



YAZILI AÇIKLAMALAR STANDARDI (BDS 580) YAYIMLANDI

ÖZET : *Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 26 İle Yazılı Açıklamalar Standardı (BDS 580) yürürlüğe konulmuştur.*

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunca çıkarılan ve 29.01.2014 tarih ve 28897 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Yazılı Açıklamalar (BDS 580) Hakkında Tebliğ Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 26 ile **“Yazılı Açıklamalar Standardı” (BDS 580)** yürürlüğe konulmuştur.

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

Ayrıca 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 faaliyetlerinin, bu Tebliğ hükümleri çerçevesinde yürütülmüş olduğu kabul edilmiştir.

Tebliğde **BDS 580 “Yazılı Açıklamalar”** standardının, **BDS 200 “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi” ile birlikte dikkate alınacağı** belirtilmiştir.

BDS 580, finansal tabloların denetiminde, denetçinin yönetimden ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlardan yazılı açıklamalar alma sorumluluğunu düzenlemektedir.

BDS 580'de denetçinin amaçları;

- ✓ *Yönetimden ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlardan, finansal tabloların hazırlanmasına ve denetçiye sunulan bilgilerin tamlığına ilişkin sorumluluklarını yerine getirdiklerini kabul ettikleri konusunda yazılı açıklamalar elde etmek,*
- ✓ *Denetçi tarafından gerekli bulunması veya diğer BDS'ler uyarınca zorunlu kılınması durumunda, finansal tablolarda veya finansal tablolardaki belirli yönetim beyanlarıyla ilgili diğer denetim kanıtlarını yazılı açıklamalar aracılığıyla desteklemek,*
- ✓ *Denetçi tarafından talep edilen yazılı açıklamaları, yönetim ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların sunduğu veya sunmadığı durumlara yönelik uygun şekilde karşılık vermek.*

olarak belirtilmiştir.





BDS 580'de,

- ✓ **Yazılı açıklama:** Belirli konuları teyit etmek veya diğer denetim kanıtlarını desteklemek için **yönetim tarafından denetçiye sunulan yazılı bildirimdir**. Bu bağlamda yazılı açıklamalar; finansal tabloları, bu tablolarda yer alan yönetim beyanlarını veya bu tabloları destekleyen defterleri ve kayıtları kapsamaz.
- ✓ Bu BDS'de geçen "**yönetim**" ibaresi, "yönetim ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlar"ı ifade eder. Ayrıca, gerçeğe uygun sunum çerçevesinin kullanılması durumunda yönetim, finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca hazırlanması ve gerçeğe uygun bir biçimde sunulmasından veya geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayan finansal tabloların hazırlanmasından sorumludur.

şeklinde tanımlanmıştır.

Söz konusu Tebliğ ve eki Bağımsız Denetim Standardı (BDS 580) Sirkülerimiz ekinde yer almaktadır.

Saygılarımızla...





TEBLİĞ

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan:

YAZILI AÇIKLAMALAR (BDS 580)

HAKKINDA TEBLİĞ

TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI TEBLİĞİ NO: 26

Amaç

MADDE 1 – (1) Bu Tebliğin amacı; bu Tebliğin ekinde yer alan Yazılı Açıklamalar Standardının yürürlüğe konulmasıdır.

Kapsam

MADDE 2 – (1) Bu Tebliğin kapsamı, Ek’te yer alan BDS 580 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 Başkanı,
- 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 580

YAZILI AÇIKLAMALAR





BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 580
YAZILI AÇIKLAMALAR
İÇİNDEKİLER

Paragraf **Giriş**

Kapsam

Denetim Kanıtı Olarak Yazılı Açıklamalar

Yürürlük Tarihi

Amaçlar

Tanımlar

Ana Hükümler

Yazılı Açıklamaların Talep Edileceği Yöneticiler

Yönetimin Sorumluluklarına İlişkin Yazılı Açıklamalar

Diğer Yazılı Açıklamalar

Yazılı Açıklamaların Tarihi ve Kapsadığı Dönem(ler)

Yazılı Açıklamaların Şekli

Yazılı Açıklamaların Güvenilirliğine İlişkin Şüphe Duyulması ve Talep Edilen Yazılı Açıklamaların Sunulmaması

Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

Denetim Kanıtı Olarak Yazılı Açıklamalar

Yazılı Açıklamaların Talep Edileceği Yöneticiler

Yönetimin Sorumluluklarına İlişkin Yazılı Açıklamalar

Diğer Yazılı Açıklamalar

Bir Eşik Tutarın Bildirilmesi

Yazılı Açıklamaların Tarihi ve Kapsadığı Dönem(ler)

Yazılı Açıklamaların Şekli

Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim

Yazılı Açıklamaların Güvenilirliğine İlişkin Şüphe Duyulması ve Talep Edilen Yazılı Açıklamaların Sunulmaması

Ek 1: Yazılı Açıklamalara İlişkin Hükümler İçeren BDS'lerin Listesi

Ek 2: Örnek Açıklama Mektubu

Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 580 “Yazılı Açıklamalar”, 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), finansal tabloların denetiminde, denetçinin yönetimden ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlardan yazılı açıklamalar alma sorumluluğunu düzenler.
2. Ek 1’de yazılı açıklamalara ilişkin özel hükümler içeren diğer BDS’lerin listesi yer almaktadır. Diğer BDS’lerin yazılı açıklamalara ilişkin özel hükümleri bu BDS’nin uygulanmasını kısıtlamaz.

Denetim Kanıtı Olarak Yazılı Açıklamalar

3. Denetim kanıtları, denetçinin, görüşüne dayanak oluşturan sonuçlara ulaşırken kullandığı bilgilerdir.¹ Yazılı açıklamalar, işletmenin finansal tablolarının denetimiyle ilgili olarak denetçinin talep ettiği gerekli bilgilerdir. Dolayısıyla, sorgulamalara verilen yanıtlar gibi, yazılı açıklamalar da denetim kanıtı niteliğindedir (Bakınız: A1 paragrafı).
4. Yazılı açıklamalar gerekli olan denetim kanıtını sağlamalarına rağmen, ele aldıkları konularla ilgili tek başlarına yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlamazlar. Ayrıca yönetimin güvenilir yazılı açıklamalar sunmuş olması, yönetimin sorumluluklarını yerine getirmesiyle ve belirli yönetim beyanlarıyla ilgili denetçinin elde edeceği diğer denetim kanıtlarının niteliğini veya kapsamını etkilemez.

Yürürlük Tarihi

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

Amaçlar

6. Denetçinin amaçları:
 - (a) Yönetimden ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlardan, finansal tabloların hazırlanmasına ve denetçiye sunulan bilgilerin tamlığına ilişkin sorumluluklarını yerine getirdiklerini kabul ettikleri konusunda yazılı açıklamalar elde etmek,
 - (b) Denetçi tarafından gerekli bulunması veya diğer BDS’ler uyarınca zorunlu kılınması durumunda, finansal tablolarda veya finansal tablolardaki belirli yönetim beyanlarıyla ilgili diğer denetim kanıtlarını yazılı açıklamalar aracılığıyla desteklemek,
 - (c) Denetçi tarafından talep edilen yazılı açıklamaları, yönetim ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların sunduğu veya sunmadığı durumlara yönelik uygun şekilde karşılık vermek.

¹ BDS 500, “Bağımsız Denetim Kanıtları”, 5(a) paragrafı, “denetim kanıtı” tanımı.



Tanımlar

7. Aşağıdaki terim BDS’lerde, karşısında belirtilen anlamıyla kullanılmıştır:
- Yazılı açıklama: Belirli konuları teyit etmek veya diğer denetim kanıtlarını desteklemek için yönetim tarafından denetçiye sunulan yazılı bildirimdir. Bu bağlamda yazılı açıklamalar; finansal tabloları, bu tablolarda yer alan yönetim beyanlarını veya bu tabloları destekleyen defterleri ve kayıtları kapsamaz.
8. Bu BDS’de geçen “yönetim” ibaresi, “yönetim ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlar”ı ifade eder. Ayrıca, gerçeğe uygun sunum çerçevesinin kullanılması durumunda yönetim, finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca hazırlanması ve *gerçeğe uygun bir biçimde* sunulmasından veya geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca *doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayan* finansal tabloların hazırlanmasından sorumludur.

Ana Hükümler

Yazılı Açıklamaların Talep Edileceği Yöneticiler

9. Denetçi yazılı açıklamaları, finansal tablolara ilişkin uygun sorumluluğu bulunan ve ilgili konular hakkında bilgiye sahip olan yöneticilerden talep eder (Bakınız: A2-A6 paragrafları).

Yönetimin Sorumluluklarına İlişkin Yazılı Açıklamalar

Finansal Tabloların Hazırlanması

10. Denetçi, yönetimden finansal tabloları geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlama sorumluluğunu yerine getirdiğine dair bir yazılı açıklama talep eder. Bu açıklama, ilgili hâllerde bağımsız denetim sözleşmesi şartlarında öngörülen, finansal tabloların gerçeğe uygun bir biçimde sunulduğu hususunu da içerir² (Bakınız: A7-A9 ve A14, A22 paragrafları).

Sunulan Bilgiler ve İşlemlerin Tamlığı

11. Denetçi yönetimden:
- (a) Bağımsız denetim sözleşmesinde mutabakata varıldığı üzere, ilgili tüm bilgileri ve bu bilgilere erişim imkânını denetçiye sağladığına,³
- (b) Tüm işlemlerin kaydedildiğine ve finansal tablolara yansıtıldığına dair bir yazılı açıklama talep eder (Bakınız: A7-A9 ve A14, A22 paragrafları).

Yazılı Açıklamalarda Yönetimin Sorumluluklarının Açıklanması

12. Yazılı açıklamalarda, 10 ve 11 inci paragraflarda yer alan yönetimin sorumlulukları, denetim sözleşmesi şartlarında belirtildiği şekliyle açıklanır.

² BDS 210, “Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması”, 6(b)(i) paragrafi

³ BDS 210, 6(b)(iii) paragrafi

Diğer Yazılı Açıklamalar

13. Diğer BDS'ler denetçinin yazılı açıklamalar talep etmesini zorunlu kılar. Bu açıklamalara ek olarak, finansal tablolara veya finansal tablolardaki yönetim beyanlarına ilişkin diğer denetim kanıtlarını desteklemek için, ilave yazılı açıklama talep etmesinin gerekli olduğunu belirlemesi durumunda denetçi, ilave yazılı açıklamalar da talep eder (Bakınız: A10–A13, A14, A22 paragrafları).

Yazılı Açıklamaların Tarihi ve Kapsadığı Dönem(ler)

14. Yazılı açıklamaların tarihi, finansal tablolara ilişkin denetçi raporu tarihinden sonra olmamakla birlikte bu tarihe mümkün olan en yakın tarihtir. Yazılı açıklamalar denetçi raporunda atıf yapılan tüm finansal tabloları ve dönemi(leri) kapsar (Bakınız: A15-A18 paragrafları).

Yazılı Açıklamaların Şekli

15. Yazılı açıklamalar, denetçiye hitaben yazılmış bir açıklama mektubu şeklindedir. Yönetimin sorumluluklarını yazılı olarak kamuya bildirmesinin mevzuat tarafından zorunlu kılınması ve denetçinin bu bildirimlerin 10 veya 11 inci paragraflar uyarınca zorunlu kılınan açıklamalardan bir kısmını veya tamamını sağladığını belirlemesi durumunda, söz konusu bildirimlerde yer alan hususların açıklama mektubuna eklenmesi gerekmez (Bakınız: A19-A21 paragrafları).

Yazılı Açıklamaların Güvenilirliğine İlişkin Şüphe Duyulması ve Talep Edilen Yazılı Açıklamaların Sunulmaması

Yazılı Açıklamaların Güvenilirliğine İlişkin Şüphe Duyulması

16. Yönetimin yeterliği, dürüstlüğü, etik değerleri veya özenine ya da yönetimin bunlara bağlılığına veya bunları uygulamasına ilişkin endişelerinin bulunması durumunda denetçi, bu endişelerin, açıklamalar (sözlü veya yazılı) ve genel olarak denetim kanıtlarının güvenilirliği üzerinde oluşturabileceği etkiyi belirler (Bakınız: A24-A25 paragrafları).
17. Özellikle, yazılı açıklamaların diğer denetim kanıtlarıyla tutarlı olmaması durumunda, denetçi bu sorunu çözmek amacıyla denetim prosedürleri uygular. Sorununun çözülememesi durumunda denetçi, yönetimin yeterliği, dürüstlüğü, etik değerleri veya özenine ya da yönetimin bunlara bağlılığına veya bunları uygulamasına ilişkin değerlendirmesini yeniden mütalaa eder ve bu durumun, açıklamaların (sözlü veya yazılı) ve genel olarak denetim kanıtının güvenilirliği üzerinde oluşturabileceği etkiyi belirler (Bakınız: A23 paragrafı).
18. Denetçi, yazılı açıklamaların güvenilir olmadığı sonucuna varması durumunda, bu BDS'nin 20 nci paragrafındaki hükmü dikkate alarak, BDS 705⁴ uyarınca bu durumun denetçi raporundaki görüş üzerindeki muhtemel etkisinin belirlenmesi de dâhil olmak üzere, uygun adımları atar.

Talep Edilen Yazılı Açıklamaların Sunulmaması

⁴ BDS 705, “Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi”



Sirküler Rapor  **29.01.2014/52-9**

19. Yönetimin talep edilen yazılı açıklamalardan bir veya daha fazlasını sunmaması durumunda denetçi:
- Konuyu yönetimle müzakere eder.
 - Yönetimin dürüstlüğünü yeniden değerlendirir ve bu durumun, açıklamalar (sözlü veya yazılı) ve genel olarak denetim kanıtlarının güvenilirliği üzerinde oluşturabileceği etkiyi değerlendirir.
 - Bu BDS'nin 20 nci paragrafındaki hükmü dikkate alarak, BDS 705 uyarınca bu durumun denetçi raporundaki görüş üzerindeki muhtemel etkisinin belirlenmesi de dâhil olmak üzere, uygun adımları atar.

Yönetimin Sorumluluklarıyla İlgili Yazılı Açıklamalar

20. Denetçi BDS 705 uyarınca, aşağıdaki durumların gerçekleşmesi durumunda finansal tablolara ilişkin görüş vermekten kaçınır:
- Denetçinin yönetimin dürüstlüğü konusunda yeterli şüphenin mevcut olduğu ve dolayısıyla 10 ve 11 inci paragraflar uyarınca sunulması gereken yazılı açıklamaların güvenilir olmadığı sonucuna varması veya
 - Yönetimin 10 ve 11 inci paragraflar uyarınca sunulması gereken yazılı açıklamaları sunmaması
- (Bakınız: A26 - A27 paragrafları).





Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

Denetim Kanıtı Olarak Yazılı Açıklamalar (Bakınız: 3 üncü paragraf)

A1. Yazılı açıklamalar önemli bir denetim kanıtı kaynağıdır. Yönetimin talep edilen yazılı açıklamaları sunmaması veya değiştirmesi, bir veya daha fazla önemli sorunun mevcut olma ihtimâli konusunda denetçiyi uyarabilir. Ayrıca, birçok durumda sözlü açıklama yerine yazılı açıklamanın talep edilmesi, yönetimin bu sorunları daha titiz bir şekilde değerlendirmesine sebep olabilir, dolayısıyla açıklamaların kalitesini artırabilir.

Yazılı Açıklamaların Talep Edileceği Yöneticiler (Bakınız: 9 uncu paragraf)

A2. Yazılı açıklamalar finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu kişilerden talep edilir. Bu kişiler, işletmenin üst yönetim yapısına ve ilgili mevzuata bağlı olarak değişebilir fakat sorumlu taraf genellikle (üst yönetimden sorumlu olanlardan ziyade) yönetimdir. Dolayısıyla yazılı açıklamalar işletmenin genel müdürü ile finans ve mali işler müdürü veya bu unvanların kullanılmadığı işletmelerde bu kişilere eşdeğer kişilerden talep edilebilir. Ancak bazı durumlarda, üst yönetimden sorumlu olanlar gibi diğer taraflar da finansal tabloların hazırlanmasından sorumludur.

A3. Finansal tabloların hazırlanmasından ve işletmenin faaliyetlerinin yürütülmesinden yönetim sorumlu olduğundan dolayı yönetimin, yazılı açıklamalara dayanak oluşturan finansal tabloların hazırlanması sırasında işletmenin takip ettiği süreç hakkında ve finansal tablolarda yer alan yönetim beyanları hakkında yeterli bilgiye sahip olması beklenir.

A4. Ancak bazı durumlarda yönetim, finansal tabloların ve finansal tablolarda yer alan yönetim beyanlarının hazırlanması ve sunulması sürecine katılan diğer kişileri (yazılı açıklamanın talep edildiği konular hakkında uzmanlık bilgisine sahip kişiler gibi) sorgulamaya karar verebilir. Aşağıdakiler bu kişiler arasındadır:

- Aktüeryal muhasebe ölçümlerinden sorumlu aktüer.
- Çevresel yükümlülüklerin ölçümlerinden sorumlu ve bu konuda uzman olan mühendis personel.
- Hukuki anlaşmazlıklarla (iddialarla) ilgili olarak ayrılan karşılıklara ilişkin gerekli bilgileri sunabilecek olan işletmenin iç hukuk müşaviri.

A5. Yönetim bazı durumlarda yazılı açıklamalara, açıklamaların yönetimin bilgisi ve kanaati çerçevesinde en iyi şekilde oluşturulduğunu niteleyen bir ifade ekleyebilir. Denetçinin açıklamaların ilgili konularda uygun sorumluluk ve bilgiye sahip kişiler tarafından yapıldığı hususunda tatmin olması durumunda bu tür bir ifadeyi kabul etmesi makuldür.

A6. Yönetimin bilgiye dayanan açıklamalar yapmasını sağlamak için denetçi, yönetimden yazılı açıklamalara, talep edilen açıklamanın yapılabilmesi için yönetimin uygun olduğuna karar verdiği sorgulamaları gerçekleştirdiği yönünde bir teyidi eklemesini isteyebilir. Bu sorgulamaların, genellikle, işletme tarafından önceden belirlenmiş süreçlerin dışında, kurum içi resmi bir süreç gerektirmesi beklenmez.

Yönetimin Sorumluluklarına İlişkin Yazılı Açıklamalar (Bakınız: 10-11 inci paragraflar)



- A7. Yönetimin 10 ve 11 inci paragraflarda yer alan sorumluluklarını yerine getirdiğine dair denetim sırasında elde edilen denetim kanıtı, yönetimden bu sorumluluklarını yerine getirdiğini kabul ettiğine ilişkin bir teyit alınmaması durumunda yeterli olmaz. Çünkü denetçi sadece denetim kanıtına dayanarak, yönetimin finansal tabloları hazırlarken, sunarken ve denetçiye bilgi sağlarken sorumluluklarını anladığı ve üstlendiği hususunu dayanak aldığına hüküm veremez. Örneğin, denetim sözleşmesi şartlarında mutabakata varılan, ilgili tüm bilgilerin sunulup sunulmadığını yönetime sormadan ve bu konuda yönetimden teyit almadan denetçi, yönetimin kendisine bu bilgileri sunduğu sonucuna varamaz.
- A8. 10 ve 11 inci paragraflar uyarınca zorunlu kılınan yazılı açıklamalar, denetim sözleşmesinin şartlarında yer alan sorumlulukları yerine getirdiğine dair yönetimden teyit talep etmek suretiyle, yönetimin bu sorumluluklarını anladığına ve üstlendiğine dair mutabakata dayanır. Denetçi yönetimden bu sorumlulukları anladığını ve üstlendiğini yazılı açıklamalarda tekrar teyit etmesini de isteyebilir. Aşağıdaki durumlarda bu teyidin tekrar talep edilmesi uygun olabilir:
- Denetim sözleşmesinin şartlarını işletme adına imzalayan kişilerin artık söz konusu sorumluluklara sahip olmaması,
 - Denetim sözleşmesi şartlarının bir önceki yılda hazırlanmış olması,
 - Yönetimin bu sorumlulukları yanlış anladığı yönünde bir göstergenin bulunması,
 - İçinde bulunulan şartlarda meydana gelen değişikliklerin tekrar teyit alınmasını uygun hâle getirmesi.

BDS 210⁵ ile tutarlı olarak, yönetimin sorumluluklarını anladığını ve üstlendiğini bu şekilde tekrar teyidi, (bu BDS'nin A5 paragrafında da açıklandığı gibi) "yazılı açıklamaların yönetimin bilgisi ve kanaati çerçevesinde en iyi şekilde oluşturulması" ifadesiyle sınırlandırılmaz.

Kamu Sektörü İşletmelerine Özgü Hususlar

- A9. Kamu sektörü işletmelerinin finansal tablolarının denetimine ilişkin görev ve yetkileri (yetki dayanağı), diğer işletmelerin finansal tablolarının denetimine ilişkin görev ve yetkilerden daha kapsamlı olabilir. Sonuç olarak, bu durum kamu sektöründeki bir işletmenin finansal tablolarına ilişkin yürütülen denetimde, yönetimin sorumluluklarıyla ilgili olarak ilave yazılı açıklamaların talep edilmesine yol açabilir. Bu açıklamalar, işlemler ve olayların mevzuata uygun gerçekleştirildiğini teyit eden açıklamaları kapsayabilir.

Diğer Yazılı Açıklamalar (Bkz. 13 üncü Paragraf)

Finansal Tablolarla İlgili İlâve Yazılı Açıklamalar

- A10. Denetçi 10 uncu paragraf uyarınca talep edilen yazılı açıklamaya ilave olarak, finansal tablolarla ilgili başka yazılı açıklamaların da talep edilmesini gerekli görebilir. Bu yazılı açıklamalar 10 uncu paragraf uyarınca talep edilen yazılı açıklamanın tamamlayıcısı niteliğinde olmakla birlikte bunun bir parçasını oluşturmaz. Söz konusu ilave açıklamalar aşağıdaki konulara ilişkin açıklamaları içerebilir:
- Muhasebe politikalarının seçiminin ve uygulamasının uygun olup olmadığı,

⁵ BDS 210, 6(b) paragrafi



- Örnek olarak aşağıda verilen hususların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak muhasebeleştirilmiş, ölçülmüş, sunulmuş ve açıklanmış olup olmadığı:
 - Varlık ve yükümlülüklerin sınıflandırmasını veya defter değerini etkileyebilecek yönetimin plan veya niyetleri,
 - Mevcut ve şarta bağlı yükümlülükler,
 - Varlıklar üzerindeki mülkiyet hakkı ve kontrolü; varlıklar üzerindeki rehin ve ipotekler ile teminat olarak verilen varlıklar,
 - Finansal tabloları etkileyebilecek mevzuat ve sözleşme hükümleri (aykırılıklar dâhil).

Denetçiye Sunulan Bilgilerle İlgili İlave Yazılı Açıklamalar

- A11. Denetçi, 11 inci paragraf uyarınca zorunlu kılınan yazılı açıklamalara ilave olarak yönetimden, yönetimin haberdar olduğu tüm iç kontrol eksikliklerini kendisine bildirdiğine ilişkin bir yazılı açıklama talep etmeyi gerekli bulabilir.

Belirli Yönetim Beyanlarına İlişkin Yazılı Açıklamalar

- A12. Denetçi, işletmenin vardığı yargılar ve işletmenin niyetleri hakkında denetim kanıtı elde ederken veya bunları değerlendirirken aşağıdaki hususlardan bir ya da birkaçını dikkate alabilir:

- İşletmenin açıkladığı niyetlerini yerine getirmesine ilişkin geçmiş.
- İşletmenin belirli bir eylem tarzını seçmesine ilişkin gerekçeleri.
- İşletmenin belirli bir eylem tarzını devam ettirme kabiliyeti.
- Yönetimin vardığı yargılarla veya yönetimin niyetleriyle tutarsızlığın olduğunu gösterebilecek, denetim sürecinde elde edilen diğer herhangi bir bilginin varlığı veya eksikliği.

- A13. Denetçi, yönetimden, finansal tablolardaki belirli yönetim beyanlarıyla ilgili yazılı açıklama talep etmenin gerekli olduğu sonucuna varabilir; bu talep, özellikle belirli yönetim beyanlarıyla ilgili yönetimin vardığı yargıya veya yönetimin niyetine veya bu beyanların tamlığına ilişkin diğer denetim kanıtlarından elde edilen bilgiyi (anlayışı) desteklemek içindir. Örneğin yönetimin niyetinin, yatırımlara ilişkin değerlendirme esası açısından önem arz etmesi durumunda, yönetimden niyetleriyle ilgili bir yazılı açıklama alınmadan yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmesi mümkün olmayabilir. Bu tür yazılı açıklamalar gerekli olan denetim kanıtını sağlamalarına rağmen, böyle bir yönetim beyanı açısından yeterli ve uygun denetim kanıtını tek başına oluşturmazlar.

Bir Eşik Tutarın Bildirilmesi (Bakınız: 10–11, 13 üncü paragraflar)

- A14. BDS 450 uyarınca denetçi denetim boyunca belirlediği bariz biçimde önemsiz sayılanlar dışındaki yanlışlıkları bir araya getirir.⁶ Denetçi hangi yanlışlıkların bariz biçimde önemsiz sayılmayacağı konusunda bir eşik tutar belirleyebilir. Aynı

⁶ BDS 450, “Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi”, 5 inci paragraf





şekilde, denetçi yönetimden talep edilen yazılı açıklamaların amacına uygun olarak, yönetime bir eşik tutar bildirmeyi düşünebilir.

Yazılı Açıklamaların Tarihi ve Kapsadığı Dönem(ler) (Bakınız: 14 üncü paragraf)

- A15. Yazılı açıklamalar gerekli denetim kanıtı niteliğinde olduğundan, denetim görüşü yazılı açıklama tarihinden önce bildirilmez ve denetçi raporu tarihi, yazılı açıklamaların tarihinden önceki bir tarih olamaz. Ayrıca denetçi, denetçi raporu tarihine kadar meydana gelen ve finansal tablolarda düzeltme veya açıklama gerektirebilecek olayları dikkate aldığı için, yazılı açıklamaların tarihi, finansal tablolara ilişkin denetçi raporu tarihinden sonra olmamakla birlikte bu tarihe mümkün olan en yakın tarihtir.
- A16. Bazı durumlarda denetçinin, denetim sırasında, finansal tablolarda yer alan belirli bir yönetim beyanıyla ilgili bir yazılı açıklama elde etmesi uygun olabilir. Böyle bir durumda, güncellenmiş bir yazılı açıklamanın talep edilmesi gerekebilir.
- A17. Yazılı açıklamalar denetim raporunda atıf yapılan tüm dönemleri kapsar. Çünkü yönetimin, önceki dönemlere ilişkin verdiği önceki yazılı açıklamaların geçerliliğini koruduğunu tekrar teyit etmesi gerekir. Denetçi ve yönetim, önceki dönemlerle ilgili bu tür yazılı açıklamalarda herhangi bir değişiklik olup olmadığını ve değişiklik varsa bu değişikliklerin ne olduğunu dikkate alarak, bu açıklamaları güncelleyen yeni bir yazılı açıklama şekli üzerinde mutabakata varabilir.
- A18. Mevcut yönetim, denetçi raporunda atıf yapılan tüm dönemlerde yönetimde yer almamış olabilir. Bu kişiler, ilgili dönemde yönetimde yer almamaları sebebiyle yazılı açıklamaların bir kısmını veya tamamını sunacak bir konumda olmadıklarını iddia edebilirler. Ancak bu durum, söz konusu kişilerin bir bütün olarak finansal tablolara ilişkin sorumluluklarını azaltmaz. Dolayısıyla, denetçinin bu kişilerden ilgili dönem(ler)in tamamını kapsayan yazılı açıklamalar talep etme gerekliliği hâlâ geçerlidir.

Yazılı Açıklamaların Şekli (Bakınız: 15 inci paragraf)

- A19. Yazılı açıklamaların denetçiye hitaben yazılmış bir açıklama mektubunda yer alması gerekir. Ancak bazı durumlarda, yönetimin sorumluluklarını yazılı olarak kamuya bildirmesi mevzuatla gerekli kılınabilir. Bu tür bir bildirim finansal tablo kullanıcılarına veya ilgili yetkililere yönelik bir bildirim olmasına rağmen, denetçi bunun 10 veya 11 inci paragraf uyarınca gerekli görülen açıklamalardan bir kısmı veya tamamıyla ilgili uygun bir yazılı açıklama şekli olduğuna karar verebilir. Dolayısıyla, bu açıklamada yer alan ilgili hususların açıklama mektubunda yer almasına gerek yoktur. Aşağıdakiler denetçinin kararını etkileyebilecek faktörlerdendir:
- Bildirimin 10 ve 11 inci paragraflarda yer alan sorumlulukların yerine getirilmesi konusunda bir teyit içerip içermediği.
 - Bildirimin, denetçinin ilgili yazılı açıklamaları talep edeceği kişiler tarafından verilmiş veya onaylanmış olup olmadığı.
 - Bildirimin bir kopyasının, finansal tablolara ilişkin denetçi raporu tarihinden sonra olmamakla birlikte bu tarihe mümkün olan en yakın tarihte denetçiye sunulup sunulmadığı (Bakınız: 14 üncü paragraf).
- A20. Mevzuata uyulduğuna veya finansal tabloların onaylandığına ilişkin yapılan resmi bir bildirim, gerekli tüm açıklamaların bilinçli bir şekilde yapıldığı konusunda





denetçinin ikna olması için yeterli bilgiyi içermez. Yönetimin sorumluluklarının ilgili mevzuatta ifade edilmesi, talep edilen yazılı açıklamaların yerine geçmez.

A21. Ek 2’de bir yazılı açıklama mektubu örneği sunulmuştur.

Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim (Bakınız: 10–11, 13 üncü paragraflar)

A22. BDS 260 denetçinin, yönetimden talep etmiş olduğu yazılı açıklamaları üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmesini zorunlu kılar.⁷

Yazılı Açıklamaların Güvenilirliğine İlişkin Şüphe Duyulması ve Talep Edilen Yazılı Açıklamaların Sunulmaması

Yazılı Açıklamaların Güvenilirliğine İlişkin Şüphe Duyulması (Bakınız: 16-17 nci paragraflar)

A23. Bir veya daha fazla yazılı açıklama ile başka bir kaynaktan elde edilen denetim kanıtı arasında tutarsızlıkların belirlenmesi durumunda denetçi, yaptığı risk değerlendirmesinin uygunluğunu koruyup korumadığını değerlendirir ve risk değerlendirmesinin uygunluğunu korumaması durumunda, risk değerlendirmesini revize eder ve değerlendirilmiş risklere karşılık vermek için ilave denetim prosedürlerinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını belirler.

A24. Denetçinin, yönetimin yeterliği, dürüstlüğü, etik değerleri veya özenine ya da bunlara bağlılığına veya bunların uygulamasına ilişkin endişeleri, finansal tablolarda yönetimin yanlış açıklamalarda bulunma riskinin denetimin yürütülmesini engelleyebilecek düzeyde olduğu sonucuna varmasına sebep olacak kadar ciddi olabilir. Denetçi böyle bir durumda, üst yönetimden sorumlu olanlar uygun düzeltici tedbirleri almadıkça, mevzuat uyarınca mümkün olması durumunda denetimden çekilmeyi değerlendirebilir. Ancak tedbirlerin alınması durumunda dahi bu tedbirler denetçinin olumlu bir denetim görüşü vermesi için yeterli olmayabilir.

A25. Denetçi BDS 230 uyarınca denetim sırasında ortaya çıkan önemli hususları, bunlarla ilgili olarak vardığı sonuçları ve bu sonuçlara ulaşırken vardığı önemli mesleki yargıları belgelerir.⁸ Denetçi yönetimin yeterliği, dürüstlüğü, etik değerleri veya özenine veya bunlara bağlılığına veya bunları uygulamasına ilişkin önemli sorunlar belirlemiş olmasına rağmen yazılı açıklamaların güvenilir olduğu sonucuna varabilir. Böyle bir durumda, bu önemli husus BDS 230’a uygun olarak belgelendirilir.

Yönetimin Sorumluluklarına İlişkin Yazılı Açıklamalar (Bakınız: 20 nci paragraf)

A26. Denetçi A7 paragrafında açıklandığı gibi, yönetimin 10 ve 11 inci paragraflarda yer alan sorumlulukları yerine getirip getirmediği hususunda sadece diğer denetim kanıtlarına dayanarak hüküm veremez. Dolayısıyla, 20(a) paragrafında açıklandığı gibi, denetçinin bu hususlarla ilgili yazılı açıklamaların güvenilir olmadığı sonucuna varması veya yönetimin bu yazılı açıklamaları sunmaması durumunda denetçi yeterli ve uygun denetim kanıtını elde etme imkânına sahip değildir. Bu tür bir imkânsızlığın finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkileri, finansal tablolardaki belirli unsurlar, hesaplar veya kalemlerle sınırlı olmadığından

⁷ BDS 260, “Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim”, 16(c)(ii) paragrafi

⁸ BDS 230, ”Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi”, 8(c) ve 10 paragrafları





yayımdır. BDS 705 uyarınca denetçi bu tür durumlarda finansal tablolara ilişkin görüş vermekten kaçınır.⁹

A27. Bir yazılı açıklamanın, denetçi tarafından talep edilenden farklı olması, yönetimin mutlaka yazılı açıklama sunmadığı anlamına gelmez. Ancak, bu farklılığın altında yatan sebep denetçi raporundaki görüşü etkileyebilir. Örneğin:

- Finansal tabloların hazırlanmasına yönelik sorumluluğun yerine getirildiğine ilişkin yazılı açıklamasında yönetim; geçerli finansal raporlama çerçevesinin belirli bir hükmüyle ilgili önemli bir aykırılık olması dışında, finansal tabloların bu çerçeveye uygun olarak hazırlandığı kanaatinde olduğunu belirtebilir. Denetçinin, yönetimin güvenilir yazılı açıklamalar sunduğu sonucuna varması sebebiyle, 20 nci paragrafta yer alan hüküm uygulanmaz. Ancak BDS 705 uyarınca denetçinin, söz konusu aykırılığın denetçi raporundaki görüşü üzerindeki etkisini değerlendirmesi gerekir.
- Denetçiye bağımsız denetim sözleşmesi şartlarında mutabakata varılan, ilgili tüm bilgileri sağlama sorumluluğuna ilişkin sunduğu yazılı açıklamada yönetim; yangında tahrip olan bilgiler dışında tüm bu bilgilerin denetçiye sunulmuş olduğu kanaatinde olduğunu belirtebilir. Denetçinin yönetimin güvenilir yazılı açıklamalar sunduğu sonucuna varması sebebiyle 20 nci paragrafta yer alan hüküm uygulanmaz. Ancak BDS 705 uyarınca denetçinin, yangında tahrip olan bilgilerin yayınlığının finansal tablolar üzerindeki etkilerini ve bunların denetçi raporundaki görüş üzerindeki etkisini değerlendirmesi gerekir.

⁹ BDS 705, 9 uncu paragraf





Ek 1

(Bakınız: 2 nci paragraf)

Yazılı Açıklamalara İlişkin Hükümler İçeren BDS'lerin Listesi

Bu Ek, 1 Ocak 2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerine ait finansal tabloların denetiminde uygulanan ve belirli denetim konularında yazılı açıklamalar gerektiren diğer BDS'lerdeki ilgili paragrafları belirtir. Bu liste, BDS'lerde yer alan ana hükümlerin, ilgili uygulamaların ve açıklayıcı hükümlerin yerine geçmez.

- BDS 240, “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları” – 39 uncu paragraf
- BDS 250, “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde İlgili Mevzuatın Dikkate Alınması” – 16 ncı paragraf
- BDS 450, “Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi” – 14 üncü paragraf
- BDS 501, “Bağımsız Denetim Kanıtları – Belirli Kalemler İçin Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar” – 12 nci paragraf
- BDS 540, “Gerçeğe Uygun Değere İlişin Olanlar Dâhil Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi” – 22 nci paragraf
- BDS 550, “İlişkili Taraflar” – 26 ncı paragraf
- BDS 560, “Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar” – 9 uncu paragraf
- BDS 570, “İşletmenin Sürekliliği” – 16(d) paragrafı
- BDS 710, “Karşılaştırmalı Bilgiler – Önceki Dönemlere Ait Karşılık Gelen Bilgiler ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar” – 9 uncu paragraf





Ek 2

(Bakınız: A21 paragrafi)

Açıklama Mektubu Örneği

Aşağıda verilen açıklama mektubu örneği, bu BDS ve 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerine ait finansal tabloların denetiminde uygulanan diğer BDS'ler tarafından zorunlu kılınan yazılı açıklamaları içerir. Bu örnekte geçerli finansal raporlama çerçevesinin Türkiye Muhasebe Standartları olduğu, BDS 570¹'te yer alan yazılı açıklama elde edilmesine ilişkin yükümlülüğün ilgili olmadığı ve talep edilen yazılı açıklamalar için hiçbir istisnai durumun olmadığı varsayılmıştır. İstisnai durumların olması durumunda, açıklamalarda istisnaları yansıtacak şekilde değişiklik yapılır.

(İşletme Anteti)

(Bağımsız Denetçiye)

(Tarih)

Bu açıklama mektubu, ABC İşletmesinin 31 Aralık 20XX² tarihinde sona eren yıla ait finansal tablolarının Türkiye Muhasebe Standartları'na uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunulup sunulmadığı konusunda bir görüş bildirilmesi amacıyla tarafınızca yürütülen bağımsız denetimle ilgili olarak sunulmuştur.

Aşağıdaki hususları *(yeterli bilgi elde etmek amacıyla gerekli gördüğümüz sorgulamaları yaparak ulaştığımız bilgi ve kanaatimiz çerçevesinde)* teyit ederiz:

Finansal Tablolar

- Finansal tabloların Türkiye Muhasebe Standartları'na uygun olarak hazırlanması için [tarih giriniz] tarihli bağımsız denetim sözleşmesinin şartlarında öngörülen sorumluluklarımızı (özellikle finansal tabloların gerçeğe uygun bir biçimde sunulması sorumluluğumuzu) yerine getirdik.
- Gerçeğe uygun değer ile ölçülenler dâhil, tarafımızca muhasebe tahminlerini oluştururken kullanılan önemli varsayımlar makuldür (BDS 540).
- İlişkili taraf ilişkileri ve işlemleri, Türkiye Muhasebe Standartları uyarınca uygun şekilde muhasebeleştirilmiş ve açıklanmıştır (BDS 550).
- Finansal tabloların tarihinden sonra gerçekleşen ve Türkiye Muhasebe Standartları'na uygun olarak düzeltme veya açıklama yapılmasını gerektiren tüm olaylar düzeltilmiş veya açıklanmıştır (BDS 560).
- Düzeltilmemiş yanlışlıkların bir bütün olarak finansal tablolar üzerindeki etkileri tek başına veya toplu olarak önemsizdir. Düzeltilmemiş yanlışlıkların listesi açıklama mektubuna eklenmiştir (BDS 450).

¹ BDS 570, "İşletmenin Sürekliliği"

² Denetçi, birden fazla döneme ilişkin rapor hazırlaması durumunda tarihi, denetçi raporunun kapsadığı tüm dönemlere ait olmasını sağlayacak şekilde belirler.





- [Denetçinin uygun görebileceği diğer tüm hususlar (Bakınız: Bu BDS'nin A10 paragrafı).]

Sunulan Bilgiler

- Tarafımızca size:
 - Kayıtlar, dokümanlar ve diğer hususlar gibi finansal tabloların hazırlanmasıyla ilgili tüm bilgilere erişim imkânı,
 - Yürütülen denetimle ilgili olarak tarafımızdan talep edilen ilave bilgiler,
 - Denetim kanıtlarının toplanması için işletme içinde gerekli görülen kişilerle kısıtlama olmaksızın görüşme imkânı sağlanmıştır.
- Tüm işlemler muhasebe kayıtlarında kaydedilmiş ve finansal tablolara yansıtılmıştır.
- Finansal tabloların hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içerme riskine ilişkin olarak yaptığımız değerlendirmenin sonuçları tarafınıza açıklanmıştır (BDS 240).
- Haberdar olduğumuz ve işletmeyi etkileyen ve aşağıdaki kişilerin dahil olduğu gerçekleşmiş veya şüphelenilen hilelere ilişkin tüm bilgiler açıklanmıştır:
 - Yönetim,
 - İç kontrolde önemli görevleri bulunan çalışanlar,
 - Finansal tablolarda önemli etki oluşturan bir hile yapabilecek konumdaki diğer kişiler (BDS 240).
- Çalışanlar, eski çalışanlar, analistler, düzenleyici kurumlar veya başkaları tarafından bildirilen ve işletmenin finansal tablolarını etkileyen hile iddiaları veya hile şüphelerine ilişkin ilgili tüm bilgiler açıklanmıştır (BDS 240).
- Finansal tabloların hazırlanması sırasında etkisi dikkate alınması gereken bilinen tüm mevzuata aykırılık veya şüphelenilen aykırılık halleri açıklanmıştır (BDS 250).
- İşletmenin ilişkili taraflarının kimlikleri ve haberdar olduğumuz tüm ilişkili taraf ilişkileri ve işlemleri açıklanmıştır (BDS 550).
- [Denetçinin gerekli görebileceği diğer tüm hususlar (Bakınız: Bu BDS'nin A11 paragrafı).]

Yönetim

Yönetim

