



## ÜST YÖNETİMDEN SORUMLU OLANLARLA KURULACAK İLETİŞİM STANDARDI (BDS 260) YAYIMLANDI

**ÖZET** : Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunca Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim (BDS 260) Hakkında Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 8 ile Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim Standardı yürürlüğe konulmuştur.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunca çıkarılan ve 10.12.2013 tarih ve 28847 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim (BDS 260) Hakkında Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 8 ile **“Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim (BDS 260)” 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.

Standartta **BDS 260** “Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim” standardının, **BDS 200** “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi” ile **birlikte dikkate alınacağı** belirtilmiştir.

**BDS 260**, finansal tabloların denetiminde denetçinin üst yönetimden sorumlu olanlarla iletişim kurma sorumluluğunu düzenlemektedir. Standartta BDS 260’ın, yönetim yapısı veya büyüklüğüne bakılmaksızın tüm işletmeler için uygulanmakla birlikte, üst yönetimden sorumlu olanların tamamının işletme yönetiminde yer aldığı durumlar ve Kurum tarafından belirlenen işletmeler ile borsada işlem gören işletmeler için özel hususlar geçerli olduğu belirtilmiştir. BDS 260’ın, üst yönetimden sorumlu olmayan işletme yönetimi veya





ortaklarıyla denetçinin kuracağı iletişime ilişkin yükümlülükler getirmediği belirtmiştir.

Standardın, “İletişimin Rolü” başlıklı bölümünün 4. ve 5. Başlıkları aşağıdadır:

“4. Bu BDS esas olarak, denetçinin üst yönetimden sorumlu olanlarla kuracağı iletişimi düzenler. Bununla birlikte karşılıklı ve etkin bir iletişim, aşağıdaki hususlara yardımcı olması açısından önemlidir:

(a) Denetçi ve üst yönetimden sorumlu olanların denetimle ilgili konuları anlaması ve aralarında yapıcı bir iş ilişkisinin geliştirilmesi. Bu ilişki, denetçinin bağımsızlığı ve tarafsızlığı muhafaza edilerek geliştirilir.

(b) Denetçinin üst yönetimden sorumlu olanlardan denetimle ilgili bilgi alması. Örneğin üst yönetimden sorumlu olanlar denetçiye, işletme ve çevresini tanımada, uygun denetim kanıtı kaynaklarını belirlemesinde ve belirli işlem veya olaylar hakkında bilgi sağlanması konusunda yardımcı olabilir.

(c) Üst yönetimden sorumlu olanların finansal raporlama sürecinin gözetimine ilişkin sorumluluklarını yerine getirmesi ve böylece finansal tablolardaki “önemli yanlışlık” risklerinin azaltılması.

5. Denetçinin, bu BDS tarafından zorunlu kılınan hususları, üst yönetimden sorumlu olanlara bildirme sorumluluğu bulunmakla birlikte, yönetimin de üst yönetimi ilgilendiren hususları üst yönetimden sorumlu olanlara bildirme sorumluluğu bulunur. Denetçi tarafından yapılan bildirimler, yönetimin bu sorumluluğunu ortadan kaldırmaz. Benzer şekilde, denetçinin bildirmekle sorumlu olduğu hususların yönetim tarafından üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilmesi, denetçinin de bu hususlar hakkında ayrıca bildirim yapma sorumluluğunu ortadan kaldırmaz. Ancak bu hususların yönetim tarafından üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilmesi, denetçinin yapacağı bildirimlerin şekil veya zamanlamasını etkileyebilir.”

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

**Saygılarımızla...**





10 Aralık 2013 Salı

Resmî Gazete

Sayı : 28847

## TEBLİĞ

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

### ÜST YÖNETİMDEN SORUMLU OLANLARLA KURULACAK İLETİŞİM (BDS 260) HAKKINDA TEBLİĞ TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI TEBLİĞİ NO: 8

#### Amaç

**MADDE 1 –** (1) Bu Tebliğin amacı; bu Tebliğin ekinde yer alan Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim Standardının yürürlüğe konulmasıdır.

#### Kapsam

**MADDE 2 –** (1) Bu Tebliğin kapsamı, Ek'te yer alan BDS 260 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 (e) 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.





**T Ü R M O B**  
TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER  
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ  
**SİRKÜLER RAPOR MEVZUAT**

**Sirküler Rapor**



**10.12.2013/212-4**

**TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI**

**BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 260**

**ÜST YÖNETİMDEN SORUMLU OLANLARLA  
KURULACAK İLETİŞİM**



[TÜRMOB Gençlik Caddesi No: 107 06570 Anıttepe – Ankara  
Tel : (312) 232 50 60 Faks : (312) 232 50 73 [www.turmob.org.tr](http://www.turmob.org.tr)



**BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 260**

**ÜST YÖNETİMDEN SORUMLU OLANLARLA KURULACAK İLETİŞİM  
İÇİNDEKİLER**

|   | Paragraf |
|---|----------|
| <b>Giriş</b>  |          |
| Kapsam .....  | 1-3      |
| İletişimin Rolü .....   | 4-7      |
| Yürürlük Tarihi .....   | 8        |
| <b>Amaçlar</b> .....  | 9        |
| <b>Tanımlar</b> .....   | 10       |
| <b>Ana Hükümler</b>   |          |
| Üst Yönetimden Sorumlu Olanlar .....  | 11-13    |
| Bildirilmesi Gereken Hususlar .....   | 14-17    |
| İletişim Süreci .....   | 18-22    |
| Belgelendirme .....   | 23       |
| <b>Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama</b>  |          |
| Üst Yönetimden Sorumlu Olanlar .....  | A1-A8    |
| Bildirilmesi Gereken Hususlar .....   | A9- A27  |
| İletişim Süreci .....   | A28- A44 |
| Belgelendirme .....   | A45      |
| Ek 1: KKS 1’de ve Diğer BDS’lerde Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişime Atıf Yapan Özel Hükümler |          |
| Ek 2: Muhasebe Uygulamalarının Nitel Yönleri  |          |

Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 260 “Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim”, 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 üst yönetimden sorumlu olanlarla iletişim kurma sorumluluğunu düzenler. Bu BDS, yönetim yapısı veya büyüklüğüne bakılmaksızın tüm işletmeler için uygulanmakla birlikte, üst yönetimden sorumlu olanların tamamının işletme yönetiminde yer aldığı durumlar ve Kurum tarafından belirlenen işletmeler ile borsada işlem gören işletmeler için özel hususlar geçerlidir. Bu BDS, üst yönetimden sorumlu olmayan işletme yönetimi veya ortaklarıyla denetçinin kuracağı iletişime ilişkin yükümlülükler getirmez.
2. Bu BDS, finansal tabloların denetimine yönelik olarak hazırlanmıştır. Ancak üst yönetimden sorumlu olanların diğer tarihî finansal bilgilerin hazırlanmasında gözetim sorumluluğunun bulunması durumunda bu BDS, şartların gereklerine uyarlanarak söz konusu diğer tarihî finansal bilgilerin denetiminde de uygulanabilir.
3. Bu BDS, finansal tabloların denetiminde kurulacak etkin ve karşılıklı bir iletişimin önemini dikkate alarak, denetçinin üst yönetimden sorumlu olanlarla kuracağı iletişim konusunda kapsamlı bir çerçeve sunar ve bu kişilere bildirilecek bazı özel hususları belirler. Bu BDS'nin hükümlerini tamamlayıcı nitelikteki (bildirilecek) ilâve hususlar, diğer BDS'lerde belirlenmiştir (Bakınız: Ek 1). Ayrıca BDS 265<sup>1</sup>, denetçinin denetim sırasında belirlediği önemli iç kontrol eksikliklerinin üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilmesiyle ilgili özel hükümleri düzenler. Bu BDS veya diğer BDS'ler uyarınca üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilmesi zorunlu olmayan diğer hususların; ilgili mevzuat, işletmeyle yapılan sözleşme veya denetime uygulanabilecek ilâve hükümler (örneğin, ilgili düzenleyici kurumlar tarafından yürürlüğe konulan standartlar) uyarınca üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilmesi gerekebilir. Bu BDS'deki hiçbir hüküm, denetçinin diğer herhangi bir hususu üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmesine engel teşkil etmez (Bakınız: A24-A27 paragrafları).

### İletişimin Rolü

4. Bu BDS esas olarak, denetçinin üst yönetimden sorumlu olanlarla kuracağı iletişimi düzenler. Bununla birlikte karşılıklı ve etkin bir iletişim, aşağıdaki hususlara yardımcı olması açısından önemlidir:
  - (a) Denetçi ve üst yönetimden sorumlu olanların denetimle ilgili konuları anlaması ve aralarında yapıcı bir iş ilişkisinin geliştirilmesi. Bu ilişki, denetçinin bağımsızlığı ve tarafsızlığı muhafaza edilerek geliştirilir.
  - (b) Denetçinin üst yönetimden sorumlu olanlardan denetimle ilgili bilgi alması. Örneğin üst yönetimden sorumlu olanlar denetçiye, işletme ve çevresini tanımasında, uygun denetim kanıt kaynaklarını belirlemede ve belirli işlem veya olaylar hakkında bilgi sağlanması konusunda yardımcı olabilir.
  - (c) Üst yönetimden sorumlu olanların finansal raporlama sürecinin gözetimine ilişkin sorumluluklarını yerine getirmesi ve böylece finansal tablolardaki "önemli yanlışlık" risklerinin azaltılması.

<sup>1</sup> BDS 265, "İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi"





5. Denetçinin, bu BDS tarafından zorunlu kılınan hususları, üst yönetimden sorumlu olanlara bildirme sorumluluğu bulunmakla birlikte, yönetimin de üst yönetimi ilgilendiren hususları üst yönetimden sorumlu olanlara bildirme sorumluluğu bulunur. Denetçi tarafından yapılan bildirimler, yönetimin bu sorumluluğunu ortadan kaldırmaz. Benzer şekilde, denetçinin bildirmekle sorumlu olduğu hususların yönetim tarafından üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilmesi, denetçinin de bu hususlar hakkında ayrıca bildirim yapma sorumluluğunu ortadan kaldırmaz. Ancak bu hususların yönetim tarafından üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilmesi, denetçinin yapacağı bildirimlerin şekil veya zamanlamasını etkileyebilir.
6. BDS'ler uyarınca bildirilmesi zorunlu kılınan belirli hususların açık bir şekilde bildirilmesi, her denetimin ayrılmaz bir parçasıdır. Ancak BDS'ler üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilecek diğer hususların belirlenmesi amacıyla denetçinin özellikle ilâve prosedürler uygulamasını zorunlu kılmaz.
7. İlgili mevzuat, denetçinin belirli hususları üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmesini kısıtlayabilir. Örneğin ilgili mevzuat, gerçek veya şüpheli bir yasadışı olaya ilişkin yetkili bir kurum tarafından yürütülen bir soruşturmayı etkileyebilecek bir bildirim veya diğer bir eylemi özellikle yasaklayabilir. Bazı durumlarda denetçinin sır saklama yükümlülüğü ile bildirimde bulunma yükümlülüğü arasındaki muhtemel çatışmalar, karmaşık bir durum ortaya çıkarabilir. Bu tür durumlarda denetçi, hukuki danışmanlık almayı düşünebilir.

#### **Yürürlük Tarihi**

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

#### **Amaçlar**

9. Denetçinin amaçları;
  - (a) Finansal tabloların denetimiyle ilgili sorumluluklarını ve genel hatlarıyla denetimin planlanan kapsam ve zamanlamasını açık bir şekilde üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmek,
  - (b) Üst yönetimden sorumlu olanlardan denetimle ilgili bilgi almak,
  - (c) Denetim sırasında yapılan ve üst yönetimden sorumlu olanların finansal raporlama süreci üzerindeki gözetim sorumluluğuyla ilgili olan önemli gözlemleri, üst yönetimden sorumlu olanlara zamanında bildirmek ve
  - (ç) Üst yönetimden sorumlu olanlarla karşılıklı ve etkin bir iletişim kurmaktır.

#### **Tanımlar**

10. Aşağıdaki terimler BDS'lerde, karşılarında belirtilen anlamlarıyla kullanılmıştır:
  - (a) Üst yönetimden sorumlu olanlar: İşletmenin stratejik yönetimi ve hesap verebilirliğine ilişkin yükümlülüklerin gözetiminden sorumlu kişi, kişiler veya yapılarıdır (örneğin, şirketin mütevellî heyeti üyeleri). Bu sorumluluk finansal raporlama sürecinin gözetimini de içerir. Bazı durumlarda, işletmelerde üst yönetimden sorumlu olanlar arasında icracı yönetim personeli (bir özel veya kamu sektörü işletmesinin yönetim kurulunun icracı üyeleri veya işletme sahibi-yöneticileri gibi) yer alabilir. Farklı üst yönetim yapılarına ilişkin açıklamalar için A1- A8 paragraflarına bakınız.
  - (b) Yönetim: İşletme faaliyetlerinin yürütülmesinde icrai sorumluluğa sahip kişi veya kişilerdir. Bazı durumlarda yönetim, yönetim kurulunun icracı üyeleri veya işletme sahibi-yönetici gibi üst yönetimden sorumlu olanların bazılarını veya tamamını içerir.





### **Ana Hükümler**

#### **Üst Yönetimden Sorumlu Olanlar**

11. Denetçi, işletmenin üst yönetim yapısı içinde iletişim kuracağı uygun kişi veya kişilere karar verir (Bakınız: A1-A4 paragrafları).

#### *Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Bir Alt Grubuyla Kurulacak İletişim*

12. Üst yönetimden sorumlu olanların bir alt grubuyla (örneğin denetim komitesi veya başka bir kişiyle) iletişim kurması hâlinde denetçi, üst yönetim organıyla da iletişim kurulmasının gerekli olup olmadığına karar verir (Bakınız: A5-A7 paragrafları).

#### *Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Tamamının İşletme Yönetiminde Yer Aldığı Durumlar*

13. Bazı durumlarda, üst yönetimden sorumlu olanların tamamı işletme yönetiminde yer alır. Yalnızca işletme sahibi tarafından yönetilen ve üst yönetimde başka bir kimsenin görev almadığı küçük bir işletme, bu duruma örnek olarak gösterilebilir. Bu tür durumlarda, yönetimden sorumlu olanların aynı zamanda üst yönetimden de sorumlu olması hâlinde, bu BDS uyarınca yönetime bildirilen hususların, üst yönetimden de sorumlu olan aynı kişilere tekrar bildirilmesine gerek yoktur. Bu hususlar 16(c) paragrafında düzenlenmiştir. Bununla birlikte denetçi; yönetim sorumluluklarına sahip kişi veya kişilerle kurulan iletişimlerin, aksi durumda üst yönetimden sorumlu olması sebebiyle iletişim kurulacak tüm kişileri de yeteri kadar bilgilendirdiğinden emin olur (Bakınız: A8 paragrafı).

### **Bildirilmesi Gereken Hususlar**

#### *Denetçinin Finansal Tabloların Denetimine İlişkin Sorumlulukları*

14. Denetçi, finansal tabloların denetimiyle ilgili sorumlulukları hakkında üst yönetimden sorumlu olanlara aşağıdakileri de içerecek şekilde bildirimde bulunur:
- (a) Denetçi, yönetim tarafından üst yönetimden sorumlu olanların gözetiminde hazırlanmış finansal tablolar hakkında bir görüş oluşturmak ve vermekten sorumludur ve
  - (b) Finansal tabloların denetlenmesi, yönetimin veya üst yönetimden sorumlu olanların sorumluluklarını ortadan kaldırmaz (Bakınız: A9-A10 paragrafları).

#### *Denetimin Planlanan Kapsam ve Zamanlaması*

15. Denetçi üst yönetimden sorumlu olanlara genel hatlarıyla denetimin planlanan kapsam ve zamanlamasını bildirir (Bakınız: A11-A15 paragrafı).

#### *Önemli Denetim Bulguları*

16. Denetçi, üst yönetimden sorumlu olanlarla aşağıdaki hususlarla ilgili olarak iletişim kurar (Bakınız: A16 paragrafı):
- (a) Denetçinin, muhasebe politikaları, muhasebe tahminleri ve finansal tablo dipnotları dâhil işletmenin muhasebe uygulamalarının önemli nitel yönleri hakkındaki görüşleri (uygun hâllerde denetçi, geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca kabul edilebilir olan önemli bir muhasebe uygulamasını, işletmeye özgü şartlar altında neden en uygun uygulama olarak değerlendirmedini üst yönetimden sorumlu olanlara açıklar) (Bakınız: A17 paragrafı).
  - (b) Denetim sırasında -varsa- karşılaşılan önemli zorluklar (Bakınız: A18 paragrafı).
  - (c) Üst yönetimden sorumlu olanların tamamının işletme yönetiminde yer almadığı durumlarda:







- (i) Denetim sırasında ortaya çıkan ve yönetimle müzakere edilen veya yazışma konusu yapılan -varsa- önemli hususlar (Bakınız: A19 paragrafı),
- (ii) Denetçinin talep ettiği yazılı açıklamalar.
- (ç) Denetçinin mesleki yargısına göre finansal raporlama sürecinin gözetimi açısından önemli olan ve denetim sırasında ortaya çıkan -varsa- diğer hususlar (Bakınız: A20 paragrafı).

*Denetçinin Bağımsızlığı*

17. Denetçi, Kurum tarafından belirlenen işletmeler ile borsada işlem gören işletmelerde, üst yönetimden sorumlu olanlarla aşağıdaki hususlar hakkında bildirimde bulunur:
- (a) Denetim ekibinin, -uygun hâllerde- denetim şirketindeki ilgili diğer kişilerin, denetim şirketinin ve -varsa- denetim ağına dâhil şirketlerin, bağımsızlığa ilişkin etik hükümlere uygunluk sağladıklarına dair bir açıklama ve
    - (i) Denetçinin mesleki muhakemesine göre bağımsızlık üzerinde oldukça etkisi olduğu düşünülebilecek; denetim şirketi, denetim ağına dâhil şirketler ve işletme arasındaki tüm ilişkiler ve diğer hususlar. Bu bildirim, finansal tabloların kapsadığı dönemde denetim şirketi ve denetim ağına dâhil diğer şirketler tarafından işletmeye ve işletmenin kontrol ettiği topluluğa bağlı birimlere sağlanan denetim ve denetim dışı hizmetlere ilişkin toplam ücretleri de içerir. Bu ücretler, hizmetlerin denetçinin bağımsızlığı üzerindeki etkisini üst yönetimden sorumlu olanların değerlendirmesine yardımcı olması amacıyla uygun kategorilere ayrılır,
    - (ii) Bağımsızlığa yönelik belirlenmiş tehditleri ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek amacıyla uygulanan ilgili önlemler.
- (Bakınız: A21-A23 paragrafları).

**İletişim Süreci**

*İletişim Sürecinin Oluşturulması*

18. Denetçi, üst yönetimden sorumlu olanlarla kurulacak iletişimlerin şekli, zamanlaması ve beklenen genel içeriği hakkında iletişim kurar (Bakınız: A28-A36 paragrafları).

*İletişim Şekilleri*

19. Mesleki muhakemesine göre sözlü iletişimin yeterli olmayacağını düşündüğü durumlarda denetçi, önemli denetim bulgularına ilişkin olarak üst yönetimden sorumlu olanlarla yazılı olarak bildirimde bulunur. Yazılı bildirimlerin denetim sırasında ortaya çıkan tüm hususları içermesi gerekmez (Bakınız: A37-A39 paragrafları).
20. Denetçi, 17 nci paragrafın zorunlu kıldığı durumlarda, kendi bağımsızlığıyla ilgili olarak üst yönetimden sorumlu olanlarla yazılı iletişim kurar.

*İletişimlerin Zamanlaması*

21. Denetçi, üst yönetimden sorumlu olanlarla zamanında iletişim kurar (Bakınız: A40-A41 paragrafları).





*İletişim Sürecinin Yeterliliği*

22. Denetçi, kendisi ile üst yönetimden sorumlu olanlar arasındaki karşılıklı iletişimin, denetimin amacı açısından yeterli olup olmadığını değerlendirir. İletişimin yeterli olmaması durumunda denetçi, bu durumun -varsa- “önemli yanlışlık” risklerine ilişkin değerlendirmesi ile yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etme kabiliyeti üzerindeki etkilerini değerlendirir ve uygun adımları atar (Bakınız: A42-A44 paragrafları).

**Belgelendirme**

23. Bu BDS kapsamında bildirilmesi gereken hususların sözlü olarak bildirilmesi hâlinde denetçi, çalışma kâğıtlarında söz konusu hususlara ve bildirim ne zaman ve kime yapıldığına yer verir. Bildirimin yazılı olarak yapıldığı durumlarda denetçi, yapılan bildirim bir kopyasını çalışma kâğıtlarının bir parçası olarak saklar<sup>2</sup> (Bakınız: A45 paragrafı).

<sup>2</sup> BDS 230, “Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi”, 8-11 ve A6 paragrafları





### Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

#### Üst Yönetimden Sorumlu Olanlar (Bakınız: 11 inci paragraf)

- A1. Üst yönetim yapıları; farklı kültürel ve hukuki alt yapılar, işletmenin büyüklüğü ve ortaklık yapısı gibi faktörlere bağlı olarak, ülkelere ve işletmelere göre farklılık gösterir. Örneğin:
- Bazı ülkelerde, yönetim kurulundan hukuki olarak ayrı (üyelerinin tamamının veya çoğunun icrai sorumluluğu bulunmayan ) bir gözetim kurulu bulunur (“iki kademeli kurul” yapısı). Diğer ülkelerde ise, gözetim ve icra fonksiyonları tek bir kurulun yasal sorumluluğundadır (“tek kademeli kurul” yapısı).
  - Bazı işletmelerde üst yönetimden sorumlu olanlar, işletmenin hukuki yapısının ayrılmaz bir parçası olan bir pozisyonda bulunurlar (örneğin işletme yöneticileri gibi). Diğer işletmelerde ise (örneğin bazı kamu işletmelerinde) işletmenin bir parçası olmayan bir yapı üst yönetimden sorumludur.
  - Bazı durumlarda, üst yönetimden sorumlu olanların bir kısmı veya tamamı işletme yönetiminde yer alır. Diğer durumlarda ise, üst yönetimden sorumlu olanlar ve işletme yönetimi farklı kişilerden oluşur.
  - Bazı durumlarda, üst yönetimden sorumlu olanlar işletmenin finansal tablolarının onaylanmasından sorumludur<sup>3</sup> (diğer durumlarda ise bu sorumluluk yönetime aittir).
- A2. İşletmelerin büyük çoğunluğunda üst yönetim; yönetim kurulu, gözetim kurulu, ortaklar, işletme sahipleri, yönetim komitesi, yönetim konseyi, mütevelli heyeti veya bunlara eş değer bir yönetim organının ortak sorumluluğundadır. Ancak bazı küçük işletmelerde bir kişi (örneğin başka bir ortak olmadığına işletme sahibi-yönetici veya tek bir mütevelli) üst yönetimden sorumlu olabilir. Üst yönetim ortak bir sorumluluk altında yürütülüyorsa, sorumluluklarını yerine getirmesinde üst yönetim organına yardımcı olmak üzere bir alt gruba (örneğin denetim komitesine veya tek bir kişiye) belirli görevler verilebilir. Alternatif olarak bir alt grup veya kişi, üst yönetim organının sorumluluklarından farklı olan ve yasal olarak belirlenmiş bazı özel sorumluluklara sahip olabilir.
- A3. Söz konusu farklılıklar tüm denetimler için bu BDS'nin, denetçinin belirli hususları bildireceği kişi veya kişileri belirlemesinin mümkün olmadığı anlamına gelir. Ayrıca bazı durumlarda, iletişim kurulacak uygun kişi veya kişiler, geçerli yasal çerçeve veya diğer denetim şartları kapsamında açıkça belirlenemiyor olabilir. Örneğin üst yönetim yapısının resmi olarak belirlenmediği aile işletmelerinde, kâr amacı gütmeyen bazı kuruluşlarda ve bazı kamu işletmelerinde bu durum söz konusu olabilir. Bu tür durumlarda denetçinin denetlenen işletmeyle, iletişim kurulacak kişi veya kişiler hakkında görüşmesi ve bu kişi veya kişiler üzerinde mutabakata varması gerekebilir. İletişim kurulacak kişiye karar verilirken, BDS 315<sup>4</sup>e uygun olarak, denetçinin işletmenin üst yönetim yapısı ve süreçleri hakkında elde ettiği bilgiden yararlanılır. İletişim kurulacak uygun kişi veya kişiler, bildirilecek hususlara bağlı olarak farklılık gösterebilir.

<sup>3</sup> BDS 700, “Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama” Standardının A40 paragrafında belirtildiği gibi; bu kapsamda onaylama sorumluluğu, ilgili dipnotlar dâhil tüm finansal tabloların hazırlandığına ilişkin karar verme yetkisine sahip olunmasıdır.

<sup>4</sup> BDS 315, “İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle ‘Önemli Yanlışlık’ Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi”





- A4. BDS 600, topluluk denetçileri tarafından üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilecek belirli hususları içerir.<sup>5</sup> İşletmenin topluluğa bağlı bir birim olması durumunda ilgili denetçinin iletişim kuracağı uygun kişi veya kişiler, denetimin şartlarına ve bildirilecek olan hususlara bağlıdır. Bazı durumlarda, topluluğa bağlı çok sayıda birim aynı iç kontrol sistemi içinde aynı işi yapıyor ve aynı muhasebe uygulamalarını kullanıyor olabilir. Bu topluluğa bağlı birimlerin üst yönetimden sorumlu olanların aynı kişiler olması durumunda (örneğin ortak bir yönetim kuruluna sahip olmaları durumunda), iletişimin amaçları doğrultusunda söz konusu birimlerle eş zamanlı iletişim kurularak tekrarlar önlenabilir.

*Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Bir Alt Grubuyla Kurulacak İletişim (Bakınız: 12 nci paragraf)*

- A5. Üst yönetimden sorumlu olanların bir alt grubuyla kurulacak iletişimi değerlendirirken denetçi, aşağıdaki gibi hususları dikkate alabilir:

- Alt grubun ve üst yönetim organının ayrı ayrı sorumlulukları,
- Bildirilecek hususların niteliği,
- İlgili mevzuat hükümleri,
- Alt grubun, bildirilen hususlar hakkında işlem yapma yetkisinin olup olmadığı ve denetçinin ihtiyaç duyabileceği ilâve bilgi ve açıklamaları sağlayıp sağlayamayacağı.

- A6. Denetçi, bir bilginin tamamen veya özet biçimde üst yönetim organına da bildirilmesinin gerekip gerekmediğine karar verirken, alt grubun ilgili bilgiyi üst yönetim organına ne kadar etkili ve uygun biçimde bildirdiğine ilişkin kendi değerlendirmesinden etkilenebilir. Denetçi, mevzuat tarafından yasaklanmadığı sürece, üst yönetim organıyla doğrudan iletişim kurma hakkını saklı tuttuğunu, denetim sözleşmesinin şartları üzerinde anlaşmaya varılması sırasında açıkça belirtebilir.

- A7. Bazı durumlarda, işletmelerde denetim komiteleri (veya farklı olarak adlandırılmış benzer alt gruplar) bulunur. Bunların belirli yetki ve fonksiyonları birbirinden farklılık gösterse bile, mevcut bir denetim komitesiyle kurulacak iletişim, denetçinin üst yönetimden sorumlu olanlarla kuracağı iletişimde kilit bir unsurdur. İyi yönetim ilkeleri:

- Denetçinin denetim komitesi toplantılarına düzenli olarak davet edilmesini,
- Denetim komitesi başkanının ve ilgili durumlarda denetim komitesinin diğer üyelerinin düzenli aralıklarla denetçiyle irtibat kurmasını,
- Denetim komitesinin, yılda en az bir defa yönetimin bulunmadığı bir ortamda denetçiyle görüşmesini

tavsiye eder.

*Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Tamamının İşletme Yönetiminde Yer Aldığı Durumlar (Bakınız: 13 üncü paragraf)*

- A8. Bazı durumlarda, üst yönetimden sorumlu olanların tamamı işletme yönetiminde yer alır ve kurulacak iletişime ilişkin hükümlerin uygulanması bu durum dikkate alınarak uyarlanır. Bu tür durumlarda, yönetim sorumluluklarına sahip kişi veya kişilerle kurulacak iletişim, üst yönetimden sorumlu olan diğer kişileri yeteri kadar bilgilendirmeyebilir. Örneğin, yönetim kurulu üyelerinin (üst yönetim) tamamının icrai (yönetim) görev de aldığı bir işletmede, bu

<sup>5</sup> BDS 600, “Özel Hususlar-Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil)”, 46-49 uncu paragraflar





yöneticilerden bazıları (örneğin pazarlamadan sorumlu olan) başka bir yöneticiyle (örneğin, finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu olanla) müzakere edilen önemli konulardan haberdar olmayabilir.

#### **Bildirilmesi Gereken Hususlar**

*Denetçinin Finansal Tabloların Denetimine İlişkin Sorumlulukları* (Bakınız: 14 üncü paragraf)

A9. Denetçinin finansal tabloların denetimine ilişkin sorumlulukları, genellikle denetim sözleşmesinde yer alır. Aşağıdaki gibi hususları üst yönetimden sorumlu olanlara uygun bir şekilde bildirmenin bir yolu da, denetim sözleşmesinin bir nüshasının bu kişilere verilmesidir:

- Denetçinin finansal tablolar hakkında bir görüş verme ve denetimi BDS'lere uygun olarak yürütme sorumluluğu (BDS'ler uyarınca bildirilmesi gereken hususlar, finansal tabloların denetimi sırasında ortaya çıkan ve finansal raporlama sürecinin gözetimi açısından üst yönetimden sorumlu olanları ilgilendiren önemli hususları içerir).
- Denetçinin üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilecek ilâve hususları belirlemek için prosedürler tasarlamasının, BDS'ler tarafından zorunlu kılınmadığı hususu.
- Uygun hâllerde; ilgili mevzuat, işletmeyle yapılan sözleşme veya denetime uygulanabilecek ilâve hükümler (örneğin, ilgili düzenleyici kurumlar tarafından yürürlüğe konulan standartlar) uyarınca denetçinin belirli hususları bildirme sorumluluğu.

A10. İlgili mevzuat, işletmeyle yapılan sözleşme veya denetime uygulanabilecek ilâve hükümler, üst yönetimden sorumlu olanlarla daha kapsamlı bir iletişim kurulmasını öngörebilir. Örneğin, (a) işletmeyle yapılan bir sözleşmede, denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket tarafından finansal tabloların denetimi dışında sağlanan bir hizmetten kaynaklandığında bildirilmesi gereken belirli hususlar öngörülebilir veya (b) kamu sektörü denetçisinin yetki dayanağında, başka bir çalışma (performans denetimleri gibi) sonucunda denetçinin dikkatini çeken ve bildirilmesi gereken hususlar öngörülebilir.

*Denetimin Planlanan Kapsam ve Zamanlaması* (Bakınız: 15 inci paragraf)

A11. Denetimin planlanan kapsam ve zamanlamasıyla ilgili kurulacak iletişim:

- (a) Denetçinin yaptığı çalışmanın sonuçlarının daha iyi anlaşılmasında, risk ve önemlilik kavramlarıyla ilgili hususların denetçiyle müzakere edilmesinde ve denetçiden ilâve prosedürler uygulamasını talep edilebilecekleri alanların belirlenmesinde, üst yönetimden sorumlu olanlara yardımcı olabilir,
- (b) İşletme ve çevresini daha iyi tanınmasında denetçiye yardımcı olabilir.

A12. Özellikle üst yönetimden sorumlu olanların bir kısmının ya da tamamının işletme yönetiminde yer aldığı durumlarda, denetimin etkinliğinden taviz vermemek amacıyla, denetimin planlanan kapsam ve zamanlaması hakkında üst yönetimden sorumlu olanlarla iletişim kurulurken dikkatli hareket edilmesi gerekir. Örneğin, uygulanacak ayrıntılı denetim prosedürlerinin nitelik ve zamanlamasının bildirilmesi, bu prosedürleri tahmin edilebilir bir hale getirdiği için söz konusu prosedürlerin etkinliğini azaltabilir.

A13. Bildirilecek hususlar aşağıdakileri içerebilir:

- Denetçinin finansal tablolarda hata veya hile kaynaklı ciddi "önemli yanlışlık" risklerinin nasıl ele alınacağına ilişkin önerisi,





- Denetçinin denetimle ilgili iç kontrole ilişkin yaklaşımı,
  - Önemlilik kavramının denetim kapsamında uygulanması.<sup>6</sup>
- A14. Planlamaya ilişkin olarak üst yönetimden sorumlu olanlarla müzakere edilmesi uygun olabilecek diğer hususlar aşağıdakileri içerir:
- İşletmenin bir iç denetim fonksiyonuna sahip olduğu durumlarda, iç denetim fonksiyonunun çalışmalarının planlanan kullanımı dâhil iç ve dış denetçilerin yapıcı ve birbirlerini tamamlayıcı biçimde nasıl çalışabilecekleri ve doğrudan yardım sağlamak amacıyla iç denetçilerin planlanan kullanımının nitelik ve boyutu,<sup>7</sup>
  - Üst yönetimden sorumlu olanların aşağıdakilere ilişkin görüşleri:
    - o İşletmenin üst yönetim yapısı içinde iletişim kurulabilecek uygun kişi veya kişiler.
    - o Sorumlulukların, üst yönetimden sorumlu olanlar ile yönetim arasındaki paylaşımı.
    - o İşletmenin amaç ve stratejileri ile önemli yanlışlıklara sebep olabilecek iş hayatına ilişkin riskler.
    - o Üst yönetimden sorumlu olanların denetim sırasında özel dikkat gerektirdiğini düşündüğü konular ve ilâve prosedürler uygulanmasını talep ettiği alanlar.
    - o Düzenleyici otoritelere yapılan önemli bildirimler.
    - o Üst yönetimden sorumlu olanların, finansal tabloların denetimini etkileyebileceğini düşündüğü diğer hususlar.
  - Üst yönetimden sorumlu olanların (a) iç kontrol sisteminin etkinliğine yönelik gözetimleri de dâhil olmak üzere işletmenin iç kontrolü ve iç kontrolün işletmedeki önemine ve (b) hile tespiti veya ihtimaline ilişkin tutumu, farkındalığı ve uygulamaları.
  - Muhasebe standartları, kurumsal yönetim uygulamaları, borsa kotasyon kuralları ve benzeri konulardaki gelişmelere karşılık olarak üst yönetimden sorumlu olanlar tarafından yapılan işlemler.
  - Daha önce kurulan iletişimlerde, üst yönetimden sorumlu olanların denetçiye verdiği yanıtlar.
- A15. Üst yönetimden sorumlu olanlarla kurulacak iletişim, denetçinin denetimin kapsam ve zamanlamasını planlamasına yardımcı olabilir. Ancak iletişim kurulmuş olması, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmesi için gerekli olan prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamı da dâhil, genel denetim stratejisinin ve denetim planının oluşturulmasında denetçinin tek başına sorumlu olduğu gerçeğini değiştirmez.

<sup>6</sup> BDS 320, "Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik"

<sup>7</sup> BDS 610, 20 ve 31 inci paragraflar





*Önemli Denetim Bulguları* (Bakınız: 16 ncı paragraf)

A16. Denetim bulguları hakkında üst yönetimden sorumlu olanlarla kurulacak iletişim, elde edilen denetim kanıtlarının tamamlanması amacıyla üst yönetimden sorumlu olanlardan ilâve bilgi talep edilmesini içerebilir. Örneğin denetçi, üst yönetimden sorumlu olanların belirli işlem ve olaylarla ilgili durum ve şartları, aynı şekilde anladığını teyit edebilir.

*Muhasebe Uygulamalarının Önemli Nitel Yönleri* (Bakınız: 16(a) paragrafı)

A17. Finansal raporlama çerçeveleri genellikle, işletmenin muhasebe tahminleri yapmasına ve muhasebe politikaları ile finansal tablo dipnotlarına ilişkin muhakemede bulunmasına izin verir. İşletmenin muhasebe uygulamalarının önemli nitel yönleri hakkında kurulacak açık ve yapıcı bir iletişim, önemli muhasebe uygulamalarının kabul edilebilirliğine ilişkin yorumları da içerebilir. Ek 2 bu tür bir iletişimde yer alabilecek hususları belirler.

*Denetim Sırasında Karşılaşılan Önemli Zorluklar* (Bakınız: 16(b) paragrafı)

A18. Denetim sırasında karşılaşılan önemli zorluklar, aşağıdaki gibi hususları içerebilir:

- Yönetimin gerekli bilgileri sağlamasında önemli gecikmeler yaşanması.
- Denetimin tamamlanacağı sürenin gereğinden kısa olması.
- Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmesinin, beklenenden daha yoğun bir çaba gerektirmesi.
- Elde edileceği beklenen bilgilerin elde edilememesi.
- Denetçinin yönetim tarafından sınırlandırılması.
- Yönetimin, talep edildiğinde, işletmenin sürekliliğine ilişkin değerlendirme yapma veya bu değerlendirmenin kapsamını genişletme konusundaki isteksizliği.

Bazı durumlarda bu tür zorluklar kapsam kısıtlamalarına sebep olabileceği için denetçi olumlu dışında bir görüş verebilir.<sup>8</sup>

*Yönetimle Müzakere Edilen veya Yazışma Konusu Yapılan Önemli Hususlar* (Bakınız: 16(c)(i) paragrafı)

A19. Aşağıdakiler yönetimle müzakere edilen veya yazışma konusu yapılan önemli hususlar arasında yer alır:

- İşletmeyi etkileyen çalışma şartları ile “önemli yanlışlık” risklerini etkileyebilecek çalışma plan ve stratejileri.
- Muhasebe ve denetim konularında yönetimin diğer muhasebecilerden aldığı danışmanlık hizmetine ilişkin endişeler.
- Denetçinin ilk defa veya tekrar seçilmesine bağlı olarak, muhasebe uygulamaları, denetim standartlarının uygulanması ve denetim veya diğer hizmetlere ilişkin ücretler konusunda yapılan müzakere veya yazışmalar.

*Finansal Raporlama Sürecine İlişkin Diğer Önemli Hususlar* (Bakınız: 16(ç) paragrafı)

A20. Finansal tabloların denetimi sırasında ortaya çıkan ve finansal raporlama sürecinin gözetimi bakımından üst yönetimden sorumlu olanlarla doğrudan ilgili olan diğer önemli hususlar,

<sup>8</sup> BDS 705, “Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi”





denetlenmiş finansal tablolara ilişkin bilgilerdeki düzeltilmiş önemli yanlışlıkları veya tutarsızlıkları içerebilir.

*Denetçinin Bağımsızlığı* (Bakınız: 17 nci paragraf)

- A21. Denetçinin finansal tabloların denetiminde, bağımsızlıkla ilgili olanlar da dâhil, ilgili etik hükümlere uyması zorunludur.<sup>9</sup>
- A22. Denetimin şartlarına göre farklılık göstermekle birlikte, bildirilecek olan ilişkiler, diğer hususlar ve önlemler genellikle aşağıdakileri ele alır:
- (a) Kişisel çıkar tehditleri, kendi kendini denetleme tehditleri, taraf tutma tehditleri, yakınlık tehditleri ve yıldırma tehditleri olarak sınıflandırılabilir bağımsızlığa yönelik tehditler.
- (b) Mesleki uygulamalarla ve mevzuatla getirilen önlemler, işletme içinde alınmış olan önlemler ve denetim şirketinin kendi sistem ve prosedürleri kapsamındaki önlemler.

17(a) paragrafı uyarınca yapılması gereken bildirimler, denetçinin bağımsızlığıyla ilgili olan etik ilkelerin sehvhen ihlalini ve yapılan veya önerilen düzeltici işlemleri içerebilir.

- A23. Denetçinin bağımsızlığına ilişkin olarak, Kurum tarafından belirlenen işletmeler ile borsada işlem gören işletmelerin denetiminde uygulanan iletişime ilişkin hükümler; faaliyetleri, büyüklükleri veya kurumsal yapıları nedeniyle geniş bir menfaat sahibi kitlesine sahip oldukları için önemli bir kamu yararı bulunan diğer bazı işletmeler için de uygun olabilir. Kamu sektörü işletmeleri, kredi kuruluşları, sigorta şirketleri ve emeklilik sosyal yardım fonları; borsada işlem görmeyen ancak denetçinin bağımsızlığının bildirilmesinin uygun olabileceği işletmelere örnek olarak verilebilir. Diğer taraftan bağımsızlıkla ilgili bildirimlerin yapılmasının gerekli olmadığı durumlar da söz konusu olabilir. Üst yönetimden sorumlu olanların, yönetim faaliyetlerinde bulunmaları sebebiyle ilgili hususlar hakkında zaten bilgilendirilmiş olması, bu duruma örnek olarak gösterilebilir. Bu durumun özellikle, sahibi tarafından yönetilen ve finansal tabloların denetimi dışında denetim şirketi ve denetim ağına dâhil şirketlerle çok az ilişki içinde olan işletmelerde geçerli olması muhtemeldir.

*İlâve Hususlar* (Bakınız: 3 üncü paragraf)

- A24. Üst yönetimden sorumlu olanlar tarafından yönetimin gözetimi; finansal raporlamanın güvenilirliği, faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği ile yürürlükteki mevzuata uygunluk sağlanması açısından, işletmenin uygun iç kontrolü tasarladığından, uyguladığından ve sürdürdüğünden emin olunmasını içerir.
- A25. Denetçi, finansal raporlama sürecinin gözetimiyle doğrudan bir ilgisi bulunmayan ancak üst yönetimden sorumlu olanların, işletmenin stratejik yönetiminin veya işletmenin hesap verebilirliğiyle ilgili yükümlülüklerinin gözetimine ilişkin sorumlulukları açısından önemli olabilecek ilâve hususlardan haberdar olabilir. Bu hususlar, üst yönetim yapıları veya süreçleriyle ilgili önemli konuları ve uygun yetkiye sahip olmaksızın kıdemli yöneticiler tarafından alınan önemli kararları veya yapılan önemli işlemleri içerebilir.
- A26. Denetçi, üst yönetimden sorumlu olanlara ilâve hususları bildirip bildirmeyeceğine karar verirken, haberdar olduğu bu tür hususları, içinde bulunulan şartlar altında uygun olması kaydıyla yönetimin uygun kademesiyle müzakere edebilir.

<sup>9</sup> BDS 200, “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi”, 14 üncü paragraf







- A27. İlâve bir hususun bildirilmesi durumunda, denetçinin üst yönetimden sorumlu olanları aşağıdaki konularda bilgilendirmesi uygun olabilir:
- Bu tür hususların belirlenmesi ve iletilmesinin, finansal tablolar hakkında bir görüş oluşturmak amacıyla yapılan denetim açısından önemli olmadığı,
  - Finansal tablolar hakkında bir görüş oluşturmak için gerekli olanlar dışındaki diğer hususlara ilişkin bir prosedür uygulanmadığı,
  - Bu tür diğer hususların mevcut olup olmadığına karar vermek için bir prosedür uygulanmadığı.

### **İletişim Süreci**

*İletişim Sürecinin Oluşturulması* (Bakınız: 18 inci paragraf)

- A28. Denetçinin sorumluluklarının, denetimin planlanan kapsam ve zamanlamasının ve kurulacak iletişimlerin beklenen genel kapsamının açık bir şekilde iletilmesi, karşılıklı ve etkin bir iletişimin oluşturulmasına yardımcı olur.
- A29. Aynı zamanda karşılıklı ve etkin bir iletişime katkıda bulunabilecek hususlar, aşağıdakilerin müzakere edilmesini içerir:
- İletişimin amacı. İletişimin amacı açık olduğunda, denetçi ve üst yönetimden sorumlu olanlar, ilgili konular ve iletişim sürecinde ortaya çıkması beklenen işlemler hakkında daha kolay mutabakata varırlar.
  - Kurulacak olan iletişimin şekli.
  - Denetim ekibi ve üst yönetimden sorumlu olanlar arasından belirli hususlar hakkında iletişim kurulacak kişi veya kişiler.
  - Denetçinin iletişimin karşılıklı olacağına ve üst yönetimden sorumlu olanların denetimle ilgili olduğunu düşündükleri hususları denetçiye bildireceklerine dair beklentisi. Denetimle ilgili olan bu hususlara, denetim prosedürlerinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını önemli biçimde etkileyebilecek stratejik kararlar, hile şüphesi veya tespiti ve kıdemli yöneticilerin dürüstlük veya yeterliğiyle ilgili endişeler örnek olarak verilebilir.
  - Denetçi tarafından bildirilen hususlara ilişkin işlem yapma ve geri raporlama süreci.
  - Üst yönetimden sorumlu olanlar tarafından bildirilen hususlara ilişkin işlem yapma ve geri raporlama süreci.
- A30. İletişim süreci, çeşitli şartlara (örneğin işletmenin büyüklüğüne ve üst yönetim yapısına, üst yönetimden sorumlu olanların nasıl çalıştıklarına ve denetçinin bildirecek olan hususların önemine dair görüşüne) göre farklılık gösterir. Karşılıklı ve etkin bir iletişimin kurulmasında zorluk yaşanması, denetçi ile üst yönetimden sorumlu olanlar arasındaki iletişimin denetimin amacı açısından yeterli olmadığını gösterebilir (Bakınız: A44 paragrafı).

### **Küçük İşletmelere Özgü Hususlar**

- A31. Borsada işlem gören işletmelere veya daha büyük işletmelere kıyasla, küçük işletmelerin denetiminde denetçi, üst yönetimden sorumlu olanlarla daha basit bir şekilde iletişim kurabilir.





**Yönetimle Kurulacak İletişim**

- A32. Bir denetim sırasında, bu BDS'ye göre üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilecek hususlar da dâhil, birçok husus yönetimle müzakere edilebilir. Bu tür müzakerelerde, yönetimin işletme faaliyetlerinin yürütülmesindeki icrai sorumluluğu ve özellikle finansal tabloların hazırlanmasındaki sorumluluğu dikkate alınır.
- A33. Denetçi, ilgili hususları üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmeden önce uygun olduğu takdirde bu hususları öncelikle yönetimle müzakere edebilir. Örneğin, yönetimin yeterliği veya dürüstlüğü hakkındaki soruları yönetimle müzakere etmek uygun olmayabilir. Yönetimin işletme faaliyetlerinin yürütülmesindeki icrai sorumluluğunun dikkate alınmasına ek olarak yönetimle yapılacak bu tür ön müzakereler, olay ve durumlara açıklık getirebilir ve yönetime, daha fazla bilgi verme ve açıklamalarda bulunma fırsatı verebilir. Benzer şekilde, işletmede iç denetim fonksiyonunun bulunması durumunda denetçi, üst yönetimden sorumlu olanlara bildirimde bulunmadan önce ilgili hususları iç denetim fonksiyonunda yer alan uygun kişilerle müzakere edebilir.

**Üçüncü Taraflarla Kurulacak İletişim**

- A34. Üst yönetimden sorumlu olanlar, üçüncü taraflara (örneğin bankalara veya belirli düzenleyici kurumlara) denetçiden gelen yazılı bildirimlerin kopyalarını vermek isteyebilir. Bazı durumlarda üçüncü taraflara bildirim yapılması yasalara aykırı olabilir veya uygun olmayabilir. Üst yönetimden sorumlu olanlara yönelik hazırlanmış yazılı bir bildirim üçüncü taraflara verilmesi hâlinde, ilgili üçüncü tarafların söz konusu bildirimlerin kendileri için hazırlanmadığı konusunda bilgilendirilmesi önemli olabilir. Söz konusu bilgilendirme, üst yönetimden sorumlu olanlara yapılan yazılı bildirimlerde aşağıdaki gibi hususlara yer verilmesi suretiyle yapılabilir:
- Bildirim sadece üst yönetimden sorumlu olanların ve uygun hâllerde topluluk yönetiminin ve topluluk denetçisinin kullanımına yönelik olarak hazırlandığı ve bu sebeple üçüncü tarafların bu bildirimleri esas almamaları gerektiği,
  - Denetçinin üçüncü taraflara karşı hiçbir sorumluluğunun bulunmadığı,
  - Söz konusu bildirimlerin üçüncü taraflara açıklanmasına veya dağıtılmasına ilişkin her türlü kısıtlama.
- A35. Bazı durumlarda mevzuat uyarınca denetçinin bir takım hususları yerine getirmesi gerekebilir. Örneğin denetçinin;
- Üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen bazı hususları mevzuatı uygulayan veya düzenleyici otoritelere bildirmesi gerekebilir. Örneğin denetçinin, yönetimin ve üst yönetimden sorumlu olanların düzeltici işlemleri yapmadığı durumlarda yanlışlıkları yetkili kurumlara rapor etme görevi bulunabilir.
  - Üst yönetimden sorumlu olanlar için hazırlanan bazı raporların nüshalarını, ilgili düzenleyici otoritelere veya finansman sağlayan kuruluşlara ya da bazı kamu sektörü işletmeleri söz konusu olduğunda merkezi otoriteye iletmesi gerekebilir.
  - Üst yönetimden sorumlu olanlar için hazırlanan raporları kamuoyuyla paylaşması gerekebilir.
- A36. Mevzuat, denetçinin üst yönetimden sorumlu olanlara yaptığı yazılı bildirimlerin birer nüshasının üçüncü bir tarafa verilmesini zorunlu kılmadığı sürece, denetçinin söz konusu nüshaları vermeden önce üst yönetimden sorumlu olanlardan izin alması gerekebilir.

*İletişim Şekilleri (Bakınız: 19-20 nci paragraflar)*





- A37. Etkin iletişim, müzakereler dâhil daha basit iletişim şekillerinin yanı sıra, daha karmaşık sunumları ve yazılı raporları da içerebilir. Denetçi 19 ve 20 nci paragraflarda tanımlananlar dışındaki hususları sözlü veya yazılı olarak bildirebilir. Yazılı bildirimler, üst yönetimden sorumlu olanlara verilen bir denetim sözleşmesini de içerebilir.
- A38. İletişim şeklini, (örneğin bildirim yazılı ya da sözlü, detaylı veya özet şeklinde, basit veya karmaşık şekilde yapılması) belirli bir hususun öneminin yanı sıra aşağıdaki gibi faktörler etkileyebilir:
- Hususun tatmin edici biçimde açıklanıp açıklanmadığı.
  - Hususun daha önceden yönetime bildirilip bildirilmediği.
  - İşletmenin büyüklüğü, faaliyet yapısı, kontrol çevresi ve yasal yapısı.
  - Özel amaçlı finansal tabloların denetlenmesi durumunda, denetçinin işletmenin genel amaçlı finansal tablolarını da denetleyip denlemediği.
  - Mevzuat hükümleri. Bazı durumlarda üst yönetimden sorumlu olanlara yapılacak yazılı bildirimler, ilgili mevzuatta belirtilen şekilde yapılır.
  - Denetçiyle yapılacak düzenli toplantılara veya kurulacak iletişime yönelik düzenlemeler dâhil, üst yönetimden sorumlu olanların beklentileri.
  - Denetçinin üst yönetimden sorumlu olanlarla sürdürdüğü iletişim ve diyalogun yoğunluğu.
  - Üst yönetim organı üyeliklerinde önemli değişikliklerin olup olmadığı.
- A39. Üst yönetimden sorumlu olanlardan biriyle (örneğin denetim komitesi başkanıyla) önemli bir konunun görüşülmesi durumunda, üst yönetimden sorumlu olanların tamamının konu hakkında eksiksiz ve eşit bilgiye sahip olması için, denetçinin görüşülen konuyu daha sonraki bildirimlerde özetlemesi uygun olabilir.

*İletişimlerin Zamanlaması (Bakınız: 21 inci paragraf)*

- A40. İletişime yönelik zamanlama, denetimin şartlarına göre farklılık gösterir. Bu şartlar, hususun önemini, niteliğini ve üst yönetimden sorumlu olanlar tarafından gerçekleştirilmesi beklenen işlemleri içerir. Örneğin:
- Planlama konularıyla ilgili bildirimler, çoğunlukla denetimin ilk safhasında; ilk kez yapılan bir denetimde ise denetimin şartları üzerinde mutabakata varılması sürecinin bir parçası olarak yapılabilir.
  - Denetçinin denetim sırasında karşılaştığı önemli bir zorluğun üstesinden gelmesi konusunda üst yönetimden sorumlu olanların yardımcı olabilmesi veya bu zorluğun denetçinin olumlu görüş dışında bir görüş vermesine sebep olma ihtimalinin bulunması durumunda, söz konusu zorluğun mümkün olan en kısa sürede bildirilmesi uygun olabilir. Benzer şekilde denetçi, tespit ettiği önemli iç kontrol eksikliklerini BDS 265 uyarınca yazılı olarak bildirmeden önce mümkün olan en kısa sürede üst yönetimden sorumlu olanlara sözlü olarak bildirebilir.<sup>10</sup>
  - Bağımsızlığa ilişkin tehdit ve ilgili önlemler hakkında önemli yargılara varıldığı zaman (örneğin denetim dışı hizmetlerin sağlanacağı bir sözleşmenin kabulü ve nihai

<sup>10</sup> BDS 265, 9 uncu paragraf ve A14 paragrafi





görüşme sırasında) bağımsızlıkla ilgili bildirimlerde bulunmak uygun olabilir. Nihai görüşme aynı zamanda, denetçinin işletmeye ait muhasebe uygulamalarının nitel yönleri hakkındaki görüşlerini de içeren denetim bulgularını bildirmesi için uygun bir zaman olabilir.

- Genel ve özel amaçlı finansal tabloların birlikte denetlenmesi durumunda, bildirimlerin zamanlamasının koordine edilmesi uygun olabilir.

A41. Aşağıdakiler, iletişimlerin zamanlamasıyla ilgili olabilecek diğer faktörlerdendir:

- Denetlenen işletmenin büyüklüğü, faaliyet yapısı, kontrol çevresi ve yasal yapısı.
- Belirli konuların belirlenen bir zaman dilimi içinde bildirilmesini gerektiren her türlü yasal yükümlülük.
- Denetçiyle yapılacak düzenli toplantılara veya kurulacak iletişime yönelik düzenlemeler dâhil, üst yönetimden sorumlu olanların beklentileri.
- Denetçinin belirli hususları belirlediği zaman. Örneğin denetçi, belirli bir hususu (örneğin, bir yasaya aykırılık durumu), önleyici tedbirlerin alınabileceği bir sürede belirlememiş olabilir, fakat bu hususun bildirilmesi düzeltici işlemlerin yapılmasına imkân verebilir.

*İletişim Sürecinin Yeterliliği (Bakınız: 22 nci paragraf)*

A42. Denetçinin üst yönetimden sorumlu olanlarla kurduğu karşılıklı iletişim hakkındaki değerlendirmeyi desteklemek için özel prosedürler tasarlaması gerekmez. Bunun yerine değerlendirme, başka amaçlar için uygulanan denetim prosedürlerinden elde edilen gözlemlere dayandırılabilir. Bu gözlemler aşağıdakileri içerebilir:

- Denetçinin dikkate sunduğu hususlara karşılık olarak üst yönetimden sorumlu olanlar tarafından atılan adımların uygunluğu ve zamanlılığı. Daha önceki bildirimlerde dikkate sunulan önemli hususların işletme tarafından etkin bir şekilde ele alınmaması durumunda, denetçinin uygun adımın atılmama sebebiyle ilgili olarak sorgulama yapması ve aynı hususu tekrar dikkate sunması uygun olabilir. Bu tutum, denetçinin ilgili hususun uygun bir şekilde ele alındığını veya bu hususun artık önemli olmadığını düşündüğü şeklinde bir izlenim oluşması riskini önler.
- Denetçiyle kurulan iletişimde üst yönetimden sorumlu olanların bariz açık sözlülüğü.
- Üst yönetimden sorumlu olanların, yönetim kademesinden herhangi biri olmaksızın denetçiyle bir araya gelme konusunda istekli ve yeterli olması.
- Üst yönetimden sorumlu olanların, denetçi tarafından dikkate sunulan hususları tam olarak anlayabilme konusundaki bariz kabiliyeti. Örneğin, üst yönetimden sorumlu olanların konuları irdelemesi ve yapılan önerileri sorgulayabilmesi.
- Üst yönetimden sorumlu olanlarla kurulacak iletişimin şekli, zamanlaması ve beklenen genel içeriği hakkında mutabakata varılmasında yaşanan zorluklar.
- Üst yönetimden sorumlu olanların tamamının veya bazılarının işletme yönetiminde yer aldığı durumlarda; bu kişilerin denetçiyle müzakere ettikleri hususların,





yönetime ilişkin sorumluluklarının yanı sıra daha geniş kapsamlı olan üst yönetim sorumluluklarını nasıl etkilediğinin bariz bir şekilde farkında olması.

- Denetçi ile üst yönetimden sorumlu olanlar arasında kurulan karşılıklı iletişimin ilgili mevzuat hükümlerine uyup uymadığı.

A43. 4 üncü paragrafta belirtildiği gibi, karşılıklı ve etkin bir iletişim hem denetçiye hem de üst yönetimden sorumlu olanlara yardımcı olur. Ayrıca, BDS 315 üst yönetimden sorumlu olanların, iç denetim fonksiyonuyla ve -varsa- dış denetçilerle olan etkileşimleri dâhil olmak üzere iletişime katılımını, işletmenin kontrol çevresinin bir unsuru olarak tanımlar.<sup>11</sup> Yeterli derecede kurulamayan karşılıklı bir iletişim, kontrol çevresinin yetersiz olduğuna işaret edebilir ve denetçinin “önemli yanlışlık” risklerine ilişkin değerlendirmesini etkileyebilir. Ayrıca denetçinin finansal tablolar hakkında bir görüş oluşturması için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememiş olması riski de vardır.

A44. Üst yönetimden sorumlu olanlarla kurduğu karşılıklı iletişimin yetersiz olması ve bu soruna bir çözüm bulamaması durumunda denetçi aşağıdaki gibi adımlar atabilir:

- Kapsam kısıtlamasına dayanarak olumlu dışında görüş verebilir.
- Atılabilecek farklı adımların sonuçlarına ilişkin hukuki danışmanlık alabilir.
- Üçüncü taraflarla (örneğin, düzenleyici bir kurumla) veya işletme sahipleri gibi işletme dışından olan yönetim yapısındaki üst düzey bir otoriteyle (örneğin, genel kuruldaki hissedarlarla) veya kamu sektöründe ilgili idari otoritelerle iletişim kurabilir.
- İlgili mevzuat tarafından mümkün kılınması durumunda denetimden çekilebilir.

**Belgelendirme** (Bakınız: 23 üncü paragraf)

A45. İşletme tarafından hazırlanan tutanakların kurulan iletişimin uygun bir kaydı olması hâlinde, sözlü iletişime ilişkin çalışma kâğıtları, bu tutanakların çalışma kâğıtlarının bir parçası olarak muhafaza edilen bir kopyasını içerebilir.

<sup>11</sup> BDS 315, A77 paragrafı





Ek-1

(Bakınız: 3 üncü paragraf)

**KKS 1'de ve Diğer BDS'lerde Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişime Atf Yapan Özel Hükümler**

Bu ekte, 1 Ocak 2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerine ait finansal tabloların bağımsız denetiminde uygulanan ve belirli konuların üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilmesini zorunlu kılan KKS 1<sup>1</sup> ve diğer BDS'lerdeki ilgili paragraflar yer almaktadır. Bu liste, BDS'lerde yer alan ana hükümler ile açıklayıcı hükümler ve uygulama bölümlerinin yerine geçmez.

- KKS 1, "Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler için Kalite Kontrol", 30(a) paragrafı
- BDS 240, "Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları", 21, 38(c)(i) ve 40-42 nci paragraflar
- BDS 250, "Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde İlgili Mevzuatın Dikkate Alınması", 14, 19 ve 22- 24 üncü paragraflar
- BDS 265, "İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi", 9 uncu paragraf
- BDS 450, "Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlılıkların Değerlendirilmesi", 12-13 üncü paragraflar
- BDS 505, "Dış Teyitler", 9 uncu paragraf
- BDS 510, "İlk Bağımsız Denetimler - Açılış Bakiyeleri", 7 nci paragraf
- BDS 550, "İlişkili Taraflar", 27 nci paragraflar
- BDS 560, "Bilanço Tarihindan Sonraki Olaylar", 7(b)-(c), 10(a), 13(b), 14(a) ve 17 nci paragraflar
- BDS 570, "İşletmenin Sürekliliği", 23 üncü paragraf
- BDS 600, "Özel Hususlar-Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil)", 49 uncu paragraf
- BDS 610, "İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması", 18 inci paragraf
- BDS 705, "Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi", 12, 14, 19(a) ve 28 inci paragraflar
- BDS 706, "Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları", 9 uncu paragraf

<sup>1</sup> KKS 1, "Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler için Kalite Kontrol"





- BDS 710, “Karşılaştırmalı Bilgiler – Önceki Dönemlere Ait Karşılık Gelen Bilgiler ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar”,18 inci paragraf
- BDS 720, “Bağımsız Denetçinin Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Dokümanlardaki Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları”, 10, 13 ve 16 ncı paragraflar

TÜRMOB Sirküler Rapor





### **Muhasebe Uygulamalarının Nitel Yönleri**

16(a) paragrafı tarafından zorunlu kılınan ve A17 paragrafında ele alınan iletişim, aşağıdaki hususları içerebilir:

#### **Muhasebe Politikaları**

- Bilgi sağlamanın maliyeti ile finansal tablo kullanıcılarının elde edeceği faydanın dengelenmesi gerektiği göz önünde bulundurularak, muhasebe politikalarının işletmenin içinde bulunduğu özel şartlara uygunluğu. Kabul edilebilir alternatif muhasebe politikalarının mevcut olması durumunda; yapılacak bildirim, önemli muhasebe politikaları seçiminden etkilenen finansal tablo kalemlerinin belirlenmesinin yanı sıra benzer işletmeler tarafından kullanılan muhasebe politikalarına ilişkin bilgileri içerebilir.
- Yeni muhasebe düzenlemelerinin uygulanması da dâhil olmak üzere önemli muhasebe politikalarının ilk kez seçimi ve bu politikalardaki değişiklikler. Bu konulara ilişkin iletişim:
  - Muhasebe politikasındaki değişikliğin uygulanmasının zamanlaması ve yönteminin, işletmenin cari ve gelecekteki kazançlarına etkisini ve
  - Beklenen yeni muhasebe düzenlemeleri sebebiyle muhasebe politikalarında ortaya çıkacak bir değişikliğin zamanlamasınıçerebilir.
- Önemli muhasebe politikalarının, tartışmalı veya yeni alanlara (veya özellikle genel kabul gören uygulama rehberlerinin veya görüş birliğinin söz konusu olmadığı bir endüstriye özgü alanlara) etkisi.
- Kaydedildikleri dönemle ilgili olarak, işlemlerin zamanlamasının etkisi.

#### **Muhasebe Tahminleri**

- Tahminlerin önem arz ettiği kalemler açısından BDS 540<sup>1</sup>'ta<sup>1</sup> ele alınan hususlar örnek olarak aşağıdakileri içerir:
  - o Yönetimin muhasebe tahminlerini belirlemesi.
  - o Yönetimin muhasebe tahminlerini oluşturma süreci.
  - o “Önemli yanlışlık” riskleri.
  - o Yönetimin muhtemel taraflılığına ilişkin göstergeler.
  - o Tahmin belirsizliğinin finansal tablolarda açıklanması.

#### **Finansal Tablo Dipnotları**

- Özellikle tahminlerden ve alınan kararlardan etkilenen finansal tablo dipnotlarının (örneğin, hasılatın muhasebeleştirilmesine, ücretlere, işletmenin sürekliliğine, bilanço tarihinden

<sup>1</sup> BDS 540, “Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Olanlar Dâhil Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi”







sonraki olaylara ve şarta bağlı hususlara ilişkin dipnotlar) hazırlanmasında ele alınan konular ve kullanılan yargılar.

- Finansal tablolardaki dipnotların genel olarak tarafsızlığı, tutarlılığı ve açıklığı.

**İlgili Hususlar**

- Finansal tablolarda açıklanan önemli risklerin, maruz kalınan tehlikelerin ve belirsizliklerin (örneğin devam eden davalar gibi) finansal tablolara muhtemel etkisi.
- Dönem içinde muhasebeleştirilen tekrarlanmayan tutarlar da dâhil olmak üzere, olağandışı işlemlerin finansal tabloları etkileme derecesi ve bu tür işlemlerin finansal tablolarda ayrı olarak ne ölçüde açıklandığı.
- İşletmenin maddi ve maddi olmayan duran varlıkların faydalı ömürlerini belirlerken kullandığı temel varsayımlar da dâhil olmak üzere, varlık ve borçların kayıtlı değerlerini etkileyen faktörler. Bu hususlara ilişkin kurulacak iletişimde, varlıkların kayıtlı değerlerini etkileyen faktörlerin nasıl seçildiği ve alternatif seçimlerin finansal tabloları nasıl etkileyeceği açıklanabilir.
- Yanlışlıklara ilişkin düzeltmelerde yönetimin seçici davranması (örneğin raporlanan kazançları azaltıcı değil artırıcı etkisi olan yanlışlıkların düzeltilmesi).





10 Aralık 2013 Salı

Resmî Gazete

Sayı : 28847

## 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,
- ç) 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.





**T Ü R M O B**  
TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER  
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ  
**SİRKÜLER RAPOR MEVZUAT**

Sirküler Rapor



10.12.2013/212-27

**TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI**

**BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 250**

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



[TÜRMOB Gençlik Caddesi No: 107 06570 Anıttepe – Ankara  
Tel : (312) 232 50 60 Faks : (312) 232 50 73 www.turmob.org.tr



**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<br>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<br>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>12</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>13</sup> İlgili mevzuat bağlamında, denetimin yapısal kısıtlamalarının denetçinin önemli yanlışlıkları tespit etme kabiliyeti üzerindeki muhtemel etkileri, aşağıdaki gibi sebeplerden dolayı daha fazladır:
  - 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.

<sup>12</sup> BDS 200, “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi”, 5 inci paragraf

<sup>13</sup> BDS 200, A51-A52 paragrafları





- 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 sürdürme 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>14</sup> tarafından zorunlu kılındığı gibi denetim boyunca mesleki şüphecilğin sürdürülmesi önemlidir.

#### **Yürürlük Tarihi**

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

#### **Amaçlar**

10. Denetçinin amaçları;
  - (a) 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,

<sup>14</sup> BDS 200, 15 inci paragraf





- (b) Finansal tablolar üzerinde önemli bir etkiye sahip olabilecek diğer mevzuata aykırılığın belirlenmesine yardımcı olması için belirli denetim prosedürlerini uygulamak ve
- (c) 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>15</sup>'e uygun şekilde işletme ve çevresini tanıma sürecinin bir parçası olarak;
- (a) İşletme ve işletmenin faaliyet gösterdiği endüstri veya sektör için geçerli olan yasal ve düzenleyici çerçeveyi ve
  - (b) 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):
- (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).

<sup>15</sup> BDS 315, "İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle 'Önemli Yanlışlık' Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi", 11 inci paragraf





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>16</sup> açıkça önemsiz olanlar dışında, denetimin yürütülmesi sırasında dikkatini çeken belirlenen veya şüphelenilen aykırılık konularını üst yönetimden sorumlu olanlara bildirir.
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>17</sup>

<sup>16</sup> BDS 260, “Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim”, 13 üncü paragraf

<sup>17</sup> BDS 705, “Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi”, 7-8 inci paragraflar







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 kanıtı 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>18</sup>

<sup>18</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>19</sup> veya BDS 800<sup>20</sup> bu denetim

<sup>19</sup> BDS 700, "Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama", 38 inci paragraf





sorumluluklarının denetçi raporunda nasıl yer alacağını açıklar. Ayrıca belirli yasal raporlama yükümlülüklerinin bulunduğu durumlarda, bu yükümlülüklere 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 karşılıklarının tamlığı), diğerleri bir bütün olarak finansal tablolara 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.

<sup>20</sup> BDS 800, "Özel Hususlar-Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi", 11 inci paragraf





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 yükümlülüklerle 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>21</sup>

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

*İlgili Mevzuata Aykırılığın 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.

<sup>21</sup> BDS 580, "Yazılı Açıklamalar", 4 üncü paragraf





- 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.

*Aykırılıkların 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>22</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.

#### **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.

<sup>22</sup> BDS 706, “Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları”, 8 inci paragraf

