



## ANALİTİK PROSEDÜRLER STANDARDI (BDS 520) YAYIMLANDI

**ÖZET** : *Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunca, Analitik Prosedürler (BDS 520) Hakkında Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 20 ile Analitik Prosedürler Standardı yürürlüğe konulmuştur.*

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunca çıkarılan ve 9.01.2014 tarihli ve 28877 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Analitik Prosedürler (BDS 520) Hakkında Tebliğ Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 20 ile **“Analitik Prosedürler (BDS 520) Standardı** yürürlüğe konulmuştur.

Tebliğ, **1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinden itibaren** uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Ancak Tebliğin Geçici 1’inci maddesi ile Bu Tebliğin yayımı tarihine kadar 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin geçici 1 inci maddesine göre mevcut mevzuat hükümleri çerçevesinde yürütülen bağımsız denetim faaliyetleri, bu Tebliğ hükümleri çerçevesinde yürütülmüş kabul edilmiştir.

Tebliğde **BDS 520 “Analitik Prosedürler”** standardının, **BDS 200 “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi” ile birlikte dikkate alınacağı** belirtilmiştir.

**BDS 520**, denetçinin analitik prosedürleri maddi doğrulama prosedürü (“analitik maddi doğrulama prosedürleri”) olarak kullanmasını düzenlemektedir. Ayrıca, denetimin sonuna doğru, finansal tablolarla ilgili genel bir sonuç oluştururken denetçiye yardımcı olan analitik prosedürleri uygulama sorumluluğunu da ele almaktadır. BDS 315<sup>1</sup>’te analitik prosedürlerin risk değerlendirme prosedürleri olarak kullanılması ele alınmıştır. BDS 330<sup>2</sup>’da ise değerlendirilmiş risklere karşılık veren denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamıyla ilgili hükümler ile açıklamalar yer almaktadır. Bu prosedürler analitik maddi doğrulama prosedürlerini de içerebilmektedir.

Standartta, BDS’lerin amaçlarına uygun olarak, “analitik prosedürler” teriminin, finansal ve finansal olmayan veriler arasındaki anlamlı ilişkilerin analiz edilmesi

<sup>1</sup> BDS 315, “İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle ‘Önemli Yanlışlık’ Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi”, 6(b) paragrafı

<sup>2</sup> BDS 330, “Bağımsız Denetçinin Değerlendirilmiş Risklere Karşı Yapacağı İşler”, 6 ve 18 inci paragraflar





Sirküler Rapor  10.01.2014/32-2

yoluyla, finansal bilgilerin değerlendirilmesini ifade ettiği belirtilmiştir. Analitik prosedürler ayrıca, beklenen değerlerden ciddi ölçüde farklılık gösteren veya diğer ilgili bilgilerle tutarsızlık gösteren belirlenmiş dalgalanmaların veya ilişkilerin gerektiğinde araştırılmasını da kapsamaktadır.

Söz konusu Tebliğ ve eki Bağımsız Denetim Standardı (BDS 250) Sirkülerimiz ekinde yer almaktadır.

**Saygılarımızla...**

TÜRMOB Sirküler Rapor





**TEBLİĞ**

**Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan:**

**ANALİTİK PROSEDÜRLER (BDS 520) HAKKINDA TEBLİĞ  
TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI TEBLİĞİ NO: 20**

**Amaç**

**MADDE 1 –**(1) Bu Tebliğin amacı; bu Tebliğin ekinde yer alan Analitik Prosedürler Standardının yürürlüğe konulmasıdır.

**Kapsam**

**MADDE 2 –**(1) Bu Tebliğin kapsamı, Ek'te yer alan BDS 520 metninde belirlenmiştir.

**Dayanak**

**MADDE 3 –**(1) Bu Tebliğ, 26/9/2011 tarihli ve 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 9 uncu maddesinin birinci fıkrasının (c) bendine dayanılarak hazırlanmıştır.

**Tanımlar**

**MADDE 4 –**(1) Bu Tebliğde geçen;

- Başkan: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanını,
  - Denetçi: Bağımsız denetçiyi,
  - Denetim: Bağımsız denetimi,
  - Kurum: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunu,
- ifade eder.

**Geçiş hükümleri**

**GEÇİCİ MADDE 1 –**(1) Bu Tebliğin yayımı tarihine kadar 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin geçici 1 inci maddesine göre mevcut mevzuat hükümleri çerçevesinde yürütülen bağımsız denetim faaliyetleri, bu Tebliğ hükümleri çerçevesinde yürütülmüş kabul edilir.

**Yürürlük**

**MADDE 5 –**(1) Bu Tebliğ 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinden itibaren uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

**Yürütme**

**MADDE 6 –**(1) Bu Tebliğ hükümlerini Kurum Başkanı yürütür.





## TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI

### BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 520

#### *ANALİTİK PROSEDÜRLER*

TÜRMOB Sirküler Rapor





**BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 520**  
**ANALİTİK PROSEDÜRLER**  
**İÇİNDEKİLER**

Paragraf

**Giriş**

Kapsam.....1

Yürürlük Tarihi .....2

**Amaçlar**.....3

**Tanımlar**.....4

**Ana Hükümler**

Analitik Maddi Doğrulama Prosedürleri .....5

Genel Sonuç Oluştururken Denetçiye Yardımcı Olan Analitik Prosedürler .....6

Analitik Prosedürlerin Sonuçlarının Araştırılması .....7

**Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama**

Analitik Prosedürlerin Tanımı .....A1-A3

Analitik Maddi Doğrulama Prosedürleri .....A4-A16

Genel Sonuç Oluştururken Denetçiye Yardımcı Olan Analitik Prosedürler .....A17-A19

Analitik Prosedürlerin Sonuçlarının Araştırılması.....A20-A21

Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 520 “Analitik Prosedürler”, BDS 200 “Bağımsız Denetimin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi” ile birlikte dikkate alınır.





## Giriş

### Kapsam

1. Bu Bağımsız Denetim Standardı (BDS), denetçinin analitik prosedürleri maddi doğrulama prosedürü (“analitik maddi doğrulama prosedürleri”) olarak kullanmasını düzenler. Ayrıca, denetimin sonuna doğru, finansal tablolarla ilgili genel bir sonuç oluştururken denetçiye yardımcı olan analitik prosedürleri uygulama sorumluluğunu da ele alır. BDS 315<sup>3</sup>'te analitik prosedürlerin risk değerlendirme prosedürleri olarak kullanılması ele alınmıştır. BDS 330<sup>4</sup>'da ise değerlendirilmiş risklere karşılık veren denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamıyla ilgili hükümler ile açıklamalar yer alır. Bu prosedürler analitik maddi doğrulama prosedürlerini de içerebilir.

### Yürürlük Tarihi

2. Bu BDS, 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinden itibaren uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

### Amaçlar

3. Denetçinin amaçları:
  - (a) Analitik maddi doğrulama prosedürleri kullanıldığında ihtiyaca uygun ve güvenilir denetim kanıtları elde etmek,
  - (b) Finansal tabloların denetçinin işletmeye ilişkin anlayışı (işletmeyi tanıması) ile tutarlı olup olmadığına dair genel bir sonuç oluştururken kendisine yardımcı olan analitik prosedürleri denetimin sonuna doğru tasarlamak ve uygulamaktır.

### Tanımlar

4. BDS'lerin amaçlarına uygun olarak, “analitik prosedürler” terimi, finansal ve finansal olmayan veriler arasındaki anlamlı ilişkilerin analiz edilmesi yoluyla, finansal bilgilerin değerlendirilmesini ifade eder. Analitik prosedürler ayrıca, beklenen değerlerden ciddi ölçüde farklılık gösteren veya diğer ilgili bilgilerle tutarsızlık gösteren belirlenmiş dalgalanmaların veya ilişkilerin gerektiğinde araştırılmasını da kapsar (Bakınız: A1-A3 paragrafları).

### Ana Hükümler

#### Analitik Maddi Doğrulama Prosedürleri

<sup>3</sup> BDS 315, “İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle ‘Önemli Yanlışlık’ Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi”, 6(b) paragrafı

<sup>4</sup> BDS 330, “Bağımsız Denetçinin Değerlendirilmiş Risklere Karşı Yapacağı İşler”, 6 ve 18 inci paragraflar





5. Denetçi, BDS 330<sup>5</sup> uyarınca analitik maddi doğrulama prosedürlerini tek başına veya detay testleri ile birlikte, maddi doğrulama prosedürü olarak tasarlar ve uygularken (Bakınız: A4-A5 paragrafları):
- (1) İlgili yönetim beyanları için -varsa- detay testleri ile değerlendirilmiş önemli yanlışlık risklerini dikkate alarak, bu yönetim beyanları için belirli analitik maddi doğrulama prosedürlerinin uygunluğuna karar verir (Bakınız: A6-A11 paragrafları),
  - (2) Mevcut bilgilerin kaynağı, karşılaştırılabilirliği, niteliği ve ihtiyaca uygunluğu ile bu bilgilerin hazırlanma süreci üzerindeki kontrolleri de dikkate alarak, kayıtlı tutarlara veya oranlara ilişkin denetçinin geliştirdiği beklentinin dayanağı olan verilerin güvenilirliğini değerlendirir (Bakınız: A12-A14 paragrafları),
  - (3) Kayıtlı tutarlara veya oranlara ilişkin bir beklenti geliştirir ve bu beklentinin, tek başına veya diğer yanlışlıklarla birlikte finansal tablolarda önemli bir yanlışlığa sebep olabilecek bir yanlışlığı belirlemek için yeterince kesin olup olmadığını değerlendirir (Bakınız: A15 paragrafı),
  - (4) 7 inci paragrafın zorunlu kıldığı ilave araştırma yapılmaksızın, beklenen değerlerle kayıtlı tutarlar arasındaki kabul edilebilir tutar farklarını belirler (Bakınız: A16 paragrafı).

#### **Genel Sonuç Oluştururken Denetçiye Yardımcı Olan Analitik Prosedürler**

6. Denetçi finansal tabloların, denetçinin işletme hakkındaki anlayışı (işletmeyi tanıması) ile tutarlı olup olmadığına dair genel bir sonuç oluştururken, denetimin sonuna doğru, kendisine yardımcı olan analitik prosedürleri tasarlar ve uygular (Bakınız: A17-A19 paragrafları).

#### **Analitik Prosedürlerin Sonuçlarının Araştırılması**

7. Bu BDS uyarınca uygulanan analitik prosedürler sonucunda beklenen değerlerden ciddi ölçüde farklılık gösteren veya diğer ilgili bilgilerle tutarsızlık gösteren dalgalanmaların veya ilişkilerin belirlenmesi durumunda, denetçi aşağıda belirtilen işlemleri gerçekleştirerek bu farklılıkları araştırır:
- (a) Yönetimin sorgulanması ve yönetimin verdiği yanıtlarla ilgili uygun denetim kanıtlarının elde edilmesi ve
  - (b) İçinde bulunulan şartlar altında gerekli olan diğer denetim prosedürlerinin uygulanması.
- (Bakınız: A20-A21 paragrafları)

<sup>5</sup> BDS 330, 18 inci paragraf





\*\*\*

### **Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama**

#### **Analitik Prosedürlerin Tanımı** (Bakınız: 4 üncü paragraf)

- A1. Analitik prosedürler işletmenin finansal bilgilerinin, aşağıda örnekleri verilen bilgilerle karşılaştırılmasına ilişkin değerlendirmeleri içerir:
- Önceki dönemlere ait karşılaştırmalı bilgiler.
  - Bütçe veya tahminler gibi işletmenin beklenen sonuçları veya amortisman tahmini gibi denetçinin beklentileri.
  - Benzer sektör bilgileri, örneğin işletmenin satışlarının ticari alacaklarına oranının, sektör ortalamasıyla veya aynı sektördeki benzer büyüklükteki işletmelerin oranlarıyla karşılaştırılması.
- A2. Analitik prosedürler aşağıdakiler gibi ilişkilerin değerlendirilmesini de içerir:
- Brüt satış kârı yüzdeleri gibi, işletmenin geçmiş verilerine dayanan tahmin edilebilir bir kalıba uyması beklenen finansal bilgi unsurları arasındaki ilişkiler.
  - Ücret giderleri ile çalışan sayısı arasındaki ilişki gibi finansal bilgiler ve ilgili finansal olmayan bilgiler arasındaki ilişkiler.
- A3. Analitik prosedürleri uygulamak için çeşitli yöntemlerden faydalanılabilir. Bu yöntemler basit karşılaştırmaların uygulanmasından, ileri istatistiki teknikleri kullanarak karmaşık analizler yapılmasına kadar çeşitlilik gösterir. Analitik prosedürler konsolide finansal tablolara, topluluğa bağlı birimlere ve münferit bilgi unsurlarına uygulanabilir.

#### **Analitik Maddi Doğrulama Prosedürleri** (Bakınız: 5 inci paragraf)

- A4. Denetçinin yönetim beyanı düzeyindeki maddi doğrulama prosedürleri; detay testlerinden, analitik maddi doğrulama prosedürlerinden veya her ikisinin birleşiminden oluşabilir. Analitik maddi doğrulama prosedürlerinin kullanılıp kullanılmaması da dahil, hangi denetim prosedürlerinin uygulanacağına ilişkin karar, yönetim beyanı düzeyindeki denetim riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirmek için mevcut denetim prosedürlerinin beklenen etkililiği ve etkinliği hakkındaki denetçinin muhakemesine dayanır.
- A5. Denetçi analitik maddi doğrulama prosedürlerinin uygulanması için gerekli olan bilgilerin mevcudiyeti ve güvenilirliği ile işletme tarafından uygulanmış herhangi bir analitik prosedürün sonuçları hakkında işletme yönetimini sorgulayabilir. Denetçinin verilerin doğru bir şekilde hazırlandığı konusunda ikna olması kaydıyla, yönetim tarafından hazırlanan analitik verilerin kullanılması etkili olabilir.

#### **İlgili Yönetim Beyanları Açısından Belirli Analitik Prosedürlerin Uygunluğu** (Bakınız: 5 (a) paragrafı)

- A6. Analitik maddi doğrulama prosedürleri, genel olarak zaman içinde tahmin edilebilir olma eğilimi gösteren yüksek hacimli işlemler için daha uygulanabilir niteliktedir. Planlanan analitik prosedürlerin uygulanması, veriler arasında ilişkilerin bulunduğu ve aksini gösteren şartların yokluğu halinde bu ilişkinin devam edeceği beklentisine dayanır. Ancak belirli bir analitik prosedürün uygunluğu, tek başına veya diğerleriyle birlikte finansal tablolarda önemli bir







**Sirküler Rapor**  **10.01.2014/32-9**

yanlışlığa sebep olabilecek bir yanlışlığın tespit edilmesinde, bu prosedürün ne kadar etkili olacağına ilişkin denetçinin yapacağı değerlendirmeye bağlı olacaktır.

- A7. Bazı durumlarda, karmaşık olmayan bir tahmin modeli bile bir analitik prosedür olarak etkili olabilir. Örneğin, bir işletmenin dönem boyunca sabit ücret ödenen belirli sayıda çalışanı olması durumunda, denetçinin bu dönem için toplam ücret maliyetini yüksek bir doğruluk seviyesinde tahmin etmek için bu verileri kullanması, dolayısıyla finansal tablolardaki önemli bir kaleme ilişkin denetim kanıtı sağlaması ve ücretlere ilişkin detay testleri uygulama ihtiyacını azaltması mümkün olabilir. Genel kabul görmüş ticari oranlar (farklı türdeki perakende işletmelerine ait kâr marjları gibi), kayıtlı tutarların uygunluğunu (makul olmasını) destekleyecek kanıtlar sağlaması amacıyla analitik maddi doğrulama prosedürlerinde etkili bir şekilde kullanılabilir.
- A8. Farklı türdeki analitik prosedürler farklı seviyelerde güvence sağlar. Dairelere bölünmüş bir apartmanda kira oranları, daire sayısı ve boş dairelerin oranları dikkate alınarak toplam kira geliri hakkında tahminde bulunulmasında olduğu gibi, analitik prosedürler ikna edici kanıtlar sağlayabilir ve ilgili unsurlar uygun şekilde doğrulandığı sürece detay testleri yoluyla ilave doğrulamalar yapma ihtiyacını ortadan kaldıracaktır. Bunun aksine, bir gelir rakamını doğrulama yöntemi olarak, brüt satış kârı yüzdelerinin hesaplanması ve karşılaştırılması daha az ikna edici kanıtlar sağlar, ancak diğer denetim prosedürleriyle birlikte kullanıldığında faydalı bir destek sağlayabilir.
- A9. Belirli analitik maddi doğrulama prosedürlerinin uygunluğunun belirlenmesi, yönetim beyanının niteliğinden ve denetçinin “önemli yanlışlık” riskine ilişkin değerlendirmesinden etkilenir. Örneğin, satış talimatının işlenmesi üzerindeki ilgili kontrollerin eksik olması durumunda, denetçi yönetimin alacaklarla ilgili beyanına ilişkin olarak, analitik maddi doğrulama prosedürleri yerine detay testlerine daha çok güvenebilir.
- A10. Aynı yönetim beyanına detay testlerinin uygulanması sırasında, belirli analitik maddi doğrulama prosedürlerinin de uygulanmasının uygun olacağı değerlendirilebilir. Örneğin, denetçi, alacaklar hesabı bakiyelerine yönelik yönetimin değerlendirme beyanı hakkında denetim kanıtı elde ederken, alacakların tahsil edilebilirliğini belirlemek için daha sonra yapılan nakit tahsilatlara ilişkin detay testlerine ek olarak, müşteri hesaplarının yaşlandırılmasıyla ilgili analitik prosedürleri de uygulayabilir.

**Kamu Sektörü İşletmelerine Özgü Hususlar**

- A11. Ticari işletmelerin denetiminde geleneksel olarak dikkate alınan finansal tabloların münferit kalemleri arasındaki ilişkiler, devlet kuruluşları veya ticari olmayan kamu sektörü işletmelerinin denetiminde her zaman geçerli olmayabilir, örneğin kamu sektöründeki birçok işletmede gelir ile gider arasında doğrudan ilişki çok az olabilmektedir. Ayrıca, varlıkların ediniminde harcamalar aktifleştirilmeyebildiği için harcamalar ile raporlanan tutarlar arasında (örneğin stoklar ve duran varlıklar için yapılan harcamalar ile finansal tablolarda bu varlıklara ilişkin raporlanan tutar arasında) herhangi bir ilişki olmayabilir. Ayrıca, kamu sektöründe karşılaştırma amaçlı sektör verileri veya istatistikleri bulunmayabilir. Ancak, örneğin yol yapımında kilometre başına düşen maliyetlerdeki farklılıklar veya hizmetten çekilen araç sayısı ile edinilen araç sayısının karşılaştırılması gibi diğer ilişkiler ihtiyaca uygun olabilir.

*Verilerin Güvenilirliği (Bakınız: 5(b) paragrafı)*



- A12. Verilerin güvenilirliği, verilerin kaynağından ve niteliğinden etkilenir ve verilerin elde edildikleri durumlara bağlıdır. Buna göre, analitik maddi doğrulama prosedürlerinin tasarlanması açısından verilerin güvenilir olup olmadığına karar verilirken aşağıdaki unsurlar dikkate alınır:
- Mevcut bilgilerin kaynağı. Örneğin, işletme dışındaki bağımsız kaynaklardan elde edilmesi durumunda bilgiler daha güvenilir olabilir,<sup>6</sup>
  - Mevcut bilgilerin karşılaştırılabilirliği. Örneğin, özel ürünler üreten ve satan bir işletmenin verileriyle karşılaştırılabilir olmasını sağlamak amacıyla genel endüstri verilerinin desteklenmesi gerekebilir,
  - Mevcut bilgilerin niteliği ve ihtiyaca uygunluğu. Örneğin, bütçelerin ulaşılabilecek hedefler yerine beklenen sonuçlara göre oluşturulmuş olup olmadığı,
  - Tam, doğru ve geçerli bilgilerin hazırlanmasına yönelik kontroller. Örneğin, bütçelerin hazırlanması, gözden geçirilmesi ve idamesine ilişkin kontroller.
- A13. Denetçi değerlendirilmiş risklere karşı analitik maddi doğrulama prosedürleri uygularken kullandığı bilgilerin, -varsa- işletme tarafından hazırlanması üzerindeki kontrollerin işleyiş etkinliğini test etmeyi düşünebilir. Bu kontrollerin etkin olması durumunda denetçi genelde bilgilerin güvenilirliğine ve dolayısıyla analitik prosedürlerin sonuçlarına daha çok güvenir. Finansal olmayan bilgiler üzerindeki kontrollerin işleyiş etkinliği genelde diğer kontrol testleriyle birlikte test edilebilir. Örneğin, işletme satış faturalarının işlenmesi üzerindeki kontrolleri oluştururken, bu kontrollere birim satışların kaydedilmesi üzerindeki kontrolleri de dahil edebilir. Bu durumda, denetçi birim satışların kaydedilmesi üzerindeki kontrollerin işleyiş etkinliğini satış faturalarının işlenmesi üzerindeki kontrollerin işleyiş etkinliği hakkında yapılan testlerle bağlantılı olarak test edebilir. Denetçi alternatif olarak bilgilerin denetim testine tabi tutulup tutulmadığını değerlendirebilir. BDS 500, analitik maddi doğrulama prosedürleri için kullanılan bilgiler üzerinde uygulanacak denetim prosedürlerinin belirlenmesine ilişkin hükümler ile açıklamalar içermektedir.<sup>7</sup>
- A14. A12(a)-A12(ç) paragraflarında ele alınan hususlar, denetçinin işletmenin dönem sonu finansal tablolarına analitik maddi doğrulama prosedürlerini uygulayıp uygulamamasına veya ara bir tarihte (dönemde) uygulayıp kalan dönem için ise analitik maddi doğrulama prosedürleri planlayıp planlamamasına bakılmaksızın dikkate alınır (ilgilidir). BDS 330'da ara dönemde uygulanan maddi doğrulama prosedürlerine ilişkin hükümler ile açıklamalar yer alır.<sup>8</sup>

*Beklentinin Yeterince Kesin Olup Olmadığının Değerlendirilmesi* (Bakınız: 5(c) paragrafı)

- A15. Denetçinin, bir yanlışlığın diğer yanlışlıklarla birlikte, finansal tablolarda önemli bir yanlışlığa sebep olabileceğini belirlemek için yeterince kesin bir beklenti geliştirilip geliştirilemeyeceği konusundaki değerlendirmesi aşağıdaki hususları içerir:

<sup>6</sup> BDS 500, "Bağımsız Denetim Kanıtları", A31 paragrafı

<sup>7</sup> BDS 500, 10 uncu paragraf

<sup>8</sup> BDS 330, 22-23 üncü paragraflar

## Sirküler Rapor 10.01.2014/32-11

- Analitik maddi doğrulama prosedürlerinin beklenen sonuçlarının hangi doğruluk seviyesinde tahmin edilebileceği. Örneğin, denetçi araştırma veya reklam gibi ihtiyari harcamaların karşılaştırılmasından ziyade iki dönem arasındaki brüt kâr marjlarının karşılaştırılmasından daha yüksek seviyede bir tutarlılık bekleyebilir.
- Bilgilerin parçalara (bölümlere) ayrılabilme derecesi. Örneğin, analitik maddi doğrulama prosedürleri, bir faaliyetin münferit bölümlerine ilişkin finansal bilgilere veya farklı alanlarda faaliyet gösteren bir işletmenin bağlı birimlerine (topluluğa bağlı birimlerine) ait finansal tablolara uygulandığında, işletmenin finansal tablolarının bütününe uygulanmasına kıyasla daha etkili olabilir.
- Finansal ve finansal olmayan bilgilerin mevcudiyeti. Örneğin, denetçi analitik maddi doğrulama prosedürleri tasarlamak için bütçeler veya yapılan tahminler gibi finansal bilgilerin ve üretilen veya satılan birim sayısı gibi finansal olmayan bilgilerin mevcut olup olmadığını dikkate alabilir. Bu bilgilerin mevcut olması durumunda, denetçi yukarıdaki A12-A13 paragraflarında belirtildiği gibi bilgilerin güvenilirliğini değerlendirebilir.

*Beklenen Değerler ile Kayıtlı Tutarlar Arasındaki Kabul Edilebilir Fark Miktarı* (Bakınız: 5(ç) paragrafı)

A16. Denetçinin, ilave araştırma olmaksızın, beklenen değerler ile kayıtlı tutarlar arasındaki kabul edilebilir fark miktarına ilişkin kararı, -tek başına veya diğerleriyle birlikte finansal tablolarda önemli bir yanlışlığa sebep olabilecek bir yanlışlığın bulunma ihtimalini dikkate alarak- önemlilikten<sup>9</sup> ve istenen güvence seviyesiyle tutarlılığından etkilenir. BDS 330 denetçinin yaptığı risk değerlendirmesi sonucunda belirlediği risk düzeyi ne kadar yüksekse, o kadar fazla ikna edici denetim kanıtı elde etmesini zorunlu kılar.<sup>10</sup> Buna göre, değerlendirilmiş risk düzeyi arttıkça, istenilen denetim kanıtı seviyesini elde etmek için, araştırma olmaksızın kabul edilebilir olarak değerlendirilen fark miktarı da azalacaktır.<sup>11</sup>

**Genel Sonuç Oluştururken Denetçiye Yardımcı Olan Analitik Prosedürler** (Bakınız: 6 ncı paragraf)

- A17. 6 ncı paragraf uyarınca tasarlanan ve uygulanan analitik prosedürlerin neticesinde ulaşılan sonuçların, finansal tabloların münferit bileşenlerinin veya unsurlarının denetimi sırasında oluşturulan sonuçları desteklemesi amaçlanır. Bu durum, denetçi görüşüne dayanak oluşturan makul sonuçlara varılmasına yardımcı olur.
- A18. Bu tür analitik prosedürlerin sonuçları, daha önceden belirlenmemiş bir “önemli yanlışlık” riskine işaret edebilir. BDS 315, bu tür durumlarda denetçinin “önemli yanlışlık” risklerine ilişkin değerlendirmesini revize etmesini ve planlanan müteakip denetim prosedürlerini de buna göre uyarlamasını gerekli kılar.<sup>12</sup>
- A19. 6 ncı paragrafta uygun olarak uygulanan analitik prosedürler, risk değerlendirme prosedürleri olarak kullanılacak prosedürlerle benzerlik gösterebilir.

<sup>9</sup> BDS 320, “Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik”, A13 paragrafı

<sup>10</sup> BDS 330, 7(b) paragrafı

<sup>11</sup> BDS 330, A19 paragrafı

<sup>12</sup> BDS 315, 31 inci paragraf



**Analitik Prosedürlerin Sonuçlarının Araştırılması** (Bakınız: 7 nci paragraf)

- A20. Yönetimin verdiği yanıtlarla ilgili denetim kanıtı, bu yanıtların denetçinin işletme ve çevresine ilişkin anlayışı (işletmeyi tanıması) ve denetim sırasında elde edilen diğer denetim kanıtları dikkate alınarak değerlendirilmesi yoluyla elde edilebilir.
- A21. Yönetimin bir açıklama sunamaması veya sunduğu açıklamanın yönetimin yanıtıyla ilgili olarak elde edilen denetim kanıtıyla birlikte yeterli kabul edilmemesi durumunda, başka denetim prosedürleri uygulama ihtiyacı doğabilir.

TÜRMOB Sirküler Rapor





**TEBLİĞ**

**Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan:**

**FİNANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİMİNDE İLGİLİ MEVZUATIN  
DİKKATE ALINMASI (BDS 250) HAKKINDA TEBLİĞ  
TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI TEBLİĞİ NO: 7**

**Amaç**

**MADDE 1 – (1)** Bu Tebliğin amacı; bu Tebliğin ekinde yer alan Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde İlgili Mevzuatın Dikkate Alınması Standardının yürürlüğe konulmasıdır.

**Kapsam**

**MADDE 2 – (1)** Bu Tebliğin kapsamı, Ek’te yer alan BDS 250 metninde belirlenmiştir.

**Dayanak**

**MADDE 3 – (1)** Bu Tebliğ, 26/9/2011 tarihli ve 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 9 uncu maddesinin birinci fıkrasının (c) bendine dayanılarak hazırlanmıştır.

**Tanımlar**

**MADDE 4 – (1)** Bu Tebliğde geçen;

- Başkan: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanını,
  - Denetçi: Bağımsız denetçiyi,
  - Denetim: Bağımsız denetimi,
  - Kurum: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunu,
- ifade eder.

**Geçiş hükümleri**

**GEÇİCİ MADDE 1 – (1)** Bu Tebliğin yayımı tarihine kadar 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin geçici 1 inci maddesine göre mevcut mevzuat hükümleri çerçevesinde yürütülen bağımsız denetim faaliyetleri, bu Tebliğ hükümleri çerçevesinde yürütülmüş kabul edilir.

**Yürürlük**

**MADDE 5 – (1)** Bu Tebliğ 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinden itibaren uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

**Yürütme**

**MADDE 6 – (1)** Bu Tebliğ hükümlerini Kurum Başkanı yürütür.





**TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI**

**BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 250**

***FİNANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİMİNDE  
İLGİLİ MEVZUATIN DİKKATE ALINMASI***





**BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 250**  
**FİNANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİMİNDE İLGİLİ MEVZUATIN DİKKATE**  
**ALINMASI**  
**İÇİNDEKİLER**

	Paragraf
<b>Giriş</b>	
Kapsam .....	1
İlgili Mevzuatın Etkisi .....	2
İlgili Mevzuata Uygunluk Sağlama Sorumluluğu .....	3-8
Yürürlük Tarihi .....	9
<b>Amaçlar</b> .....	10
<b>Tanımlar</b> .....	11
<b>Ana Hükümler</b>	
Denetçi Tarafından İlgili Mevzuata Uygunluğun Değerlendirilmesi .....	12-17
Aykırlığın Belirlendiği veya Aykırılıktan Şüphelenildiği Hâllerde Uygulanacak Denetim Prosedürleri .....	18-21
Belirlenen veya Şüphelenilen Aykırlığın Rapor Edilmesi .....	22-28
Belgelendirme .....	29
<b>Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama</b>	
İlgili Mevzuata Uygunluk Sağlama Sorumluluğu .....	A1-A6
Denetçi Tarafından İlgili Mevzuata Uygunluğun Değerlendirilmesi .....	A7-A12
Aykırlığın Belirlendiği veya Aykırılıktan Şüphelenildiği Hâllerde Uygulanacak Denetim Prosedürleri .....	A13-A18
Belirlenen veya Şüphelenilen Aykırlığın Rapor Edilmesi .....	A19-A20
Belgelendirme .....	A21

Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 250 “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde İlgili Mevzuatın Dikkate Alınması”, BDS 200 “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi” ile birlikte dikkate alınır.





## Giriş

### Kapsam

1. Bu Bağımsız Denetim Standardı (BDS), finansal tabloların denetiminde denetçinin ilgili mevzuatı dikkate alma sorumluluğunu düzenler. Bu BDS, denetçinin belirli mevzuata uygunluğu test etmek ve ayrı olarak raporlamak üzere özellikle görevlendirildiği diğer güvence denetimleri için geçerli değildir.

### İlgili Mevzuatın Etkisi

2. İlgili mevzuatın finansal tablolar üzerindeki etkisi oldukça farklılık gösterir. İşletmenin tabi olduğu mevzuat, yasal ve düzenleyici çerçeveyi oluşturur. Bazı mevzuat hükümleri, işletmenin finansal tablolarında raporlanan tutar ve açıklamaları belirlediği için finansal tablolar üzerinde doğrudan bir etkiye sahiptir. Diğer mevzuat hükümleri ise yönetimin uyması gereken veya işletmenin faaliyetlerini yürütmesi sırasında uymak zorunda olduğu kuralları düzenler; ancak bunların işletmenin finansal tabloları üzerinde doğrudan bir etkisi yoktur. Bazı işletmeler sıkı düzenlemelere tabi olan sektörlerde (bankalar ve ilaç sektöründeki işletmeler gibi) faaliyet gösterir. Diğer işletmeler ise yalnızca, genel olarak işletme faaliyetleriyle ilgili birçok düzenlemeye tabidir (işçi sağlığı ve iş güvenliği ve eşit istihdam fırsatıyla ilgili konularda olduğu gibi). Mevzuata aykırılığın işletme açısından, finansal tablolar üzerinde önemli bir etki yaratabilecek para cezaları, davalar veya diğer durumlar gibi çeşitli sonuçları olabilir.

### İlgili Mevzuata Uygunluk Sağlama Sorumluluğu (Bakınız: A1-A6 paragrafları)

3. İşletmenin finansal tablolarında raporlanan tutar ve açıklamaları belirleyen mevzuat hükümlerine uygunluk sağlanması dâhil olmak üzere, işletme faaliyetlerinin mevzuata uygun şekilde gerçekleştirilmesini sağlama sorumluluğu, üst yönetimden sorumlu olanların gözetiminde yönetime aittir.

### Denetçinin Sorumluluğu

4. Bu BDS’de yer alan hükümler denetçinin, finansal tablolarda yer alan ve ilgili mevzuata aykırılıktan kaynaklanan önemli yanlışlıkları belirlemesine yardımcı olmak üzere hazırlanmıştır. Ancak denetçi, aykırılığı önlemekle sorumlu değildir ve denetçiden ilgili mevzuata aykırılıkların tamamını tespit etmesi beklenemez.
5. Denetçi, bir bütün olarak finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içermediği konusunda makul bir güvence elde etmekle sorumludur.<sup>13</sup> Denetçi, finansal tabloların denetimini yürütürken yürürlükteki yasal ve düzenleyici çerçeveyi dikkate alır. Denetimin BDS’lere uygun olarak planlanmasına ve yürütülmesine rağmen, yapısal kısıtlamaları sebebiyle kaçınılmaz olarak finansal tablolardaki bazı önemli yanlışlıkların tespit edilememe riski vardır.<sup>14</sup> İlgili mevzuat bağlamında, denetimin yapısal kısıtlamalarının denetçinin önemli yanlışlıkları tespit etme kabiliyeti üzerindeki muhtemel etkileri, aşağıdaki gibi sebeplerden dolayı daha fazladır:

<sup>13</sup> BDS 200, “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi”, 5 inci paragraf

<sup>14</sup> BDS 200, A51-A52 paragrafları







- Esas olarak işletme faaliyetleriyle ilgili olan ancak genellikle finansal tabloları etkilemeyen ve işletmenin finansal raporlamayla ilgili bilgi sistemlerinin kapsamında yer almayan çok sayıda düzenlemenin bulunması.
- Aykırılığın; muvazaalı işlem, sahtekârlık, işlemlerin kasıtlı olarak kayda geçirilmemesi, kontrollerin yönetim tarafından ihlal edilmesi veya denetçiye bilerek yanlış açıklamalarda bulunulması gibi bu aykırılığı gizlemek için tasarlanmış davranışları içerebilmesi.
- Bir eylemin aykırılık teşkil edip etmediği hususunun, nihayetinde mahkemelerin karar vermesi gereken adli bir konu olması.

Genellikle, aykırılığın finansal tablolara yansıtılan olay ve işlemlerle ilgisi ne kadar az ise, denetçinin böyle bir durumun farkına varma veya aykırılığı bilme ihtimali de o kadar azdır.

6. Bu BDS, denetçinin iki farklı kategoride yer alan mevzuata ilişkin sorumluluklarını birbirinden ayırır:
  - (a) Vergi ve sosyal güvenlik mevzuatı gibi, finansal tablolarda yer alan önemli tutar ve açıklamaların belirlenmesinde doğrudan bir etkiye sahip olduğu genel olarak kabul edilen mevzuat hükümleri (Bakınız: 13 üncü paragraf) ve
  - (b) Finansal tablolarda yer alan tutar ve açıklamaların belirlenmesinde doğrudan bir etkiye sahip olmayan diğer mevzuat. Ancak bu tür mevzuata uygunluk sağlanması (örneğin, faaliyet lisansı şartlarına, borç ödeme gücüne ilişkin düzenleyici hükümlere veya çevreyle ilgili düzenlemelere uygunluk sağlanması), işletmenin faaliyetleri, faaliyetlerini sürdürebilme kabiliyeti veya önemli cezalardan kaçınması açısından önemli olabilir ve bu sebeple bu tür mevzuata aykırılığın, finansal tablolar üzerinde önemli bir etkisi bulunabilir (Bakınız: 14 üncü paragraf).
7. Bu BDS’de, yukarıda belirtilen her bir kategori için farklı hükümler yer almaktadır. 6(a) paragrafında belirtilen kategoriye ilişkin olarak denetçinin sorumluluğu, ilgili mevzuat hükümlerine uygunluk sağlandığına ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmektir. Denetçinin 6(b) paragrafında belirtilen kategoriye ilişkin sorumluluğu ise, finansal tablolar üzerinde önemli bir etkiye sahip olabilecek diğer mevzuata aykırılıkların belirlenmesine yardımcı olması için belirli denetim prosedürlerini uygulamakla sınırlıdır.
8. Finansal tablolar hakkında görüş oluşturmak üzere uygulanan diğer denetim prosedürleri, belirlenen veya şüphelenilen aykırılık hâllerine denetçinin dikkatini çekebilir. Bu BDS, denetçinin bu tür durumlara karşı dikkatli olmasını gerektirir. İşletmeyi etkileyen ilgili mevzuatın kapsamı dikkate alındığında, BDS 200<sup>15</sup> tarafından zorunlu kılındığı gibi denetim boyunca mesleki şüpheciğin sürdürülmesi önemlidir.

#### **Yürürlük Tarihi**

9. Bu BDS, 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinden itibaren uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

<sup>15</sup> BDS 200, 15 inci paragraf





### Amaçlar

10. Denetçinin amaçları;
- Finansal tablolarda yer alan önemli tutar ve açıklamaların belirlenmesinde doğrudan bir etkiye sahip olduğu genel olarak kabul edilen mevzuat hükümlerine uygunluk sağlandığına ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek,
  - Finansal tablolar üzerinde önemli bir etkiye sahip olabilecek diğer mevzuata aykırılığın belirlenmesine yardımcı olması için belirli denetim prosedürlerini uygulamak ve
  - Denetim sırasında belirlenen aykırılık veya şüphelenilen aykırılık hâllerine uygun biçimde karşılık vermektir.

### Tanımlar

11. Aşağıdaki terim BDS'lerde, karşısında belirtilen anlamıyla kullanılmıştır:
- Aykırılık: İşletmenin kasıtlı veya kasıtsız olarak yapmış olduğu, yürürlükteki ilgili mevzuata aykırı olan ihmal veya eylemlerdir. Bu tür ihmal veya eylemler; üst yönetimden sorumlu olanların, yönetimin veya çalışanların işletme adına veya işletmenin yerine yapmış olduğu ya da işletmenin bizzat taraf olduğu işlemleri içerir. Üst yönetimden sorumlu olanların, yönetimin veya çalışanların işletmenin faaliyetleriyle bağlantılı olmayan kişisel suistimalleri aykırılık hâlleri içinde yer almaz.

### Ana Hükümler

#### Denetçi Tarafından İlgili Mevzuata Uygunluğun Değerlendirilmesi

12. Denetçi BDS 315<sup>16</sup>'e uygun şekilde işletme ve çevresini tanıma sürecinin bir parçası olarak;
- İşletme ve işletmenin faaliyet gösterdiği endüstri veya sektör için geçerli olan yasal ve düzenleyici çerçeveyi ve
  - İşletmenin bu çerçeveye nasıl uygunluk sağladığını genel olarak anlar.  
(Bakınız: A7 paragrafı).
13. Denetçi, finansal tablolarda yer alan önemli tutar ve açıklamaların belirlenmesinde doğrudan bir etkiye sahip olduğu genel olarak kabul edilen mevzuat hükümlerine uygunluk sağlandığına ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde eder (Bakınız: A8 paragrafı).
14. Denetçi, finansal tablolar üzerinde önemli bir etkiye sahip olabilecek diğer mevzuata aykırılıkların belirlenmesine yardımcı olmak için aşağıdaki denetim prosedürlerini uygular (Bakınız: A9-A10 paragrafları):

<sup>16</sup> BDS 315, "İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle 'Önemli Yanlışlık' Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi", 11 inci paragraf





- (a) İşletmenin diğer mevzuata uygunluk sağlayıp sağlamadığına ilişkin olarak yönetimin ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların sorgulanması ve
  - (b) Lisans veren veya düzenleyici kurumlarla yapılan yazışmalar varsa bunların tetkik edilmesi.
15. Uygulanan diğer denetim prosedürleri, aykırılık veya şüphelenilen aykırılık hâllerine denetçinin dikkatini çekebilir. Denetçinin denetim sırasında bu tür durumlara karşı dikkatli olması gereklidir (Bakınız: A11 paragrafı).
16. Denetçi, finansal tabloların hazırlanması sırasında etkileri dikkate alınması gereken bilinen tüm aykırılık veya şüphelenilen aykırılık hâllerinin kendisine açıklandığına dair yönetimden ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlardan yazılı açıklamalar talep eder (Bakınız: A12 paragrafı).
17. Belirlenen veya şüphelenilen aykırılıkların bulunmadığı hâllerde denetçinin, 12-16 ncı paragraflarda belirtilen prosedürler dışında, işletmenin mevzuata uygunluk sağladığına ilişkin denetim prosedürlerini uygulamasına gerek yoktur.

#### **Aykırılığın Belirlendiği veya Aykırılıktan Şüphelenildiği Hâllerde Uygulanacak Denetim Prosedürleri**

18. Denetçi, aykırılık veya şüphelenilen aykırılık hâllerine ilişkin bilgi edindiğinde (Bakınız: A13 paragrafı):
- (a) İhmal veya eylemin niteliği ile meydana geldiği şartları anlar ve
  - (b) Bu ihmal veya eylemin finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkilerini değerlendirmek için daha fazla bilgi elde eder (Bakınız: A14 paragrafı).
19. Aykırılık olabileceğinden şüphelenmesi hâlinde denetçi, konuyu yönetimle ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlarla müzakere eder. Yönetimin veya -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların, işletmenin ilgili mevzuata uygunluk sağladığını destekleyen yeterli bilgi vermemesi ve şüphelenilen aykırılığın etkisinin finansal tablolar açısından önemli olabileceği yargısına varması hâlinde denetçi, hukuki danışmanlık alma ihtiyacını mütalaa eder (Bakınız: A15-A16 paragrafları).
20. Şüphelenilen aykırılık hakkında yeterli bilginin elde edilememesi durumunda denetçi, yeterli ve uygun denetim kanıtının bulunmamasının denetçi görüşü üzerindeki etkisini değerlendirir.
21. Denetçi, yazılı açıklamaların güvenilirliği ile yaptığı risk değerlendirmesi dâhil denetimin diğer alanlarıyla ilgili olarak aykırılığın etkilerini değerlendirir ve uygun adımları atar (Bakınız: A17-A18 paragrafları).

#### **Belirlenen veya Şüphelenilen Aykırılığın Rapor Edilmesi**

##### *Aykırılığın Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara Rapor Edilmesi*

22. Üst yönetimden sorumlu olanların tamamının yönetimde yer almaması ve bu sebeple denetçinin daha önceden bildirdiği, belirlenen veya şüphelenilen aykırılığa ilişkin konulardan haberdar olmamaları hâlinde denetçi,<sup>17</sup> açıkça önemsiz olanlar dışında, denetimin yürütülmesi sırasında dikkatini çeken belirlenen veya şüphelenilen aykırılık konularını üst yönetimden sorumlu olanlara bildirir.

<sup>17</sup> BDS 260, “Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim”, 13 üncü paragraf





23. Denetçi 22 nci paragrafta belirtilen aykırılığın kasıtlı ve önemli olduğu yargısına varırsa, konuyu en kısa zamanda üst yönetimden sorumlu olanlara bildirir.
24. Denetçi, yönetim veya üst yönetimden sorumlu olanların aykırılığa müdahil olduklarından şüphelenirse konuyu -varsa- denetim komitesi veya gözetim kurulu gibi daha üst bir kademeye bildirir. Üst kademenin bulunmaması veya denetçinin bu bildirim üzerine harekete geçilmeyeceğine inanması veya kime rapor verilmesi gerektiğinden emin olmaması durumunda denetçi, hukuki danışmanlık alma ihtiyacını mütalaa eder.

*Aykırılığın Finansal Tablolara İlişkin Denetçi Raporunda Rapor Edilmesi*

25. Aykırılığın finansal tablolar üzerinde önemli bir etkisinin olduğu ancak finansal tablolara yeterince yansıtılmadığı sonucuna varması hâlinde denetçi, BDS 705 uyarınca finansal tablolara ilgili olarak sınırlı olumlu görüş (şartlı görüş) veya olumsuz görüş verir.<sup>18</sup>
26. Yönetim veya üst yönetimden sorumlu olanların, denetçinin finansal tablolar için önemli olabilecek bir aykırılığın meydana gelip gelmediğini veya meydana gelmesinin muhtemel olup olmadığını değerlendirmek için yeterli ve uygun denetim kanıt toplamasını engellemesi hâlinde denetçi, BDS 705'e uygun olarak, denetimin kapsamındaki kısıtlamaya dayanarak sınırlı olumlu görüş verir veya görüş vermekten kaçınır.
27. Denetçi, aykırılığın yönetim veya üst yönetimden sorumlu olanlardan ziyade şartların getirdiği kısıtlamalar sebebiyle meydana gelip gelmediğine karar veremezse, BDS 705'e uygun olarak bu durumun görüşü üzerindeki etkisini değerlendirir.

*Aykırılığın Mevzuatı Uygulayan ve Düzenleyici Kurumlara Rapor Edilmesi*

28. Aykırılığı belirlemesi veya aykırılıktan şüphelenmesi hâlinde denetçi, belirlenen veya şüphelenilen aykırılığı işletme dışındaki diğer taraflara rapor etme sorumluluğunun olup olmadığına karar verir (Bakınız: A19-A20 paragrafları).

**Belgelendirme**

29. Denetçi, belirlenen veya şüphelenilen aykırılık ile yönetimle ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlarla ve işletme dışındaki taraflarla yapılan müzakerelerin sonuçlarını çalışma kâğıtlarına ekler (Bakınız: A21 paragrafı).<sup>19</sup>

<sup>18</sup> BDS 705, "Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi", 7-8 inci paragraflar

<sup>19</sup> BDS 230, "Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi", 8-11 ve A6 paragrafları





\*\*\*

### Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

#### İlgili Mevzuata Uygunluk Sağlama Sorumluluğu (Bakınız: 3-8 inci paragraflar)

- A1. İşletme faaliyetlerinin mevzuata uygun olarak gerçekleştirilmesini sağlamak, üst yönetimden sorumlu olanların gözetiminde yönetimin sorumluluğundadır. Mevzuat işletmenin finansal tablolarını farklı şekillerde etkileyebilir; örneğin, işletmenin finansal tablolarda yer vermesi gereken belirli açıklamaları doğrudan etkileyebilir veya geçerli finansal raporlama çerçevesini belirleyebilir. Söz konusu mevzuat hükümleri işletmeye, bir kısmı finansal tablolara yansıtılacak olan belirli hak ve yükümlülükler getirebilir ve ayrıca aykırılık hâllerine ilişkin cezalar öngörebilir.
- A2. Aşağıda, mevzuata aykırılığın önlenmesine ve tespit edilmesine yardımcı olması için bir işletme tarafından uygulanabilecek politika ve prosedürlere örnekler verilmiştir:
- Mevzuattan kaynaklanan yükümlülüklerin izlenmesi ve faaliyete ilişkin prosedürlerin bu yükümlülükleri karşılayacak şekilde oluşturulmasının sağlanması.
  - Uygun iç kontrol sistemlerinin kurulması ve işletilmesi.
  - İş ahlâkı kurallarının geliştirilmesi, duyurulması ve uygulamasının takip edilmesi.
  - Çalışanların uygun şekilde eğitilmelerinin ve iş ahlâkı kurallarını anlamalarının sağlanması.
  - İş ahlâkı kurallarına uyumun izlenmesi ve bu kurallara uymayan çalışanların uygun yöntemlerle disipline edilmesi.
  - Mevzuattan kaynaklanan yükümlülüklerin izlenmesinde destek olacak hukuk müşavirlerinin görevlendirilmesi.
  - İşletmenin faaliyet gösterdiği sektöre ilişkin uygunluk sağlama gereken önemli mevzuat ile gelen şikâyetlerin kaydının tutulması.

Daha büyük işletmelerde söz konusu politika ve prosedürler, aşağıdakilere uygun sorumlulukların verilmesiyle desteklenebilir:

- İç denetim fonksiyonu.
- Denetim komitesi.
- Mevzuata uygunluk birimi.

#### Denetçinin Sorumluluğu

- A3. İşletmenin ilgili mevzuata aykırılığı finansal tablolarda önemli bir yanlışlığa sebep olabilir. Önemliliğine bakılmaksızın bir aykırılığın tespit edilmesi, denetimin başka alanlarını, örneğin denetçinin, yönetim veya çalışanların dürüstlüğüne ilişkin değerlendirmesini etkileyebilir.
- A4. Bir ihmal veya eylemin aykırılık teşkil edip etmediği genellikle denetçinin mesleki yeterliğinin ötesinde hukuki karar gerektiren bir konudur. Bununla birlikte eğitimi, deneyimi, işletme ve çevresi veya sektör hakkındaki bilgisi denetçinin, dikkatini çeken bazı ihmal veya eylemlerin aykırılık teşkil edebileceğinin farkına varması için temel oluşturabilir.



- A5. Belirli yasal yükümlülükler uyarınca denetçinin, finansal tablo denetiminin bir parçası olarak, işletmenin belirli mevzuat hükümlerine uygunluk sağlayıp sağlamadığını rapor etmesi gerekebilir. Bu tür durumlarda, BDS 700<sup>20</sup> veya BDS 800<sup>21</sup> bu denetim sorumluluklarının denetçi raporunda nasıl yer alacağını açıklar. Ayrıca belirli yasal raporlama yükümlülüklerinin bulunduğu durumlarda, bu yükümlülüklerle uygunluk sağlanıp sağlanmadığının test edilmesi amacıyla denetim planında uygun testlerin yer alması gerekebilir.

**Kamu Sektörü İşletmelerine Özgü Hususlar**

- A6. Kamu sektöründe, finansal tabloların denetimiyle veya işletme faaliyetlerinin diğer alanlarıyla ilgili mevzuatın dikkate alınmasına ilişkin ilâve denetim sorumlulukları bulunabilir.

**Denetçi Tarafından İlgili Mevzuata Uygunluğun Değerlendirilmesi**

*Yasal ve Düzenleyici Çerçevenin Anlaşılması* (Bakınız: 12 nci paragraf)

- A7. Yasal ve düzenleyici çerçeveyi ve işletmenin bu çerçeveye nasıl uygunluk sağladığını genel olarak anlamak için denetçi örneğin:
- İşletmenin içinde bulunduğu sektör ile düzenleyici ve diğer dış faktörler hakkındaki mevcut bilgisini kullanabilir,
  - Finansal tablolarda raporlanan tutar ve açıklamaları doğrudan belirleyen mevzuat hakkındaki bilgilerini güncelleyebilir,
  - İşletmenin faaliyetleri üzerinde önemli bir etkiye sahip olması beklenebilecek diğer mevzuatla ilgili olarak yönetimi sorgulayabilir,
  - İşletmenin, ilgili mevzuata uygunluk sağlandığına dair politika ve prosedürleri hakkında yönetimi sorgulayabilir,
  - Davalardan kaynaklanan taleplerin tespit edilmesi, değerlendirilmesi ve muhasebeleştirilmesi için kabul edilen politika ve prosedürler hakkında yönetimi sorgulayabilir.

*Finansal Tablolarda Yer Alan Önemli Tutar ve Açıklamaların Belirlenmesinde Doğrudan Bir Etkiye Sahip Olduğu Genel Olarak Kabul Edilen Mevzuat* (Bakınız: 13 üncü paragraf)

- A8. Bazı mevzuat hükümlerinin uygulaması oldukça yerleşmiş olup, işletme ve işletmenin faaliyet gösterdiği endüstri veya sektör tarafından iyi bilinmektedir ve 6(a) paragrafında belirtildiği gibi işletmenin finansal tablolarıyla ilgilidir. Bu mevzuat hükümleri aşağıdaki hususlarla ilgili konuları içerebilir. Örneğin:
- Finansal tabloların şekli ve içeriği,
  - Endüstriye özgü finansal raporlama konuları,
  - Kamu kurum ve kuruluşlarıyla yapılan sözleşmeler kapsamındaki işlemlerin muhasebeleştirilmesi,
  - Gelir üzerinden alınan vergiler veya sosyal güvenlik giderlerinin tahakkuku veya muhasebeleştirilmesi.

Söz konusu mevzuatta yer alan hükümlerin bazıları doğrudan finansal tablolardaki belirli yönetim beyanlarıyla ilgili olabilirken (örneğin, gelir üzerinden alınan vergi

<sup>20</sup> BDS 700, “Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama”, 38 inci paragraf

<sup>21</sup> BDS 800, “Özel Hususlar-Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi”, 11 inci paragraf



karşılıklarının tamlığı), diğerleri bir bütün olarak finansal tablolarla ilgili olabilir (örneğin, tam bir finansal tablolar setini oluşturan gerekli tablolar gibi). Denetçi açısından 13 üncü paragraftaki hükmün amacı, ilgili mevzuat hükümlerine uygun olarak finansal tablolarda yer alan tutar ve açıklamaların belirlenmesine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmektir.

Bu tür mevzuatın diğer hükümleri ile diğer mevzuata aykırılıklar, 6(a) paragrafında belirtildiği gibi finansal tablolar üzerinde doğrudan bir etkisinin olmadığı düşünülen ancak maliyetleri işletmenin finansal tablolarında belirtilmesi gereken para cezalarına, davalara veya diğer sonuçlara sebep olabilir.

*Aykırılıkların Belirlenmesine İlişkin Prosedürler - Diğer Mevzuat* (Bakınız: 14 üncü paragraf)

A9. 6(b) paragrafında belirtildiği gibi işletme faaliyetleri üzerinde önemli bir etkiye sahip olması sebebiyle, denetçinin diğer bazı mevzuat hükümlerine özel önem vermesi gerekebilir. İşletme faaliyetleri üzerinde önemli bir etkiye sahip olan aykırılık, işletmenin faaliyetlerini durdurmasına veya işletmenin sürekliliğinin sorgulanmasına sebep olabilir. Örneğin, işletmenin lisansına veya faaliyetlerini yürütmek için gerekli diğer izinlere ilişkin yükümlülükler aykırılık (bir banka için sermaye veya yatırıma ilişkin düzenlemelere aykırılık gibi), bu tür bir etkiye sahip olabilir. Genellikle finansal tabloları etkilemeyen ve işletmenin finansal raporlamayla ilgili bilgi sistemlerinin kapsamında yer almayan ancak esas olarak işletmenin faaliyetleriyle ilgili olan çok sayıda düzenleme de bulunur.

A10. Diğer mevzuat hükümlerinin finansal raporlama üzerindeki sonuçları işletmenin faaliyetlerine bağlı olarak farklılık gösterebileceğinden, 14 üncü paragraf tarafından zorunlu kılınan denetim prosedürleri, finansal tablolar üzerinde önemli bir etkiye sahip olabilecek ilgili mevzuata aykırılık hâllerine denetçinin dikkatini çekmek için yönlendirilir.

*Diğer Denetim Prosedürleri Tarafından Denetçinin Dikkatine Sunulan Aykırılıklar* (Bakınız: 15 inci paragraf)

A11. Finansal tablolara ilişkin bir görüş oluşturmak için uygulanan denetim prosedürleri, aykırılık veya şüphelenilen aykırılık hâllerine denetçinin dikkatini çekebilir. Bu tür denetim prosedürleri örnek olarak aşağıdakileri içerebilir:

- Tutanakların okunması,
- İşletme yönetiminin ve işletme içindeki veya dışındaki hukuk müşavirlerinin davalar, iddialar ve değerlendirmeler hakkında sorgulanması,
- İşlemler, hesap bakiyeleri veya açıklamalara ilişkin maddi detay testlerinin yapılması.

*Yazılı Açıklamalar* (Bakınız: 16 ncı paragraf)

A12. İlgili mevzuatın finansal tablolar üzerindeki etkisi büyük ölçüde farklılık gösterebilir. Bu sebeple yazılı açıklamalar, finansal tablolar üzerinde önemli etkisi olabilecek belirlenen veya şüphelenilen aykırılıklarla ilgili olarak yönetimin bilgisi hakkında gerekli denetim kanıtı sağlar. Ancak yazılı açıklamalar, kendi başlarına yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlamaz; bu sebeple denetçi tarafından elde edilecek diğer denetim kanıtlarının nitelik veya kapsamını etkilemez.<sup>22</sup>

<sup>22</sup> BDS 580, “Yazılı Açıklamalar”, 4 üncü paragraf



### **Aykırlığın Belirlendiği veya Aykırılıktan Şüphelenildiği Hâllerde Uygulanacak Denetim Prosedürleri**

*İlgili Mevzuata Aykırlığın Göstergeleri (Bakınız: 18 inci paragraf)*

- A13. Denetçinin aşağıdaki hususların varlığından haberdar olması veya bu hususlar hakkında bilgi sahibi olması hâlinde bu durum, aykırılık göstergesi olabilir:
- Düzenleyici kurumlar ve diğer resmi kurumlar tarafından inceleme yapılması ya da idari veya adli para cezalarının ödenmesi.
  - Açıkça belirtilmemiş hizmet veya krediler için danışmanlara, ilişkili taraflara, çalışanlara veya kamu çalışanlarına ödemeler yapılması.
  - Satış komisyonları veya acentelik ücretlerinin, işletme tarafından veya sektörde yapılan olağan ödemelere veya fiilen alınan hizmetlere kıyasla olması gerekenden fazla görünmesi.
  - Piyasa fiyatının önemli derecede altındaki veya üstündeki fiyatlardan alım yapılması.
  - Olağandışı nakit ödemelerin, hamiline banka çeki şeklinde ödemelerin veya isimsiz banka hesaplarına havalelerin yapılması.
  - Vergi cenneti olarak bilinen yerlerde kayıtlı olan şirketlerle olağandışı işlemler yapılması.
  - Mal veya hizmetlere ilişkin ödemelerin, bu mal veya hizmetlerin satın alındığı ülkeden farklı bir ülkeye yapılması.
  - Uygun kambiyo belgeleri olmadan ödeme yapılması.
  - Bilgi sistemlerinin tasarımı sebebiyle veya kazara, yeterli denetim izi veya denetim kanıtı sağlamayan bir yapıda olması.
  - İşlemlerin uygun olmayan biçimde kaydedilmesi veya yetkisiz işlemlerin bulunması.
  - Olumsuz medya yorumlarının bulunması.

*Denetçi Tarafından Yapılan Değerlendirmeye İlişkin Hususlar (Bakınız: 18(b) paragrafı)*

- A14. İhmal veya eylemin finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkisine ilişkin denetçi tarafından yapılan değerlendirmeyle ilgili hususlar aşağıdakileri içerir:
- Aykırılıkların finansal tablolar üzerindeki muhtemel finansal sonuçları; örneğin, para cezaları, diğer cezalar, tazminatlar, varlıkların kamulaştırılma tehdidi, faaliyetlerin zorunlu olarak durdurulması ve davalar.
  - Muhtemel finansal sonuçların açıklama gerektirip gerektirmediği.
  - Muhtemel finansal sonuçların finansal tabloların gerçeğe uygun sunumu konusunda şüphe oluşturacak veya finansal tabloları yanıltıcı hâle getirecek kadar ciddi olup olmadığı.

*Denetim Prosedürleri (Bakınız: 19 uncu paragraf)*

- A15. Denetçi, üst yönetimden sorumlu olanların ilâve denetim kanıtı sağlayabileceği hâllerde, bulguları bu kişilerle müzakere edebilir. Örneğin denetçi, aykırılık ihtimaline yol açan işlem veya olaylara ilişkin olgu ve durumlar hakkında üst yönetimden sorumlu olanların aynı düşünceye sahip olup olmadığını teyit edebilir.





A16. Yönetimin veya -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların, işletmenin ilgili mevzuata uygun hareket ettiğine ilişkin yeterli bilgi sunmaması hâlinde denetçi, hile ihtimali dâhil olmak üzere, ilgili mevzuatın bu şartlarda uygulanması ve finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkileri konusunda, işletme içindeki veya dışındaki bir hukuk müşavirine danışmayı uygun görebilir. İşletmenin hukuk müşavirine danışılmasının uygun görülmemesi veya hukuk müşavirinin görüşünden tatmin olmaması hâlinde denetçi, ilgili mevzuatın ihlal edilip edilmediği ve hile ihtimali de dâhil muhtemel hukuki sonuçlar ile -varsa- alacağı diğer tedbirler hakkında kendi hukuk müşavirine danışmayı uygun bulabilir.

*Aykırlıkların Etkilerinin Değerlendirilmesi (Bakınız: 21 inci paragraf)*

A17. 21 inci paragraf uyarınca denetçi aykırılıkların, risk değerlendirmesi ve yazılı açıklamaların güvenilirliği dâhil, denetimin diğer alanlarına ilişkin etkilerini değerlendirir. Denetçi tarafından belirlenen belirli aykırılık hâllerinin etkileri aşağıdakilere bağlıdır:

- İhmal veya eylemin gerçekleştirilmesinin ve gizlenmesinin -varsa- belirli kontrol faaliyetleriyle olan ilişkisi ve
- İhmal veya eyleme müdahil olan yönetici veya çalışanların bulunduğu kademe (özellikle işletmede en yüksek yetkiye sahip olanların müdahil olmasından kaynaklanan etkiler için).

A18. İstisnai hâllerde, aykırılıklar finansal tablolar açısından önemli olmasa bile yönetim veya üst yönetimden sorumlu olanların, içinde bulunulan şartlar altında denetçinin uygun olduğunu düşündüğü düzeltici adımları atmaması durumunda, yürürlükteki mevzuatın izin vermesi hâlinde denetçi, denetimden çekilmeyi düşünebilir. Denetimden çekilmenin gerekli olup olmadığına karar verirken denetçi, hukuki danışmanlık almayı düşünebilir. Denetimden çekilmenin mümkün olmadığı durumlarda denetçi, aykırılığı raporundaki “Diğer Hususlar”a ilişkin paragrafta açıklamak dâhil, alternatif seçenekleri değerlendirir.<sup>23</sup>

### **Belirlenen veya Şüphelenilen Aykırılığın Rapor Edilmesi**

*Aykırılığın Mevzuatı Uygulayan ve Düzenleyici ve Kurumlara Rapor Edilmesi (Bakınız: 28 inci paragraf)*

A19. Denetçinin müşteri bilgilerinin gizliliğinin korunmasına ilişkin mesleki yükümlülüğü, belirlenen veya şüphelenilen aykırılıkların işletme dışındaki bir tarafa rapor edilmesini engelleyebilir. Ancak denetçinin yasal sorumlulukları durumdan duruma farklılık gösterebilir ve belirli durumlarda sır saklama yükümlülüğü ilgili mevzuat veya mahkeme kararıyla ortadan kaldırılabilir. Bazı durumlarda, bir finansal kuruluşu denetleyen denetçinin aykırılık veya şüphelenilen aykırılık hâllerini yetkili kurumlara rapor etmesi yasal bir yükümlülük olabilir. Ayrıca bazı durumlarda denetçi, yönetimin ve üst yönetimden sorumlu olanların düzeltici adımları atmadığı hâllerde yanlışlıkları, yetkili kurumlara rapor etmek zorunda olabilir. Denetçi atacağı uygun adımları belirlemek için hukuki danışmanlık almanın uygun olduğuna karar verebilir.

**Kamu Sektörü İşletmelerine Özgü Hususlar**

A20. Kamu sektöründe görev yapan bir denetçi, aykırılık hâllerini ilgili kurum veya kuruluşa rapor etmek veya raporunda bunları açıklamak zorunda olabilir.

<sup>23</sup> BDS 706, “Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları”, 8 inci paragraf





**Belgelendirme** (Bakınız: 29 uncu paragraf)

A21. Belirlenen veya şüphelenilen aykırılık bulgularına ilişkin çalışma kâğıtlarında, aşağıdaki gibi hususlar yer alabilir:

- Kayıt veya belgelerin kopyaları,
- Yönetimle, üst yönetimden sorumlu olanlarla veya işletme dışındaki taraflarla yapılan müzakerelerin tutanakları.

TÜRMOB Sirküler Rapor

