



International
Ethics Standards
Board for Accountants®



Ücretler Projesi Kapsamında Etik Kurallarda Yapılan Değişiklikler

Telif Hakkı, Ticari Marka ve İzin Bilgileri:

Muhasebeciler İçin Uluslararası Etik Kurallar (Bağımsızlık Standartları Dâhil), Nihai Taslaklar, İstişare Belgeleri ve diğer IESBA yayınları IFAC tarafından yayımlanır ve telif hakkı IFAC'e aittir.

IESBA ve IFAC, bu yayındaki materyale dayanarak hareket eden veya hareket etmekten imtina eden herhangi bir kişinin neden olduğu kayıplardan, bu tür bir zararın ihmalden veya başka bir durumdan kaynaklanıp kaynaklanmadığına bakılmaksızın sorumluluk kabul etmez.

'Muhasebeciler İçin Uluslararası Etik Standartları Kurulu, ' Muhasebeciler İçin Uluslararası Etik Kurallar (Bağımsızlık Standartları Dâhil)', 'Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu', 'IESBA', IFAC, IESBA logosu ve IFAC logosu ABD ve diğer ülkelerde IFAC'ın ticari markaları, tescilli ticari markaları ve hizmet markalarıdır.

Telif hakkı © Nisan 2021, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonuna (IFAC) aittir. Tüm hakları saklıdır. Bu belgenin yalnızca kişisel ve ticari olmayan kullanım için faydalandığı durumlar dışında tercüme edilmesi, çoğaltılması, saklanması veya iletilmesi veya diğer benzer kullanımların yapılması için yazılı izin gereklidir. permissions@ifac.org ile iletişime geçiniz.

Bu metin, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun (IFAC) izniyle, Muhasebeciler İçin Uluslararası Etik Standartları Kurulu (IESBA) tarafından yayınlanan ilgili uluslararası standardın Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGGK) tarafından yapıldığı şekliyle Türkçe tercümesinin tamamını veya bir kısmını yeniden üretmektedir ve IFAC tarafından Nisan 2021 'de orijinal hâli İngilizce olarak yayınlanmıştır. Bu tür metinlerin Türkiye'de yalnızca ticari olmayan amaçlarla Türkçe olarak çoğaltılmasına izin verilmektedir. Mevcut diğer tüm hakları saklıdır. IESBA'nın Ücretler Projesi Kapsamında Etik Kurallarda Yapılan Değişiklikler'in onaylanmış metni, IFAC tarafından İngilizce dilinde yayınlanan metindir. IFAC, çevirinin doğruluğu ve eksiksizliği veya bunun sonucunda ortaya çıkabilecek eylemler için hiçbir sorumluluk kabul etmez.

Ücretler Projesi Kapsamında Etik Kurallarda Yapılan Değişiklikler'in İngilizce dilindeki metni © 2021 IFAC tarafından yayınlanmıştır. Tüm hakları saklıdır.

Ücretler Projesi Kapsamında Etik Kurallarda Yapılan Değişiklikler Türkçe metne © 2023, IFAC tarafından izin verilmiştir. Tüm hakları saklıdır.

Orijinal başlık: Revisions to the Fee-related Provisions of the Code

Bu belgeyi çoğaltmak, saklamak veya iletme ya da diğer benzer kullanımları yapmak için izin almak için Permissions@ifac.org ile iletişime geçiniz.

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

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

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

120.15 U3 120.6 U1 ve 120.8 U2 paragraflarında tanımlanan ve temel ilkelere uyumu engelleyen tehditlerin belirlenmesine ve değerlendirilmesine yardımcı olabilecek şart, 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 U1 Dürüstlük veya mesleğe uygun davranış ilkelerine uyumu engelleyen tehditler, müşteriyle bağlantılı şüphe uyandıran (örneğin; ortaklarına, yönetimine veya faaliyetlerine ilişkin) konulardan ortaya çıkabilir. Haberdar olunması hâlinde bu tür bir tehdit oluşturabilecek konular; müşterinin yasa dışı faaliyetlere karışması, dürüst olmaması, finansal raporlamaya ilişkin şüphe uyandıran uygulamaları veya diğer etik olmayan davranışlarda bulunması gibi hususları içerir.

320.3 U2 ...

320.3 U3 İş ekibi, hizmetleri yürütmek için gerekli yetkinliğe sahip değilse veya bu yetkinliği elde edemiyorsa, mesleki yeterlik ve özen ilkesine uyumu engelleyen bir kişisel çıkar tehdidi oluşur.

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

- Aşağıdaki konulara ilişkin edinilen kanaat:
 - Müşterinin işlerinin/faaliyetlerinin niteliği,
 - Faaliyetlerin karmaşıklığı,
 - Yapılacak işin özel yükümlülükleri ve
 - Gerçekleştirilecek çalışmanın amacı, niteliği ve kapsamı.
- İlgili sektörler veya işin konusu hakkındaki bilgi.
- İlgili düzenlemelere veya raporlama yükümlülüklerine ilişkin deneyim.
- 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 alınarak, ücret düzeyi ve gerekli kaynaklara ne ölçüde sahip oldukları.

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

KISIM 4A – BAĞIMSIZ DENETİM VE SINIRLI BAĞIMSIZ DENETİMDE BAĞIMSIZLIK

BÖLÜM 400

BAĞIMSIZ DENETİM VE SINIRLI BAĞIMSIZ DENETİMDE BAĞIMSIZLIK İÇİN KAVRAMSAL ÇERÇEVENİN UYGULANMASI

Giriş

Genel

- 400.1 Denetçilerin, bağımsız denetim ve sınırlı bağımsız denetimleri yürütürken bağımsız olmaları, Etik Kurullarla zorunlu tutulmuş olup, kamu yararınadır.
- 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 Denetim şirketleri; temel ilkelere uygunluk sağlamalı, bağımsız olmalı ve bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 120’de yer alan kavramsal çerçeveyi uygulamalıdır.
- 410.2 Bölüm 330; ücretlere 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 bir denetim müşterisiyle görüşülüp bu müşteri tarafından ödenir ve bağımsızlığa yönelik tehdit oluşturabilir. Bu uygulama genellikle finansal tabloların hedef kullanıcıları tarafından bilinir ve kabul edilir.
- 410.3 U2 Denetim müşterisinin KAYİK olması durumunda paydaşlar, denetim şirketinin bağımsızlığına ilişkin beklentileri yükseltirler. Şeffaflık, üst yönetimden sorumlu olanların ve geniş bir yelpazede paydaşların görüş ve kararlarını daha iyi bir şekilde bildirmelerine hizmet edebileceğinden dolayı bu bölüm, ücretle ilgili bilgilerin hem üst yönetimden sorumlu olanlara hem de daha genel olarak KAYİK olan denetim müşterileri için paydaşlara açıklanmasını sağlar.

410.3 U3 Bu bölümün amaçları bakımından denetim ücretleri, bir finansal tablo denetimi veya sınırlı denetim için alınan ücretleri veya diğer menfaatleri içerir. Finansal tabloların denetimi için alınan ücrete atıfta bulunulduğu durumlarda bu, özel amaçlı finansal tabloların denetimine veya finansal tabloların sınırlı 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 bu müşteri tarafından ödenmesi durumunda, kişisel çıkar tehdidi ortaya çıkar ve bağımsızlığa yönelik yıldırma tehdidi oluşturabilir.

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

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

- Denetim şirketinin ticari ve piyasa öncelikleri dikkate alınarak, ücret düzeyi ve gerekli kaynaklara ne ölçüde sahip oldukları.
- Denetim ile denetim dışındaki hizmetler için alınan ücretler arasındaki herhangi bir bağlantı ve her iki unsurun göreceli büyüklüğü.
- Hizmetin ücret düzeyi ile çıktısı arasındaki herhangi bir bağımlılığın kapsamı.
- Ücretin denetim şirketi tarafından mı yoksa denetim ağına dâhil şirket tarafından sunulacak hizmetler için mi olduğu.
- Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket tarafından sunulacak hizmet bağlamında ücret düzeyi.
- Denetim şirketinin ve denetim ağına dâhil şirketlerin faaliyet yapısı ve ödüllendirme anlaşmaları.
- Müşterinin veya müşteriyi yönlendiren üçüncü bir tarafın ilgili 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, denetim dışındaki hizmetlerin sunulduğu ilişkili işletmelerle ilişkisi, örneğin ilişkili işletmenin kardeş işletme olması durumunda.
- Üst yönetimden sorumlu olanların, denetçinin görevlendirilmesine ve ücretler üzerinde anlaşmaya varılmasına karışıp karışmadığı ve onların ve müşteri yönetiminin, denetimin kalitesine ve ücretlerin genel düzeyine verdikleri belirgin önem.
- Ücret düzeyinin düzenleyici bir otorite gibi bağımsız bir üçüncü tarafça belirlenip belirlenmediği.
- Denetim şirketine ait denetim çalışmasının kalitesinin, bir gözetim otoritesi gibi bağımsız bir üçüncü tarafın gözden geçirmesine tabi olup olmadığı.

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

410.4 U5 Takip eden ana hükümler ve uygulama hükümleri, tehditlerin kabul edilebilir bir düzeyde olup olmadığına karar verirken daha fazla değerlendirilmesi gerekebilecek şartları belirler. Bu şartlar için uygulama hükümleri, tehditlerin değerlendirilmesiyle ilgili olabilecek ilave etkenlere ilişkin örnekler içermektedir.

Denetim Ücretlerinin 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 ücretine ilişkin denetim şirketinin ticari gerekçesi.
- Denetim ücretinin düşürülmesi için müşteri tarafından aşırı baskı yapılmış veya yapıyor olup olmadığı.

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

- Denetim işinin yürütülmesine dâhil olmayan 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 veremez.

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 değildir.

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

Şarta Bağlı Ücretler

410.89 U1 Şarta bağlı ücretler; bir işlemin çıktısıyla veya sunulan bir hizmetin sonucuyla ilgili olarak önceden belirlenmiş bir esasa göre hesaplanan ücretlerdir. Bir aracı vasıtasıyla talep edilen şarta bağlı bir ücret, dolaylı şarta bağlı ücrete bir örnek olarak verilebilir. Bu bölümde, mahkeme veya başka bir kamu idaresi tarafından belirlenmiş ücretler, şarta bağlı ücret olarak kabul edilmez.

A410.910 Denetim şirketi tarafından denetim işiyle ilgili doğrudan veya dolaylı olarak bir şarta bağlı ücret talep edilemez.

A410.1011 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket tarafından, aşağıdaki durumlarda, denetim müşterisine verilen güvence dışı bir hizmetle ilgili doğrudan veya dolaylı olarak bir şarta bağlı ücret talep edilemez:

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

410.1012 U1 ~~A410.910~~ ve ~~A410.101~~ 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 Bu tür bir tehdidin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:

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

410.1042 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 çalışmalarını gözden geçirmesi.
- Alınan ücret ve diğer menfaatlerin hesaplanma esaslarına ilişkin olarak müşterinin ön mutabakatının alınması.

Toplam Ücretler – Denetim Dışındaki Hizmetlere İlişkin Ücretlerin Denetim Ücretine Oranı

410.11 U1 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirketler tarafından bir denetim müşterisinden talep edilen ücretlerin önemli bir bölümünün, söz konusu müşteriye sunulan denetim dışındaki hizmetlerden oluşması durumunda, denetim işinin veya diğer hizmetlerin potansiyel kaybına ilişkin endişeler nedeniyle kişisel çıkar tehdidinin düzeyi etkilenebilir. Bu tür durumlar ayrıca, yıldırma tehdidi oluşturabilir. Dikkate alınması gereken ilave bir husus; denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil şirketin, denetçinin bağımsızlığına yönelik bir tehdit oluşturabilecek denetim dışı ilişkilere odaklandığına dair bir algıdır.

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

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

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

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

Toplam Ücretler – Ödemesi Gecikmiş Ücretler

410.127 U1 Bir denetim müşterisi tarafından denetim veya denetim dışındaki hizmetler için ödenecek ücretlerin, denetim işi 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 denetim raporu yayımlanmadan önce ~~elde etmeyi~~ istemesi 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 aşağıdakileri içerir:

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

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

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

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

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

Toplam Ücretler – Ücret Bağımlılığı Ücretler – Göreceki 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 denetim ve diğer hizmetlere ilişkin alınan ücretlere olan bağımlılık ve bu ücretlerin potansiyel kaybıyla 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 söz konusu bölümü tahmin edebilir.

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

- Denetim şirketinin faaliyet yapısı.
- Denetim şirketinin, denetim müşterisine olan bağımlılığı azaltacak şekilde çeşitlendirme yapmasının beklenip beklenmediği ~~Denetim şirketinin köklü 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 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 müşterisinin ~~Müşterinin~~, ilgili ortak veya kilit yönetici ya da ofis açısından nitel ve/veya nicel önemi.
- Söz konusu ortak veya kilit yöneticilere ya da ofisteki ortak veya kilit yöneticilere sağlanan menfaatlerin, müşteriden elde edilen ücretlere bağlı olma derecesi.

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

- Denetim işinein 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 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.

KAYİK olmayan denetim müşterileri

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

- (a) Beşinci yıla ait finansal tablolara ilişkin yayımlanan denetim görüşünden önce, finansal tablolar üzerinde görüş beyan eden denetim şirketinin üyesi olmayan bir denetçi, beşinci yılın denetim çalışmasını 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 tablolar üzerinde görüş beyan eden denetim şirketinin üyesi olmayan bir denetçi veya yetkili merciler, beşinci yılın denetim çalışmasını 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 denetimini yürütmek için iki veya daha fazla denetim firmasının görevlendirildiğinde 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 beyan eden denetim şirketlerinden yalnızca birine uygulanmaktadır ve

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

- (b)** Her bir denetim şirketi, denetim görüşüne ilişkin tam anlamıyla bireysel sorumluluk üstlenmek için yeterli çalışma yapmıştır.

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 yayımlanan denetim görüşünden önce, finansal tablolar üzerinde görüş beyan eden denetim şirketinin üyesi olmayan bir denetçi tarafından denetimin kalitesinin gözden geçirilmesinin amacıyla tutarlı bir şekilde gerçekleştirilen gözden geçirmenin ("yayımlanma öncesi inceleme"), tehditlerin kabul edilebilir bir düzeye indirilmesinde bir önlem olup olamayacağına karar verir ve öyle olması durumunda söz konusu adımı uygular. Denetim müşterisinin KAYİK 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⁺ 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 olamayacağını 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").

* 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.

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 yaptırır.

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 denetimini yürütmek için iki veya daha fazla denetim firmasının görevlendirildiğinde diğer denetim şirketinin söz konusu denetime katılımı, aşağıdaki durumlarda her yıl A410.18 paragrafındakine eş değer bir adım olarak kabul edilebilir:

(a) — A410.18 paragrafında ele alınan durumlar, denetim görüşü beyan eden denetim şirketlerinden yalnızca birine uygulanmaktadır ve

(b) — Her bir denetim şirketi, denetim görüşüne ilişkin tam anlamıyla bireysel sorumluluk üstlenmek için yeterli çalışma yapmıştır.

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

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

(a) — Denetim şirketi, Kuruma ve ilgili diğer düzenleyici kurumlara danışmış ve Kurum ve ilgili diğer kurumlar, denetim şirketinin sunmuş olduğu denetim hizmetini sürdürmesinin kamu yararına olacağı konusunda hemfikirdir ve

(b) — Altıncı ve sonraki yıllara ait finansal tablolara ilişkin denetim görüşü yayımlanmadan önce denetim şirketi, finansal tablolar üzerinde görüş beyan eden denetim şirketinin üyesi olmayan bir denetçiyi yayımlanma öncesi inceleme yapması için görevlendirir.

410.21 U1 — Mecburi bir sebebe yol açabilecek bir etken; 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 Ücretle İlgili Bilgiler Hakkında Kurulacak İletişim

410.22 U1 Denetim şirketi tarafından üst yönetimden sorumlu olanlarla ücretle ilgili bilgiler (hem denetim hem de 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 Denetimi İçin Alınan 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 beyan ettiği finansal tabloların denetimi için denetim şirketine veya denetim ağına dâhil şirketlere ödenen veya ödenecek olan ücretler ve
- (b)** Bu ücretlerin düzeyinin oluşturduğu tehditlerin kabul edilebilir bir düzeyde olup olmadığı ve eğer kabul edilebilir bir düzeyde değilse, bu tür tehditleri kabul edilebilir bir düzeye indirmek üzere denetim şirketi tarafından atılan veya atılması önerilen adımlar.

410.23 U1 Bu tür bir iletişimin amacı, üst yönetimden sorumlu olanların denetim şirketinin bağımsızlığını değerlendirmesine imkân sağlamak için denetim şirketinin görüş beyan ettiği finansal tabloların denetimine ilişkin alınan ücretlerin arka planını ve bağlamını sunmaktır. Bildirilmesi gereken hususların niteliği ve kapsamı, 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.
 - Denetimi yürütürken 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 olduğu anda sağlaması ve önerilen düzeltmeleri uygun şekilde bildirmesi teşvik edilir.

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

- (a)** Söz konusu işletme, diğer KAYİK tarafından hazırlanan topluluk finansal tablolarında konsolide edilmektedir ve
- (b)** Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, söz konusu topluluk finansal tabloları üzerinde görüş beyan etmektedir.

Diğer Hizmetler İçin Alınan 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 beyan ettiği 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 beyan edeceği finansal tablolarda konsolide edilip müşterinin doğrudan veya dolaylı kontrole sahip olduğu ilişkili işletmelerinden talep edilen ücretleri içerecektir ve
- (b)** 410.11 U1 paragrafında belirtildiği üzere denetim şirketinin, kişisel çıkar tehdidinin düzeyi üzerinde bir etki olduğunu veya denetim dışındaki hizmetlere ilişkin ücretlerin denetim ücretine göre oranının oluşturduğu bağımsızlığa yönelik yıldırma tehdidi olduğunu belirlemesi durumunda:
 - (i)** Bu tür tehditlerin kabul edilebilir bir düzeyde olup olmadığı ve
 - (ii)** Eğer kabul edilebilir bir düzeyde değilse, 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 için diğer hizmetlere ilişkin alınan ücretlerin arka planını ve bağlamını sunmaktır. Bildirilmesi gereken hususların niteliği ve kapsamı, durum ve gerçeklere bağlı olacaktır ve örneğin, aşağıdakileri içerebilir:

- Mevzuatın zorunlu kıldığı diğer hizmetler için alınan ücret tutarı.
- 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 beyan ettiği finansal tabloların denetimi için denetim şirketi ve denetim ağına dâhil şirketler tarafından talep edilen ücretlerin toplamına oranı.

A410.26 Denetim şirketinin, bu tür ücretlerin şirketin bağımsızlığının değerlendirilmesiyle ilgili olduğunu bilmesi veya buna inanmak için bir sebebi olması durumunda 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 dâhil eder.

410.26 U1 Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket tarafından hizmetlerin sunulması 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 şirketin 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 ödenen ücretlerin denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket açısından önemi.
- Diğer ilişkili işletmelerden alınan ücretlerin müşteri tarafından ödenen ücretlere oranı.

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

- Söz konusu işletme, diğer KAYİK tarafından hazırlanan topluluk finansal tablolarında konsolide edilmektedir ve
- Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket, söz konusu topluluk finansal tabloları üzerinde görüş beyan etmektedir.

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:

- Söz konusu durum ve bu durumun devam etmesinin muhtemel olup olmadığı,

- (b) -İlgili hâllerde- yayımlanma öncesi incelemeden faydalanılması (Bkz.: A410.18 paragrafı) da dâhil olmak üzere, oluşan tehditleri ele almak için alınan önlemler 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 olduğu göz önünde bulundurulduğunda, denetim şirketi ile denetim müşterisi arasında şirketin bağımsızlığının değerlendirilmesiyle ilgili olduğu makul olarak düşünülebilecek mesleki ilişkiler hakkında görünürlüğe sahip olmak paydaşlar açısından faydalıdır. Çok sayıda ülkede, bir denetim müşterisi tarafından hem denetim hem de 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, denetim dışındaki hizmetlere ilişkin ücretlerin farklı sınıflara ayrılmasını gerektirir.

A410.30 Mevzuatın, bir denetim müşterisinin, denetim şirketine ve denetim ağına dâhil şirketlere denetim ile 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 yönetimden sorumlu olanlarıyla aşağıdaki hususları müzakere eder:

- (a) Bilgilerin zamanlaması ve erişilebilirliği dikkate alınarak 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:

- Denetim ve denetim dışındaki hizmetler için alınan önceki yıl ücretlerinin karşılaştırmalı bilgileri.
- A410.31(b) paragrafında düzenlenen hizmetlerin niteliği ve bunlarla ilişkili 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 beyan ettiği finansal tabloların denetimi için denetim şirketine ve denetim ağına dâhil şirketlere ödenen veya ödenecek olan ücretler,
- (b) Denetim şirketinin görüş beyan ettiği 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 beyan edeceği finansal tablolarda konsolide edilip müşterinin doğrudan veya dolaylı kontrole sahip olduğu ilişkili işletmelerinden talep edilen ücretleri içerecektir,
- (c) Denetim şirketinin, bu tür ücretlerin şirketin bağımsızlığının değerlendirilmesiyle ilgili olduğunu bilmesi veya buna inanmak için bir sebebi 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 ücretler ve denetim şirketinin bağımsızlığına ilişkin anlayışını artıracak nitelikte olan ücretlerle ilgili diğer bilgileri açıklayabilir.

410.31 U2 A410.31(c) paragrafında öngörülen kararı verirken denetim şirketinin dikkate alabileceği etkenler, 410.26 U1 paragrafında belirtilmektedir.

410.31 U3 A410.31 paragrafı uyarınca ücretle ilgili bilgileri açıklarken denetim şirketi, bilgilerin zamanlaması ve erişilebilirliğini dikkate alarak uygun görülen şekilde söz konusu bilgileri, örneğin;

- Denetim şirketinin web sitesinde,
- Denetim şirketinin şeffaflık raporunda,
- Bir denetim kalitesi raporunda,
- Belirli paydaşlara yönelik iletişim yoluyla, örneğin paydaşlara yönelik bir mektupla,

- Denetçi raporunda,
paydaşlara açıklayabilir.

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

- (a) Denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil şirketin topluluk finansal tabloları üzerinde görüş beyan etmesi koşuluyla söz konusu topluluk finansal tablolarını da hazırlayan bir ana ortaklık veya
- (b) Aşağıdaki koşullar 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 tabloları üzerinde görüş beyan etmektedir.

Sınırlı Denetim Müşterileri İçin Dikkate Alınacak Hususlar

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

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

BÖLÜM 905

ÜCRETLER

Giriş

- 905.1 Denetim şirketleri; temel ilkelere uygunluk sağlamalı, bağımsız olmalı ve bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için Bölüm 120'de yer alan kavramsal çerçeveyi uygulamalıdır.
- 905.2 ~~Ücret ve diğer 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 bu müşteri tarafından ödenmesi durumunda, kişisel çıkar tehdidi ortaya çıkar ve bağımsızlığa yönelik yıldırma tehdidi oluşturabilir.

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

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

- Denetim şirketinin ticari ve piyasa öncelikleri dikkate alınarak, güvence denetimine ilişkin ücret düzeyi ve gerekli kaynaklara ne ölçüde sahip oldukları.
- Hizmetin ücret düzeyi ile çıktısı arasındaki herhangi bir bağımlılığın kapsamı.
- Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket tarafından sunulacak hizmet bağlamında ücret düzeyi.
- Müşterinin, ilgili denetim şirketi ya da 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 şart, politika ve prosedürler (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 de etkileyebilir.

905.3 U5 Takip eden ana hükümler ve uygulama hükümleri, tehditlerin kabul edilebilir bir düzeyde olup olmadığına karar verirken daha fazla değerlendirilmesi gerekebilecek şartları belirler. Bu şartlar için uygulama hükümleri, tehditlerin değerlendirilmesiyle ilgili olabilecek ilave etkenlere ilişkin örnekler içermektedir.

Güvence Denetimlerine 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:

- Güvence denetimi için alınan ücrete ilişkin denetim şirketinin ticari gerekçesi.
- Güvence denetimine ilişkin ücretin düşürülmesi 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 olmayan 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 çalışmaları gözden geçirmesi.

Şarta Bağlı Ücretler

905.56 U1 Şarta bağlı ücretler; bir işlemin çıktısıyla veya sunulan bir hizmetin sonucuyla ilgili olarak önceden belirlenmiş bir esasa göre hesaplanan ücretlerdir. Bir aracı vasıtasıyla talep edilen şarta bağlı bir ücret, dolaylı şarta bağlı ücrete bir örnek olarak verilebilir. Bu bölümde, mahkeme veya başka bir kamu idaresi tarafından belirlenmiş ücretler, şarta bağlı ücret olarak kabul edilmez.

A905.67 Denetim şirketi tarafından güvence işiyle ilgili doğrudan veya dolaylı olarak bir şarta bağlı ücret talep edilemez.

A905.78 Güvence dışı hizmetin çıktısının ve dolayısıyla ücret tutarının, güvence denetiminin konusunu oluşturan bilgi için önemli bir hususla ilgili güncel veya geleceğe ilişkin bir yargıya bağlı olması durumunda, denetim şirketi tarafından, güvence müşterisine verilen güvence dışı bir hizmetle ilgili doğrudan veya dolaylı olarak bir şarta bağlı ücret talep edilemez.

- 905.79 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 Bu tür bir tehdidin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler aşağıdakileri içerir:
- Olası ücret tutarlarının aralığı.
 - Şarta bağlı ücretin bağlı olduğu çıktının yetkili bir kurum tarafından belirlenip belirlenmediği.
 - Denetim şirketi tarafından yürütülen hizmetin hedef kullanıcılarına yapılacak açıklama ile alınan menfaatlerin (ücret vb.) hesaplanma esasları.
 - Hizmetin niteliği.
 - İlgili olay veya işlemin işin konusunu oluşturan bilgiler üzerindeki etkisi.
- 905.79 U3 Bu tür bir kişisel çıkar tehdidinin ele alınmasına yönelik önlemlerden olabilecek adımlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:
- Güvence denetimi dışındaki hizmetin yürütülmesine dâhil olmamış uygun bir gözden geçiren kişinin, ilgili güvence işini gözden geçirmesi.
 - Alınan ücret ve diğer menfaatlerin hesaplanma esaslarına ilişkin olarak müşterinin ön mutabakatının alınması.

Toplam Ücretler—Ödemesi Gecikmiş Ücretler

- 905.84 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 elde etmeye yapılmasını istemesi 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 istekliliğine ilişkin denetim şirketinin değerlendirmesi.

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

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

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 olmayacağı (bu durumda, Bölüm 911’de yer alan ana hükümler ve uygulama hükümleri geçerlidir) ve
- (b) Denetim şirketinin yeniden görevlendirilmesinin veya güvence işine devam etmesinin uygun olup olmadığı.

Toplam Ücretler—Ücret Bağımlılığı—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 alınan ücretlere olan bağımlılık ve bu ücretlerin potansiyel 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 söz konusu bölümü tahmin edebilir.

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

- Denetim şirketinin faaliyet yapısı.
- Denetim şirketinin, güvence müşterisine olan bağımlılığı azaltacak şekilde çeşitlendirme yapmasının beklenip beklenmediği 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.

905.10~~3~~ 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.

905.10~~3~~ 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 çalışmaları 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

Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar'a (Bağımsızlık Standartları Dâhil) ilişkin yapılan değişiklikler yayımı tarihinde yürürlüğe girer.