beyannamesinin Hazırlanması Hizmetlerinin Sunulmasından Doğabilecek Potansiyel Tehditler**

*Tüm Denetim Müşterileri*

604.4 U3 — Vergi beyannamesinin hazırlanmasına ilişkin hizmetler, genellikle tarihi bilgiler üzerinden yapılır ve esas olarak tarihi bilgilerin, örnek olaylar ve yerleşik

uygulamalar da dâhil olmak üzere yürürlükteki vergi mevzuatı kapsamında incelenmesinden ve sunulmasından oluşur. Ayrıca, vergi beyannameleri, vergi idaresinin uygun gördüğü her tür gözden geçirme veya onaylama sürecine tabidir.

604.6 U1 Vergi beyannamesinin hazırlanması hizmetlerinin sunulması genellikle bir tehdit oluşturmaz çünkü:

(a) Vergi beyannamesinin hazırlanmasına ilişkin hizmetler, tarihi bilgiler üzerinden yapılır ve esas olarak tarihi bilgilerin, örnek olaylar ve yerleşik uygulamalar da dâhil olmak üzere yürürlükteki vergi mevzuatı kapsamında incelenmesinden ve sunulmasından oluşur ve

(b) Vergi beyannameleri, vergi idaresinin uygun gördüğü her tür gözden geçirme veya onaylama sürecine tabidir.

## **B. Muhasebe Kayıtlarının Hazırlanması Amacıyla Yapılan Vergi Hesaplamaları**

### **Hizmetin Tanımı**

604.7 U1 Vergi hesaplama hizmetleri, denetim müşterisinin finansal tablolarında yer alan vergi varlık veya yükümlülüklerini destekleyen muhasebe kayıtlarının hazırlanması amacıyla cari ve ertelenmiş vergi yükümlülük veya varlıklarına ilişkin hesaplamaların hazırlanmasını içerir.

### **Vergi Hesaplamaları Hizmetlerinin Sunulmasından Doğabilecek Potansiyel Tehditler**

#### *Tüm Denetim Müşterileri*

604.5 U1

604.8 U1 Denetim müşterisi için, muhasebe kayıtlarının hazırlanması amacıyla cari ve ertelenmiş vergi yükümlülüklerine (veya varlıklarına) ilişkin hesaplamaların, bu tür bakiyeleri destekleyen muhasebe kayıtlarının hazırlanması amacıyla hazırlanması kendi kendini denetleme tehdidi oluşturur.

#### *KAYİK Olmayan Denetim Müşterileri*

604.5 U2

604.9 U1 604.3 U2 paragrafında yer alan etkenlerin yanı sıra, bir denetim müşterisi için bu tür hesaplamalar yapılırken oluşan tehdidin kendi kendini denetleme tehdidinin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili bir etken de söz konusu hesaplamaların denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tablolar üzerinde önemli bir etkiye sahip olup olmadığıdır.

#### *KAYİK Olmayan Denetim Müşterileri*

604.5 U3

604.9 U2 Denetim müşterisinin KAYİK olmadığı durumlarda, bu tür bir kendi kendini denetleme tehdidinin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

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

### *KAYİK Olan Denetim Müşterileri*

#### **A604.6**

**A604.10** Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, KAYİK olan denetim müşteri adına, denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tablolar için önemli olan muhasebe kayıtlarının hazırlanması amacıyla cari ve ertelenmiş vergi yükümlülüklerini (veya varlıklarını) hesaplayamaz. (Bkz.: A600.14 ve A600.16 paragrafları)

~~604.6 U1~~ ~~604.5 U3~~ paragrafındaki kendi kendini denetleme tehdidinin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler, KAYİK olan denetim müşterisi adına, denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tablolar için önemsiz olan muhasebe kayıtlarının hazırlanması amacıyla cari ve ertelenmiş vergi yükümlülüklerini (veya varlıklarını) hesaplamakta geçerlidir.

### **Vergi Planlaması ve Diğer Vergi Danışmanlık Hizmetleri**

#### **C. Vergi Danışmanlığı ve Vergi Planlaması Hizmetleri**

##### **Hizmetin Tanımı**

~~604.11 U1~~ Vergi danışmanlığı veya vergi planlaması hizmetleri müşteriye, işlerinin vergi açısından etkin bir şekilde nasıl yapılandıracağına veya vergi mevzuatının ne şekilde uygulanacağına ilişkin danışmanlık sunulması gibi çok çeşitli hizmetleri içerir.

#### **Vergi Danışmanlığı ve Vergi Planlaması Hizmetlerinin Sunulmasından Doğabilecek Potansiyel Tehditler**

##### *Tüm Denetim Müşterileri*

~~604.7 U1~~

~~604.12 U1~~ Hizmetlerin sonuçlarının muhasebe kayıtlarını veya denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tabloları etkileme riskinin bulunduğu durumlarda, denetim müşterisine vergi danışmanlık ve vergi planlaması hizmetleri sunulması kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilir. Bu tür hizmetler taraf tutma tehdidi de oluşturabilir.

604.12 U2 Vergi danışmanlığı ve vergi planlaması hizmetlerinin sunulması, hizmetlerin aşağıdaki gibi şartları taşınması koşuluyla, kendi kendini denetleme tehdidi oluşturmayacaktır:

- (a) Vergi idaresi veya diğer teamüller tarafından açıkça desteklenmektedir,
- (b) Yerleşik bir uygulamaya dayanmaktadır (yaygın olarak kullanılan ve ilgili vergi idaresi tarafından itiraz edilmeyen bir uygulama) veya
- (c) Vergi kanununda denetim şirketinin üstün geleceğinden emin olduğu bir dayanağı bulunmaktadır.

604.7 U2 Vergi planlaması ve diğer vergi danışmanlık hizmetleri müşteriye, işlerinin vergi açısından etkin bir şekilde nasıl yapılandıracağına veya yeni vergi mevzuatının ne şekilde uygulanacağına ilişkin danışmanlık sunulması gibi çok çeşitli hizmetleri içerir.

604.7 U3

604.12 U3 604.3 U2 paragrafının yanı sıra, denetim müşterisine vergi planlaması ve diğer vergi danışmanlık vergi danışmanlık ve vergi planlaması hizmetlerinin sunulması sonucu oluşan kendi kendini denetleme veya taraf tutma tehditlerinin belirlenmesi ve bu tür tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:

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

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

- o Vergi idaresi veya diğer bir örnek olay tarafından açıkça desteklenmesi.
- o Yerleşik bir uygulama olması.
- o Vergi kanununda muhtemel bir dayanağına sahip olması.
- Vergi danışmanlığının sonucunun finansal tablolar üzerinde önemli bir etkiye sahip olma derecesi.
- Vergi danışmanlığının etkinliğinin, finansal tablolardaki muhasebe uygulamasına veya sunumuna bağlı olup olmaması ve ilgili finansal raporlama çerçevesi kapsamında muhasebe uygulamasının veya sunumunun uygunluğu ile ilgili şüphe olup olmaması.

KAYİK olan bir denetim müşterisi için kendi kendini denetleme tehdidi belirlendiğinde A604.15 paragrafı uygulanır.

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

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

Vergi Danışmanlığının Etkinliğinin Özel Bir Muhasebe Uygulamasına veya Sunumuna Bağlı Olması

#### **A604.8**

**A604.13** Vergi danışmanlığının etkinliğinin özel bir muhasebe uygulamasına veya finansal tabloların sunumuna bağlı olduğu ve

- (a) — Denetim ekibinin, ilgili muhasebe uygulamasının veya ilgili finansal raporlama çerçevesine göre sunumun uygunluğuyla ilgili makul bir şüphesinin olduğu ve
  - (b) — Vergi danışmanlığının çıktısının veya sonuçlarının, denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tablolar üzerinde önemli bir etkiye sahip olduğu,
- durumda denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, denetim müşterisine vergi planlaması ve diğer vergi danışmanlık hizmetlerini sunamaz.

Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, aşağıdaki durumlarda, denetim müşterisine vergi danışmanlık ve vergi planlaması hizmetlerini sunamaz:

- (a) Vergi danışmanlığının etkinliğinin özel bir muhasebe uygulamasına veya finansal tabloların sunumuna bağlı olması ve
- (b) Denetim ekibinin, ilgili muhasebe uygulamasının veya ilgili finansal raporlama çerçevesine göre sunumun uygunluğuyla ilgili şüphesinin olması.

#### KAYİK Olmayan Denetim Müşterileri

604.14 U1 KAYİK olmayan bir denetim müşterisine vergi danışmanlığı veya vergi planlaması hizmetlerinin sunulması sonucu oluşan kendi kendini denetleme ve taraf tutma tehditlerinin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

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

### KAYİK Olan Denetim Müşterileri

#### Kendi Kendini Denetleme Tehditleri

**A604.15** Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, vergi danışmanlığı ve vergi planlaması hizmetlerinin sunulması kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilecekse, KAYİK olan denetim müşterisine bu hizmetleri sunamaz. (Bkz.: A600.14, A600.16, 604.12 U2 paragrafları).

#### Taraf Tutma Tehditleri

**604.15 U1** KAYİK olan bir denetim müşterisine vergi danışmanlığı ve vergi planlaması hizmetlerinin sunulması sonucu oluşan taraf tutma tehdidinin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- Hizmeti sunmak için denetim ekibinin üyesi olmayan uzmanlardan faydalanılması.
- Vergi idarelerinden ön izin alınması.

### **D. Değerleme İçeren Vergi Hizmetleri**

#### **Hizmetin Tanımı**

**604.16 U1** Değerleme içeren vergi hizmetlerinin sunulması, aşağıdakiler dâhil olmak üzere, çeşitli durumlarda ortaya çıkabilir:

- Birleşme ve satın alım işlemleri.
- Grup yeniden yapılanmaları ve kurumsal yeniden yapılanmalar.
- Transfer fiyatlandırması çalışmaları
- Stok esaslı tazminat düzenlemeleri.

### **Değerleme İçeren Vergi Hizmetlerinin Sunulmasından Doğabilecek Potansiyel Tehditler**

#### *Tüm Denetim Müşterileri*

604.9 U1 —

604.17 U1 Hizmetin sonuçlarının muhasebe kayıtlarını veya denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tabloları etkileme riskinin bulunduğu durumlarda, denetim müşterisine vergi amaçlı değerlendirme hizmetleri sunulması kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilir. Bu tür bir hizmet taraf tutma tehdidi de oluşturabilir.

604.17 U2 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, denetim müşterisine vergi raporlama yükümlülüğü konusunda veya vergi planlaması amacıyla yardımcı olmak için vergi amaçlı değerlendirme yaptığında;

(a) Değerlendirmenin sonucunun, vergiyle ilgili muhasebe kayıtları dışında muhasebe kayıtları veya finansal tablolar üzerinde herhangi bir etkisi olmayabilir. Bu gibi durumlarda, bu alt bölümde düzenlenen ana hükümler ve uygulama hükümleri uygulanır.

(b) Değerlendirmenin sonucu, örneğin, değerlemenin varlıkların yeniden değerlendirilmesine yol açması gibi, vergiyle ilgili muhasebe kayıtlarıyla sınırlı olmayan şekillerde muhasebe kayıtlarını veya finansal tabloları etkileyebilir. Bu tür durumlarda, değerlendirme hizmetlerine ilişkin 603 üncü alt bölümde düzenlenen ana hükümler ve uygulama hükümleri uygulanır.

604.17 U3 Denetim müşterisine vergi amaçlı değerlendirme yapılması, aşağıdaki durumlarda kendi kendini denetleme tehdidi oluşturmayacaktır:

(a) Dayanak (temel) varsayımlar mevzuat ile belirlenmiştir veya yaygın olarak kabul görmektedir veya

(b) Kullanılacak teknik ve metodolojiler genel kabul görmüş standartlara dayanmakta veya mevzuatta öngörülmektedir ve değerlendirme, vergi idaresi veya benzer bir düzenleyici kuruluşun incelemesine tabidir.

### KAYIK Olmayan Denetim Müşterileri

604.9 U2

604.18 U1 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, değerlendirme sonucunun finansal tablolar üzerinde doğrudan bir etkisi olmaması (bir başka ifadeyle, finansal tabloların yalnızca vergiyle ilgili muhasebe kayıtlarından etkilenmesi) hâlinde, yalnızca vergi amaçlı değerlendirme yapabilir. Finansal tablolar üzerindeki söz konusu etkinin önemsiz olması veya değerlemenin vergi idaresi veya benzer bir düzenleyici kuruluşun incelemesine tabi tutulması kaydıyla bu durum, genel itibarıyla bir tehdit oluşturmaz. Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket; değerlendirme sonucunun vergiyle ilgili yevmiye kayıtları vasıtasıyla yalnızca muhasebe kayıtlarını veya finansal tabloları etkilemesi hâlinde, KAYIK olmayan denetim müşterisine vergi amaçlı değerlendirme hizmeti sunabilir. Finansal tablolar üzerindeki söz konusu etkinin önemsiz olması veya bir vergi beyannamesi ya da diğer bir beyannamede yer alan değerlemenin vergi idaresi veya benzer bir



düzenleyici kuruluşun incelemesine tabi tutulması kaydıyla bu durum, genel itibarıyla bir tehdit oluşturmaz.

604.9 U3

604.18 U2

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

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

604.9 U4

604.18 U3

Tehditlerin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir: KAYİK olmayan bir denetim müşterisine yönelik bu tür tehditlerin ele alınmasına ilişkin önlemlerden olabilecek adımlara dair örnekler aşağıdakileri içerir:

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

604.9 U5

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

KAYİK Olan Denetim Müşterileri

## Kendi Kendini Denetleme Tehditleri

**A604.19** Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, vergi amaçlı yapılan değerleme hizmetlerinin sunulması kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilecektse, KAYİK olan denetim müşterisine bu hizmeti sunamaz. (Bkz.: A600.14, A600.16, 604.17 U3 paragrafları)

## Taraf Tutma Tehditleri

604.19 U1 KAYİK olan bir denetim müşterisine vergi amaçlı yapılan bir değerleme hizmetinin sunulması sonucu oluşan taraf tutma tehdidinin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- Hizmeti sunmak için denetim ekibinin üyesi olmayan uzmanlardan faydalanılması.
- Vergi idarelerinden ön izin alınması.

## E. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümlemesine Yönelik Yardım

### Hizmetin Tanımı

#### Tüm Denetim Müşterileri

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

604.10 U2

604.20 U1 Vergi idaresinin belli bir konuya ilişkin olarak müşterinin itirazlarını reddettiğini müşteriye bildirmesi ve idarenin veya müşterinin konunun karara bağlanması için resmi yollara başvurması durumunda (örneğin uzlaşmaya veya mahkemeye gidilmesi), bir vergi uyuşmazlığı doğabilir. Denetim müşterisine vergi uyuşmazlıklarının çözülmesinde yardım sağlamaya yönelik bir güvence dışı hizmet, vergi idaresinin vergi hesaplamalarını ve vergi işlemlerini değerlendirmesinden kaynaklanabilir. Bu tür bir hizmet örneğin; vergi idaresinin belli bir konuya ilişkin olarak müşterinin itirazlarını reddettiğini müşteriye bildirmesi ve idarenin veya müşterinin konunun karara bağlanması için mahkeme veya başka bir yasal yoldan önce resmi yollara başvurması durumunda yardım sağlanmasını içerebilir.

### Vergi Uyuşmazlıklarının Çözülmesine Yönelik Yardım Hizmetlerinin Sunulmasından Doğabilecek Potansiyel Tehditler

#### Tüm Denetim Müşterileri

604.21 U1 Hizmetin sonuçlarının muhasebe kayıtlarını veya denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tabloları etkileme riskinin bulunduğu durumlarda, denetim

müşterisine vergi uyumsuzluklarının çözülmesine yönelik yardım sunulması, kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilir. Bu tür bir hizmet taraf tutma tehdidi de oluşturabilir.

604.10.U3

604.22.U1

604.3 U2 paragrafının yanı sıra, denetim müşterisine vergi uyumsuzluklarının çözülmesine yönelik yardım sunulması sonucu oluşan kendi kendini denetleme veya taraf tutma tehditlerinin belirlenmesi ve bu tür tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:

- Uyuşmazlığın çözülmesinde yönetimin rolü.
- Uyuşmazlığın sonucunun denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tablolar üzerinde önemli bir etkiye sahip olup olmadığı.
- Verilen tavsiyenin vergi uyumsuzluğunun konusu olup olmadığı.
- Uyuşmazlığa konu tavsiyeyi denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirketin verip vermediği.
- Konunun vergi mevzuatı, diğer örnek olaylar veya yerleşik uygulamalarla desteklenme düzeyi.
- Vergi uyumsuzluğuna ilişkin resmi süreçlerin kamuya açık olarak yürütülüp yürütülmediği.

KAYİK olan bir denetim müşterisi için kendi kendini denetleme tehdidi belirlendiğinde A604.24 paragrafı uygulanır.

#### KAYİK Olmayan Denetim Müşterileri

604.10.U4

604.23.U1

~~Tehditlerin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir: KAYİK olmayan bir denetim müşterisine vergi uyumsuzluklarının çözülmesine yönelik yardım sunulması sonucu oluşan kendi kendini denetleme veya taraf tutma tehditlerinin ele alınmasına ilişkin önlemlerden olabilecek adımlara dair örnekler aşağıdakileri içerir:~~

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

#### KAYİK Olan Denetim Müşterileri

Kendi Kendini Denetleme Tehditleri

**A604.24** Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, vergi uyumsuzluklarının çözülmesine yönelik yardımın sunulması kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilecekse, KAYİK olan denetim müşterisine bu yardımı sunamaz. (Bkz.: A600.14 ve A600.16 paragrafları)

#### Taraf Tutma Tehditleri

604.24 U1 Hizmeti sunmak için denetim ekibinin üyesi olmayan uzmanlardan faydalanılması, KAYİK olan bir denetim müşterisine yönelik bir taraf tutma tehdidini ele almak için önlem olarak atılabilecek adımlara örnek olarak verilebilir.

#### Savunma Yapılması Suretiyle Vergiyle İlgili Konuların Çözümlemesi

#### **Mahkeme Veya Başka Bir Yasal Yoldan Önce Savunma Yapılması Dâhil, Vergiyle İlgili Konuların Çözümlemesi**

#### KAYİK Olmayan Denetim Müşterileri

#### **A604.11**

**A604.25** Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, aşağıdaki durumlarda, KAYİK olmayan bir denetim müşterisine, vergi uyumsuzluklarının çözülmesine yönelik yardım içeren vergi hizmetlerini sunmaz:

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

#### KAYİK Olan Denetim Müşterileri

**A604.26** Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, hizmetin mahkeme veya başka bir yasal yoldan önce denetim müşterisinin savunulmasını içermesi durumunda, KAYİK olan bir denetim müşterisine vergi uyumsuzluklarının çözülmesine yönelik yardım içeren vergi hizmetlerini sunmaz.

#### 604.11 U1

604.27 U1 A604.11 paragrafı; A604.25 ve A604.26 paragrafları; denetim şirketini veya denetim ağına dâhil şirketi, mahkeme yoluyla veya bir başka yasal yolla görülmeye başlamadan önce, uyumsuzluk konusunda ilgili yürüttüğü danışmanlık rolünün devam etmesi konusunda kısıtlamaz. Bu duruma örnek olarak aşağıdaki konular verilebilir:

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

604.11 U2

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

## ALT BÖLÜM 605 – İÇ DENETİM HİZMETLERİ

### Giriş

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

605.2

605.1 Bu alt bölümde yer alan belirli ana hükümler ve uygulama hükümlerinin yanı sıra ~~600.1 A600.10~~ 600.1-600.27 U1 paragraflarında yer alan ana hükümler ve uygulama hükümleri de denetim müşterisine iç denetim hizmeti sunarken kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla ilgilidir. ~~Oluşan tehditlerin önlemlerin uygulanmasıyla ele alınmaması nedeniyle bu alt bölüm, denetim şirketlerinin ve denetim ağına dâhil şirketlerin, bazı durumlarda denetim müşterilerine belli iç denetim hizmetlerini sunmasını yasaklayan hükümler içerir.~~

### Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

#### ~~Tüm Denetim Müşterileri~~

#### Hizmetin Tanımı

~~605.3 U1~~

605.2 U1 İç denetim hizmetleri, iç denetim faaliyetlerinin yürütülmesi konusunda denetim müşterisine yardımcı olmayı içerir. İç denetim faaliyetleri aşağıdakileri içerebilir: İç denetim hizmetleri çok çeşitli faaliyetlerden oluşur ve iç denetim faaliyetlerinin bir veya daha fazla yönünün yürütülmesi konusunda denetim müşterisine yardımcı olmayı içerebilir. İç denetim faaliyetleri aşağıdakileri içerebilir:

- İç kontrolün izlenmesi – kontrollerin gözden geçirilmesi, işleyişinin izlenmesi ve iyileştirme önerilerinde bulunulması.
- Finansal bilgilerin ve faaliyet bilgilerinin aşağıdakiler yoluyla incelenmesi:

- o Finansal bilgileri ve faaliyet bilgilerini belirlemek, ölçmek, sınıflandırmak ve raporlamak için kullanılan yöntemleri gözden geçirmek.
- o İşlem, bakiye ve prosedürlerin detaylı bir şekilde test edilmesi dâhil, her bir kaleme ilişkin özel incelemeler yapmak.
- İşletmenin finansal olmayan faaliyetleri dâhil, işletme faaliyetlerinin verimliliğinin, etkinliğinin ve ekonomik olup olmadığının gözden geçirilmesi.
- Aşağıdakilere uygunluğun gözden geçirilmesi:
  - o Mevzuat ve diğer dış yükümlülükler.
  - o Yönetim politikaları, direktifler ve diğer iç yükümlülükler.

#### 605.3 U2

#### 605.2 U2

İç denetim faaliyetinin kapsamı ve amaçları değişiklik göstermektedir ve işletmenin büyüklüğü ve yapısı ile yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanların yükümlülüklerine bağlıdır. İç denetim faaliyetinin kapsamı ve amaçları değişiklik göstermektedir ve yönetimin ihtiyaç ve beklentilerinin yanı sıra işletmenin büyüklüğü ve yapısı ile üst yönetimden sorumlu olanların yükümlülüklerine bağlıdır. Nitelikleri gereği operasyonel konuları içerebileceklerinden dolayı, finansal tabloların bağımsız denetimiyle ilgili dikkate alınacak konularla bağlantılı olmaları gerekmez.

### **İç Denetim Hizmeti Sunarken Yönetim Sorumluluğunu Üstlenme Riski**

#### **A605.4**

#### **A605.3**

A400.13 paragrafı, bir denetim şirketini veya denetim ağına dâhil şirketi, yönetim sorumluluğunu üstlenmekten alıkoyar. Denetim müşterisine iç denetim hizmeti sunarken, denetim şirketi aşağıdaki şartların karşılandığına ikna olur:

- (a) Müşterinin; aşağıdakileri gerçekleştirecek, tercihen kıdemli yöneticiler arasından uygun ve yetkin bir kişiyi ataması; Müşterinin; aşağıdakileri gerçekleştirecek, üst yönetimden sorumlu olanlara raporlama yapan uygun ve yetkin bir kişiyi ataması:
  - (i) İç denetim faaliyetlerinden her zaman sorumlu olmak ve
  - (ii) İç kontrolün tasarlanması, uygulanması, izlenmesi ve sürdürülmesi sorumluluğunu almak.
- (b) Müşteri yönetiminin veya üst yönetimden sorumlu olanların; Müşterinin, iç denetim hizmetlerinin kapsamını, riskini ve sıklığını gözden geçirmesi, değerlendirmesi ve onaylaması,

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

605.4 U1

605.3 U1 A600.7 paragrafı, bir denetim şirketini veya denetim ağına dâhil şirketi, yönetim sorumluluğunu üstlenmekten alıkoymaz. Müşteriye ait iç denetim faaliyetlerinin önemli bir bölümünün yürütülmesi, iç denetim hizmetini sunan denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket personelinin yönetim sorumluluğunu üstlenme ihtimalini artırır. Müşteriye ait iç denetim faaliyetlerinin bir bölümünün yürütülmesi, iç denetim hizmetini sunan denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirketteki kişilerin yönetim sorumluluğunu üstlenme ihtimalini artırır.

605.4 U2

605.3 U2 Yönetim sorumluluklarının üstlenilmesini içeren iç denetim hizmetlerine ilişkin örnekler aşağıda yer almaktadır:

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

bölümünü oluşturacak şekilde, dışarıdan hizmet sağlamak suretiyle iç denetim hizmetlerini sunmak.

## **İç Denetim Hizmetlerinin Sunulmasından Doğabilecek Potansiyel Tehditler**

### *Tüm Denetim Müşterileri*

605.4 U1 Hizmetlerin sonuçlarının denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tabloların denetimini etkileme riskinin bulunduğu durumlarda, denetim müşterisine iç denetim hizmetleri sunulması kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilir.

605.4 U3

605.4 U2 Bir denetim şirketinin, denetim hizmeti için iç denetim fonksiyonunun çalışmalarından faydalanması durumunda, BDS'ler uyarınca söz konusu çalışmaların yeterliliğini değerlendirmek üzere prosedürler uygulanır. Benzer şekilde, bir denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil şirketin, denetim müşterisine iç denetim hizmeti sunmayı kabul etmesi durumunda, bu hizmetin sonuçları yapılacak olan dış denetimde kullanılabilir. Denetim ekibinin;

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

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

605.4 U4

605.4 U3 Denetim müşterisine iç denetim hizmeti sunulması sonucu oluşan kendi kendini denetleme tehdidinin belirlenmesi ve bu tür bir tehdit düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:

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

KAYİK olan bir denetim müşterisi için kendi kendini denetleme tehdidi belirlendiğinde A605.6 paragrafı uygulanır.

### *KAYİK Olmayan Denetim Müşterileri*

605.4 U5



605.5 U1 Hizmeti sunmak için denetim ekibinin üyesi olmayan uzmanlardan faydalanılması, KAYİK olmayan bir denetim müşterisine iç denetim hizmetinin sunulması sonucu oluşan kendi kendini denetleme tehdidini ele almak için önlem olarak atılabilecek adımlara örnek olarak verilebilir

### *KAYİK Olan Denetim Müşterileri*

#### **A605.5**

A605.6 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, iç denetim hizmetlerinin sunulması kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilecekse, KAYİK olan denetim müşterisine bu hizmeti sunamaz. (Bkz.: A600.14 ve A600.16 paragrafları).

605.6 U1 A605.6 paragrafında yasaklanan hizmetlere ilişkin örnekler aşağıdakilerle ilgili iç denetim hizmetlerini içerir:

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

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

### **Giriş**

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

#### 606.2

606.1 Bu alt bölümde yer alan belirli ana hükümler ve uygulama hükümlerinin yanı sıra 600.1–A600.10 600.1–600.27 U1 paragraflarında yer alan ana hükümler ve uygulama hükümleri de denetim müşterisine bilgi teknolojisi (BT) BT sistemleri hizmeti sunarken kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla ilgilidir. Oluşan tehditlerin önlemlerin uygulanmasıyla ele alınmaması nedeniyle bu alt bölüm, denetim şirketlerinin ve denetim ağına dâhil şirketlerin, bazı durumlarda denetim müşterilerine belli BT sistemleri hizmetlerini sunmasını yasaklayan hükümler içerir.

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

#### **Hizmetin Tanımı**

#### **Tüm Denetim Müşterileri**

606.3 U1

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

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

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

### **BT Sistemlerine İlişkin Bir Hizmet Sunarken Yönetim Sorumluluğunu Üstlenme Riski**

**A606.4**

**A606.3** A400.13 paragrafı, bir denetim şirketini veya denetim ağına dâhil şirketi, yönetim sorumluluğunu üstlenmekten alkoyar. Denetim müşterisine BT sistemleri hizmeti sunarken, denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket aşağıdaki şartların karşılandığına ikna olur:

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

### **BT Sistemleri Hizmetlerinin Sunulmasından Doğabilecek Potansiyel Tehditler**

*Tüm Denetim Müşterileri*

606.4 U1 Hizmetlerin sonuçlarının denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tabloların denetimini etkileme riskinin bulunduğu durumlarda, denetim müşterisine BT sistemleri hizmetleri sunulması kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilir.

606.3 U2

606.4 U2

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

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

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

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

606.4 U1

606.4 U3

Denetim müşterisine BT sistemleri hizmeti sunulması sonucu oluşan kendi kendini denetleme tehdidinin belirlenmesi ve bu tür bir tehdit düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir

- Hizmetin niteliği.

- Müşterinin BT sistemlerinin niteliği ve bu sistemlerin müşterinin muhasebe kayıtlarını, finansal raporlama üzerindeki iç kontrolleri veya finansal tablolarını etkileme düzeyi veya bu sistemlerin muhasebe kayıtları, finansal raporlama üzerindeki iç kontroller veya finansal tablolara etkileşim düzeyi. ~~Müşterinin BT sistemlerinin niteliği ve bu sistemlerin müşterinin muhasebe kayıtlarını veya finansal tablolarını etkileme düzeyi veya bu sistemlerin müşterinin muhasebe kayıtlarıyla veya finansal tablolarıyla etkileşim düzeyi.~~
- Denetimin bir parçası olan belirli BT sistemlerine duyulan güvenin derecesi.

KAYİK olan bir denetim müşterisi için kendi kendini denetleme tehdidi belirlendiğinde A606.6 paragrafı uygulanır.

### KAYİK Olmayan Denetim Müşterileri

606.4 U2

606.5 U1 Hizmeti sunmak için denetim ekibinin üyesi olmayan uzmanlardan faydalanılması, KAYİK olmayan bir denetim müşterisine BT sistemleri hizmetinin sunulması sonucu oluşan kendi kendini denetleme tehdidini ele almak için önlem olarak atılabilecek adımlara örnek olarak verilebilir

### KAYİK Olan Denetim Müşterileri

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

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

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

A606.6 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, BT sistemleri hizmetinin sunulması kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilecekse, KAYİK olan denetim müşterisine bu hizmeti sunamaz. (Bkz.: A600.14 ve A600.16 paragrafları).

606.6 U1 Kendi kendini denetleme tehdidine yol açtığı için yasaklanan hizmetlere örnek olarak;

- Finansal raporlama üzerindeki iç kontrolün bir bölümünü oluşturan veya
- Müşterinin muhasebe kayıtları veya denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tablolar için bilgi üreten,

## **ALT BÖLÜM 607 – HUKUKİ İHTİLAF DESTEK HİZMETLERİ**

### **Giriş**

607.1 Denetim müşterisine belirli hukuki ihtilaf destek hizmetleri sunulması, kendi kendini denetleme veya taraf tutma tehdidi oluşturabilir.

607.2

607.1 Bu alt bölümde yer alan belirli ana hükümler ve uygulama hükümlerinin yanı sıra 600.1-A600.10 600.1-600.27 U1 paragraflarında yer alan ana hükümler ve uygulama hükümleri de denetim müşterisine hukuki ihtilaf destek hizmeti sunarken kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla ilgilidir.

### **Uygulama Hükümleri**

#### **Tüm Denetim Müşterileri**

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

##### **Hizmetin Tanımı**

607.3 U1

607.2 U1 Hukuki ihtilaf destek hizmetleri aşağıdaki gibi faaliyetleri içerebilir:

- Belge yönetimi ile belgelerin temini.
- Birliklilik dâhil, tanık olarak hareket etme.
- Tahmini hasarlar veya hukuki ihtilaf ya da diğer yasal anlaşmazlıklar sonucunda alınacak veya ödenecek tutarların hesaplanması.
- Adli hizmetler veya araştırmacılık hizmetleri.

#### **Hukuki İhtilaf Destek Hizmetlerinin Sunulmasından Doğabilecek Potansiyel Tehditler**

##### **Tüm Denetim Müşterileri**

607.3 U1 Hizmetin sonuçlarının muhasebe kayıtlarını veya denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tabloları etkileme riskinin bulunduğu durumlarda, denetim müşterisine hukuki ihtilaf destek hizmetleri sunulması kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilir. Bu tür hizmetler taraf tutma tehdidi de oluşturabilir.

607.3 U2

607.4 U1 Denetim müşterisine hukuki ihtilaf destek hizmetleri sunulması sonucu oluşan kendi kendini denetleme veya taraf tutma tehditlerinin belirlenmesi ve bu tür tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:

- Hizmetin sunulduğu yasal çevre, örneğin bilirkişinin mahkeme tarafından seçilip seçilmediği ve atanıp atanmadığı.
- Hizmetin niteliği ve ayırt edici özellikleri.
- Hukuki ihtilaf destek hizmetlerinin sonucunun denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tablolar üzerinde önemli bir etkiye sahip olup olmadığı. Hukuki ihtilaf destek hizmetinin çıktısının; denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tablolar üzerinde önemli bir etkiye sahip olabilecek zararların veya diğer tutarların tahminini içermeye veya bunlara ilişkin tahmini etkileme derecesi.

KAYİK olan bir denetim müşterisi için kendi kendini denetleme tehdidi belirlendiğinde A607.6 paragrafı uygulanır.

607.3 U3 — Hizmeti sunmak için denetim ekibinin üyesi olmayan uzmanlardan faydalanılması, bu tür bir kendi kendini denetleme veya taraf tutma tehdidini ele almak için önlem olarak atılabilecek adımlara örnek olarak verilebilir.

607.3 U4

607.4 U2 Denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil şirketin bir denetim müşterisine hukuki ihtilaf destek hizmeti sunması ve bu hizmetin denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tabloları etkileyen tahmini zarar veya diğer tutarları kapsamı durumunda, değerlendirme hizmetleriyle ilgili olarak Alt Bölüm 603'de yer alan ana hükümler ve uygulama hükümleri uygulanır. — Denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil şirketin bir denetim müşterisine hukuki ihtilaf destek hizmeti sunması ve bu hizmetin denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tabloları etkileyen zararların veya diğer tutarların tahminini içermesi ya da bunların tahminini etkilemesi durumunda, değerlendirme hizmetleriyle ilgili olarak Alt Bölüm 603'de yer alan ana hükümler ve uygulama hükümleri uygulanır.

### KAYİK Olmayan Denetim Müşterileri

607.5 U1 Hizmeti sunmak için denetim ekibinin üyesi olmamış bir uzmandan faydalanılması, KAYİK olmayan bir denetim müşterisine hukuki ihtilaf destek hizmetleri sunulması sonucu oluşan kendi kendini denetleme veya taraf tutma tehdidini ele almak için önlem olarak atılabilecek adıma örnek olarak verilebilir.

### KAYİK Olan Denetim Müşterileri

Kendi Kendini Denetleme Tehditleri

**A607.6** Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, hukuki ihtilaf destek hizmetlerinin sunulması kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilecekse, KAYİK olan denetim müşterisine bu hizmeti sunamaz. (Bkz.: A600.14 ve A600.16 paragrafları)

**607.6 U1** Kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabileceği için yasaklanan bir hizmet için; hizmetin çıktısının denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tablolardaki herhangi bir karşılığın miktarını veya başka bir tutarı etkileme riskinin bulunduğu bir hukuki takip süreciyle ilgili tavsiye verilmesi örnek olarak verilebilir.

### Taraf Tutma Tehditleri

**607.6 U2** Hizmeti sunmak için denetim ekibinin üyesi olmamış bir uzmandan faydalanılması, KAYİK olan bir denetim müşterisine hukuki ihtilaf destek hizmetinin sunulması sonucu oluşan bir taraf tutma tehdidini ele almak için önlem olarak atılabilecek adımlara örnek olarak verilebilir.

### Tanık Olarak Hareket Etme

#### Tüm Denetim Müşterileri

**607.7 U1** Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket içindeki bir uzman, olay tanığı veya bilirkişi olarak bir mahkemede veya yasal başka bir mercide ifade verebilir/kanıt sunabilir.

- (a) Olay tanığı, gerçekler veya olaylarla ilgili doğrudan bilgisine dayanarak mahkemede veya yasal başka bir mercide kanıt sunan/ifade veren kişidir.
- (b) Bilirkişi, uzmanlığına dayalı olarak mahkemede veya yasal başka bir mercide, konuyla ilgili görüşler de dâhil olmak üzere, kanıt sunan/ifade veren kişidir.

**607.7 U2** Bir kişinin, denetim müşterisini ilgilendiren bir konuyla ilgili olarak, olay tanığı şeklinde hareket etmesi ve bunu yaparken olaya ilişkin kanıt sunma sürecinde kendisine sorulan bir soruya yanıt olarak uzmanlık alanı dâhilinde bir görüş bildirmesi, bağımsızlığa yönelik bir tehdit oluşturmaz.

**607.7 U3** Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirketin;

- (a) Müşteriyi ilgilendiren bir konuda mahkeme tarafından bilirkişi olarak hareket etmek üzere atanması veya
- (b) Aşağıdakileri sağlamak kaydıyla, toplu bir davayla (veya eşdeğer bir topluluk temsilcisi davasıyla) ilgili olarak danışmanlık yapmak veya bilirkişi olarak hareket etmekle görevlendirilmesi:
  - (i) Denetim şirketinin denetim müşterileri, grup veya topluluk üyelerinin (sayı ve değer olarak) %20'sinden azını oluşturur.

(ii) Hiçbir denetim müşterisi grup veya topluluğu yönetmek üzere atanmamıştır ve

(iii) Hiçbir denetim müşterisi, denetim şirketi tarafından sunulacak hizmetlerin niteliğini ve kapsamını veya bu tür hizmetlerin sunulacağı şartları belirlemek üzere grup veya topluluk tarafından yetkilendirilmemiştir.

durumunda, denetim müşterisi adına bilirkişi olarak hareket edildiğinde oluşan taraf tutma tehdidi kabul edilebilir bir düzeydedir.

### KAYİK Olmayan Denetim Müşterileri

607.8 U1 Hizmeti sunmak için denetim ekibinin üyesi olmayan -ve olmamış- bir uzmandan faydalanılması, KAYİK olmayan bir denetim müşterisine yönelik bir taraf tutma tehdidini ele almak için önlem olarak atılabilecek adımlara örnek olarak verilebilir.

### KAYİK Olan Denetim Müşterileri

A607.9 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket veya denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirketteki bir kişi, 607.7 U3 paragrafında düzenlenen durumlar geçerli olmadığı müddetçe, KAYİK olan bir denetim müşterisi adına herhangi bir konuda bilirkişi olarak hareket edemez.

## **ALT BÖLÜM 608 – HUKUKİ HİZMETLER**

### **Giriş**

608.1 Denetim müşterisine hukuki hizmetler sunulması, kendi kendini denetleme veya taraf tutma tehdidi oluşturabilir.

608.2

608.1 Bu alt bölümde yer alan belirli ana hükümler ve uygulama hükümlerinin yanı sıra 600.1 A600.10 600.1–600.27 U1 paragraflarında yer alan ana hükümler ve uygulama hükümleri de denetim müşterisine hukuki bir hizmet sunarken kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla ilgilidir. Oluşan tehditlerin önlemlerin uygulanmasıyla ele alınmaması nedeniyle bu alt bölüm, denetim şirketlerinin ve denetim ağına dâhil şirketlerin, bazı durumlarda denetim müşterilerine belli hukuki hizmetleri sunmasını yasaklayan hükümler içerir.

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

#### **Tüm Denetim Müşterileri**

#### **Hizmetin Tanımı**

608.3 U1



608.2 U1 Hukuki hizmetler;

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

608.2 U2 Bu alt bölüm özellikle aşağıdaki konuları ele alır:

- Hukuki danışmanlık sunulması.
- Hukuk müşaviri şeklinde hareket edilmesi.
- Savunma rolünde hareket edilmesi.

### **Hukuki Hizmetlerin Sunulmasından Doğabilecek Potansiyel Tehditler**

#### *Tüm Denetim Müşterileri*

608.3 U1 Hizmetlerin sonuçlarının muhasebe kayıtlarını veya denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tabloları etkileme riskinin bulunduğu durumlarda, denetim müşterisine hukuki hizmetlerin sunulması kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilir. Bu tür hizmetler taraf tutma tehdidi de oluşturabilir.

### **A. Hukuki Danışmanlık Sunulması**

#### **Hizmetin Tanımı**

##### *Danışmanlık Rolü Üstlenilmesi*

608.4 U1 Ülkeye bağlı olarak, hukuki danışmanlık hizmetleri, denetim müşterilerine verilebilecek kurumsal ve ticari hizmetler dâhil, aşağıdaki gibi çok geniş ve farklı hizmet alanları içerebilir:

- Sözleşme desteği.
- Denetim müşterisinin bir işlemi yapması konusunda desteklenmesi.
- İşletme birleşmeleri ve işletme satın almaları.
- Denetim müşterisinin kurum içi hukuk şubelerine destek ve yardım.
- Hukuki durum desteği ve yapılandırma.

### **Hukuki Danışmanlık Hizmetlerinin Sunulmasından Doğabilecek Potansiyel Tehditler**

#### *Tüm Denetim Müşterileri*

608.4 U2

608.5 U1 Denetim müşterisine hukuki danışmanlık hizmeti sunulması sonucu oluşan kendi kendini denetleme veya taraf tutma tehditlerinin belirlenmesi ve bu tür tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:

- Müşterinin finansal tablolarıyla ilgili belli bir konunun önemliliği.
- Hukuki konunun karmaşıklık düzeyi ve hizmeti sunarken gerekli olan muhakeme düzeyi.

KAYİK olan bir denetim müşterisi için kendi kendini denetleme tehdidi belirlendiğinde A608.7 paragrafı uygulanır.

608.5 U2 Kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilecek hukuki danışmanlığa ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- Müşterinin finansal tablolarında karşılık ayrılması amacıyla bir davadan doğacak olası bir zararın tahmin edilmesi.
- Müşterinin finansal tablolarına yansıyan yükümlülüklerle yol açabilecek sözleşme hükümlerinin yorumlanması.

608.5 U3 Denetim müşterisi adına görüşmelerde bulunulması, taraf tutma tehdidi oluşturabilir veya denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirketin yönetim sorumluluğu üstlenmesiyle sonuçlanabilir.

#### KAYİK Olmayan Denetim Müşterileri

608.4 U3

608.6 U1 Tehditlerin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir: KAYİK olmayan bir denetim müşterisine hukuki danışmanlık sunulması durumunda oluşan kendi kendini denetleme veya taraf tutma tehdidinin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

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

#### KAYİK Olan Denetim Müşterileri

##### Kendi Kendini Denetleme Tehditleri

A608.7 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, hukuki danışmanlık sunulması kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilecekse, KAYİK olan denetim müşterisine bu hizmeti sunamaz. (Bkz.: A600.14 ve A600.16 paragrafları)

##### Taraf Tutma Tehditleri

608.8 U1 608.5 U1 ve 608.5 U3 ila 608.6 U1 paragraflarında yer alan hususlar, KAYİK olan bir denetim müşterisine hukuki danışmanlık sunulmasıyla oluşabilecek taraf tutma tehditlerinin değerlendirilmesi ve ele alınmasıyla da ilgilidir.

*Hukuk Müşaviri Şeklinde Hareket Etmek*

## **B. Hukuk Müşaviri Şeklinde Hareket Edilmesi**

*Tüm Denetim Müşterileri*

**A608.5**

**A608.9** Denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil şirketin ortağı veya kilit yöneticisi ya da çalışanı denetim müşterisinin hukuki işlerinden sorumlu hukuk müşaviri gibi hizmet veremez.

608.5 U1

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

*Savunma Rolünde Hareket Etmek*

## **C. Savunuculuk Rolünde Hareket Etmek**

**Mahkeme Huzurunda Savunuculuk Rolünde Hareket Edilmesinden Kaynaklanabilecek Potansiyel Tehditler**

*KAYİK Olmayan Denetim Müşterileri*

**A608.6**

**A608.10** Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, bir anlaşmazlık veya hukuki bir ihtilafa konu olan tutarların denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tablolar için önemli olması durumunda, bu anlaşmazlık veya hukuki ihtilafın çözümlenmesinde denetim müşterisini savunacak şekilde hareket edemez. Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket; bir anlaşmazlık veya hukuki bir ihtilafa konu olan tutarların denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tablolar için önemli olması durumunda, bu anlaşmazlık veya hukuki ihtilafın çözümü konusunda mahkeme huzurunda KAYİK olmayan bir denetim müşterisini savunacak şekilde hareket edemez.

608.6 U1

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

kendini denetleme veya taraf tutma tehdidinin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

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

### KAYİK Olan Denetim Müşterileri

**A608.11** Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, uzlaşma veya mahkemeye gitmeden önce, anlaşmazlık veya hukuki ihtilafın çözülmesinde KAYİK olan bir denetim müşterisini savunacak şekilde hareket edemez.

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

### **Giriş**

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

609.2

609.1 Bu alt bölümde yer alan belirli ana hükümler ve uygulama hükümlerinin yanı sıra 600.1–A600.10 600.1–600.27 U1 paragraflarında yer alan ana hükümler ve uygulama hükümleri de denetim müşterisine işe alma hizmeti sunarken kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla ilgilidir. Oluşan tehditlerin önlemlerin uygulanmasıyla ele alınmaması nedeniyle bu alt bölüm, denetim şirketlerinin ve denetim ağına dâhil şirketlerin, bazı durumlarda denetim müşterilerine belli işe alma hizmetlerini sunmasını yasaklayan hükümler içerir.

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

#### **Füm Denetim Müşterileri**

#### **Hizmetin Tanımı**

609.3 U1

609.2 U1 İşe alma hizmetleri aşağıdaki gibi faaliyetleri içerebilir:

- İş tanımı geliştirilmesi.
- Potansiyel adayların belirlenmesi ve seçilmesi sürecinin geliştirilmesi.
- Adayların aranması veya araştırılması.
- Belirli bir pozisyon için:

- o Başvuru sahiplerinin mesleki niteliklerinin veya yetkinliklerinin incelenmesi ve söz konusu pozisyon için uygunluklarına karar verilmesi,
- o Muhtemel adayların referans kontrollerinin yapılması,
- o Uygun adaylarla görüşülmesi ve seçilmesi ile adayların yetkinlikleri konusunda tavsiyede bulunulması,

suretiyle potansiyel adayların taranması.

- İstihdam şartlarının belirlenmesi ve maaş, çalışma saatleri ve diğer menfaatler gibi detaylar için görüşülmesi.

### **İşe Alma Hizmeti Sunarken Yönetim Sorumluluğunu Üstlenme Riski**

#### **A609.4**

#### **A609.3**

A400.13 paragrafı, bir denetim şirketini veya denetim ağına dâhil şirketi, yönetim sorumluluğunu üstlenmekten alıkoymaz. Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket denetim müşterisine işe alma hizmeti sunarken, denetim şirketi aşağıdaki şartların karşılandığına ikna olur:

- (a) Müşterinin, pozisyon için adayın işe alınmasıyla ilgili tüm yönetim kararlarını alma sorumluluğunu, tercihen kıdemli yöneticiler arasından, yetkili bir çalışana devretmesi ve
- (b) Müşterinin, aşağıdakiler dâhil, işe alma süreciyle ilgili tüm yönetim kararlarını alması:
  - Muhtemel adayların uygunluğuna karar verilmesi ve pozisyon için uygun adayların seçilmesi.
  - İstihdam şartlarının belirlenmesi ve maaş, çalışma saatleri ve diğer menfaatler gibi detaylar için görüşülmesi.

### **İşe Alma Hizmetlerinin Sunulmasından Doğabilecek Potansiyel Tehditler**

#### **Tüm Denetim Müşterileri**

609.4 U1 Denetim müşterisine işe alma hizmetleri sunulması, kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehdidi oluşturabilir.

#### **609.3 U2**

#### **609.4 U2**

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

- Birkaç başvuru sahibinin mesleki niteliklerinin incelenmesi ve ilgili pozisyona uygunlukları konusunda danışmanlık sunulması.

- Adaylarla görüşülmesi ve finansal muhasebe, idari veya kontrol pozisyonlarıyla ilgili yetkinlikleri konusunda tavsiyelerde bulunulması.

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

- (a) — Müşterinin, pozisyon için adayın işe alınmasıyla ilgili tüm yönetim kararlarını alma sorumluluğunu, tercihen kıdemli yöneticiler arasından, yetkili bir çalışana devretmesi ve
- (b) — Müşterinin, aşağıdakiler dâhil, işe alma süreciyle ilgili tüm yönetim kararlarını alması:
  - — Muhtemel adayların uygunluğuna karar verilmesi ve pozisyon için uygun adayların seçilmesi.
  - — İstihdam şartlarının belirlenmesi ve maaş, çalışma saatleri ve diğer menfaatler gibi detaylar için görüşülmesi.

609.5 U1

**609.4 U3** Denetim müşterisine işe alma hizmeti sunulması sonucu oluşan kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehditlerinin belirlenmesi ve bu tür tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:

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

609.5 U2

**609.4 U4** Hizmeti sunmak için denetim ekibinin üyesi olmayan uzmanlardan faydalanılması, bu tür bir kişisel çıkar, yakınlık veya yıldırma tehdidini ele almak için önlem olarak atılabilecek adımlara örnek olarak verilebilir.

### *Yasaklanan İşe Alma Hizmetleri*

#### Yasaklanan İşe Alma Hizmetleri

**A609.6**

**A609.5** Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, denetim müşterisine işe alma hizmetleri sunarken, müşteri adına arabuluculuk/müzakerecilik yapamaz.

**A609.7**

**A609.6** Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket;

- (a) Bir yönetici veya yetkili ya da

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

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

- (i) Adayların aranması veya araştırılması, veya
- (ii) Muhtemel adayların referans kontrollerinin yapılması.
- (iii) Atanacak kişinin önerilmesi veya
- (iv) Belirli bir adayın istihdam şartları, ücretlendirmesi veya ilgili faydaları hakkında tavsiyede bulunulması.

## ALT BÖLÜM 610 – KURUMSAL FİNANSMAN HİZMETLERİ

### Giriş

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

610.2

610.1 Bu alt bölümde yer alan belirli ana hükümler ve uygulama hükümlerinin yanı sıra 600.1 A600.10 600.1-600.27 U1 paragraflarında yer alan ana hükümler ve uygulama hükümleri de denetim müşterisine kurumsal finansman hizmetleri sunarken kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla ilgilidir. ~~Oluşan tehditlerin önlemlerin uygulanmasıyla ele alınmaması nedeniyle bu alt bölüm, denetim şirketlerinin ve denetim ağına dâhil şirketlerin, bazı durumlarda denetim müşterilerine belli kurumsal finansman hizmetlerini sunmasını yasaklayan hükümler içerir.~~

### Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

#### Tüm Denetim Müşterileri

#### Hizmetin Tanımı

610.3 U1

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

- Bir denetim müşterisine kurumsal strateji geliştirme konusunda yardımcı olmak.
- Denetim müşterisi için işletme satın alımlarıyla ilgili muhtemel hedefleri belirlemek.

- Elden çıkarma işlemleri konusunda tavsiyelerde bulunmak. Bir varlığın muhtemel satın alma veya elden çıkarma fiyatı konusunda tavsiyelerde bulunmak.
- Finansman sağlayıcı işlemlerde yardımcı olmak.
- Yapılandırma tavsiyeleri sunmak.
- ~~Denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tablolarda raporlanacak tutarları doğrudan etkileyecek bir kurumsal~~ Kurumsal finansman işleminin yapılandırılmasıyla veya finansal düzenlemelerle ilgili danışmanlık verilmesi.

## **Kurumsal Finansman Hizmetlerinin Sunulmasından Doğabilecek Potansiyel Tehditler**

### *Tüm Denetim Müşterileri*

610.3 U1 Hizmetlerin sonuçlarının muhasebe kayıtlarını veya denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tabloları etkileme riskinin bulunduğu durumlarda, denetim müşterisine kurumsal finansman hizmetleri sunulması kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilir. Bu tür hizmetler taraf tutma tehdidi de oluşturabilir.

610.3 U2

610.4 U1 Denetim müşterisine kurumsal finansman hizmeti sunulması sonucu oluşan tehditlerin kendi kendini denetleme veya taraf tutma tehditlerinin belirlenmesi ve bu tür tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:

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

KAYIK olan bir denetim müşterisi için kendi kendini denetleme tehdidi belirlendiğinde A610.8 paragrafı uygulanır.

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



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

## *Yasaklanan Kurumsal Finansman Hizmetleri*

### Yasaklanan Kurumsal Finansman Hizmetleri

#### **610.4**

##### **A610.5**

Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, denetim müşterisine, bu müşterisinin paylarının tanıtımını, ticaretini veya aracılık yüklenimini içeren finansman hizmetlerini sunamaz. Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, denetim müşterisi tarafından ihraç edilen payların, borçların veya diğer finansal araçların tanıtımını, ticaretini veya aracılık yüklenimini veya bu tür paylara, borçlara veya diğer finansal araçlara ilişkin yatırım tavsiyesi vermeyi içeren kurumsal finansman hizmetlerini sunamaz.

#### **A610.5**

##### **A610.6**

Kurumsal finansman tavsiyesinin etkinliğinin özel bir muhasebe uygulamasına veya denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tabloların sunumuna bağlı olduğu durumlarda; Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, aşağıdaki durumlarda denetim müşterisine kurumsal finansman hizmetleriyle ilgili tavsiyede bulunamaz:

- (a) Denetim ekibinin, ilgili finansal raporlama çerçevesine göre, ilgili muhasebe uygulamasının veya sunumun uygunluğu konusunda makul bir şüphesi olması ve Bu tür bir tavsiyenin etkinliği, denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tablolardaki belirli bir muhasebe uygulamasına veya sunumuna bağlıdır ve
- (b) Kurumsal finansman tavsiyesinin sonuçları ve etkilerinin denetim şirketinin görüş bildireceği finansal tablolar üzerinde önemli bir etkisinin bulunması, Denetim ekibinin, ilgili muhasebe uygulamasının veya sunumunun ilgili finansal raporlama çerçevesi kapsamında uygunluğu konusunda şüphesi bulunmaktadır.

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

## *KAYİK Olmayan Denetim Müşterileri*

610.7 U1 KAYİK olmayan bir denetim müşterisine kurumsal finansman hizmeti sunulması durumunda oluşan kendi kendini denetleme veya taraf tutma tehdidinin ele

alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

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

### *KAYIK Olan Denetim Müşterileri*

#### Kendi Kendini Denetleme Tehditleri

**A610.8** Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, kurumsal finansman hizmetlerinin sunulması kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilecekse, KAYIK olan denetim müşterisine bu hizmeti sunamaz. (Bkz.: A600.14 ve A600.16 paragrafları)

#### Taraf Tutma Tehditleri

**610.8 U1** Hizmeti sunmak için denetim ekibinin üyesi olmayan uzmanlardan faydalanılması, KAYIK olan bir denetim müşterisine kurumsal finansman hizmetlerinin sunulması sonucu oluşan taraf tutma tehditlerini ele almak için önlem olarak atılabilecek adımlara örnek olarak verilebilir.

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

### **BÖLÜM 900**

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

### **Giriş**

#### **Genel**

...

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

#### **Genel**

**A900.11** ...

**Yönetim Sorumluluklarının Üstlenilmesinin Yasaklanması**

**A900.13** Bir denetim şirketi, kendisi tarafından sağlanan bir güvence denetiminde, dayanak denetim konusuyla veya bir doğrulama hizmetinde denetime konu bilgiyle ilgili olarak yönetim sorumluluğu üstlenmez. İlgili güvence müşterisine sunulan diğer bir hizmetin parçası olarak yönetim sorumluluğu üstlenilmesi durumunda ise, denetim şirketi söz konusu sorumluluğun denetim şirketi tarafından sunulan güvence denetiminde, dayanak denetim konusuyla veya bir doğrulama hizmetinde denetime konu bilgiyle ilgili olmadığından emin olur.

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

**900.13 U2** Denetim şirketi; güvence denetiminde dayanak denetim konusuna ve bir doğrulama hizmetinde denetime konu bilgiye ilişkin yönetim sorumluluğunu üstlendiğinde kendi kendini denetleme, kişisel çıkar ve yakınlık tehditleri ortaya çıkar. Yönetim sorumluluklarının üstlenilmesi, denetim şirketi yönetimin görüş ve çıkarlarıyla çok yakından ilgili hâle geldiğinde taraf tutma tehdidi de oluşturabilir.

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

- Politika ve stratejik yönleri belirlemek.
- Çalışanları işe almak veya işten çıkarmak.
- Çalışanların işletme adına yaptığı çalışmalarla ilgili faaliyetleri için sorumluluk almak ve bunları yönlendirmek.
- İşlemleri onaylamak.
- Banka hesaplarını veya yatırımları yönetmek veya kontrol etmek.
- Denetim şirketinin veya üçüncü tarafların önerilerinden hangilerinin uygulanacağına karar vermek.
- Yönetim adına üst yönetimden sorumlu olanlara raporlama yapmak.
- İç kontrolün tasarlanması, uygulanması, izlenmesi veya sürdürülmesi için sorumluluk almak.

**900.13 U4** A900.14 paragrafına uygunluk sağlamak şartıyla, bir güvence müşterisinin yönetimine sorumluluklarını yerine getirmede yardımcı olmak için öneri ve tavsiyede bulunulması bir yönetim sorumluluğunun üstlenilmesi olarak kabul edilmez.

**A900.14** Bir güvence müşterisine, dayanak denetim konusuyla veya bir doğrulama hizmetinde güvence denetiminin konusunu oluşturan bilgiyle ilgili olarak mesleki bir hizmet sunarken denetim şirketi, müşteri yönetiminin uygun yönetim sorumluluğunda olan tüm kararları aldığına ve ilgili yargılara vardığına ikna olur. Bu durum aşağıdakilerden emin olmayı da içerir:

**(a)** Müşteri yönetiminin; hizmetlerin gözetimini yapmak ve tüm zamanlarda müşterinin kararlarından sorumlu olmak için uygun bilgi, beceri ve tecrübeye sahip bir kişiyi yetkilendirdiği. Böyle bir kişi, tercihen üst yöneticiler arasından:

**(i)** Faaliyetlerin amaçlarını, niteliğini ve sonuçlarını ve

**(ii)** Müşterinin ve denetim şirketinin sorumluluklarını ayrı ayrı,

anlayabilecek bir kişi olacaktır. Ancak, söz konusu kişinin faaliyetleri yürütme veya yeniden uygulama uzmanlığına sahip olması gerekmemektedir.

**(b)** Müşteri yönetiminin, faaliyetlerin gözetimini gerçekleştirdiği ve müşterinin amacı açısından sunulan faaliyetin sonuçlarının yeterliğini değerlendirdiği ve

**(c)** Müşteri yönetiminin; ilgili faaliyetlerin sonuçlarından kaynaklanan adımlar için sorumluluğu kabul ettiği.

## **Birden Çok Sorumlu Tarafın ve Denetime Konu Bilgilerden Sorumlu Tarafın Mevcut Olması**

### *Birden Çok Sorumlu Tarafın ve Denetime Konu Bilgilerden Sorumlu Tarafın Mevcut Olması*

900.13.U1

900.14 U1 İster doğrulama hizmeti ister doğrudan denetim olsun, bazı güvence denetimlerinde, birden fazla sorumlu taraf veya bir doğrulama hizmetinde, denetime konu bilgilerden sorumlu birden fazla taraf bulunabilir. ...

## **Denetim Ağına Dâhil Şirketler**

**A900.14**

**A900.15** Denetim şirketinin, denetim ağına dâhil bir şirketin çıkar ve ilişkilerinin denetim şirketinin bağımsızlığına yönelik bir tehdit oluşturduğunu bilmesi veya buna inanması için bir sebebi varsa, denetim şirketi bu tür herhangi bir tehdidi değerlendirir ve ele alır.

900.14.U1

900.15 U1 Denetim ağına dâhil şirketler 400.50 U1–400.54 U1 paragraflarında ele alınmaktadır.

## **İlişkili İşletmeler**

### **A900.15**

A900.16 Güvence müşterisinin ilişkili işletmesini ilgilendiren bir ilişki veya durumun, denetim şirketinin müşteriden bağımsızlığının değerlendirilmesiyle bağlantılı olduğunu biliyorsa veya bu duruma inanmak için bir sebebi varsa bağımsızlığa yönelik tehditleri tanımlarken, değerlendirirken ve ele alırken güvence ekibi söz konusu ilişkili işletmeyi de dâhil eder.

~~[900.16–900.29 arası paragraflar bilerek boş bırakılmıştır.]~~

~~[900.17–900.29 arası paragraflar bilerek boş bırakılmıştır.]~~

## **Bağımsızlığın Zorunlu Olduğu Dönem**

...

A900.33 Denetim boyunca sunumuna izin verilmeyen bir güvence dışı hizmetin henüz tamamlanmamış olması ve güvence denetimine ilişkin mesleki hizmetlerin başlamasından önce bu hizmetin tamamlanmasının ya da sonlandırılmasının mümkün olmaması durumunda denetim şirketi, güvence denetimini yalnızca aşağıdaki şartların karşılanması hâlinde kabul eder:

...

- (c) Denetim şirketi konuyu denetimi yaptıran tarafla veya güvence müşterisinin üst yönetiminden sorumlu olanlarla üst yönetimden sorumlu olanlarla müzakere eder.

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

900.34 U1 A300.9-300.9 U2 paragrafları denetimi yaptıran tarafla veya denetim müşterisinin üst yönetiminden sorumlu olanlarla kurulacak iletişime dair ana hükümler ile açıklayıcı hükümler içerir.

900.34 U2 Denetimin konusunu oluşturan bilgi, daha önce gerçekleştirilen bir güvence dışı hizmetin çıktısı olduğundan, denetimi yaptıran tarafla veya denetim müşterisinin üst yönetiminden sorumlu olanlarla kurulacak iletişim, güvence denetimiyle ilgili olarak bağımsızlığa yönelik tehditleri ele almak üzere önemli yargılara varıldığına ve sonuçlara ulaşıldığında uygun olabilir.

~~[900.34–900.39 arası paragraflar bilerek boş bırakılmıştır.]~~

~~[900.35–900.39 arası paragraflar bilerek boş bırakılmıştır.]~~

## BÖLÜM 950

# GÜVENCE MÜŞTERİLERİNE GÜVENCE DIŞI HİZMETLERİN SUNULMASI

## Giriş

950.1

...

950.2

Denetim şirketleri, güvence müşterilerine, kendi beceri ve uzmanlıklarıyla tutarlılık gösteren birçok güvence dışı hizmet sunabilirler. Güvence müşterilerine belirli güvence dışı hizmetlerin sunulması, temel ilkelere uyumu engelleyen tehditler ile bağımsızlığa yönelik tehditler oluşturabilir. Bu bölüm, bu tür durumlarda kavramsal çerçevenin uygulanmasına ilişkin ana hükümleri ve uygulama hükümlerini düzenler.

950.3

Bu bölüm, denetim müşterilerine güvence dışı hizmet sunulurken bağımsızlığa yönelik tehditlerin belirlenmesi, değerlendirilmesi ve ele alınmasında kavramsal çerçevenin uygulanmasına ilişkin ana hükümleri ve uygulama hükümlerini düzenler.

950.4

Yeni iş uygulamaları, finansal piyasalardaki gelişmeler ve teknolojiadaki değişimler, denetim şirketleri ile denetim ağına dâhil şirketlerin denetim müşterisine sunulabileceği tüm güvence dışı hizmetlerin kapsamlı bir listesinin oluşturulmasını imkânsız hâle getiren gelişmelerdir. Denetim şirketi müşterisine güvence dışı bir hizmet vermeyi teklif ettiğinde, söz konusu hizmete yönelik herhangi bir ana hüküm veya açıklayıcı hüküm bulunmadığı durumlarda, kavramsal çerçeve ve bu bölümün genel hükümleri uygulanır.

## Ana Hükümler ve Uygulama Hükümleri

### Genel

A950.3

Denetim şirketi, güvence müşterisine güvence dışı bir hizmet sunmaya yönelik bir işi kabul etmeden önce, bu hizmeti sunmanın bağımsızlığa yönelik bir tehdit oluşturup oluşturamayacağına karar verir.

950.3 U1

Bu bölümdeki ana hükümler ve uygulama hükümleri, denetim şirketinin güvence müşterisine güvence dışı hizmet sunmayı kabul etmesi veya sunması durumunda oluşabilecek ilgili tehditlerin ve belirli güvence dışı hizmet türlerinin analizinde denetim şirketine yardımcı olur.

950.3 U2

Yeni iş uygulamaları, finansal piyasalardaki gelişmeler ve bilgi teknolojilerindeki değişimler, güvence müşterisine sunulabilecek tüm güvence dışı hizmetlerin kapsamlı bir listesinin oluşturulmasını imkânsız hâle getiren gelişmeler

arasındadır. Sonuç olarak Etik Kurallar, bir güvence müşterisine sunulabilecek güvence dışı hizmetlerin ayrıntılı bir listesini içermez.

### Güvence Dışı Bir Hizmet Sunumunda Yönetim Sorumluluğunun Üstlenilmesi Riski

950.5 U1 Denetim şirketi; A900.13 ve A900.14 paragraflarındaki hükümlere uyulduğundan emin olmadığı müddetçe, güvence müşterisine güvence dışı hizmet sunduğunda dayanak denetim konusuna veya bir doğrulama hizmetinde denetime konu bilgiyi ilişkin yönetim sorumluluğunu üstleneceğine dair risk bulunmaktadır.

### Güvence Dışı Hizmet Sunumu İşinin Kabul Edilmesi

**A950.6** Denetim şirketi; güvence müşterisine güvence dışı bir hizmet sunmaya yönelik bir işi kabul etmeden önce, bu hizmeti sunmaktan dolayı ortaya çıkabilecek bağımsızlığa yönelik herhangi bir tehdidi belirlemek, değerlendirmek ve ele almak amacıyla kavramsal çerçeveyi uygular.

### Tehditlerin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi

950.7 U1 Denetim şirketinin güvence müşterisine güvence dışı bir hizmet sunmasıyla ortaya çıkabilecek tehdit sınıflarının tanımı 120.6 U3 paragrafında düzenlenmektedir.

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

- Hizmetin niteliği, kapsamı ve amacı.
- Güvence denetiminin bir parçası olarak hizmetin çıktısına olan güven derecesi.
- Hizmetin sunulduğu yasal çevre.
- Hizmetin çıktısının, dayanak denetim konusunda veya bir doğrulama hizmetinde güvence denetiminin konusunu oluşturan bilgide yansıtılan hususları etkileyip etkilemeyeceği ve etkilemesi durumunda:
  - o Hizmetin çıktısının, dayanak denetim konusunda veya bir doğrulama hizmetinde güvence denetiminin konusunu oluşturan bilgi üzerinde önemli ve ciddi bir etkiye sahip olma derecesi.
  - o Güvence müşterisinin, önemli muhakeme konularının belirlenmesine dâhil olma düzeyi.
- Müşteri yönetiminin ve çalışanlarının sunulan hizmet türüyle ilgili uzmanlık düzeyi.

950.7 U2 Güvence müşterisine güvence dışı hizmet sunmaktan dolayı oluşabilecek farklı tehditlerin belirlenmesi ve değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:

- Hizmetin niteliği, kapsamı ve hedeflenen amacı.

- Personelin katılımı ve bulunacakları yerler gibi, hizmetin sunulacağı biçim.
- Hizmetin sunulduğu yasal çevre.
- Müşterinin KAYİK olup olmadığı.
- Müşterinin yönetiminin ve çalışanlarının sunulan hizmet türüyle ilgili uzmanlık düzeyi.
- Hizmetin çıktısının, dayanak denetim konusunu ve bir doğrulama hizmetinde güvence denetiminin denetime konu bilgisine yansıtılan hususları etkileyip etkilemeyeceği ve etkilemesi durumunda:
  - o Hizmetin çıktısının dayanak denetim konusu ve bir doğrulama hizmetinde güvence denetiminin denetime konu bilgisi üzerinde önemli bir etkiye sahip olma derecesi.
  - o Güvence müşterisinin, önemli muhakeme konularını belirleme düzeyi (Bkz.: A900.13-A900.14 paragrafları).
- Güvence denetiminin bir parçası olarak hizmetin çıktısına olan güven derecesi.
- Güvence dışı hizmet sunumuyla ilgili ücret.

#### Güvence Müşterisinin Bilgilerine İlişkin Önemlilik

950.4 U2 — Güvence denetiminin konusunu oluşturan bilgiyle ilgili önemlilik kavramı, *Güvence Denetimi Standardı (GDS) 3000 Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri*'nde ele alınmaktadır. Önemliliğin belirlenmesi mesleki muhakemede bulunulmasını içerir ve hem niteliğe hem de niceliğe ilişkin faktörlerden etkilenir. Ayrıca kullanıcıların finansal veya diğer bilgi ihtiyaçlarına ilişkin algılardan da etkilenir.

950.8 U1 — Önemlilik; güvence müşterisine güvence dışı bir hizmet sunulması nedeniyle oluşan tehditlerin değerlendirilmesiyle ilgili bir faktördür. Bir güvence müşterisinin denetime konu bilgisıyla ilgili önemlilik kavramı, Güvence Denetimi Standardı (GDS) 3000 Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri'nde ele alınmaktadır. Önemliliğin belirlenmesi mesleki muhakemede bulunulmasını içerir ve hem niteliğe hem de niceliğe ilişkin faktörlerden etkilenir. Ayrıca kullanıcıların finansal veya diğer bilgi ihtiyaçlarına ilişkin algılardan da etkilenir.

#### Aynı Güvence Müşterisine Birden Fazla Güvence Dışı Hizmet Sunulması

950.4 U3

950.9 U1 — Bir denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, denetim müşterisine birden fazla güvence dışı hizmet sunabilir. Bu tür durumlarda, söz konusu hizmetlerin



sunulması sonucu oluşan tehditlerin birlikte yapacağı etki, denetim şirketinin tehditleri değerlendirmesiyle ilgilidir.

### Tehditlerin Ele Alınması

950.5 U1 — 120.10 U2 paragrafı önlemlerin tanımını içermektedir. Güvence müşterilerine güvence dışı hizmet sunulmasıyla ilgili olarak önlemler, bağımsızlığa yönelik tehditleri kabul edilebilir bir düzeye etkin bir şekilde indirmek için denetim şirketi tarafından tek başına veya birlikte atılan adımlardır. Bir güvence müşterisine hizmet sunulması sonucu bir tehdit oluşması durumunda, bazı durumlarda, önlemler uygulanabilir olmayabilir. Bu tür durumlarda Bölüm 120’de düzenlenen kavramsal çerçevenin uygulanması, denetim şirketinin güvence dışı hizmeti veya güvence işini reddetmesini veya sonlandırmasını zorunlu kılar.

### Kendi Kendini Denetleme Tehditleri

950.10 U1 Bir doğrulama hizmetinde denetim şirketinin, denetim konusunu oluşturan bilgilerin hazırlanma sürecine katılması ve daha sonradan bu bilgilerin denetime konu bilgi hâline gelmesi durumunda, kendi kendini denetleme tehdidi oluşabilir. Bir güvence denetiminin konusunu oluşturan bilgilerle ilgili hizmet sunulurken kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilecek güvence dışı hizmetlere ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- (a) Geleceğe yönelik finansal bilgilerin geliştirilip hazırlanması ve daha sonrasında bu bilgilere ilişkin güvence raporunun yayımlanması.
- (b) Güvence denetiminin konusunu oluşturan bilginin bir bölümü ile ilgili veya bu bilgiyle ilgili bir değerlendirme gerçekleştirilmesi.

### KAYİK olan güvence müşterileri

950.11 U1 Bir güvence denetimi denetim şirketi tarafından KAYİK olan bir müşteri için yapılacaksa ve söz konusu denetimin sonuçları aşağıdakilere açıklanacak veya sunulacaksa, denetim şirketinin bağımsızlığına yönelik beklentiler artar:

- (a) Pay sahipleri veya diğer paydaşlar dâhil olmak üzere, kamuya açıklanır veya
- (b) Bir sektörün veya iş faaliyetinin işleyişinin gözetimini yapmak üzere, mevzuatla kurulmuş bir işletme veya kuruma sunulur.

Söz konusu beklentilerin dikkate alınması, güvence müşterisine güvence dışı bir hizmet sunulup sunulmayacağı belirlenirken uygulanan “gerekli bilgiye sahip makul üçüncü taraf testi”nin bir parçasını oluşturur.

950.11 U2 950.11 U1 (b) paragrafında açıklanan şartlar altında üstlenilen bir denetimle ilgili olarak kendi kendini denetleme tehdidinin mevcut olması durumunda denetim

şirketi, söz konusu kendi kendini denetleme tehdidinin varlığını ve bu tehdidi ele almak için atılan adımları denetimi yaptırana tarafa veya güvence müşterisinin üst yönetiminden sorumlu olanlara ya da bir sektör veya faaliyetin işleyişini denetlemek üzere mevzuatla kurulan ve denetim sonuçlarının sunulacağı kurum veya kuruluşa açıklamak konusunda teşvik edilir.

### Tehditlerin Ele Alınması

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

950.12 U2 Güvence müşterisine güvence dışı bir hizmet sunumu veya birden fazla hizmet sunumu nedeniyle ortaya çıkan bağımsızlığa yönelik tehditler, güvence işinin ve hizmetin içinde bulunduğu durum ve gerçeklere bağlı olarak değişir. Bu tür tehditler, önlemlerin uygulanması veya öngörülen hizmetin kapsamının değiştirilmesi suretiyle ele alınabilir.

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

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

950.12 U4 Güvence müşterisine sunulan güvence dışı bir hizmet nedeniyle oluşan tehditleri kabul edilebilir bir düzeye indirecek önlem bulunmayabilir. Böyle bir durumda kavramsal çerçevenin uygulanması denetim şirketinin aşağıdakileri yapmasını zorunlu kılar:

- (a) Tehdit oluşturan durumları ortadan kaldırmak amacıyla öngörülen hizmetin kapsamını değiştirmek,
- (b) Ortadan kaldırılamayan veya kabul edilebilir bir düzeye indirilemeyen hizmeti reddetmek veya sonlandırmak veya
- (c) Güvence işini sonlandırmak.

### Yönetim Sorumluluklarının Üstlenilmesinin Yasaklanması

**A950.6** — Bir denetim şirketi, kendisi tarafından sağlanan bir güvence denetiminde, dayanak denetim konusuyla veya bir doğrulama hizmetinde denetime konu bilgiyle ilgili olarak yönetim sorumluluğu üstlenmez. İlgili güvence müşterisine sunulan diğer bir hizmetin parçası olarak yönetim sorumluluğu üstlenilmesi durumunda ise, denetim şirketi—söz konusu sorumluluğun denetim şirketi tarafından sunulan güvence denetiminde, dayanak denetim konusuyla veya bir doğrulama hizmetinde denetime konu bilgiyle ilgili olmadığından emin olur.

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

950.6 U2 — Denetim şirketinin, güvence müşterisine güvence dışı bir hizmet sunarken yönetim sorumluluklarını üstlenmesi, kendi kendini denetleme ve kişisel çıkar tehdidi oluşturur. Denetim şirketi tarafından; dayanak denetim konusuyla veya bir doğrulama hizmetinde güvence denetiminin konusunu oluşturan bilgiyle ilgili olarak bir hizmet sunulmasına ilişkin olarak, bir yönetim sorumluluğunun üstlenilmesi ayrıca yakınlık tehdidi de oluşturur ve denetim şirketi, yönetimin görüş ve çıkarlarıyla çok yakından ilgili hâle geldiğinde taraf tutma tehdidi de oluşturabilir.

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

- — Politika ve stratejik yönleri belirlemek.
- — Çalışanları işe almak veya işten çıkarmak.
- — Çalışanların işletme adına yaptığı çalışmalarla ilgili faaliyetleri için sorumluluk almak ve bunları yönlendirmek.
- — İşlemleri onaylamak.
- — Banka hesaplarını veya yatırımları yönetmek veya kontrol etmek.
- — Denetim şirketinin veya üçüncü tarafların önerilerinden hangilerinin uygulanacağına karar vermek.
- — Yönetim adına üst yönetimden sorumlu olanlara raporlama yapmak.
- — İç kontrolün tasarlanması, uygulanması, izlenmesi veya sürdürülmesi için sorumluluk almak.

950.6 U4 — Bir güvence müşterisinin yönetimine sorumluluklarını yerine getirmede yardımcı olmak için öneri ve tavsiyede bulunulması bir yönetim sorumluluğunun üstlenilmesi olarak kabul edilmez (Bkz.: A950.6–950.6 U3 paragrafları).

**A950.7** — Bir güvence müşterisine, dayanak denetim konusuyla veya bir doğrulama hizmetinde güvence denetiminin konusunu oluşturan bilgiyle ilgili olarak güvence dışı bir hizmet sunarken denetim şirketi, yönetim sorumluluğunu üstlenmekten kaçınmak için müşteri yönetiminin, uygun yönetim sorumluluğunda olan tüm kararları aldığına ve ilgili yargılara vardığına ikna olur. Bu durum aşağıdakilerden emin olmayı da içerir:

- (a) — Müşteri yönetiminin; hizmetlerin gözetimini yapmak ve tüm zamanlarda müşterinin kararlarından sorumlu olmak için uygun bilgi, beceri ve

tecrübeye sahip bir kişiyi yetkilendirdiği. Böyle bir kişi, tercihen üst yöneticiler arasından;

(i) — Hizmetlerin amaçlarını, niteliğini ve sonuçlarını ve

(ii) — Müşterinin ve denetim şirketinin sorumluluklarını ayrı ayrı,

anlayabilecek bir kişi olacaktır. Ancak, söz konusu kişinin hizmetleri gerçekleştirme veya yeniden uygulama uzmanlığına sahip olması gerekmemektedir.

(b) — Müşteri yönetiminin; hizmetlerin gözetimini gerçekleştirdiği ve müşterinin amacı açısından sunulan hizmetlerin sonuçlarının yeterliğini değerlendirdiği ve

(c) — Müşteri yönetiminin; ilgili hizmetlerin sonuçlarından kaynaklanan faaliyetler için sorumluluğu kabul ettiği.

#### *Belirli Güvence Dışı Hizmetlerin Sunulmasıyla İlgili Diğer Hususlar*

950.8 U1 — Bir doğrulama hizmetinde denetim şirketinin, denetim konusunu oluşturan bilgilerin hazırlanma sürecine katılması ve daha sonradan bu bilgilerin denetime konu bilgi hâline gelmesi durumunda, kendi kendini denetleme tehdidi oluşabilir. Bir güvence denetiminin konusunu oluşturan bilgilerle ilgili hizmet sunulurken kendi kendini denetleme tehdidi oluşturabilecek güvence dışı hizmetlere ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

(a) — Geleceğe yönelik finansal bilgilerin geliştirilip hazırlanması ve daha sonrasında bu bilgilere ilişkin güvence raporunun yayımlanması.

(b) — Güvence denetiminin konusunu oluşturan bilginin bir bölümü ile ilgili veya bu bilgiyle ilgili bir değerlendirme gerçekleştirilmesi.

## **YÜRÜRLÜK TARİHİ**

Güvence Dışı Hizmet Sunumu Projesi Kapsamında Etik Kurallarda Yapılan Değişiklikler yayımı tarihinde yürürlüğe girer.