

## YÖNETMELİK

Türkiye Serbest Muhasebeci Malî Mü avirler ve Yeminli Malî Mü avirler Odaları Birli inden:

**SERBEST MUHASEBECİLER, SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜ AVIRLER  
VE YEMİNLİ MALİ MÜ AVIRLERİN MESLEK FAALİYETLERİNDE  
UYACAKLARI ETİK İLKELER HAKKINDA YÖNETMELİK**

## BİRİNCİ BÖLÜM

## Amaç, Kapsam, Dayanak ve Tanımlar

## Amaç

**MADDE 1 –** (1) Bu Yönetmeliğin amacı; tüm üyeleri en üst derecede meslekî bilgiye sahip, sosyal sorumluluk bilinci olan, etik değerlere bağlı, rekabet anlayışı daha kaliteli hizmet sunumu biçiminde olumlu, güvenilir ve saygın bir meslek mensupları kitlesi oluşturmak hedefine ulaşmak için muhasebe meslek mensuplarının meslekî iliklerinde uymaları gereken asgari etik ilkeleri belirlemektir.

## Kapsam

**MADDE 2 –** (1) 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Malî Mü avirlik ve Yeminli Malî Mü avirlik Kanununa göre bir meslek unvanına sahip olan, bağımsız veya bağımlı olarak çalışan tüm meslek mensupları ile bunların oluşturdukları şirketlerin faaliyetleri bu Yönetmelik kapsamındadır. Kapsama dâhil meslek mensupları ile bunların oluşturdukları şirketlerin faaliyetlerinde uyacakları etik ilkeler bu Yönetmeliğin "Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Malî Mü avirler ve Yeminli Malî Mü avirlerin Meslekî Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler" başlıklı ekinde yer almaktadır.

## Dayanak

**MADDE 3 –** (1) Bu Yönetmelik, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Malî Mü avirlik ve Yeminli Malî Mü avirlik Kanununun 50 nci maddesi hükmüne dayanılarak hazırlanmıştır.

## Tanımlar

**MADDE 4 –** (1) Bu Yönetmelikte geçen;

- a) Bağımlı Çalışan Meslek Mensubu: Bir iş sahibine ücret karşılığında hizmet veren meslek mensubunu,
- b) Bağımsız Çalışan Meslek Mensubu: Çalışanlar listesine kayıtlı meslek mensubu ile bunların kurdukları ortaklık bürolarını ve şirketleri,
- c) Denetim Mü terisi: Finansal tabloları denetlenen mü teriyi,
- ç) Denetim Sözleşmesi: Bağımsız çalışan meslek mensubunun finansal tabloların, finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı ile ilgili görüş bildirdiği güvence sağlama amaçlı sözleşmeyi,
- d) Finansal Çıkar: Bir işletmenin alacaklılık veya ortaklık hakkı temsil eden menkul kıymetleri ile ilgili bir çıkar ve böyle bir çıkarı elde etme hakkı ve yükümlülüğüdür,
- e) Firma: Meslek mensupları veya bunların kurdukları şirketleri,
- f) Güvence Sağlama Sözleşmesi: Bağımsız çalışan meslek mensubunun, denetim ve diğer konularda güvence sağlamak isteyen mü terisinin sorumluluğunda olan bir konu hakkında, belirlenmiş uygun bir kritere göre değerlendirme yapması ve hedef kullanıcılarına güvence sunması amacıyla düzenlenen sözleşmeyi,
- g) Güvence Sağlama Sözleşmesi Ekibi:
  - 1) Denetim ve diğer konularda güvence sağlama amaçlı sözleşmelerde, sözleşme ekibinin tüm üyelerini,
  - 2) Güvence sağlama sözleşmesinin sonucunu doğrudan etkileyebilecek firma içindeki diğer kişiler,
- h) Güvence Sağlama Sözleşmesi Mü terisi (Sorumlu taraf): Sözleşmeye konu olan olaydan sorumlu olan kişi ya da kişiler veya temsilcileri,
- ı) Kanun: 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Malî Mü avirlik ve Yeminli Malî Mü avirlik Kanununu,
- i) Meslek Mensubu: Bağımlı veya bağımsız olarak çalışan Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Malî Mü avir ve Yeminli Malî Mü aviri,
- j) Meslekî Hizmet: Muhasebe, denetim, vergi, yönetim danışmanlığı, finansal yönetim hizmetleri gibi muhasebe mesleği ile ilgili yetenek gerektiren hizmetleri,
- k) Mevcut Meslek Mensubu: Bir mü terinin denetim işini veya muhasebe, vergi, danışmanlık ya da benzeri meslekî hizmetlerini yürütmekte olan bağımsız meslek mensubunu,
- l) Sözleşme Ekibi: Bir sözleşme ile ilgili görev alan tüm firma personelini (sözleşme ile ilgili olarak bağımlı kurulan tüm uzmanlar da bu ekibe dâhildir),
- m) Sözleşme Ortaklığı: Firma içinde belli bir sözleşme ve hazırlanan rapor ile ilgili olarak sorumlu olan ortak ya da kişiler,
- n) Ortaklık Ücreti: Sunulan bir hizmetin veya bir işletmenin sonucuna göre sonradan hesaplanan ücreti,

ifade eder.

## **K NC BÖLÜM** **Etik Komitesi ve Son Hükümler**

### **Etik Komitesinin tekkülü**

**MADDE 5** – (1) Etik Komitesi, meslek mensupları arasından Türkiye Serbest Muhasebeci Malî Mü avirler ve Yeminli Malî Mü avirler Odaları Birli i Yönetim Kurulu tarafından atanacak biri Ba kan, biri Ba kan Yardımcısı olmak üzere en az yedi en fazla 11 üyeden oluşur. Üyelerin görev süresi iki yıldır. Herhangi bir nedenle üyeli in boşalması halinde aynı usulle yeni üye ataması yapılır. Yeni atanan üye kalan süreyi tamamlamak üzere göreve başlar.

### **Etik Komitesinin toplantısı**

**MADDE 6** – (1) Etik Komitesi düzenli olarak yılda altı kez toplanır. Komite başkanı veya Türkiye Serbest Muhasebeci Malî Mü avirler ve Yeminli Malî Mü avirler Odaları Birli i Yönetim Kurulu gerekli gördü ü takdirde Etik Komitesini toplantıyla çağırabilir.

### **Etik Komitesinin görevleri**

**MADDE 7** – (1) Etik Komitesinin görevi; bu Yönetmelikle ilgili de iklilik önerileri ile yorum, sirküler ve benzeri konularda çalışmalar yaparak Yönetim Kuruluna sunmaktır.

### **Yürürlük**

**MADDE 8** – (1) Bu Yönetmelik yayımı tarihinde yürürlü e girer.

### **Yürütme**

**MADDE 9** – (1) Bu Yönetmelik hükümlerini Türkiye Serbest Muhasebeci Malî Mü avirler Odaları ve Yeminli Malî Mü avirler Odaları Birli i Yönetim Kurulu yürütür.

Ek-1

## **SERBEST MUHASEBEC LER, SERBEST MUHASEBEC MAL MÜ AV RLER VE YEM NL MAL MÜ AV RLER N MESLEK FAAL YETLER NDE UYACAKLARI ET K İLKELER**

### **G R**

(1) Meslek mensubunun belirleyici özelliklerinden biri kamu yararına uygun hareket etme sorumlulu udur. Bu sorumlulu un yerine getirilebilmesi için meslek mensubunun bu Yönetmelikle getirilen etik ilkelerine uyması gerekmektedir.

(2) Etik ilkeler üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölüm tüm meslek mensuplarının uyması gereken temel etik ilkelerini ve bu ilkelerin uygulanması için gereken kavramsal çerçeveyi sunmaktadır. Kavramsal çerçeve; meslek mensuplarının temel ilkelere uyum ile ilgili tehditleri belirlemeleri, bu tehditleri ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek için koruyucu önlemleri almaları için gerekli bir rehberdir.

(3) İkinci ve üçüncü bölümler kavramsal çerçevenin belirli özel durumlarda nasıl uygulanacağını ortaya koymaktadır. İkinci bölüm başımsız çalışan meslek mensupları, üçüncü bölüm ise başlıklı çalışanlar için geçerli ilke ve durumları içermektedir.

### **B R NC KISIM**

#### **Tüm Meslek Mensuplarının Uyacıkları Temel Etik İlkeleri**

### **B R NC BÖLÜM**

#### **İlkelerin Genel Uygulanma Biçimi**

##### **Temel etik ilkeleri**

**MADDE 1** – (1) Tüm meslek mensuplarının uyması gereken zorunlu temel etik ilkeleri aşağıda sunulmu tur.

a) Dürüstlük: Meslek mensuplarının tüm meslekî ve ikliliklerinde dürüst ve dürüst davranmalarıdır.

b) Tarafsızlık: Yanlı veya önyargılı davranarak; üçüncü kişilerin haksız ve uygunsuz biçimde yaptıkları baskıların meslek mensuplarının meslekî kararlarını etkilememesi veya engellememesidir.

c) Meslekî Yeterlilik ve Özen: Meslek mensubunun meslekî faaliyetlerini yerine getirirken teknik ve meslekî standartlara uygun olarak, özen ve gayret içinde davranmasıdır.

ç) Gizlilik: Meslek mensubunun meslekî ilikileri sonucunda elde ettiği bilgileri açıklaması gerektirecek bir hak veya görevi olmadıkça üçüncü kişileri veya gruplara açıklaması ve bu bilgilerin meslek mensubunun veya üçüncü kişilerin çıkarları için kullanılmamasıdır.

d) Meslekî Davranış: Meslek mensubunun mevcut yasa ve yönetmeliklere uymasını ve mesleğin itibarını zedeleyecek her türlü davranıştan kaçınmasını ifade etmektedir.

##### **Kavramsal çerçeve**

**MADDE 2 – (1)** Meslek mensuplarının içinde bulunduğu koşullar temel etik ilkelerine uymakla ilgili birtakım tehditlerin ortaya çıkmasına neden olabilir. Bu tür davranış, durum veya ileri tehdit olarak adlandırılır. Tehdit olu turacak bütün durumları tanımlamak ve tehdidi hafifletecek uygun davranışları belirleyebilmek mümkün değildir. Ayrıca, iş ilerinin yapısının sürekli olarak değişmesi sonucu yeni tehditler ortaya çıkabilir. Bu nedenle meslek mensubunun temel etik ilkelere uymaya yönelik tehditleri belirlemesi ve de erlendirmesini gerektiren bir kavramsal çerçevenin hazırlanması kamu yararına olacaktır. Bu düzenleme, etik ilkelere uymaya yönelik tehditlerin belirlenmesi, de erlendirilmesi ve yanıtlanmasında meslek mensubuna yardımcı olacak bir çerçeve sunmaktadır. Saptanan tehditlerin önemsiz olmadığı durumlarda, meslek mensubu bunları ortadan kaldıracak veya kabul edilebilir bir düzeye indirecek önlemleri uygulamalıdır.

(2) Herhangi bir tehdit söz konusu olduğunda meslek mensubu, bu tehdidi ortadan kaldıracak koşulları veya ileri kileri biliyor veya bilmesi bekleniyorsa, tehdidi ortadan kaldırma yükümlülüğü vardır.

(3) Meslek mensubu bir tehdidin önemini de erlendirirken hem niteliksel hem de niceliksel faktörleri dikkate almalıdır. Başsız çalışan meslek mensubu uygun önlemleri alamıyorsa, belirli bir hizmetin ifasını azaltmalı veya sona erdirmeli, başlı çalışan meslek mensubu işverenindeki görevinden istifa etmelidir.

(4) Meslek mensubu bu etik ilkelere birisini istemeyerek ihlal edebilir. Bu tür bir ihlal tespit edildiğinde kısa sürede düzeltilmeli ve gerekli önlemler alınmalıdır.

(5) Etik ilkelerin ikinci ve üçüncü bölümlerinde kavramsal çerçevenin uygulama biçimini açıklayıcı örnekler yer almaktadır. Bu örnekler temel etik ilkelerine uyma konusunda tehdit yaratabilecek tüm şartların tam listesi değildir. Kavramsal çerçeveyi her bir meslek mensubunun koşullarına özel durumlara uygulanması gerekir.

#### **Tehditler**

**MADDE 3 – (1)** Temel etik ilkelerine yönelik çok sayıda tehdit olabilir. Bu tehditlerin çoğuna aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir.

a) **Kişisel Çıkar Tehditleri:** Meslek mensubunun kendisinin veya yakın ailesinden bir üyenin finansal veya diğer çıkarları sonucu ortaya çıkabilecek tehditlerdir.

b) **Yeniden De erlendirme Tehditleri:** Daha önceden alınmış bir kararın o karardan sorumlu meslek mensubu tarafından yeniden de erlendirilmesi nedeniyle oluşan tehditlerdir.

c) **Taraf Tutma Tehditleri:** Meslek mensubunun bir durum ya da fişiri, tarafsızlığını tehlikeye düşürecek bir noktaya taşınması sonucu oluşan tehditlerdir.

ç) **Yakınlık Tehditleri:** Üçüncü kişilerle kurulan yakın ilişkiler sonucu, meslek mensubunun bu kişilerin çıkarlarına uygun olacak şekilde davranması sonucu ortaya çıkabilecek tehditlerdir.

d) **Yıldırma Amaçlı Tehditler:** Meslek mensubunun gerçek veya hissedilen tehditler nedeniyle tarafsız davranmaktan kaçınmaya zorlanması (yıldırılması) sonucu ortaya çıkabilecek tehditlerdir.

#### **Tehditlere karşı önlemler**

**MADDE 4 – (1)** Tehditleri ortadan kaldıran veya kabul edilebilir bir düzeye indiren önlemler iki büyük gruba ayrılmaktadır.

a) **Mevzuat ile oluşturulabilecek önlemler:** Bu önlemlere verilebilecek örnekler aşağıda belirtilmiştir:

1) Mesleğe giriş için gerekli eğitim, meslekî eğitim (staj) ve tecrübe gereksinimleri,

2) Sürekli meslekî gelişim gereksinimleri,

3) Kurumsal yönetim gereksinimleri,

4) Meslekî standartlar,

5) Meslekî veya düzenleyici izleme ve disiplin prosedürleri,

6) Meslek mensubu tarafından üretilen rapor, sonuç, iletişim ve bilgilerin yasal yetkili üçüncü bir kurum tarafından denetim kontrolünden geçirilmesi.

b) **Çevresinden sağlanacak önlemler.**

#### **Etik Çatımanın Çözülmesi**

**MADDE 5 – (1)** Meslek mensupları, temel etik ilkelerinin uygulanması sırasında ortaya çıkabilecek uyu mazlıklardan kaynaklanan çatımaları bu düzenlemede yer alan temel etik ilkeleri esas alarak çözüme kavuşturmalıdır. Bu etik çatımaların çözülmesi için oluşturulan formal ya da enformel çözüm sürecinde, meslek mensubunun ilgili verileri, çatıma konusu ile ilgili etik sorunları ve etik ilkeleri, yerlelik süreçleri ve alternatif hareket biçimlerini dikkate alarak temel etik ilkelere uygun hareket biçimini belirlemesi gerekecektir. Eğer sorun hala çözülmez ise, meslek mensubu firma içindeki veya işverenindeki diğer uygun kişilerden yardım isteyebilir. Herhangi bir konu işleme ile veya işleme içinde bir etik çatıma içeriyorsa, meslek mensubu Yönetim Kurulu veya Denetim Komitesi gibi işletmenin yönetiminden sorumlu organlarla görüşmeler yapmalıdır. Bir etik çatıma sorunu çözülmez ise, meslek mensubu başlı olduğunda meslek odasından meslekî öneriler alabilir. İlgili tüm seçenekleri de erlendirdikten sonra, etik çatıma hala çözülmemiyorsa, meslek mensubu çatımayı yarı ratan konu ile ilgisini sürdürmeyi reddedebilir. Meslek mensubu, şartlar çerçevesinde, sözleşme ekibinden ya da belirli bir görevden çekilmeye karar verebilir veya sözleşmeyle, firmasıyla veya işverenle ilişkisini tümüyle kesebilir.

## K NC BÖLÜM

### Dürüstlük

**MADDE 6 – (1)** Dürüstlük ilkesi, tüm meslek mensuplarına meslekî iliklerinde do ru ve güvenilir olma yükümlülü ü getirmektedir. Dürüstlük ilkesi ayrıca adil davranmayı ve açık sözlülü ü ifade etmektedir.

**MADDE 7 – (1)** Meslek mensubu, herhangi bir bilginin önemli bir hata ya da yanıltıcı biçimde hazırlanmı veya gizlenmi ifadeler içerdi ini dü ünüyorsa, bu tür bilgiyi veya bu bilgiyle hazırlanmı bir rapor, haber veya sonucu dikkate almamalıdır.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### Tarafsızlık

**MADDE 8 – (1)** Tarafsızlık ilkesi, tüm meslek mensuplarına, yanlı olma, çıkar çatı ması veya üçüncü ki ilerin uygunsuz biçimdeki baskı ve etkileri nedeniyle meslekî kararlarından ödün vermeme sorumlulu unu yüklemektedir.

**MADDE 9 – (1)** Meslek mensupları tarafsızlıklarını olumsuz yönde etkileyebilecek durumlara maruz kalabilir. Bu tür durum ve baskıları tanımlamak veya öngörmek her zaman olası de ildir. Dolayısıyla, meslek mensuplarının tarafsızlıklarını etkileyebilecek ortam ve ili kilerden kaçınmala rı gereklidir.

## DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

### Meslekî Yeterlilik ve Özen

**MADDE 10 – (1)** Meslekî yeterlilik ve özen ilkesi, meslek mensubuna mü teriler veya i verenlere etkin bir hizmet sunmak için gerekli meslekî bilgi ve beceri düzeyine sahip olmak ve hizmet sunarken teknik ve meslekî standartlara uygun olarak özenli davranmak sorumlulu unu getirmektedir.

**MADDE 11 – (1)** Meslekî yeterlilik iki a amada ele alınabilir:

a) Meslekî yeterlili in elde edilmesi: Meslekî yeterlili in elde edilmesi, Kanun'da belirtilen mesle e giri artlarının sa lanmasını gerektirmektedir.

b) Meslekî yeterlili in korunması: meslekî konuların, meslek hayatıyla ilgili ulusal ve uluslararası geli melerin sürekli olarak izlenmesini ve anla ılmasını gerekli kılar. Bu ba lamda, meslek içi e itim programları meslek mensubunun, meslekî çevrede etkin olarak faaliyette bulunmasına elveri li olanakları sa lar.

(2) Meslekî özen, meslekî hizmetlerin yerine getirilmesinde dikkatli, derinlemesine ve zaman esasına göre hareket edilmesini öngörür.

(3) Meslek mensubu, kendi otoritesi altında çalı anların da uygun meslekî e itim almalarını ve gözetim altında tutulmalarını sa lamalıdır.

## BE NC BÖLÜM

### Gizlilik

**MADDE 12 – (1)** Gizlilik ilkesi, meslek mensubuna mü terisi ya da i veren ile ilgili edindi i bil gilerin gizlili ini koruma sorumlulu u yüklemektedir. Bu ilke uyarınca meslek mensubunun;

a) Yasal veya meslekî bir açıklama zorunlulu u ya da yetkisi olmadıkça veya yetkili makam bilgiyi açıklama yetkisi vermedikçe meslekî ili kisi sonucu elde edilmi bi lgiyi mü teri veya i veren dı ndaki ki ilere açıklamaması,

b) Meslekî ili kisi sonucu elde edilen gizli bilgiyi ki isel çıkar u runa ya da üçüncü ki ilerin yararına kullanmaması ya da kullanıyor izlenimi bırakmaması gerekmektedir.

**MADDE 13 – (1)** Meslek mensubunun gizlilik sorumlulu u mü teri ya da i veren ile ili kisi sona erdi i zaman bile devam eder.

(2) Meslek mensubu, kendi kontrolü altında çalı an elemanların ve danışmanlık veya tavsiye hizmeti aldı ı di er meslek mensuplarının veya üçüncü ki ilerin gizlilik ilkesinin gereklerine saygı göstermelerini sa lamakla yükümlüdür.

**MADDE 14 – (1)** Meslek mensubunun a a ıda belirtilen ko ulların varlı ı durumunda, sahip oldu u gizli bilgileri açıklaması gerekli veya uygun olabilir:

a) Kanun veya mü teri ya da i veren izni ile yapılan açıklama,

b) Kanun gere i açıklama istenilmesi. Kanun gere i yapılacak açıklamalar verilebilecek örnekler unlar olabilir:

1) Yasal süreç esnasında belge veya di er kanıtları sa lamak amacıyla açıklama yapmak,

2) Kanuna aykırı bir durumu ortaya çıkarmak için ilgili kamu otoritesine açıklama yapmak,

c) Kanunun yasaklanmadı ı hallerde, meslekî bir görev ya da hak dâhilinde açıklama yapmak.

1) Bir meslek odasının veya meslek örgütünün kalite raporuna veri sa lamak.

2) Bir meslek odasının, meslek örgütünün veya düzenleyici bir organın yürüttü ü ara tırma veya soru turmaya veri sa lamak.

3) Yasal bir süreçte meslek mensubunun meslekî çıkarlarını korumak amacıyla açıklama yapması.

4) Muhasebe ve/veya denetim standartlarını ve etik gerekliliklerini karıştırmak amacıyla açıklama yapmak.

**MADDE 15 – (1)** Gizli bir bilgiyi açıklama kararı verecek bir meslek mensubunun aşağıdaki noktaları dikkate alması gereklidir:

a) Bir bilginin müterinin veya müterinin onayı dâhilinde açıklanması durumunda ilgili tüm tarafların (üçüncü kişi ve gruplar da dâhil olmak üzere) çıkarlarının zarar görüp görmeyeceği,

b) Açıklanacak bilgilerin tamamının uygun ve doğrulanmış bilgileri olup olmadığı (koşullar gereği meslek mensubu tamamlanmamış veya doğrulanmamış bilgilere sahip ise açıklamanın kapsamı hakkında meslekî yargısını kullanmalıdır).

c) Bilginin kime ve hangi yöntemle verileceği (meslek mensubunun, bilginin verileceği grubun ya da kişinin doğrudan grup veya kişisi olduğu konusunda tatmin olması gereklidir).

## ALTINCI BÖLÜM

### Meslekî Davranış

**MADDE 16 – (1)** Meslekî davranış ilkesi, meslek mensuplarına, mesleğin itibarını zedeleyecek davranışlardan kaçınma ve ilgili kanun ve düzenlemelere uyma yükümlülüğünü getirmektedir. Mesleğin itibarını zedeleyecek davranışlar tüm gerekli bilgilere sahip üçüncü kişi ya da grup tarafından da, mesleğin adını olumsuz etkileyecek dü ütülen davranışları kapsar.

**MADDE 17 – (1)** Meslek mensubu kendisinin ve işinin tanıtımını yaparken mesleğe zarar vermemelidir. Meslek mensubu;

a) Dürüst ve güvenilir olmalı;

b) Sunduğu hizmetler, sahip olduğu özellik ve tecrübeleri ile ilgili abartılı iddialarda bulunmamalı;

c) Diğer meslek mensuplarına yönelik doğrulanmamış karıştırmalar ve küçültücü göndermeler (atıflar) yapmamalıdır.

## KANUN KISIMI

### Bağımsız Çalışan Meslek Mensuplarının Uyacakları Etik İlkeler

## BİRİNCİ BÖLÜM

### Giriş

**MADDE 18 – (1)** Etik ilkelerin bu bölümünde birinci kısımda sunulan kavramsal çerçevenin bağımsız çalışan meslek mensuplarına uygulanması biçimi açıklanacaktır. Zeylen kısımlarda bağımsız çalışan meslek mensupları için etik ilkelerine uyum konusunda tehdit yaratabilecek koşullara ait örnekler sunulmaktadır. Ancak, sunulan örnekler olası durumların tamamını temsil etmemektedir. Bu nedenle meslek mensubundan beklenen, birinci kısımda açıklanan kavramsal çerçevenin, karıştırmaları özel durum veya koşullara uygulanması olacaktır.

**MADDE 19 – (1)** Bağımsız çalışan meslek mensubu dürüstlüğü, tarafsızlığı ve mesleğin adına zarar verebilecek ve sonucunda meslekî hizmetlerin yerine getirilmesi ile bağıda mayacak herhangi bir iş ya da faaliyete katılmamalıdır.

**MADDE 20 – (1)** Bağımsız çalışan meslek mensubunun karıştırmaları potansiyel tehditler birinci kısımda açıklanmıştır. Bu tehditlerin özellikleri ve önem dereceleri meslek mensubunun sunduğu hizmetlerin yöneltildiği müşteri gruplarına göre farklılaşabilir (Örneğin finansal tablo denetimi müşteri terisi, finansal tablo denetimi dışında güvence sağlama sözleşme müşteri terisi veya güvence amaçlı olmayan müşteri terisi gibi).

**MADDE 21 – (1)** Bağımsız çalışan meslek mensubu için kişisel çıkar tehdidi yaratabilecek durumlara verilebilecek bazı örnekler şunlar olabilir:

a) Müterisinden finansal çıkarı olması veya müşteri terisi ile ortak bir finansal çıkarı paylaşması,

b) Tek bir müşteri teriden alınacak toplam ücrette ayrı bağılılık.

c) Müterisi ile yakın ilişkili kişi kurmak.

ç) Müterisi kaybetme olasılığını dikkate alma.

d) Müterisi tarafından istihdam edilme olasılığı.

e) Güvence sağlama sözleşmesi ile ilgili artı bağılı ücretler.

f) Güvence sağlama müşteri terisinden veya yöneticilerden borç alınması ya da güvence sağlama müşteri terisine/yöneticilerine borç verilmesi.

**MADDE 22 – (1)** Bağımsız çalışan meslek mensubu için tekrar değerlendirme tehdidi yaratabilecek durumlara verilebilecek bazı örnekler şunlar olabilir:

a) Bağımsız çalışan meslek mensubunun yaptığı bir işin tekrar değerlendirilmesi sırasında önemli bir hatanın tespit edilmesi.

b) Bir finansal sistemin tasarım ve uygulamasına katıldıktan sonra sistemin işlevi hakkında rapor verilmesi,

c) Bir sözleşmenin esas konusu olan kayıtların üretilmesinde kullanılan ilk verilerin bağımsız çalışan meslek mensubu tarafından hazırlanması.

- ç) Güvence sa lama sözleşmesi ekibinin bir üyesinin daha önceden o mü terinin çalı anı olması.
- d) Güvence sa lama sözleşmesi ekibinin bir üyesinin halen veya yakın geçmi te mü teri tarafından sözleşme menin esas konusu üzerinde do rudan ve önemli bir etki yaratabilecek bir pozisyonda istihdam edilmi olması.
- e) Bir mü teriye güvence sa lama sözleşmesinin esas konusunu do rudan etkileyen bir hizmet sunulması.

**MADDE 23 – (1)** Ba ımsız çalı an meslek mensubu için taraf tutma tehdidi yaratabilecek durumlara verilebilecek bazı örnekler unlar olabilir:

- a) Borsaya kote olan finansal tablo denetimi mü terisinin kurucu hisse senedini almak.
- b) Üçüncü taraflarla ilgili hukuki itilaf ve anla mazlıklarda güvence sa lama sözleşme mü terisi adına taraf olmak.

**MADDE 24 – (1)** Ba ımsız çalı an meslek mensubu için yakınlık tehdidi yaratabilecek durumlara verilebilecek bazı örnekler unlar olabilir:

- a) Sözleşme ekibinin bir üyesinin, mü teri i letmenin bir yöneticisi veya memuru ile yakın veya birinci derece ailevi ili kiye sahip olması.
- b) Sözleşme ekibinin bir üyesinin, mü teri i letme ile yapılan sözleşme menin esas konusu üzerinde do rudan ve önemli etki yaratabilecek bir çalı anı ile yakın ya da birinci derece ailevi ili kisinin olması.
- c) Firmanın eski bir orta ının, mü terinin yöneticisi veya sözleşme konusu üzerinde direkt ve önemli bir etki yaratabilecek çalı anı olması.

- ç) De eri önemsiz olanlar hariç, bir mü teriden hediye veya ayrıcalıklı hizmet alınması,
- d) Üst düzey personel ile güvence sa lama mü terisi arasında uzun süreli arkadaş lık ili kisinin olması.

**MADDE 25 – (1)** Ba ımsız çalı an meslek mensubu için yıldırma tehdidi yaratabilecek durumlara verilebilecek bazı örnekler unlar olabilir:

- a) Mü teri sözleşmesi ile ilgili olarak azledilme veya görevi ba kasına verme ile tehdit edilmek.
- b) Daha dü ük ücret ödenmesi için sunulan hizmetin kapsamının uygunsuz bir biçimde azaltılması yönünde baskıya maruz kalmak.

**MADDE 26 – (1)** Ba ımsız çalı an meslek mensubunun maruz kalabilece i temel ilkelere uyumlu ilgili bazı özel tehditler sınıflandırılmayabilir. Ancak meslek mensubu i ili kilerinde bu tür tehditlere kar ı her zaman dikkatli ve uyanık olmalıdır.

**MADDE 27 – (1)** Tehditlerin ortadan kaldırılması veya kabul edilebilir bir düzeye indirilmesi için alınabilecek önlemler genel olarak iki gruba ayrılabilir.

- a) Meslek, mevzuat veya düzenlemeler ile olu turulabilecek önlemler.
- b) çevresinden sa lanacak önlemler.

(2) Meslek mevzuatı veya düzenlemeleri ile olu turulan önlemler, temel etik ilkelerine ili kin bu düzenlemenin Birinci Kısım-Birinci Bölüm 4 üncü maddesinde açıklanm ıdır.

**MADDE 28 – (1)** çevresinden sa lanabilecek önlemler farklı ko ul veya durumlara göre çe itlilik gösterir. Bu tür önlemler firmaya veya sözleşmeye ba lı olarak olu turulabilir. Meslek mensubu belirli bir tehditle nasıl ba a çıkacağı na karar vermelidir. Bu kararın verilmesinde meslek mensubu ortaya çıkabilecek tehdit hakkında gerekli tüm bilgilere sahip olan üçüncü ki i ya da grupların, verilen kararları nasıl de erlendirece ini de dikkate almalıdır. Bu de erlendirme; tehdidin önem derecesi, sözleşme menin niteli i ve firmanın yapısı gibi faktörlerden etkilenecektir.

**MADDE 29 –** çevresinde firma çapında alınabilecek ön lemler unlar olabilir:

- a) Firmanın temel etik ilkelere uyumun önemini vurgulamak.
- b) Güvence sa lama sözleşmesi ekibinin kamu çıkarına uygun hareket edece i yönünde bir beklentinin olu masını sa lamak.
- c) Sözleşmelerde kalite kontrolü uygulanması ve iz lenmesini sa layacak politika ve süreçler.
- ç) Tehditlerin belirlenmesi, bu tehditlerin önem derecesinin de erlendirilmesi, önemsiz olanlar dı ndaki tehditleri ortadan kaldıracak veya kabul edilebilir düzeye indirecek önlemlerin belirlenmesi ve uygulanmas ına ili kin belgeye dayalı politikalar.
- d) Güvence sa lama sözleşmelerini kullanan firmalar için ba ımsızlı a yönelik tehditlerin ve bu tehditlerin önem derecesinin belirlenmesi, tehditleri (önemsiz olanlar dı ndaki) yok edecek veya kabul edilebilir düze ye indirecek önlemlerin de erlendirilmesi ve uygulanmasına yönelik belgeye dayalı ba ımsızlık politikaları.
- e) Temel etik ilkelere uyum gerektiren belgeye dayalı iç politika ve süreçler.
- f) Firma veya sözleşme ekibi üyeleri ve mü teriler arasındaki çıkar ili kilerinin belirlenmesini sa layacak politika ve süreçler.
- g) Tek bir mü teriden elde edilen gelirin izlenmesi ve gerekti inde bu gelire olan ba ımlılı ın yönetilmesini sa layacak politika ve süreçler.

) Sözleşme ekibinin üyesi olmayan ki ilerinin sözleşme menin sonucunu uygunsuz bir biçimde etkilemesini engelleyecek politika ve süreçler üretmek.

h) Tüm ortaklar ve meslekî kadroya firmanın uyguladı ı politika ve süreçlerle ilgili düzenli bilgi sa lamak ve e itim vermek.

1) Firmanın kalite güvence sisteminin yeterliliğinin denetlenmesinden sorumlu olacak üst yönetimden bir kişi iyi görevlendirilmelidir.

i) Politika ve süreçlere uyum sağlanabilmesi için gerekli disiplin mekanizmasını kurmak.

j) Firma personelinin temel etik ilkelere uyum hakkında kendilerini ilgilendiren herhangi bir konuyla ilgili olarak üst yönetimle iletişim kurmalarını teşvik edici ve yetki verici yayımlanmış politika ve süreçler yaratmak.

k) Güvence sağlama sözleşmesi mü terisine aynı zamanda güvence sağlamaya yönelik olmayan başka bir hizmet sunulmasında farklı ortakların ve sözleşme ekiplerinin ve ayrı raporlama zincirlerinin kullanılmasını sağlamak.

l) Güvence sağlama sözleşmesi mü terisine hizmet veren ortakları ve meslekî kadroyu başımsız olmalarının zorunlu olduğu konusunda bilgilendirmek ve yönlendirmek.

**MADDE 30 – (1)** Çevresindeki sözleşmeye özgü önlemler uygulanabilir.

a) Başka bir meslek mensubunun yapılan işi gözden geçirmesi veya gerekiyorsa tavsiyelerde bulunmasını sağlamak.

b) Başımsız bir üçüncü gruba danışmak (örneğin, başımsız yöneticilerden oluşan bir komite, sözleşme düzenleyici bir organ veya başka bir meslek mensubu).

c) Etik konuların, mü terinin yönteminden sorumlu kişilerle tartışmak.

ç) Mü teri yönetimine sunulan hizmetlerin özellikleri ve talep edilen ücretle ilgili açıklama yapmak.

d) Sözleşme konusu hizmetin bir kısmının başka bir firma tarafından ifa edilmesi veya yeniden yerine getirilmesini sağlamak.

e) Üst düzey güvence sağlama sözleşmesi ekibini rotasyona tabi tutmak.

**MADDE 31 – (1)** Sözleşmenin özelliğine bağlı olarak, başımsız çalışan meslek mensubu, mü terisinin aldığı önlemlere de güvenebilir. Ancak, tehditlerin kabul edilebilir düzeye indirilmesinde sadece bu tür önlemlere güvenilmesi mümkün değildir.

**MADDE 32 – (1)** Mü terinin sistem ve süreçlerindeki önlemler uygulanabilir:

a) Mü terinin yönetim kararlarını alacak personelinin deneyimli ve işinin ehli, kıdemli çalışanlar olması,

b) Mü terinin firmasının hizmetleri ile ilgili olarak uygun gözetim ve iletişim sağlayacak kurumsal yönetim yapısının mevcut olması.

## **K NC BÖLÜM** **Meslekî Atamalar**

### **Mü teri kabulü**

**MADDE 33 – (1)** Başımsız çalışan meslek mensubu yeni bir mü teriyi kabul etmeden önce, bu tür bir kabulünün temel etik ilkelere yönelik bir tehdit yaratmayacağından emin olmalıdır. Mü teri ile ilgili (sahipleri, yönetimi ve faaliyetleri) bazı kriterler dürüstlük veya meslekî davranış ilkelere yönelik tehdit oluşturabilir.

(2) Mü terinin yasadışı faaliyetler içinde bulunması (para aklama gibi), dürüst olmaması veya tartışılabilir finansal raporlama uygulamaları temel etik ilkeleri tehdit eden mü teri ile ilgili konulardır.

(3) Bu tür tehditlerin önemi değerlendirilmeli ve önemsiz olanları ortadan kaldırmaya veya azaltmaya yönelik önlemler alınmalıdır.

(4) Alınabilecek uygun önlemler; mü terinin kendisi, sahipleri, yöneticileri ve faaliyetleri ile ilgili bilginin ve anlayışın geliştirilmesi, iç kontrolün veya kurumsal yönetimin geliştirilmesi yönünde mü teri taahhüde sağlanmalıdır.

(5) Tehditlerin kabul edilebilir bir düzeye indirilememesi durumunda meslek mensubu mü teriyi kabul etmekten kaçınmalıdır.

(6) Mü teri kabulü ile ilgili kararlarda yenilenen sözleşmeler periyodik olarak gözden geçirilmelidir.

### **Sözleşme kabulü**

**MADDE 34 – (1)** Başımsız çalışan bir meslek mensubu sadece başımsız meslek mensuplarının yapabileceği hizmetleri vermeyi kabul etmelidir. Meslek mensubu, belirli bir mü teri sözleşmesini kabul etmeden önce, kabulün temel etik ilkelere yönelik bir tehdit yaratıp yaratmayacağına dikkat etmelidir. Örneğin; sözleşme ekibinin sözleşme şartlarını yerine getirecek gerekli yeterliliğe sahip olmaması, meslekî yeterlilik ve özen ilkesine yönelik kişisel çıkar tehdidi yaratacaktır.

(2) Meslek mensubunun söz konusu tehditleri ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek için alabileceği önlemler uygulanabilir:

a) Mü terinin yapı ve işi özelliği, faaliyetlerinin karmaşıklığı, sözleşmenin özel şartları, sunulacak hizmetin özelliği, amacı ve yapısı ile ilgili yeterli bir bilgiye sahip olmak,

b) Kullanılacak düzenleme veya raporlama usulleri ile ilgili deneyim sahibi olmak,

c) Gerekli yeterliliğe sahip personel atamak,

ç) Gerekli olduğunda uzman kullanmak,

d) Sözleşmeyi gerçekçi bir zaman diliminde yerine getirmek,

e) Sözleşmeleri, sadece yerine getirilebilirse kabul edilmesini sağlamak için kalite güvence sistemi geliştirmek.

### **Meslekî atamalardaki de i iklikler**

**MADDE 35** – (1) Ba ka bir meslek mensubunun yerine geçmesi istenen veya o anda ba ka bir meslek mensubu tarafından yerine getirilen bir sözleşme için teklif vermeyi dü ünlen bir meslek mensubu, sözleşmeyi kabul etmemesini gerektiren, temel etik ilkelere yönelik tehditler gibi, nedenler olup olmadığını belirlemelidir. Örne in, bir meslek mensubunun, bir sözleşmeyi kabul etmeden önce, konuyla ilgili tüm gerçekleri bilmemesi meslekî yeterlilik ve özen ilkesini tehdit edebilir.

(2) Söz konusu tehditlerin önemi de erlendirilmelidir. Bu amaçla mevcut meslek mensubu ile doğrudan iletiletilen kurularak, önerilen de i im ile ilgili tüm gerçeklerin ortaya konulması ve böylece meslek mensubunun sözleşmenin kabul edilmesinin uygun olup olmayacağına karar vermesi salanır.

(3) Mevcut meslek mensubu gizlilik ilkesine uymakla yükümlüdür. Dolayısıyla mevcut meslek mensubunun de i im alması önerilen meslek mensubu ile mü terisi konusunda yapabilece i görüşün kapsamı mü terisinin izin vermesine ya da bu tür bir iletiletilme izin veren yasal ya da etik gerekliliklere ba lı olacaktır (Bu gereklilikler Kısımla Bölüm 5’de yer almaktadır).

(4) Belirlenen tehditlerden açıkça önemsiz olanları dı ndakiler için önlem alınması gereklidir. Alınabilecek önlemler unlar olabilir.

a) Mevcut meslek mensubu ile mü terinin i leri hakkında tümüyle ve özgürce konuşmak,

b) teklif edilen meslek mensubunun karar vermeden önce, mevcut meslek mensubundan, bilmesi gereken gerçeklerle ilgili bilgi istemek.

(5) Önlemlerin uygulanmasına rağmen, mevcut tehditler ortadan kaldırılamıyor veya kabul edilebilir bir düzeye indirilemiyorsa, meslek mensubu, mevcut verilerden tatmin olmadıkça, sözleşmenin kabulünden kaçınmalıdır.

## **ÜÇÜNCÜ BÖLÜM**

### **Çıkar Çatı maları**

**MADDE 36** – (1) Ba ımsız çalışan meslek mensubu çıkar çatı masına neden olabilecek durumları belirlemeye çalışmalıdır. Bu tür durumlar temel etik ilkelere uyulması konusunda sakıncalara neden olabilir. Örne in, bir meslek mensubunun mü terisinin rakibiyle ortak bir yatırım veya bir anlaşma yapması tarafsızlık ilkesini tehdit edebilir. Aynı zamanda, meslek mensubunun çıkar çatı ması içinde olan mü terilere hizmet sunması tarafsızlık veya gizlilik ilkesine yönelik tehdit yaratabilir.

(2) Ba ımsız çalışan meslek mensubu her türlü tehdidin önemini de erlendirmelidir. De erlendirme; meslek mensubunun bir mü teriyi kabul etmeden önce, potansiyel mü terisiyle arasında herhangi bir tehdit yaratabilecek çıkar çatı ması ile kişinin olup olmadığını tespit edilmesine dayanır. Önemsiz olanları dı ndaki tehditleri yok etmek veya kabul edilebilir düzeye indirmek için gerekli önlemler alınmalıdır.

**MADDE 37** – (1) Çatı ması neden olan koşullara ba lı olarak, meslek mensubu tarafından alınması gereken önlemler unlardır:

a) Firmanın çıkar çatı ması yaratabilecek faaliyetleri ile ilgili olarak mü teriye bilgi verilmesi ve onayının alınması,

b) Meslek mensubunun çıkar çatı ması içinde olan iki ya da daha fazla mü teri için hizmet vermesi durumunda, durum hakkında ilgili tüm taraflara bilgi verilmesi ve onaylarının alınması,

c) Ba ımsız çalışan meslek mensubunun hiçbir mü teriye özel hizmet sunmadığı konusunda mü teriye bilgi verilmesi ve onayının alınması,

ç) Farklı sözleşme ekiplerinin kullanılması,

d) Bilgiye ulaşımı engelleyen süreçler oluşturulması,

e) Güvenlik ve gizlilikle ilgili konularda sözleşme ekipleri için rehberler hazırlanması,

f) Firma ortakları ve çalışanları tarafından imzalanan gizlilik anlaşmaları yapılması.

**MADDE 38** – (1) Bir çıkar çatı ması tarafsızlık, gizlilik ve meslekî davranış da dâhil olmak üzere temel ilkelere bir veya birkaçını tehdit ediyorsa ve bu tehditler sayılan önlemlerin uygulanmasıyla yok edilemiyor veya kabul edilebilir bir düzeye indirilemiyorsa, meslek mensubu belirli bir sözleşmenin kabul edilmesinin uygun olmayacağı veya çatı ması yaratan sözleşmelerden vazgeçilmesi gerektiğini sonucunu çıkarmalıdır.

## **DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**

### **İkincil Görümler**

**MADDE 39** – (1) Ba ımsız çalışan meslek mensubundan mü terisi olmayan bir iletiletilme adına, muhasebe, denetim, raporlama veya diğer standartların uygulanması konusunda ikincil görüş alması istendi i durumlar, temel etik ilkelere uyumla ilgili tehditlere neden olabilir. Örne in, meslek mensubunun ikincil görüşü mevcut meslek mensubuna sunulan aynı veri setine dayanmaz ise veya yetersiz kanıt dayanırsa, meslekî yeterlilik ve özen ilkesine yönelik tehdit oluşturabilir.

(2) Bu türde bir görüş istenen meslek mensubu, tehdidin önemini de erlendirmeli, bunu ortadan kaldıracak veya kabul edilebilir düzeye indirecek önlemleri almalıdır. Bu tür önlemler, mü teriden izin alınarak mevcut meslek mensubu ile görüşülmesi, herhangi bir görüşle ilgili sınırlamaların mü teri ile görüşülmesi ve mevcut meslek

mensubuna bu görü ün bir kopyasının sunulması ekinde gerçekte tirilebilir.

(3) kincil görü isteyen mü teri mevcut meslek mensubu ile ileti im kurmasına izin vermiyorsa, ba ımsız çalı an meslek mensubunun tüm ko ulları dikkate alarak görü bildirmenin uygun olup olmayaca ına karar vermesi gereklidir.

### **BE NC BÖLÜM** **Ücretler ve Di er Gelirler**

**MADDE 40** – (1) Meslek mensubu, sundu u hizmete göre uygun gördü ü bir ücreti talep edebilir. Bir meslek mensubunun di erine göre daha dü ük ücret talep etmesi kendi içinde etik olmayan bir davranı de ildir. Bununla birlikte, talep edilen ücret düzeyi nedeniyle temel etik ilkelere uymaya yönelik tehditler ortaya çıkabilir. Örne in, belirli bir hizmetin yerine getirilmesi için talep edilen ücret düzeyinin çok dü ük olması meslek mensubunun hizmeti uygun teknik ve meslekî standartlara göre yerine getirmesini güçle tirecekse, meslekî yeterlilik ve özen ilkesine yönelik ki sel çıkar tehditleri ortaya çıkabilir. Bu nedenle; meslek mensupları sundukları hizmetler için uygun ücret düzeyini belirlemede serbest olmakla birlikte bu ücret, Birlik tarafından belirlen mi ve ilan edilmi asgari ücret düzeyinin altında olamaz.

**MADDE 41** – (1) Bu tür tehditlerin önemi, talep edilen ücretin düzeyine ve kar ılı nda sunulan hizmet gibi faktörlere ba ılı olacaktır. Bu tür tehditler için alınabilecek önlemler unlar olabilir:

a) Mü terinin sunulacak hizmetlerin kapsamı kar ılı nda talep edilen ücretin hangi temele göre belirlendi i hususunda bilgilendirilmesi,

b) Görev için uygun süre ve kalifiye personel tahsis edilmesi.

**MADDE 42** – (1) Güvence sa lamaya yönelik sözleşmelerin bazı türlerinde artı ba ılı ücret geni ölçüde kullanılmaktadır. Ancak, bu tür ücretler temel etik ilkelere yönelik tehditlere, örne in tarafsızlık ilkesine yönelik ki sel çıkar tehdidine neden olabilir. Bu tür tehditlerin önem derecesi sözleşmenin öze lli ine, olası ücret aralı ına ve hizmetin sonucunun ba ımsız bir üçüncü grup tarafından incelenip incelenmeyece ine ba ılı olacaktır.

(2) Bu tür tehditler de erlendirilmeli ve önemli kabul edilenler için önlemler alınmalıdır. Alınabilecek önlemlerden bazıları öyle sıralanabilir:

a) Mü teriyle ücret esaslarını gösteren ön anla ma yapılması,

b) Ba ımsız çalı an meslek mensubunun sundu u i in ve ücretlendirme esaslarının hedeflenen kullanıcılar a açıklanması,

c) Kalite kontrol politika ve süreçleri,

ç) Meslek mensubunun sundu u hizmetin, tarafsız üçüncü bir grup tarafından incelenmesi.

**MADDE 43** – (1) Belirli durumlarda meslek mensubu bir mü teri ile ilgili olarak mü teri gönderme bedeli veya komisyon alabilir. Örne in, meslek mensubunun belirli bir hizmet i sa layamaması ve mü terisini ba ka bir meslek mensubuna göndermesi sonucu ücret alması veya bir malın ya da hizmetin bir mü teriye satılması ile ilgili olarak (örne in yazılım paketi) üçüncü bir gruptan komisyon alması bu durumlara örnek olarak verilebilir.

(2) Bu tür ücret veya komisyonların kabul edilmesi tarafsızlık ve meslekî yeterlilik ve özen ilkelere yönelik ki sel çıkar tehditleri yaratabilecektir ve meslek mensubunun bu tür ücretleri ya da komisyonları alması veya ödemesi uygun de ildir.

### **ALTINCI BÖLÜM** **Meslekî Hizmetlerin Pazarlanması**

**MADDE 44** – (1) Ba ımsız çalı an meslek mensubu reklam yapma veya di er pazarlama yöntemleri ile yeni i veya mü teri aradı nda, temel etik ilkelere uyum konusunda potansiyel tehditler ortaya çıkabilir. Örne in, meslek mensubunun ba arılarını veya sundu u hizmetlerin pazarlaması, meslekî davranı ilkesinin prensipleriyle ters dü ecek biçimde yapılırsa, bu ilkeye yönelik ki sel çıkar tehditleri ortaya çıkabilir.

**MADDE 45** – (1) Ba ımsız çalı an meslek mensubu meslekî hizmetlerin pazarlamasında mesle in itibarını zedelememelidir. Ba ımsız çalı an meslek mensubu do ru ve dürüst olmalı ve

a) Sundu u hizmetler, sahip oldu u özellikler ve i tecrübesiyle ilgili abartılı iddialarda bulunmamalı veya

b) Di er meslek mensuplarının hizmetleri ile ilgili asılsız kar ıla tırmalar ve küçültücü atıflar yapmamalıdır.

(2) Ba ımsız meslek mensupları, meslekî hizmetlerinin tanıtımı konusunda Haksız Rekabet ve Reklam Yasa ı Hakkında Yönetmelik hükümlerine uyar.

### **YED NC BÖLÜM** **Hediyeler ve A ırlama**

**MADDE 46** – (1) Ba ımsız çalı an meslek mensubuna veya bir yakın aile üyesine bir mü teri tarafından hediye teklif edilebilir. Bu tür bir hediye temel etik ilkelerine yönelik tehditlere yol açabilir. Örne in, mü teriden bir hediye kabul edilmesi objektiflik ilkesine yönelik ki sel çıkar tehdidi olu tururken, bu tür tekliflerin kamu tarafından bilinmesi durumunda tarafsızlık ilkesine yönelik yıldırma tehdidi olu acaktır.

(2) Bu tür tehditlerin önem düzeyi hediye teklifinin özelli ine, de erine ve teklifin arkasındaki amaca ba ılı

olacaktır. Yapılan hediye teklifi bu teklifi bilen ve gerekli tüm bilgilere sahip üçüncü bir grup tarafından önemsiz olarak kabul ediliyorsa, bu durumda meslek mensubu teklifin bilgi edinme veya karar alıcıyı etkileme gibi bir niyetle yapılmadığı, hayatına özgü normal bir hareket olduğu ve temel etik ilkelerine yönelik bir tehdit oluşturmadığı sonucuna varılabilir.

(3) Oluşturulan tehditlerin önemli olarak görüldüğü durumlarda bu tehditleri ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek için gerekli önlemler alınmalı ve uygulanmalıdır. Alınan önlemlere rağmen tehdit yok edilemiyor veya kabul edilebilir bir düzeye indirilemiyorsa, meslek mensubu bu tür bir hediye teklifini kabul etmemelidir.

## SEKİZİNCİ BÖLÜM

### Mülki Varlıklarının Muhafazası

**MADDE 47** – (1) Yasal olarak izin verilmediği sürece kamu çalışan meslek mensubu, mülki terisine ait para veya diğer varlıkları, emanet olarak alamaz.

(2) Mülki varlıklarının muhafazası, temel etik ilkelere yönelik tehditler yaratır. Örneğin, meslekî davranış ve objektiflik ilkelerine yönelik kişisel çıkar tehdidi oluşturur.

(3) Kamu çalışan meslek mensupları, mülki terilerine ait para ve diğer varlıkların emanet olarak alınmasını yasaklayan 26/10/1996 tarih ve 22535 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Mecburi Meslek Kararına uymak zorundadır.

## DOKUZUNCU BÖLÜM

### Tüm Hizmetlerde Tarafsızlık

**MADDE 48** – (1) Kamu çalışan meslek mensubu, herhangi bir hizmet sunarken, mülki teri, yönetici veya çalışanları ile olan ilişkilerinin tarafsızlık temel ilkesine yönelik tehdit oluşturulmamasına dikkat etmelidir. Örneğin; ailevi veya kişisel bir ilişki ya da yakın bir ilişki kişiyi tarafsızlık ilkesine yönelik yakınlık tehdidi oluşturabilir.

**MADDE 49** – (1) Güvence sağlama yönelik bir hizmet sunan meslek mensubu güvence sağlama sözleşmesi mülki terisinden kamu çalışan olmalıdır. Meslek mensubunun fikren ve görünüş itibarıyla kamu çalışan olması; yanlışlık, çıkar çatışması ya da amadan veya kamu çalışanlarının uygunsuz etkilerine maruz kalmadan görüşü açıklayabilmesine olanak sağlar. Kısım 10, kamu çalışan çalışan meslek mensubunun güvence sağlama sözleşmesi hizmeti sunarken ihtiyaç duyacağı kamu çalışanlık gereksinimlerine yönelik özel bir rehber sunmaktadır.

**MADDE 50** – (1) Meslek mensubunun sunduğu herhangi bir hizmette tarafsızlığa yönelik tehditlerin varlığı, sözleşme belirlenen şartlarına ve yapılan işin özelliğine bağlı olacaktır.

(2) Kamu çalışan çalışan meslek mensubu belirlenen tehditleri değerlendirilmeli ve önemsiz olanları dışındaki tehditleri yok edecek veya kabul edilebilir bir düzeye indirecek önlemler alınmalıdır. Bu önlemlerden bazıları aşağıda sunulmuştur:

- Sözleşme ekibinden çekilme,
- Gözetim süreçleri,
- Tehdide neden olan finansal veya kişisel kişinin ortadan kaldırılması,
- Konunun, firma içindeki daha üst yönetim düzeylerinde tartışılması,
- Konunun, mülki terinin yönetiminden sorumlu kişilerle tartışılması.

## ONUNCU BÖLÜM

### Güvence Sağlama Amaçlı Sözleşmeler, Kamu Çalışanlık ve Sözleşme Dönemi

**MADDE 51** – (1) Güvence sağlama amaçlı sözleşmeler kamu çıkarını ilgilendirdiği için güvence sağlama sözleşmesini yürüten ekibin, firmaların kararlarından ve güvence sağlama mülki terisinden (sorumlu taraf) kamu çalışan olmaları, bu Yönetmeliğin temel gerekliliklerinden bir tanesidir.

(2) Güvence sağlama amaçlı sözleşmeler, hedef kullanıcıların sözleşmenin esas konusunun belli bir kritere göre değerlendirilmesi yoluyla ulaşılan sonuca duydukları güvenin artırılması amacıyla tasarlanır.

(3) Güvence sağlama sözleşmeleri, Türkiye Denetim Standartları Kurulu tarafından yayımlanan standartlara göre, yoksa Uluslararası Güvence ve Denetim Standartları Kurulu tarafından yayınlanan Güvence Sağlama Amaçlı Sözleşmeler Uluslararası Çerçevesine göre düzenlenecektir. Bu çerçevede güvence sağlama amaçlı sözleşmelerin amaç ve unsurlarını açıklamaktadır.

**MADDE 52** – (1) Güvence sağlama sözleşmeleri aşağıdaki bileşenlerden herhangi birisini içerebilir:

- Mali ya da mali olmayan hususları içeren birçok konuda yapılan raporlamalar,
- Yüksek ya da orta düzeyde güvence sağlama öngörülen sözleşmeler,
- Devlet raporlama ve tasdik işleri,
- Çevre raporlama sözleşmeleri,
- Özel sektör ve kamu sektöründeki sözleşmeler.

**MADDE 53** – (1) Kamu çalışanlık ilkesi; fikren kamu çalışanlık ve görünümde kamu çalışanlık olarak ikiye ayrılır. Fikren

ba ımsızlık, meslekî kararın dı etkilerden ba ımsız olarak verilmesi, meslek mensubunun dürüstlük, tarafsızlık ve meslekî üphencilik içinde davranmasıdır. Görünümde ba ımsızlık ise, gerekli tüm bilgilere sahip, uygulanan önlemleri bilen üçüncü bir grup tarafından da firmanın ve sözleşme ekibinin dürüstlük, tarafsızlık ve meslekî üphencilikinin onaylanmasını ifade etmektedir.

**MADDE 54** – (1) Güvence sa lama sözleşme ekipleri ve firmalar birinci kısımda açıklanan kavramsal çerçeve yaklaşımını, ba ımsızlıkla ilgili belirli durumlara uygulamalıdır. Firma, güvence sa lama sözleşme ekibiyle, güvence sa lama mü terisi arasındaki ilişkilerin belirlenmesinin yanı sıra sözleşme ekibi ya da mü teriler dı ndaki ilişkilerin de ba ımsızlık tehdidi oluşturulmadıkça dikkate alınmalıdır.

**MADDE 55** – (1) Güvence sa lama sözleşme meleri beyana dayalı ya da do rudan raporlama biçiminde olabilir. Her iki durumda da üç farklı grubun varlığı söz konusudur. Ba ımsız çalışan meslek mensubu, güvence sa lama sözleşme mü terisi (sorumlu taraf) ve hedef kullanıcılar.

(2) Meslek mensubu hedef kullanıcıya, sorumlu tarafın sorumluluğunda olan konuyla ilgili güvence sa lar. Sorumlu taraf, sözleşme konusunda sorumlu olan kişiler veya temsilciler olabilir. Örneğin yönetim; malî tabloların hazırlanmasından ve iç kontrolün kurulmasından sorumludur. Hedef kullanıcı ise; meslek mensubu tarafından kendisine belirli bir kullanım ve amaç için rapor hazırlanan kişilerdir.

**MADDE 56** – (1) Ba ımsızlık tehditleri ve alınabilecek önlemler her bir güvence sa lama sözleşmesinin özelliğine göre (finansal tablo denetimi sözleşme veya başka bir çeşit güvence sa lama amaçlı sözleşme olması) değişir.

(2) Finansal tablo denetimi sözleşmelerinde hem fiyaten hem de görünümde ba ımsızlık oldukça önemlidir. Bu tür sözleşmelerde, sözleşme ekibinin ve firmanın finansal tabloları denetlenen mü teriden ba ımsız olması gerekmektedir. Bu tür bir ba ımsızlık, sözleşme ekibinin üyeleri ve mü teri i letmenin malî tablolar üzerinde do rudan ve önemli etki yapabilecek yönetici ve çalışanları arasındaki belirli ilişkilerin sınırlama getirilmesini gerektirir.

(3) Finansal tablo denetimi dı ndaki diğer beyana dayalı güvence sa lama sözleşmelerinde sözleşme ekibi üyelerinin ve firmanın, güvence sa lama mü terisinden ba ımsız olması gerekmektedir. Bu tür bir ba ımsızlık, sözleşme ekibi üyeleri ile mü terinin sözleşme konusu ile ilgili bilgisi üzerinde do rudan etki yapabilecek mü terinin yönetici ve çalışanları arasındaki belirli ilişkilerin sınırlama getirilmesini gerektirir.

**MADDE 57** – (1) Bu bölümün amacı;

- Ba ımsızlık tehditlerinin tespiti,
- Bu tehditlerden önemsiz olanlarının belirlenmesi ve
- Önemsiz olmayan tehditler için uygun önlemlerin neler olduğu un saptanması ve uygulanmasıdır.

(2) Bir tehdidin kabul edilebilir bir düzeye indirilmesi için alınabilecek bir önlemin olmadığı durumlarda tehdidi ortadan faaliyetlere son verilmesi ya da güven sa lama sözleşmesinin kabul edilmemesi gerekmektedir.

**MADDE 58** – (1) Ba ımsızlık tehditlerinin ortadan kaldırılması veya kabul edilebilir düzeye indirilmesinde kullanılacak önlemlerin belirlenmesinde meslek mensubunun meslekî yargısı kullanılmaktadır. Ba ımsızlık tehditlerinin çok yoğun ve önemli olduğu bazı örneklerde alınabilecek tek önlem tehdidi ortadan faaliyetin ortadan kaldırılması veya sözleşmenin kabul edilmemesidir.

(2) Ba ımsızlık tehditlerinin mevcut olduğu durumlarda, firma güvence sa lama amaçlı sözleşmeyi kabul etme kararı verirse, bu kararın belgelenmesi gereklidir. Bu belgelemede saptanan tehdit ve uygulanan önlemler tanımlanmalıdır.

(3) Ba ımsızlık tehditlerinin ve alınacak önlemlerin değerlendirilmesi, kamu çıkarını dikkate almaktadır. Bazı işletmeler, faaliyetleri, büyüklükleri ve şirket statüleri gereği çok sayıda hissedara sahip olmaları nedeniyle kamu çıkarı için çok önemli olabilirler. Bu tür işletmelere verilebilecek örnekler borsaya kota işletmeler, kredi kuruluşları, sigorta işletmeleri ve emeklilik fonları olabilir.

**MADDE 59** – (1) Sözleşme dönemi süresince, güvence sa lama sözleşme ekibi ve firma, güvence sa lama sözleşme mü terisinden ba ımsız olmalıdır. Sözleşme dönemi, sözleşme ekibinin güvence hizmetlerini yerine getirmeye başlamasıyla başlar ve güvence raporunun yayınlanmasıyla son bulur.

**MADDE 60** – (1) Finansal tablo denetimi sözleşmelerinde, sözleşme dönemine finansal tabloların kapsadığı dönem de dâhil edilmektedir. Bir işletme, finansal tablolarının kapsadığı dönem sırasında veya sonrasında finansal tablo denetimi mü terisi olursa, firma aşağıdaki koşulların mevcudiyeti halinde ba ımsızlık tehdidi yaratıp yaratmayacağına dikkate alınmalıdır:

a) Finansal tabloların kapsadığı dönem sırasında veya sonrasında, ancak finansal tablo denetimi sözleşmesinin kabulünden önce firma ile denetim mü terisi arasındaki finansal ilişkiler veya ilişkileri,

b) Denetim mü terisine daha önceden sunulan hizmetler. Benzer biçimde, finansal tablo denetim sözleşmesi olmayan güvence sa lama amaçlı sözleşmelerde firma; mü teri ile olan önceki ilişki veya hizmetlerinin, ba ımsızlık tehdidi yaratıp yaratmayacağına dikkate alınmalıdır.

**MADDE 61** – (1) Finansal tablo denetimi mü terisine finansal tabloların kapsadığı süre esnasında veya sonrasında ancak finansal tablo denetimi ile ilgili hizmetin başlamasından önce güvence sa lama amaçlı olmayan bir

hizmet sunulmuş ise, bu hizmetin ifası denetim sözleşmesi süresince yasaklanmalı ve bağımsız yöneltici tehditler göz önüne alınmalıdır. Önemli olarak değerlendirilen tehditler için alınabilecek önlemler şunlar olabilir:

- Güvence sağlama amaçlı olmayan hizmetlerin sağlanması ile ilgili bağımsızlık konularının, müterinin yönetimi tarafından sorumlu gruplarla (denetim komitesi gibi) tartışılması,
- Güvence sağlama amaçlı olmayan hizmetlerin sonuçları için müterinin sorumluluk onayının alınması,
- Güvence sağlama amaçlı olmayan hizmet sunumunda görev alan firma personelinin finansal tablo denetimi hizmetinde görev almaması.

## ÜÇÜNCÜ KISIM

### Bağımsız Çalışan Meslek Mensuplarının Uyacakları Etik İlkeler

#### BİRİNCİ BÖLÜM

##### Giriş, Tehdit ve Önlemler

**MADDE 62** – (1) Yönetmeliğin bu Kısmında, Birinci Kısmında açıklanan kavramsal çerçevenin bağımsız çalışan meslek mensupları tarafından nasıl uygulanacağını açıklamaktadır.

(2) Kamunun yanı sıra yatırımcılar, kredi verenler, iştirakçiler ve işletmelerin dünyasının diğer kesimleri bağımsız çalışan meslek mensuplarının hizmetlerine ihtiyaç duyarlar. Bağımsız çalışan meslek mensupları hem çalıştıkları işletmelerin hem de üçüncü kişilerin ihtiyaç duydukları finansal ve diğer tür bilgilerin hazırlanması ve raporlanmasından tek başlarına ve ortak biçimde sorumlu olabilirler. Meslek mensupları ayrıca, etkin bir finans yönetimi ve mesleki yönelik farklı konularda uzman tavsiyesi sağlamaktan da sorumlu olabilirler.

(3) Bağımsız çalışan meslek mensubu maaşlı bir iştirakçi, ortak, yönetici, işletmenin sahibi ve aynı zamanda yöneticisi veya bir gönüllü olabilir. Meslek mensubunun iştirakçi işletme ile ilişkisinin yasal biçimi, uyması gereken etik sorumlulukları üzerinde bir etki yapmamaktadır.

(4) Bağımsız çalışan meslek mensubunun iştirakçi işletmenin yasal amaçlarını ileriye götürmek gibi bir sorumluluğu bulunmaktadır. Bu Yönetmelik bağımsız çalışan meslek mensubunun bu sorumluluğunu yerine getirmesini engellemeyi hedeflemekte, bunun yerine, temel etik ilkelere uyum konusunda çatışma yaratabilecek durum ve koşulları dikkate almaktadır.

(5) Bağımsız çalışan meslek mensubu genelde bir işletmede üst düzey bir pozisyona sahiptir. İşletme içinde pozisyonu ne kadar üst düzeyde ise, uygulama ve davranışları etkileyebilme fırsatı da o kadar fazla olacaktır. Bu nedenle, bağımsız çalışan meslek mensubunun iştirakçi işletme içinde üst yönetimin etik konulardaki hassasiyetini vurgulayan etik temelli bir kültürün oluşmasını desteklemesi beklenmektedir.

(6) İşletmelerde sunulan örnekler bağımsız çalışan meslek mensubunun temel etik ilkelerine uyum konusunda kararlaştırılabilir ve durumlarla ilgilidir. Ancak, meslek mensubunun sadece bu örneklerle uyuması yeterli değildir. Bunun yanı sıra kavramsal çerçevenin kararlaştırılan özel durumlara uygulanması gerekmektedir.

**MADDE 63** – (1) Temel etik ilkelere yönelik tehditler Yönetmeliğin birinci kısmında açıklanmıştır.

(2) Bağımsız çalışan meslek mensubu için kişisel çıkar tehdidi yaratabilecek durumlara verilebilecek örneklerden bazıları şunlar olabilir:

- Finansal çıkar, krediler ve garantiler,
- İrket varlıklarının uygunsuz biçimde kişisel amaçlar için kullanımı,
- İstihdam güvenliği ile ilgili endişeler,
- İştirakçilerden gelen ticari baskılar.

**MADDE 64** – (1) Yeniden değerlendirme tehdidi yaratabilecek durumlara verilebilecek örneklerden bazıları işletme kararlarının ve verilerinin, bu kararları veren veya verileri hazırlayan meslek mensupları tarafından incelenmesi ve değerlendirilmesi olabilir.

**MADDE 65** – (1) Bağımsız çalışan meslek mensupları, iştirakin hedef ve amaçlarını gerçekleştirmek için çalışırken, hatalı ya da yanıltıcı olmaması kaydıyla çalıştıkları işletmelerin durumlarını daha iyi gösterecek ifadeler kullanabilirler. Bu tür hareketler genellikle taraf tutma tehdidi yaratmamaktadır.

**MADDE 66** – (1) Bağımsız çalışan meslek mensubu için yakınlık tehdidi yaratabilecek durumlara verilebilecek örneklerden bazıları şunlar olabilir:

- Bağımsız çalışan meslek mensubunun finansal ya da finansal olmayan raporlama, işletmelerini veya işletmelerini etkileyecek bir pozisyonda olması veya bu meslek mensubunun birinci derece veya yakın aile üyelerinin bu etkiden fayda sağlayabilecek bir konumda bulunması,
- Meslekî kararlarını etkileyen taraflarla uzun süreli ilişkiler,
- Değerli açıkça önemsiz olmadıkça, bir hediye veya ayrıcalıklı hizmet kabul edilmesi.

**MADDE 67** – (1) Bağımsız çalışan meslek mensubu için yıldırma tehdidi yaratabilecek durumlara verilebilecek örneklerden bazıları şunlar olabilir:

- Bir muhasebe politikasının uygulanması veya finansal bilgilerin raporlanma biçimi ile ilgili bir anlaşmazlık

sebebiyle ba ımlı çalı an meslek mensubunun veya birinci derece/yakın bir aile üyesinin i ten çıkarılması veya i inin de i tirilmesi ile tehdit edilmesi,

b) Karar verme sürecini etkilemeye yönelik baskın ki ilikli bireyler.

**MADDE 68** – (1) Sayılan tehditlerin ortadan kaldırılması veya kabul edilebilir bir düzeye indirilmesine yönelik önlemlerden meslek, mevzuat ve düzenlemelerle ilgili önlemler, Birinci Kısımda açıklanmıştır.

**MADDE 69** – (1) evresinde alınabilecek önlemlere verilebilecek örnekler unlar olabilir:

a) verenin irket gözetim ve kontrol yapıları,

b) verenin etik ve davranı programları,

c) verenin i e alma sürecinde kalifiye eleman istihdamının öneminin vurgulanması,

) Güçlü iç kontrol uygulamaları,

d) Uygun disiplin süreçleri,

e) Etik davranı ın önemini vurgulayan ve çalı anların da aynı ekilde davranmasını bekleyen liderlik biçimi,

f) gören performans kalitesinin izlenmesi veya uygulanmasına yönelik politika ve süreçler,

g) verenin politika ve süreçleri konusunda tüm çalı anlarla zamanlı ileti im sa lanması ve e itim verilmesi,

h) İ letmedeki i görenlerin herhangi bir cezalandırılma korkusu duymadan, etik konular ile ilgili herhangi bir soru veya sorunlarını üst yönetimle paylaşmalarını destekleyen politika veya süreçler,

i) Ba ımlı çalı an meslek mensubu, i letme içinde etik olmayan davranı ların sürekli olarak devam etmesine inanıyorsa, yasal tavsiye almayı dü ünebilir. Tüm önlemlerin faydasız oldu u ve tehditlerin ortadan kaldırılmadığı bu tür ola anüstü durumlarda, ba ımlı çalı an meslek mensubu i veren i letmeden istifa etmesinin uygun olacağı na karar verebilir.

## **K NC BÖLÜM**

### **Potansiyel ıkarlar**

**MADDE 70** – (1) Ba ımlı çalı an meslek mensubunun i verene karşı sorumluluklarının temel etik ilkelere uymakla ilgili meslekî yükümlülükleriyle çatıştığı durumlarda, ba ımlı çalı an meslek mensubu i verenin koyduğu yasal ve etik amaçları ve bu amaçları ı ında belirlenen kural ve süreçleri desteklemelidir. Bununla birlikte, temel etik ilkelere yönelik tehditler belirlendi inde, meslek mensubu bu duruma yönelik bir tepki verebilmelidir.

**MADDE 71** – (1) verene karşı sorumlulukları nedeniyle, meslek mensubu temel etik ilkelerini do rudan veya dolaylı olarak tehdit edecek biçimde hareket etme baskısı altında kalabilir. Bu tür baskılar açık veya örtülü biçimde olabilir. Baskı bir gözetimden, bir yöneticiden veya i letme içindeki ba ka bir ki iden gelebilir. Meslek mensubunun karşılabilece i baskılara ıdaki konularla ilgili olacaktır:

a) Kanun veya düzenlemelere karşı gelecek biçimde hareket etmek,

b) Teknik ve meslekî standartlara karşı gelecek biçimde hareket etmek,

c) Yasal ve etik olmayan kazanç yönetimi stratejileri oluşturmak,

) verenin denetçilerine veya düzenleyici kurullara yalan söylemek veya kasıtlı olarak yanlış yöne sevk etmek,

d) Finansal veya finansal olmayan raporlama faaliyetlerinde gerçekleri önemli ölçüde yanlış sunan i lemler yapmak veya bunlarla ilgili olmak,

e) Finansal tablolar, vergi beyannameleri veya di er yasal yükümlülüklerde sermaye piyasasını düzenleyici kurulların istedi i raporlarla ilgili olarak yapılan ve gerçeklerin önemli ölçüde yanlış oldu u, finansal veya finansal olmayan raporlama i lemleri yapmak ve bu tür raporlarla ilgili olmak.

**MADDE 72** – (1) Bu tür baskılar nedeniyle ortaya çıkacak tehditleri (yıldırma tehditleri gibi) de erlendirilmeli ve önemli kabul edilen tehditleri ortadan kaldırmaya veya kabul edilebilir bir düzeye indirmeye yönelik önlemler belirlenmeli ve uygulanmalıdır. Alınabilecek önlemlerden bazıları unlar olabilir:

a) İ letme içinden, ba ımsız bir meslekî danışmandan veya meslek örgütünden tavsiye almak,

b) Yasal tavsiyeler almak,

c) İ letmede formel bir anlaşmazlık çözüm sürecinin mevcut olması.

## **ÜÇÜNCÜ BÖLÜM**

### **Bilginin Hazırlanması ve Raporlanması**

**MADDE 73** – (1) Ba ımlı çalı an meslek mensupları, kamuya açıklanan veya i veren içindeki veya dışındaki gruplar tarafından kullanılacak bilgilerin hazırlanması ve raporlanmasında sıklıkla görev alırlar. Bu tür raporlar tahminler ve bütçeler, finansal tablolar, yönetim analizleri ile finansal tablo denetiminin bir parçası olarak denetçiye sunulan yönetim temsil mektubu gibi finansal veya yönetim bilgileri içeren raporlar olabilir. Meslek mensubu bu tür bilginin hazırlanmasında ve sunulmasında dürüst olmalı ve geçerli meslekî standartlara ve finansal raporlama standartlarına uygun olarak hareket etmelidir.

**MADDE 74** – (1) Ba ımlı çalı an meslek mensubu dışarıdan gelen veya kendisine kişisel kazanç sağlama

amaçlı baskılar sonucu yanıltıcı bilgi üretmek durumunda kalırsa temel etik ilkelerine yönelik tehditler (örneğin, tarafsızlık ilkesi veya meslekî yeterlilik ve özen ilkesine yönelik kişisel çıkar veya yıldırma tehdidi) ortaya çıkabilir.

(2) Söz konusu tehditlerin önemi, baskının kaynağı ve bilginin hatalı olma derecesine bağlı olacaktır. Tehditleri de erlendirilmeli ve açıkça önemsiz olanlarındaki tehditlerin ortadan kaldırılması veya kabul edilebilir bir düzeye indirilmesi için gerekli önlemler alınmalıdır. Alınabilecek önlemlerden bir tanesi işletme içinde üst düzey yetkililere (örneğin denetim komitesi veya meslek örgütüne) danışılabilir.

(3) Tehdidin makul bir düzeye indirilmesi mümkün olmadığında, meslek mensubu yanıltıcı olan bilgilerle ilgili kişiyi sürdürmeyi reddedebilir. Yanıltıcı bilgi sunumunun önemli derecede ve sürekli olduğu durumlarda bağlı çalışan meslek mensubunun Birinci Kısım ve Birinci Bölümünde yer alan Önlemler başlıklıındaki ilkeler başlıklıındaki ilgili otoritelere, durumu bildirme yükümlülüğü bulunmaktadır. Bağımlı çalışan meslek mensubu aynı zamanda yasal tavsiye alabilir veya istifa edebilir.

## DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

### Yeterli Uzmanlık Bilgisi ile Hareket Etme

**MADDE 75** – (1) Temel etik ilkelerden meslekî yeterlilik ve özen ilkesi, bağımlı çalışan meslek mensubunun sadece yeterli eğitim ve deneyimi olan konularla ilgili görevler üstlenmesi gerektiğini belirtmektedir. Meslek mensubu sahip olduğu deneyim veya uzmanlık düzeyi ile ilgili verilerine yanıltıcı bilgi vermemeli ve gerektiğinde uzman tavsiye ve desteğinden yararlanmaktan kaçınmalıdır.

**MADDE 76** – (1) Bağımlı çalışan meslek mensubunun görevlerini uygun meslekî yeterlilik ve özen içinde yerine getirmesini tehdit eden durumlara verilebilecek örnekler şunlar olabilir:

- Görevlerin uygun şekilde yerine getirilmesi için yeterli zaman verilmemesi,
- Görevlerin uygun şekilde yerine getirilmesi için gerekli bilgilerin eksik, yetersiz veya sınırlı olması,
- Yetersiz deneyim ve eğitim,
- Görevlerin yerine getirilmesinde kullanılacak kaynakların yetersizliği.

**MADDE 77** – (1) Bu tehditlerin önemi; bağımlı çalışan meslek mensubunun beklentileriyle birlikte çalışma derecesi, işletme içindeki kıdem durumu ve işe uygulanan gözetim ve inceleme düzeyi gibi faktörlere bağlı olacaktır. Söz konusu tehditlerden önemli kabul edilenleri için uygun önlemler alınmalıdır. Alınabilecek önlemlerden bazıları şunlar olabilir:

- İlave danışmanlık veya eğitim sağlanması,
- Görevlerin yerine getirilmesi için yeterli zamanın garanti edilmesi,
- Konuyla ilgili uzmanlara sahip bir kişiden destek alınması,
- Uygun olduğu işletme içindeki üstlerden, bağımsız uzmanlardan veya meslek örgütünden danışmanlık sağlanması.

**MADDE 78** – (1) Tehditler ortadan kaldırılamıyor veya kabul edilebilir bir düzeye indirilemiyorsa bağımlı meslek mensubu bu görevleri yerine getirmeyi kabul etmeyebilir. Böyle bir durumda bu karara ilişkin nedenleri açıklamalıdır.

## BEŞİNCİ BÖLÜM

### Finansal Çıkarlar

**MADDE 79** – (1) Bağımlı çalışan meslek mensubunun kendisi veya yakını ya da birinci dereceden bir aile üyesinin temel etik ilkeleri tehdit eden finansal çıkarları bulunabilir. Örneğin, finansal kazanç elde etmek amacıyla fiyata duyarlı bilgilerin manipüle edilme isteği, tarafsızlık veya gizliliğe yönelik kişisel çıkar tehdidi yaratabilir. Kişisel çıkar tehdidi yaratabilecek durumlara verilebilecek önlemlerden bazıları şunlar olabilir:

- Meslek mensubunun veya birinci dereceden yakın aile üyesinin iş veren işletmede doğrudan veya dolaylı bir finansal çıkarı olması ve bu çıkarın değerinin bağımlı meslek mensubunun verdiği kararlardan doğrudan etkilenebilmesi,
- Meslek mensubunun kâr üzerinden prim alması ve bu primin değerinin meslek mensubunun verdiği kararlardan doğrudan etkilenebilmesi,
- İş verenin ana sözleşmesinde bağımlı çalışan meslek mensubunun kârdan pay almasına hak sağlayan maddelerin olması.

**MADDE 80** – (1) Bağımlı çalışan meslek mensubu bir tehdidin önemini değerlendirirken finansal çıkarın önem düzeyine ve doğrudan veya dolaylı bir çıkar olmasına göre bir değerlendirme yapmalıdır.

**MADDE 81** – (1) Saptanan tehditlerin, açıkça önemsiz olanlarındakiler için alınabilecek önlemlerden bazıları şunlar olabilir:

- Üst yönetimin alacağı ücreti belirlemek üzere yönetimden bağımsız bir komite oluşturulması,
- Gerekli olduğu işletmedeki üstlere danışılması,
- Gerekli olduğu işletmenin yönetimden sorumlu taraflara veya meslek örgütüne danışılması,
- Çıkar ve denetim süreçleri,

d) Etik konularla ilgili güncel e itimler verilmesi ve içeriden ö renenlerin ticaretini önleyen yasal sınırlamalar.

**MADDE 82** – (1) Ba ımsız çalı an bir meslek mensubu bilgileri manipüle edemez ve gizli bilgileri ki isel çıkarı için kullanamaz.

## ALTINCI BÖLÜM

### Te vikler

**MADDE 83** – (1) Ba ımlı çalı an bir meslek mensubuna veya birinci derece ya da yakın aile üyesine te vik teklif edilebilir. Te vikler; hediyeler, a ırlama, ayrıcalıklı davranı gibi çe itli biçimlerde ortaya çıkabilir.

**MADDE 84** – (1) Ba ımlı çalı an meslek mensubuna te vik teklif edilmesi temel etik ilkelere yönelik te hdit yaratabilir. Meslek mensuba ya da yakın bir aile üyesine bir te vik sunuldu unda, durum çok dikkatli biçimde ele alınmalıdır. Bir te vik, meslek mensubunun faaliyet veya kararlarını etkileme, yasal veya dürüst olmayan davranı ları te vik etme veya gizli bilgileri ele geçirme gibi amaçlarla yapılmı ise tarafsızlık ve gizlilik ilkelerine yönelik ki isel çıkar tehdidi olu acaktır. Bu tür bir te vik teklifinin kabul edilmesi ise tarafsızlık veya gizlilik tehdidi yaratacaktır. Te vikin kabul edilmesinin ardından, te vikin kamuya açıklanması ve meslek mensubunun veya ailesinin adına leke dü ürlmesine yönelik ilave tehditler de gelebilecektir.

(2) Bu tür tehditlerin önemi te vikin özelli ine, de erine ve arkasındaki niyete ba lı olacaktır. Konuyla ilgili tüm bilgilere sahip üçüncü bir ki i sunulan te viki önemsiz olarak de erlendirmekteyse, bu durumda ba ımlı çalı an meslek mensubu temel etik ilkelere yönelik önemli bir tehdit olu madı na karar verebilir.

**MADDE 85** – (1) De erlendirilen tehditlerden önemli kabul edilenler için önlem alınmalıdır. Tehditler ortadan kaldırılamıyor veya kabul edilebilir bir düzeye indirilemiyor ise meslek mensubu te viki kabul etmemelidir. Temel etik ilkelerine yönelik gerçek tehditler sadece te vikin kabul edilmesinden kayna klanmamaktadır. Bazen sadece te vik teklifinin yapılmı olması bile ilave önlemlerin alınmasını gerektirebilir. Ba ımlı çalı an meslek mensubu bu tür tekliflerin ta ıdı ı riski de erlendirmeli ve a a ıdaki önlemlerin alınıp alınmaması gerekti ine karar ver melidir:

a) Bu tür teklifler yapıldı ında, hemen üst yönetime veya i verenin yöneti imden sorumlu olanlara bilgi verilmesi,

b) Meslek örgütüne veya teklifi yapan ki inin i verenine teklifle ilgili bilgi verilmesi ancak böyle bir adım atılmadan önce yasal tavsiye alınması,

c) Bu tür teklifleri alabilecek pozisyonda bulunan birinci derece veya yakın aile üyelerine tehditler ve önlemler hakkında bilgi verilmesi,

ç) Meslek mensubunun birinci derece veya yakın aile üyelerinin i veren i letmenin rakipleri ya da potansiyel tedarikçileri tarafından istihdam edilmeleri ile ilgili üst yönetime bilgi verilmesi.

**MADDE 86** – (1) Ba ımlı çalı an meslek mensubu ba ka bir bireyin ya da i letmenin haklarını geri plana itmek, karar alma sürecini etkilemek veya gizli bilgi leri ele geçirmek gibi amaçlarla te vik teklifi yapma baskısı altında kalabilir.

(2) Bu tür baskılar i letme içinden bir üst ya da meslekta tan veya i letme dı ndan gelebilir.

(3) Bu tür durumlara kar ı dikkatli olunmalıdır.

**MADDE 87** – (1) Ba ımlı çalı an meslek mensubu üçüncü bir grubun meslekî kararını uygunsuz biçimde etkileyecek bir te vik vermeyi teklif edemez.

**MADDE 88** – (1) Etik olmayan bir te vik verilmesi yönündeki baskılar i veren i letme içinden geliyorsa, ba ımlı çalı an meslek mensubu, Yönetmeli in birinci kısmındaki etik çatı manın çözümlenmesiyle ilgili kısma uygun davranmalıdır.