



BAĞIMSIZ DENETİM SÖZLEŞMESİNİN ŞARTLARI ÜZERİNDE ANLAŞMAYA VARILMASI STANDARDI (BDS 210) YAYIMLANDI

ÖZET : Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunca çıkarılan Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması (BDS 210) Hakkında Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 3 ile Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması Standardı yürürlüğe konulmuştur.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunca çıkarılan ve 14.11.2013 tarih ve 28821 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması (BDS 210) Hakkında Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 3 ile "**Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması Standardı (BDS 210)**" 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 faaliyetlerinin, bu Tebliğ hükümleri çerçevesinde yürütüldüğü kabul edilmiştir.

Bağımsız Denetim Standardının (BDS) 210 "Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması", BDS 200 "**Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi**" ile birlikte dikkate alınacağı belirtilmiştir.

Bağımsız Denetim Standardı (BDS), yönetim ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlarla denetim sözleşmesinin şartları üzerinde anlaşmaya varılırken denetçiye düşen sorumlulukları düzenlemektedir. Bu sorumluluk, denetime ilişkin olarak yönetimin ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların yükümlülüğündeki belirli ön şartların sağlanıp sağlanmadığının tespitini de içermektedir.





Bağımsız Denetim Standardında (BDS) 210) Denetçinin amacı,

- (a) *Denetimin ön şartlarının sağlanıp sağlanmadığının tespiti ve*
- (b) *Denetçi ile yönetim ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların denetim sözleşmesinin şartlarını aynı şekilde anladıklarının teyit edilmesi suretiyle yalnızca denetimin yürütüleceği esaslar üzerinde anlaşmaya varıldığı zaman, denetim sözleşmesini kabul etmek veya devam ettirmek olarak belirtilmiştir.*

Söz konusu Tebliğ ve eki Bağımsız Denetim Standardında (BDS) 210) Sirkülerimiz ekinde yer almaktadır.

Saygılarımızla...





14 Kasım 2013, Perşembe

Resmî Gazete

Sayı : 28821

TEBLİĞ

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan:

BAĞIMSIZ DENETİM SÖZLEŞMESİNİN ŞARTLARI ÜZERİNDE ANLAŞMAYA VARILMASI (BDS 210) HAKKINDA TEBLİĞ TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI TEBLİĞİ NO: 3

Amaç

MADDE 1 – (1) Bu Tebliğin amacı; bu Tebliğin ekinde yer alan Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması Standardının yürürlüğe konulmasıdır.

Kapsam

MADDE 2 – (1) Bu Tebliğin kapsamı, Ek'te yer alan BDS 210 metninde belirlenmiştir.

Dayanak

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

Tanımlar

MADDE 4 – (1) Bu Tebliğde geçen;

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

Geçiş hükümleri

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





Yürürlük

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

Yürütme

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

TÜRMOB Sirküler Rapor





TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI

BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 210

***BAĞIMSIZ DENETİM SÖZLEŞMESİNİN ŞARTLARI ÜZERİNDE
ANLAŞMAYA VARILMASI***

TÜRMOB Sirküler Rapor





**BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 210
BAĞIMSIZ DENETİM SÖZLEŞMESİNİN ŞARTLARI ÜZERİNDE
ANLAŞMAYA VARILMASI**

İÇİNDEKİLER

	Paragraf
Giriş	
Kapsam	1
Yürürlük Tarihi	2
Amaç	3
Tanımlar	4-5
Ana Hükümler	
Denetimin Ön Şartları	6-8
Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması	9-12
Yinelenen Denetimler	13
Denetim Sözleşmesinin Şartlarındaki Değişikliğin Kabulü	14-17
Sözleşmenin Kabulünde Dikkate Alınacak İlâve Hususlar	18-21
Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama	
Kapsam	A1
Denetimin Ön Şartları	A2-A20
Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması	A21-A27
Yinelenen Denetimler	A28
Denetim Sözleşmesinin Şartlarındaki Değişikliğin Kabulü	A29-A33
Sözleşmenin Kabulünde Dikkate Alınacak İlâve Hususlar	A34-A37
Ek 1: Bağımsız Denetim Sözleşmesi Örneği	
Ek 2: Genel Amaçlı Çerçevelerin Kabul Edilebilirliğinin Belirlenmesi	





Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 210 “Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması”, 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), yönetim ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlarla denetim sözleşmesinin şartları üzerinde anlaşmaya varılırken denetçiye düşen sorumlulukları düzenler. Bu sorumluluk, denetime ilişkin olarak yönetimin ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların yükümlülüğündeki belirli ön şartların sağlanıp sağlanmadığının tespitini de içerir. BDS 220¹ sözleşmenin kabulüyle ilgili olarak denetçinin kontrolü dâhilinde olan hususları ele alır (Bakınız: A1 paragrafı).

Yürürlük Tarihi

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

Amaç

3. Denetçinin amacı,
 - (a) Denetimin ön şartlarının sağlanıp sağlanmadığının tespiti ve
 - (b) Denetçi ile yönetim ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların denetim sözleşmesinin şartlarını aynı şekilde anladıklarının teyit edilmesisuretiyle yalnızca denetimin yürütüleceği esaslar üzerinde anlaşmaya varıldığı zaman, denetim sözleşmesini kabul etmek veya devam ettirmektir.

Tanımlar

4. Aşağıdaki terim BDS’lerde, karşısında belirtilen anlamıyla kullanılmıştır:

Denetimin ön şartları: Yönetim tarafından finansal tabloların hazırlanmasında kabul edilebilir bir finansal raporlama çerçevesinin kullanılması ve yönetimin ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların yürütülecek denetime ilişkin ön kabullerde² mutabık olmasıdır.
5. Bu BDS’de geçen “yönetim” ibaresi, “yönetim ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlar”ı ifade eder.

Ana Hükümler

Denetimin Ön Şartları

6. Denetçi denetimin ön şartlarının sağlanıp sağlanmadığının tespiti için,
 - (a) Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan finansal raporlama çerçevesinin kabul edilebilir olup olmadığını belirler (Bakınız: A2-A10 paragrafları),
 - (b) Yönetimin aşağıdaki sorumluluklarını anladığına ve üstlendiğine dair mutabakatını alır (Bakınız: A11-A14, A20 paragrafları):

¹BDS 220, “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol”

²BDS 200, “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi”, 13 üncü paragraf





- (i) İlgili hâllerde finansal tabloların gerçeğe uygun sunumu dâhil olmak üzere, finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanması sorumluluğu (Bakınız: A15 paragrafı),
- (ii) Yönetimin, hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyen finansal tabloların hazırlanmasını sağlamak için gerekli gördüğü iç kontrole ilişkin sorumluluğu (Bakınız: A16-A19 paragrafları) ve
- (iii) Denetçiye;
 - a. Kayıtlar, dokümanlar ve diğer hususlar gibi yönetimin finansal tabloların hazırlanmasıyla ilgili tüm bilgilere erişim imkânı sağlama sorumluluğu,
 - b. Yürütülen denetimle ilgili olarak denetçinin yönetimden talep edebileceği ilâve bilgileri sağlama sorumluluğu,
 - c. Denetim kanıtlarının toplanması için işletme içinde gerekli görülen kişilerle kısıtlama olmaksızın görüşme imkânı sağlama sorumluluğu.

Denetim Sözleşmesinin Kabulünden Önce Denetimin Kapsamının Sınırlandırılması

7. Yönetim veya üst yönetimden sorumlu olanların, denetim sözleşmesi teklifindeki şartlarla denetçinin çalışma kapsamını sınırlandırması ve bu sınırlandırmanın finansal tablolar hakkında görüş vermektan kaçınmasını gerektireceğine inanması hâlinde denetçi, mevzuat aksini zorunlu kılmadıkça, sınırlandırılmış bu denetim sözleşmesini kabul etmez.

Denetim Sözleşmesinin Kabulünü Etkileyen Diğer Faktörler

8. Denetimin ön şartlarının sağlanmaması durumunda, denetçi bu konuyu yönetimle görüşür. Mevzuatta aksi zorunlu kılınmadıkça,
 - (a) Denetçinin 19 uncu paragrafta belirtilen durumlar dışında, finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan finansal raporlama çerçevesinin kabul edilemez olduğuna karar vermesi veya
 - (b) 6(b) paragrafında belirtilen mutabakatın alınmamasıdurumunda denetçi, denetim sözleşmesi teklifini kabul etmez.

Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması

9. Denetçi, yönetimle veya -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlarla denetim sözleşmesinin şartları üzerinde anlaşmaya varır (Bakınız: A21 paragrafı).
10. 11 inci paragrafa tabi olarak, denetim sözleşmesi yazılı olarak düzenlenir ve sözleşme aşağıdaki hususları içerir (Bakınız: A22-A25 paragrafları):
 - (a) Finansal tabloların denetiminin amacı ve kapsamı,
 - (b) Denetçinin sorumlulukları,
 - (c) Yönetimin sorumlulukları,
 - (ç) Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılacak geçerli finansal raporlama çerçevesini belirten açıklama,





- (d) Denetçi tarafından düzenlenecek raporların beklenen şekil ve içeriğine atf ile raporların beklenen şekil ve içerikten farklılık gösterebileceği durumlar olabileceğine ilişkin açıklama.
11. İlgili mevzuatta 10 uncu paragrafta belirtilen denetim sözleşmesi şartları yeterince detaylı olarak belirlenmiş ise; denetçinin, bu düzenlemelerin söz konusu denetim için geçerli olduğunu ve yönetimin 6(b) paragrafında belirtilen sorumluluklarını anladığını ve üstlendiğini belirtmesi dışında, ilgili mevzuatta detaylı olarak belirlenen denetim sözleşmesi şartları sözleşmede belirtilmeyebilir (Bakınız: A22, A26 ve A27 paragrafları).
12. İlgili mevzuatta yönetimin sorumluluklarını belirleyen 6(b) paragrafına benzer hükümlerin yer alması durumunda denetçi, muhakemesini kullanarak bu hükümlerin söz konusu paragrafta belirtilen sorumluluklara eş değer sorumluluklar içerdiğine karar verebilir. Bu tür sorumlulukların sözleşmede açıklanması amacıyla denetçi, mevzuatta yer alan ifadeleri kullanabilir. Mevzuatta eş değeri belirlenmemiş sorumluluklar için, sözleşmede 6(b) paragrafında yer alan ifadeler kullanılır (Bakınız: A26 paragrafı).

Yinelenen Denetimler

13. Birbirini takip eden dönemlerde denetim yapılması durumunda denetçi, denetim sözleşmesi şartlarının içinde bulunulan durum ve şartlara göre revize edilmesinin gerekli olup olmadığını ve denetim sözleşmesinin mevcut şartlarının işletmenin dikkatine sunulmasına ihtiyaç olup olmadığını değerlendirir (Bakınız: A28 paragrafı).

Denetim Sözleşmesinin Şartlarındaki Değişikliğin Kabulü

14. Denetçi makul bir gerekçe olmadıkça denetim sözleşmesi şartlarında değişiklik yapılmasını kabul etmez (Bakınız: A29-A31 paragrafları).
15. Denetimin tamamlanmasından önce, denetçiden denetim sözleşmesini daha düşük güvence düzeyi taşıyan bir denetim sözleşmesiyle değiştirmesinin istenmesi hâlinde, denetçi böyle bir değişikliği yapmanın makul bir gerekçesinin olup olmadığına karar verir (Bakınız: A32-A33 paragrafları).
16. Denetim sözleşmesi şartlarında değişiklik olması hâlinde denetçi ve yönetim, bu şartlar üzerinde anlaşmaya varır ve denetimin yeni şartlarını yeni bir denetim sözleşmesiyle veya ilk sözleşmeye ek yapmak suretiyle kayıt altına alır.
17. Denetçinin denetim sözleşmesi şartlarında yapılan bir değişikliği kabul etmesinin mümkün olmaması ve yönetimin geçerli olan denetim sözleşmesine göre denetimin devam etmesine izin vermemesi hâlinde denetçi:
- (a) Mevzuatın izin vermesi hâlinde denetimden çekilir ve
- (b) Sözleşme gereğince veya diğer sebeplerle bu durumu, üst yönetimden sorumlu olanlar, şirket sahipleri veya düzenleyici kurumlar gibi diğer taraflara rapor etme yükümlülüğünün olup olmadığına karar verir.

Sözleşmenin Kabulünde Dikkate Alınacak İlâve Hususlar

Mevzuatın Finansal Raporlama Standartlarına İlâve Yükümlülükler Getirdiği Durumlar

18. İlgili mevzuatın, Kurum gibi yetkili bir standart belirleyici kuruluş tarafından oluşturulan finansal raporlama standartlarına ilâve finansal raporlama yükümlülükleri getirdiği durumlarda denetçi, finansal raporlama standartları ile söz konusu ilâve yükümlülükler





arasında herhangi bir uyumsuzluk olup olmadığını belirler. Böyle bir uyumsuzluğun varlığı hâlinde denetçi, ilâve yükümlülüklerin niteliğini yönetimle müzakere eder ve

- (a) İlâve yükümlülüklerin finansal tablolarda yapılacak ek açıklamalarla yerine getirilip getirilemeyeceği veya
- (b) Finansal tablolarda yer alan geçerli finansal raporlama çerçevesine ilişkin açıklamanın bu duruma göre değiştirilip değiştirilemeyeceği

konusunda mutabakata varır.

Yukarıda yer verilenlerden hiçbirinin mümkün olmaması hâlinde denetçi, BDS 705³'e uygun olarak olumlu görüş dışında bir görüş vermenin gerekli olup olmadığına karar verir (Bakınız: A34 paragrafı).

Mevzuat Tarafından Belirlenen Finansal Raporlama Çerçevesi - Denetim Sözleşmesinin Kabulünü Etkileyen Diğer Hususlar

19. Mevzuat tarafından belirlenen finansal raporlama çerçevesinin kabul edilebilir olmadığına karar vermesi durumunda denetçi, yalnızca aşağıdaki şartların bulunması hâlinde denetim sözleşmesini kabul eder (Bakınız: A35 paragrafı):

- (a) Finansal tabloların yanıltıcı olmasını önlemek için yönetimin finansal tablolarda yapılması gereken ilâve açıklamaları yapacağını kabul etmesi,
- (b) Denetim sözleşmesinin şartlarında aşağıdaki hususların kabul edilmesi:
 - (i) Kullanıcıların dikkatinin ilâve açıklamalara çekilmesi için BDS 706⁴'ya uygun olarak, finansal tablolara ilişkin denetçi raporunda Dikkat Çekilen Hususlar Paragrafı bölümüne yer verileceği ve
 - (ii) Mevzuat, geçerli finansal raporlama çerçevesi kapsamında finansal tablolara ilişkin görüş verilirken “tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunulmuştur” veya “doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlamaktadır” ifadelerinin kullanılmasını zorunlu kılmadığı sürece, denetçinin finansal tablolara ilişkin görüşünün bu tür ifadeler içermeyeceği.

20. 19 uncu paragrafta belirtilen şartların mevcut olmaması ve mevzuatın denetçinin denetimi üstlenmesini gerektirmesi hâlinde denetçi:

- (a) Denetçi raporunda, finansal tabloların yanıltıcı nitelikte olmasının etkilerini değerlendirir ve
- (b) Denetim sözleşmesinin şartlarında bu hususa uygun şekilde atıfta bulunur.

Mevzuatta Öngörülen Denetçi Raporu

21. Bazı durumlarda, mevzuat, BDS'lerden önemli derecede farklılıklar gösteren bir denetçi raporu şekli veya metni öngörmüş olabilir. Bu tür durumlarda denetçi:

- (a) Kullanıcıların finansal tabloların denetiminden elde edilen güvenceyi yanlış anlama ihtimalini değerlendirir ve böyle bir ihtimalin olması durumunda,

³ BDS 705, “Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi”

⁴ BDS 706, “Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan, Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları”





- (b) Denetçi raporunda yapılacak ilâve açıklamaların muhtemel yanlış anlamaları azaltıp azaltamayacağı hususunu değerlendirir.⁵

Denetçi, denetçi raporundaki ilâve açıklamaların muhtemel bir yanlış anlamayı azaltamayacağı sonucuna varırsa, mevzuatta aksi belirtilmedikçe denetim sözleşmesini kabul etmez. Söz konusu mevzuata göre yürütülen bu tür bir denetim BDS'lere uygun olmaz. Bu sebeple denetçi, denetimin BDS'lere⁶ uygun olarak yürütüldüğüne dair herhangi bir açıklamaya raporunda yer vermez (Bakınız: A36-A37 paragrafları).

Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

Kapsam (Bakınız: 1 inci paragraf)

- A1. Bağımsız denetim sözleşmelerini de içeren güvence denetimi sözleşmeleri, sadece denetçinin bağımsızlık ve mesleki yeterlik gibi ilgili etik hükümlere uyulduğuna karar vermesi ve sözleşmenin belirli özellikleri taşıması hâlinde kabul edilebilir.⁷ Bir denetim sözleşmesinin kabulüyle ilgili olan etik hükümlere ilişkin sorumluluklar, bu sorumluluklar denetçinin kontrolü dâhilinde olduğu ölçüde BDS 220'de ele alınmaktadır.⁸ İşletmenin kontrolünde olan ve denetçi ile işletme yönetiminin üzerinde anlaşmaya varması gereken hususlar (veya ön şartlar) ise bu BDS'de ele alınmıştır.

Denetimin Ön Şartları

Finansal Raporlama Çerçevesi (Bakınız: 6(a) paragrafı)

- A2. Bir güvence denetimi sözleşmesinin kabul şartlarından biri, güvence denetimi tanımında yer alan kriterlerin hedef kullanıcılar için uygun ve erişilebilir olmasıdır.⁹ Kriterler, denetim konusunun değerlendirilmesi veya ölçülmesi için kullanılan kıyaslama noktalarıdır (ilgili durumlarda sunum ve açıklamalara ilişkin kıyaslama noktaları da bunlara dâhildir). Uygun kriterler, mesleki muhakeme çerçevesinde bir denetim konusunun tutarlı ve makul derecede değerlendirilmesini veya ölçülmesini sağlar. BDS'lerin amaçlarına uygun olarak geçerli finansal raporlama çerçevesi -ilgili durumlarda gerçeğe uygun sunum da dâhil olmak üzere- denetçinin finansal tabloları denetlemek için kullandığı kriterleri oluşturur.
- A3. Kabul edilebilir bir finansal raporlama çerçevesinin bulunmaması durumunda, işletme yönetimi finansal tabloların hazırlanması için uygun bir dayanağa, denetçi ise finansal tabloların denetimi için uygun kriterlere sahip olmayacaktır. A8 ve A9 paragraflarında belirtildiği üzere denetçi birçok durumda, geçerli finansal raporlama çerçevesinin kabul edilebilir olduğunu varsayabilir.

Finansal Raporlama Çerçevesinin Kabul Edilebilir Olup Olmadığının Belirlenmesi

- A4. Denetçinin finansal tabloların hazırlanmasında kullanılacak olan finansal raporlama çerçevesinin kabul edilebilir olup olmadığını belirlerken dikkate alacağı faktörler aşağıdakileri içerir:

⁵ BDS 706

⁶ Bakınız: BDS 700, "Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama", 43 üncü paragraf

⁷ "Güvence Denetimlerine İlişkin Çerçeve", 17 nci paragraf

⁸ BDS 220, 9-11 inci paragraflar

⁹ "Güvence Denetimlerine İlişkin Çerçeve", 17(b)(ii) paragrafı





- İşletmenin niteliği (örneğin, işletmenin ticari bir işletme mi, kamu sektörü işletmesi mi veya kâr amacı gütmeyen bir işletme mi olduğu),
 - Finansal tabloların amacı (örneğin, geniş bir kullanıcı kitlesinin ortak finansal bilgi ihtiyaçlarını karşılamak için mi, yoksa belirli kullanıcıların finansal bilgi ihtiyaçlarını karşılamak için mi hazırlandığı),
 - Finansal tabloların niteliği (örneğin, finansal tabloların tam set finansal tablolar mı veya tek bir finansal tablo mu olduğu) ve
 - Mevzuatın geçerli finansal raporlama çerçevesini belirleyip belirlemediği.
- A5. Finansal tablo kullanıcılarının birçoğu kendi özel bilgi ihtiyaçlarını karşılayacak özel finansal tablolar talep etme imkânına sahip değildir. Kullanıcıların özel bilgi ihtiyaçlarının tamamını karşılamak mümkün olmamakla birlikte, geniş bir kullanıcı kitlesinin ortak finansal bilgi ihtiyaçları karşılanabilir. Geniş bir kullanıcı kitlesinin ortak finansal bilgi ihtiyaçlarını karşılamak üzere tasarlanmış bir finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanan finansal tablolar, genel amaçlı finansal tablolar olarak adlandırılır.
- A6. Bazı durumlarda, finansal tablolar belirli kullanıcıların finansal bilgi ihtiyaçlarını karşılamak üzere tasarlanan bir finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanır. Bu tür finansal tablolar özel amaçlı finansal tablolar olarak adlandırılır. Bu durumlarda geçerli finansal raporlama çerçevesini hedef kullanıcıların finansal bilgi ihtiyaçları belirler. Belirli kullanıcıların finansal bilgi ihtiyaçlarının karşılanmasına yönelik olarak tasarlanan finansal raporlama çerçevelerinin kabul edilebilirliği BDS 800¹⁰'de ele alınmıştır.
- A7. Denetim sözleşmesi imzalandıktan sonra geçerli finansal raporlama çerçevesinin kabul edilebilir olmadığını gösteren eksikliklerle karşılaşılabılır. Söz konusu çerçevenin kullanımının mevzuat tarafından zorunlu kılınması hâlinde, 19 ve 20 nci paragraflarda yer alan hükümler uygulanır. İlgili çerçevenin kullanımının mevzuat uyarınca zorunlu olmaması hâlinde, yönetim kabul edilebilir başka bir çerçeve kullanmaya karar verebilir. Yönetimin bu kararı alması hâlinde denetim sözleşmesinin önceden kabul edilmiş şartları geçerli olmayacağından, 16 ncı paragrafta öngörüldüğü üzere, denetim sözleşmesinin şartları finansal raporlama çerçevesinde yapılan değişikliği yansıtmak şeklinde değiştirilir.

Genel amaçlı çerçeveler

- A8. Hâlihazırda, genel amaçlı çerçevelerin kabul edilebilirliği konusunda bir yargıda bulunulması için uluslararası alanda genel kabul görmüş, tarafsız ve geçerli bir dayanak bulunmamaktadır. Böyle bir dayanak olmadığı için, belirli türdeki işletmeler tarafından kullanılmak üzere standart yayımlamaya yetkili kuruluşlar tarafından oluşturulan standartların, bu işletmeler tarafından hazırlanan genel amaçlı finansal tablolar için kabul edilebilir olduğu varsayılmaktadır. Ancak bunun için, söz konusu kuruluşlar tarafından geniş bir paydaş kitlesinin görüşlerinin dikkate alınmasını ve değerlendirilmesini de içeren, prosedüre bağlı ve şeffaf bir süreç izlenmesi gerekmektedir. Bu tür finansal raporlama standartlarına aşağıdakiler örnek olarak verilebilir:
- Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (ülkemizde Türkiye Muhasebe Standartları),
 - Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları,

¹⁰ BDS 800, "Özel Hususlar-Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi", 8 inci paragraf





- Bazı ülkelerde, standart belirleyici bir kuruluş tarafından geniş bir paydaş kitlesinin görüşlerinin dikkate alınmasını ve değerlendirilmesini de içeren, prosedüre bağlı ve şeffaf bir süreç izlenmesi kaydıyla oluşturulan muhasebe ilkeleri.

Genellikle bahsi geçen finansal raporlama standartları, genel amaçlı finansal tabloların hazırlanmasını düzenleyen mevzuatta geçerli finansal raporlama çerçevesi olarak belirlenmektedir.

Mevzuat tarafından belirlenen finansal raporlama çerçeveleri

- A9. 6(a) paragrafı uyarınca denetçi, finansal tabloların hazırlanmasında kullanılacak olan finansal raporlama çerçevesinin kabul edilebilir olup olmadığına karar vermek zorundadır. Bazı durumlarda, mevzuat belirli türdeki işletmelerin genel amaçlı finansal tablolarının hazırlanmasında kullanılacak olan finansal raporlama çerçevesini belirleyebilir. Aksi belirtilmedikçe bu tür bir finansal raporlama çerçevesinin, söz konusu işletmeler tarafından hazırlanan genel amaçlı finansal tablolar için kabul edilebilir olduğu varsayılır. Çerçevenin kabul edilebilir olmadığına değerlendirilmesi durumunda 19 ve 20 nci paragraflar uygulanır.

Standart belirleyici kuruluşların veya belirlenen bir finansal raporlama çerçevesinin bulunmadığı durumlar

- A10. Yetkili veya kabul görmüş bir standart belirleyici kuruluşun bulunmadığı veya finansal raporlama çerçevesi kullanımının mevzuat tarafından belirlenmediği durumlarda, finansal tabloların hazırlanmasında kullanılacak olan finansal raporlama çerçevesini işletme yönetimi belirler. Ek 2, bu tür durumlarda finansal raporlama çerçevelerinin kabul edilebilir olup olmadığının belirlenmesine ilişkin rehberlik içermektedir.

Yönetimin Sorumlulukları Üzerinde Mutabakata Varılması (Bakınız: 6(b) paragrafı)

- A11. BDS'lere uygun bir denetim, yönetimin 6(b) paragrafında¹¹ belirtilen sorumluluklarını anladığı ve üstlendiği ön kabulüyle yürütülür. Bu tür sorumluluklar bazı durumlarda ilgili mevzuatta belirtilebilir. Ancak bazen mevzuat bu tür sorumlulukları sınırlı olarak tanımlamış veya hiç tanımlamamış da olabilir. Bu tür konularda BDS'ler, ilgili mevzuatı hükümsüz kılmaz. Ancak denetim kavramı,

- Finansal tabloların hazırlanmasına veya işletmenin ilgili iç kontrolüne ilişkin sorumluluğun, denetçinin görevleri kapsamında yer almamasını ve
- Denetçinin, yönetimin tedarik edebileceği veya sunabileceği ölçüde, denetim için gerekli bilgiyi elde edeceğine ilişkin makul bir beklentiye sahip olmasını gerektirir.

Bu sebeple ön kabul, bağımsız bir denetimin yürütülmesi için elzemdir. Bu konuda yanlış anlamaları önlemek için 9-12 nci paragraflarda yer alan denetim sözleşmesi şartlarının kabul edilmesi ve kayıt altına alınması sürecinin bir parçası olarak, yönetimin sorumluluklarını anladığına ve üstlendiğine dair yönetimle mutabakata varılır.

- A12. Finansal raporlamaya ilişkin sorumlulukların yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanlar arasında nasıl paylaşıldığı; işletmenin yapısı ve kaynakları, ilgili mevzuat ile söz konusu kişilerin işletme içindeki görevlerine bağlı olarak farklılık gösterir. Genellikle yönetim icradan, üst yönetimden sorumlu olanlar ise yönetimin gözetiminden sorumludur. Bazı durumlarda üst yönetimden sorumlu olanlar finansal tabloların onaylanmasına veya işletmenin finansal raporlamaya ilişkin iç kontrolün izlenmesine yönelik sorumluluğa sahip

¹¹ BDS 200, A2 paragrafı





olabilir veya bu sorumluluğu üstlenebilir. Büyük veya halka açık işletmelerde üst yönetimden sorumlu olanların denetim komitesi gibi bir alt grubu, belirli gözetim sorumluluklarıyla görevlendirilmiş olabilir.

- A13. BDS 580 uyarınca denetçi belirli sorumluluklarını yerine getirdiğine dair yönetimden yazılı açıklamalar talep etmek zorundadır.¹² Dolayısıyla, diğer BDS'lerin zorunlu tuttuklarıyla birlikte gerektiğinde finansal tablolara veya finansal tablolardaki bir veya daha fazla yönetim beyanına ilişkin diğer denetim kanıtlarını destekleyici yazılı açıklamalar alınacağı hususunda yönetimin bilgilendirilmesi uygun olabilir.
- A14. Yönetimin, sorumluluklarını veya yazılı açıklamalarda bulunmayı kabul etmemesi durumunda denetçi, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemez.¹³ Mevzuat aksini gerektirmediği sürece bu tür durumlarda, denetçinin denetim sözleşmesini kabul etmesi uygun olmaz. Denetçinin denetim sözleşmesini kabul etmesinin zorunlu kıldığı durumlarda, denetçinin bu konuların önemini ve denetçi raporu üzerindeki etkilerini yönetime açıklaması gerekebilir.

Finansal Tabloların Hazırlanması (Bakınız: 6(b)(i) paragrafı)

- A15. Finansal raporlama çerçevelerinin birçoğu, finansal tabloların sunumuna ilişkin hükümler içerdiğinden, finansal tabloların söz konusu finansal raporlama çerçevelerine uygun olarak hazırlanması, sunumu da kapsar. Gerçeğe uygun sunum çerçevesi söz konusu olduğunda, gerçeğe uygun sunuma dair raporlama yapma amacının önemi gereği, üzerinde yönetimle mutabakata varılan ön kabul gerçeğe uygun sunuma veya finansal tabloların finansal raporlama çerçevesine uygun olarak "doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm" sağlaması sorumluluğuna dair özel bir atf içerir.

İç Kontrol (Bakınız: 6(b)(ii) paragrafı)

- A16. Yönetim, finansal tabloların hata veya hileden kaynaklanan önemli bir yanlışlık içermeyecek şekilde hazırlanması için gerekli gördüğü iç kontrolün sürekliliğini sağlar. Ne kadar etkin olursa olsun iç kontrol, kendi yapısal kısıtlamaları sebebiyle, finansal raporlama amaçlarına ulaşması açısından işletmeye yalnızca makul bir güvence sağlayabilir.¹⁴
- A17. BDS'lere uygun olarak yürütülen bir denetim, yönetim tarafından finansal tabloların hazırlanması için gerekli olan iç kontrolün yerini almaz. Bu sebeple denetçinin, yönetimin iç kontrole ilişkin sorumluluğunu anladığı ve üstlendiği konusunda yönetimle mutabakata varması gerekir. Ancak, 6(b)(ii) paragrafının gerektirdiği mutabakat, yönetim tarafından yürütülen iç kontrolün amacına ulaştığı ve eksiksiz olduğu yönünde denetçinin tespitinde bulunduğu anlamına gelmez.
- A18. Finansal tabloların hazırlanması için gerekli olan iç kontrolü belirlemek yönetimin sorumluluğundadır. "İç kontrol" terimi; kontrol çevresi, işletmenin risk değerlendirme süreci, ilgili iş süreçleri dâhil finansal raporlama ve iletişime ilişkin bilgi sistemi, kontrol faaliyetleri ve kontrollerin izlenmesi şeklinde tanımlanabilecek bileşenlerdeki birçok faaliyeti içerir. Ancak bu ayırım, belirli bir işletmenin kendi iç kontrolünü nasıl tasarlayabileceğini, uygulayabileceğini ve sürdürebileceğini veya belirli bir bileşeni nasıl sınıflandırabileceğini göstermez.¹⁵ Bir işletmenin iç kontrolü (özellikle muhasebe defterleri ve kayıtları veya muhasebe sistemleri) yönetimin ihtiyaçlarını, işletme faaliyetlerinin karmaşıklığını, işletmenin maruz kaldığı risklerin niteliğini ve ilgili mevzuatı yansıtır.

¹² BDS 580, "Yazılı Açıklamalar", 10-11 inci paragraflar

¹³ BDS 580, A26 paragrafı

¹⁴ BDS 315, "İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle 'Önemli Yanlışlık' Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi", A46 paragrafı

¹⁵ BDS 315, A51 paragrafı ve Ek 1





A19. Mevzuat muhasebe kayıt ve defterlerinin veya muhasebe sistemlerinin yeterliliğine ilişkin yönetimin sorumluluğuna atıfta bulunabilir. Bazı durumlarda ise genel uygulama, muhasebe kayıt ve defterleri veya muhasebe sistemleri ile iç kontrol veya kontroller arasında bir ayrım öngörebilir. A18 paragrafında belirtildiği gibi muhasebe defterleri ve kayıtları veya muhasebe sistemleri iç kontrolün ayrılmaz bir parçası olduğu için, 6(b)(ii) paragrafında yönetimin sorumluluğu açıklanırken bunlara özel bir atıf yapılmamıştır. Yanlış anlamının önlenmesi amacıyla denetçinin, yönetime bu sorumluluğun kapsamını açıklaması uygun olabilir.

Küçük İşletmelere Özgü Hususlar (Bakınız: 6(b) paragrafı)

A20. Denetim sözleşmesinin şartları üzerinde anlaşmaya varılmasının amaçlarından biri, yönetimin ve denetçinin kendilerine düşen sorumlulukları yanlış anlamalarını önlemektir. Örneğin, finansal tabloların hazırlanmasında üçüncü bir tarafın yardımcı olması durumunda, finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanması sorumluluğunun hâlen yönetimde olduğunun hatırlatılması yararlı olabilir.

Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması

Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması (Bakınız: 9 uncu paragraf)

A21. Yönetimin ve üst yönetimden sorumlu olanların işletme adına denetim sözleşmesinin şartları üzerinde anlaşmaya varılmasına ilişkin görevleri, işletmenin yönetim yapısına ve ilgili mevzuata bağlıdır.

Denetim Sözleşmesi (Bakınız: 10 ve 11 inci paragraflar)

A22. Denetim başlamadan önce yazılı bir denetim sözleşmesinin yapılması, denetimle ilgili yanlış anlamaları önleme bakımından işletme ve denetçinin yararına. Ancak bazı durumlarda, denetimin amacı ve kapsamı ile denetçinin ve yönetimin sorumlulukları, ilgili mevzuatta yeterli bir şekilde düzenlenmiş olabilir. Diğer bir ifadeyle ilgili mevzuat 10 uncu paragrafta yer verilen hususları öngörmüş olabilir. Bu tür durumlarda 11 inci paragraf uyarınca denetim sözleşmesinde, ilgili mevzuatın uygulanacağına ve yönetimin 6(b) paragrafında belirtilen sorumlulukları anladığına ve üstlendiğine ilişkin bir atıf yapılması yeterlidir. Bununla birlikte denetçi, yönetimin bilgi edinmesi için, 10 uncu paragrafta belirtilen hususların denetim sözleşmesine dâhil edilmesinin uygun olacağına karar verebilir.

Denetim Sözleşmesinin Şekli ve İçeriği

A23. Denetim sözleşmesinin şekli ve içeriği her bir işletme için farklılık gösterebilir. Denetçinin sorumluluklarına ilişkin olarak denetim sözleşmesine dâhil edilecek bilgilerde BDS 200 esas alınabilir.¹⁶ Bu BDS'nin 6(b) ve 12 nci paragrafları yönetimin sorumluluklarının açıklanmasını ele alır. Denetim sözleşmesinde, 10 uncu paragrafın gerektirdiği hususların yanı sıra aşağıdaki hususlara da yer verilebilir:

- Kurum tarafından yayımlanan BDS'ler, etik hükümler ve diğer mevzuat ile denetçinin uymakla yükümlü olduğu mevzuatın belirtilmesi de dâhil olmak üzere denetimin kapsamının detaylandırılması,
- Denetimin sonuçlarına ilişkin olarak yapılacak her türlü bildirim şekli,
- Denetim BDS'lere uygun olarak planlanmış ve yürütülmüş olsa dahi, iç kontrolün yapısal kısıtlamalarının yanı sıra denetimin kendi yapısal kısıtlamaları sebebiyle,

¹⁶ BDS 200, 3-9 uncu paragraflar





bazı önemli yanlışlıkların tespit edilemeyebileceğine ilişkin kaçınılmaz bir riskin mevcut olduğu hususu,

- Denetim ekibinin kimlerden oluşacağı dâhil olmak üzere denetimin planlanması ve yürütülmesine ilişkin olarak kararlaştırılan hususlar,
- Yönetimden yazılı açıklamalar sunmasının beklendiği (Bakınız: A13 paragrafı),
- Yönetimin, denetçinin denetimi öngörülen programa uygun olarak tamamlayabilmesi için taslak finansal tabloları ve bu tablolara ilişkin diğer bilgileri denetçiye zamanında sağlamaya ilişkin mutabakatı,
- Yönetimin, denetçi raporu tarihinden finansal tabloların yayımlandığı tarihe kadar geçen sürede haberdar olduğu ve finansal tabloları etkileyebilecek her türlü bilgiyi denetçiye bildirmeye ilişkin mutabakatı,
- Ücretlerin hesaplanmasında kullanılan esaslar ve -varsa- faturalandırmaya ilişkin kararlaştırılan hususlar,
- Yönetimin, denetim sözleşmesini ve bu sözleşmede yer alan şartları üstlendiğini belirtmesi.

A24. İlgili hâllerde, denetim sözleşmesinde aşağıdaki hususlara da yer verilebilir:

- Denetimin bazı alanlarında başka denetçilerin ve uzmanların yer almasına ilişkin olarak kararlaştırılan hususlar,
- İşletmenin diğer çalışanlarının ve iç denetçilerinin denetime katılımına ilişkin olarak kararlaştırılan hususlar,
- Denetçinin ilgili işletmede ilk defa denetim yapıyor olması durumunda, -varsa- önceki denetçiyle yapılacak olan görüşme ve işlemlere ilişkin olarak kararlaştırılan hususlar,
- Denetçinin yükümlülüğünün sınırlandırılması ihtimalinin bulunması durumunda, bu tür sınırlandırmaların belirtilmesi,
- Denetçi ile işletme arasındaki her tür ilâve anlaşmaya yapılacak atıflar,
- Çalışma kâğıtlarının diğer taraflara verilmesine ilişkin her türlü yükümlülükler.

Ek 1'de denetim sözleşmesi örneği yer almaktadır.

Topluluğa Bağlı Birimlerin Denetimleri

A25. Bir ana ortaklık denetçisinin aynı zamanda topluluğa bağlı bir birimin de denetçisi olması hâlinde, denetçinin topluluğa bağlı birimle ayrı bir denetim sözleşmesi yapıp yapmamaya ilişkin kararını etkileyebilecek faktörler arasında aşağıdakiler yer alır:

- Topluluğa bağlı birim denetçisini kimin seçtiği,
- Topluluğa bağlı birim için ayrı bir denetçi raporunun düzenlenip düzenlenmeyeceği,
- Denetçilerin seçilmesine ilişkin yasal yükümlülükler,
- Ana ortaklığın sahiplik derecesi ve





- Topluluğa bağlı birim yönetiminin ana ortaklıktan ne derece bağımsız olduğu.

Yönetimin Mevzuatta Belirtilen Sorumlulukları (Bakınız: 11 ve 12 inci paragraflar)

A26. A22 ve A27 paragraflarında açıklanan durumlarda denetçi, denetim şartlarından bazılarının denetim sözleşmesinde belirtilmesinin gerekmediği sonucuna varsa dahi, 11 inci paragraf hükümleri denetçinin, 6(b) paragrafında belirtilen sorumlulukları anladığını ve üstlendiğini gösteren yazılı bir mutabakatı yönetimden talep etmesini gerektirir. Ancak mevzuatın yönetim için 6(b) paragrafında belirtilenlere eş değer sorumluluklar belirlemesi hâlinde, 12 nci paragraf uyarınca, söz konusu yazılı mutabakatta ilgili mevzuatta yer alan ifadeler kullanılabilir. Kurum, mevzuatta yer alan açıklamanın eş değer olup olmadığına ilişkin rehberlik sağlayabilir.

Kamu sektörü işletmelerine özgü hususlar

A27. Kamu sektöründeki denetim faaliyetlerini düzenleyen mevzuat genellikle bir kamu sektörü denetçisinin görevlendirilmesini zorunlu kılar ve bir işletmenin kayıtlarına ve diğer bilgilerine erişim yetkisi dâhil kamu sektörü denetçisinin sorumluluklarını ve yetkilerini belirler. Mevzuat hükümleri denetim sözleşmesinin şartlarını yeterli ayrıntıda belirlese bile, kamu sektörü denetçisi 11 inci paragrafta izin verildenden daha ayrıntılı bir denetim sözleşmesi düzenlemenin yararlı olacağı kanaatinde olabilir.

Yinelenen Denetimler (Bakınız: 13 üncü paragraf)

A28. Birbirini takip eden dönemlerde denetim yapılması durumunda denetim sözleşmelerine ilişkin olarak denetçi, aşağıdaki faktörleri göz önünde bulundurarak denetim sözleşmesi şartlarının ilgili dönem şartlarına göre revize edilmesinin gerekli olup olmadığını değerlendirir:

- İşletmenin denetimin amacını ve kapsamını yanlış anladığına dair herhangi bir göstergenin varlığı,
- Denetim sözleşmesinin revize edilmiş şartlarının veya özel şartlarının bulunması,
- Yakın bir tarihte kıdemli yöneticilerde değişiklik olması,
- İşletmenin ortaklık yapısında önemli bir değişiklik olması,
- İşletmenin ticari faaliyetlerinin niteliği veya büyüklüğünde önemli bir değişiklik olması,
- Mevzuattan kaynaklanan yükümlülüklerde değişiklik olması,
- Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan finansal raporlama çerçevesinde değişiklik olması,
- Diğer raporlama yükümlülüklerinde bir değişiklik olması.

Denetim Sözleşmesinin Şartlarındaki Değişikliğin Kabulü

Denetim Sözleşmesi Şartlarında Değişiklik Talebi (Bakınız: 14 üncü paragraf)

A29. İşletmenin denetim sözleşmesinin şartlarına ilişkin olarak denetçiden talep ettiği değişiklikler, denetim hizmeti ihtiyacını etkileyen şartlardaki bir değişiklikten, ilk başta talep edilen denetimin niteliğine ilişkin bir yanlış anlamının varlığından veya işletme yönetimi tarafından veya diğer şartlar sebebiyle denetimin kapsamının kısıtlanmasından kaynaklanabilir. Denetçi, 14 üncü paragrafta öngörüldüğü üzere, değişiklik talebinin





gerekçelerini, özellikle denetimin kapsamına ilişkin kısıtlamaya işaret edenlerin muhtemel etkilerini değerlendirir.

- A30. Denetim sözleşmesinin şartlarının değiştirilmesi talebinin, işletmenin yükümlülüklerini etkileyen şartlardaki değişikliklerden veya ilk başta talep edilen denetimin niteliğine ilişkin yanlış anlamadan kaynaklanması durumunda, bu değişiklik talebi makul olarak değerlendirilebilir.
- A31. Ancak yanlış, eksik veya tatmin edici olmayan bir bilgiyle ilgili gözüken bir değişiklik talebi, makul olarak değerlendirilmeyebilir. Denetçinin alacak hesaplarıyla ilgili yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememesi sonucunda işletmenin denetçinin sınırlı olumlu görüş (şartlı görüş) vermesini veya görüş vermekten kaçınmasını engellemek için bağımsız denetim sözleşmesini sınırlı bağımsız denetim sözleşmesine dönüştürme talebinde bulunması, bu duruma örnek olarak verilebilir.

Bağımsız Denetimin, Sınırlı Bağımsız Denetime veya İlgili Bir Hizmete Dönüştürülmesi Talebi (Bakınız: 15 inci paragraf)

- A32. BDS'lere uygun olarak denetim yürütmek üzere seçilmiş bir denetçi, bağımsız denetimi sınırlı bağımsız denetim veya ilgili hizmete dönüştürmeyi kabul etmeden önce, A29-A31 paragraflarında belirtilen hususlara ek olarak değişikliğin yasal veya sözleşmeye bağlı yansımalarını değerlendirir.
- A33. Bağımsız denetimin sınırlı bağımsız denetim veya ilgili hizmete dönüştürülmesi talebinin makul bir gerekçesinin bulunduğu denetçi tarafından karar verilmesi hâlinde, değişiklik tarihine kadar yapılan denetim çalışmaları, dönüştürülmüş denetimle ilgili olabilir. Ancak bundan sonra yapılması gereken çalışmalar ve düzenlenmesi gereken rapor, revize edilmiş yeni işe uygun olacaktır. Finansal tablo kullanıcılarının yanılmasını önlemek için ilgili hizmete ilişkin raporda aşağıdaki hususlara atıfta bulunulmaz:
- Başlangıçta düzenlenen bağımsız denetim sözleşmesi veya
 - Bağımsız denetim sözleşmesinin, üzerinde mutabık kalınan prosedürler sözleşmesine dönüştürüldüğü, dolayısıyla geçerli prosedürlere yapılan atfın raporun normal bir parçası olduğu hâller dışında, başlangıçta düzenlenen bağımsız denetim sözleşmesi uyarınca gerçekleştirilmiş olabilecek her türlü prosedür.

Sözleşmenin Kabulünde Dikkate Alınacak İlâve Hususlar

Finansal Raporlama Standartlarına İlâve Olarak Mevzuatta Hüküm Bulunması (Bakınız: 18 inci paragraf)

- A34. Bazı durumlarda mevzuat, finansal tabloların hazırlanmasıyla ilgili olarak finansal raporlama standartlarına ilâve hükümler getirebilir. Bu durumlarda, BDS'lerin uygulanması açısından denetçi, geçerli finansal raporlama çerçevesi ile birlikte bu çerçeveye uygun olmak kaydıyla bu tür ilâve düzenlemeleri de dikkate alır. Bu durum, örneğin mevzuatın finansal raporlama standartlarının zorunlu tuttuklarına ilâve açıklamalar öngörmesi veya finansal raporlama standartlarında yer alan kabul edilebilir seçenekleri azaltması durumunda söz konusu olabilir.¹⁷

¹⁷ BDS 700, 15 inci paragraf, finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesine yeterince atıfta bulunup bulunmadığının veya bu çerçeveyi yeterince açıklayıp açıklamadığının değerlendirilmesine ilişkin bir hüküm içerir.





Mevzuat Tarafından Belirlenen Finansal Raporlama Çerçevesi - Denetim Sözleşmesinin Kabulünü Etkileyen Diğer Hususlar (Bakınız: 19 uncu paragraf)

A35. Bazı durumlarda mevzuat tarafından belirlenen geçerli finansal raporlama çerçevesinin denetçi tarafından kabul edilebilir olmadığı sonucuna varılmasına rağmen, söz konusu mevzuatta denetçi görüşünde “tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunulmuştur” veya “doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlamaktadır” ifadelerinin kullanılması zorunlu tutulabilir. Bu durumda, mevzuat tarafından belirlenen denetçi raporu metni, BDS’lerin öngördüğü denetçi raporu metninden önemli derecede farklı olacaktır (Bakınız: 21 inci paragraf).

Mevzuat Tarafından Belirlenen Denetçi Raporu (Bakınız: 21 inci paragraf)

A36. Denetime ilişkin tüm BDS’lere uygunluk sağlanmadığı sürece denetçi denetimin BDS’lere uygun olduğunu beyan edemez.¹⁸ Mevzuat denetçi raporunun şekil veya metni için BDS hükümlerinden önemli ölçüde farklı şekil veya metinler öngörebilir ve denetçi, raporunda ek açıklama yapılmasının muhtemel bir yanlış anlamayı azaltmayacağı sonucuna varabilir. Böyle bir durumda, denetimin BDS’lere uygun olarak yürütülmediğine ilişkin bir ifadeye bu raporda yer verilmesi hususu denetçi tarafından değerlendirilir. Denetçinin denetimin BDS’lere uygun olarak yürütüldüğünü ifade etmesine izin verilmese de, denetçi raporunu düzenleyen BDS’ler de dâhil olmak üzere denetçinin mümkün olduğunca BDS’leri uygulaması teşvik edilir.

Kamu Sektörü İşletmelerine Özgü Hususlar

A37. Kamu sektöründe denetim görev ve yetkisini düzenleyen mevzuatta özel hükümler yer alabilir. Örneğin işletmenin denetim kapsamını daraltma girişimlerinde bulunması hâlinde, denetçinin söz konusu durumu doğrudan yetkili birime, bakana veya yasama organına bildirmesi gerekebilir.

¹⁸ BDS 200, 20 nci paragraf





BAĞIMSIZ DENETİM SÖZLEŞMESİ ÖRNEĞİ¹

Sözleşmenin tarafları olan, (**Müşteri adı**) (sözleşmenin bundan sonraki bölümlerinde “Müşteri” olarak ifade edilecektir) ve (**Denetim Şirketi² adı**) (sözleşmenin bundan sonraki bölümlerinde “Denetim Şirketi” olarak ifade edilecektir) müşterinin bağımsız denetimini yapmak üzere aşağıdaki şekilde anlaşmaya varmışlardır.

Denetimin Amacı

Madde 1- (1) Denetimin amacı; müşterinin tarihli ve sayılı genel kurul kararına (*denetçi mahkeme kararıyla atanmışsa söz konusu mahkeme kararının tarih ve sayısı verilecektir*) istinaden hazırlanan iş bu denetim sözleşmesi uyarınca denetim şirketi tarafından 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK), 660 sayılı Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ve ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde bağımsız denetim yapılmasıdır.

Denetimin Konusu ve Kapsamı

Madde 2- (1) İş bu denetim sözleşmesi uyarınca 6102 sayılı TTK, 660 sayılı KHK ve ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde yapılacak denetim,

- Müşterinin tarihli finansal durum tablosu (bilânço), aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait; kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosu ile önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ve diğer açıklayıcı notların denetimini ve finansal tablolar hakkında görüş verilmesini;
- Yönetim kurulu faaliyet raporunda yer alan finansal bilgilerin denetimini ve raporlanmasını ve
- Riskin erken saptanması ve yönetimi sistemi ve buna yetkili komitenin gerekliliğinin (ve kurulmuş olması hâlinde bu komitenin uygulamalarının) değerlendirilmesini ve raporlanmasını kapsar.

kapsar.

(Varsa denetimin özel sebepleri de bu kısımda belirtilecektir)

Denetim Şirketinin Sorumlulukları

Madde 3- (1) Denetim şirketi 2 nci maddede sayılan denetimi, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan Bağımsız Denetim Standartları'na (BDS'ler), 6102 sayılı TTK, 660 sayılı KHK ve ilgili diğer mevzuat hükümlerine uygun olarak yürütecektir.

- Denetim şirketi, BDS'ler çerçevesinde etik hükümlere uygunluk sağlayarak denetimi, finansal tabloların önemli yanlışlık içerip içermediği konusunda makul güvence elde edecek şekilde planlayacak ve yürütecektir.
- Denetim şirketi, finansal tablolardaki tutar ve açıklamalar hakkında denetim kanıtı elde etmek amacıyla çeşitli prosedürler uygulayacaktır. Seçilen prosedürler, finansal tablolardaki hata veya hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerinin değerlendirilmesi de dâhil, bağımsız denetçinin mesleki muhakemesine dayanır.
- Denetim şirketi ayrıca işletme yönetimi tarafından kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğunu,

¹ Bu örnek 6102 sayılı TTK uyarınca yapılacak denetimlere ilişkin hazırlanmış olup, diğer amaçlarla yapılacak bağımsız denetimlerde bu sözleşmenin duruma göre uyarlanması gerekebilir.

² Bağımsız denetim kuruluşu veya tek başına denetim faaliyeti yapan bağımsız denetçidir.





yapılan önemli muhasebe tahminlerinin makul olup olmadığını ve finansal tabloların bir bütün olarak sunumunu değerlendirecektir.

ç) Bağımsız denetim ve iç kontrolün yapısal kısıtlamaları sebebiyle, bağımsız denetim BDS'lere uygun olarak planlanmış ve yürütülmüş olsa bile bazı önemli yanlışlıkların tespit edilemeyebileceğine ilişkin kaçınılmaz bir riskin mevcut olduğunu taraflar göz önünde bulunduracaktır.

d) Denetim şirketi risk değerlendirmelerini yaparken, şartlara uygun denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla müşterinin finansal tablolarının hazırlanmasına ilişkin iç kontrolü de değerlendirecektir. Ancak bu değerlendirme, müşterinin iç kontrolünün etkinliğine ilişkin bir görüş bildirme amacı taşımaz. Bununla birlikte bağımsız denetim sırasında tespit edilen, finansal tabloların denetimiyle ilgili her türlü önemli iç kontrol eksikliği, denetim şirketi tarafından yazılı olarak müşteriye bildirilecektir.

(3) Denetim şirketi, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolarla tutarlı olup olmadığını ve gerçeği yansıtmayı yansıtmadığının denetimini yapacak ve yönetim kurulunun şirketi tehdit eden veya edebilecek nitelikteki riskleri zamanında teşhis edebilmek ve risk yönetimini gerçekleştirebilmek için riskin erken saptanması ve yönetimi sistemini ve buna yetkili komiteyi kurup kurmadığını (*böyle bir sistem varsa bunun yapısı ile komitenin uygulamalarını*) değerlendirecektir.

(4) Denetim şirketi üstlendiği denetim kapsamında gerçekleştirdiği çalışmalarını mevzuata ve BDS'lere uygun olarak belgelendirecek ve muhafaza edecektir.

(5) Denetim şirketinin iş bu sözleşmede belirtilen sorumlulukları dışında diğer mevzuattan kaynaklanan sorumlulukları hakkında ilgili yasa hükümleri ayrıca geçerlidir.

(Varsa önem arz eden diğer hususlar belirtilecektir)

Mesleki Sorumluluk Sigortası

Madde 4- (1) Denetim şirketi, üstlendiği denetimle ilgili olarak mesleki sorumluluk sigortası yaptırmakla yükümlüdür. Sigorta poliçesi örneği, denetim şirketi tarafından sözleşmeye eklenir.

Müşterinin Sorumlulukları

Madde 5- (1) Bağımsız denetim, müşterinin aşağıdaki sorumluluklarını anladığı ve üstlendiği ön kabulüne dayalı olarak yürütülecektir:

a) Finansal tabloların Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak hazırlanmasına ve gerçeğe uygun sunumuna ilişkin sorumluluk,

b) Hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyen finansal tabloların hazırlanmasını sağlamak için müşteri yönetiminin gerekli gördüğü iç kontrollere ilişkin sorumluluk,

c) Denetim şirketine;

i) Kayıtlar, dokümanlar ve diğer hususlar gibi finansal tabloların hazırlanmasıyla ilgili tüm bilgilere erişim imkânı sağlanması sorumluluğu,

ii) Yürütülen denetimle ilgili olarak [yönetimden] talep edilebilecek ilâve bilgilerin sağlanması sorumluluğu,

iii) Denetim kanıtlarının toplanması için işletme içinde gerekli görülen kişilerle kısıtlama olmaksızın görüşme imkânı sağlanması sorumluluğu.

(2) Müşteri, denetim şirketine denetimle ilgili olarak yapılan tüm açıklamaları içeren yazılı bir teyit





mektubunun verilmesinden sorumludur.

(3) Müşteri, denetçi raporu tarihinden sonra ancak finansal tabloların veya yıllık faaliyet raporunun ilân tarihinden³ önce gerçekleşen ve bunları etkileyecek olaylardan denetim şirketini haberdar etmekle sorumludur.

(4) Denetim sırasında müşteri personeli, tam bir iş birliği içinde denetçiye yardımcı olmakla yükümlüdür.

(5) Yukarıda belirtilen hususlara ilâve olarak müşterinin sorumluluğu, bu sözleşme kapsamında denetim şirketinin üstlendiği denetimi mevzuata ve BDS'lere uygun olarak yerine getirmesi için gerekli olan ve 6102 sayılı TTK'nın 401 inci maddesi ve ilgili diğer hükümlerinde belirtilen hususların sağlanmasını da kapsar.

(Varsa diğer ilgili bilgiler)

Ücret, Faturalandırma ve Diğer Özel Şartlar

Madde 6- (1) Denetim ücreti, denetim için gerekli olan zaman ve diğer masraflar (ulaşım, konaklama, yeme-içme vb.) esas alınarak hesaplanacak ve faturalandırılacaktır. Toplam denetim ücreti olup, bu ücret aşağıdaki veriler çerçevesinde hesaplanmıştır.

Bağımsız Denetim Ekibi:

<i>Adı Soyadı</i>	<i>Bu Denetimdeki Sorumluluğu⁴</i>	<i>Çalışma Süresi (Saat)</i>	<i>Ücret (Saat Başı)</i>	
	Sorumlu Denetçi			
	(Kıdemli) Denetçi			
	Denetçi			
Toplam:				

Yedek Bağımsız Denetçiler:

<i>Adı Soyadı</i>	<i>Unvan</i>	<i>Ücret (Saat Başı)</i>

(Varsa diğer ilgili bilgiler)

Raporlama

Madde 7- (1) tarihinde başlayan bağımsız denetim çalışması denetim şirketi tarafından tarihi itibarıyla tamamlanacak olup,

- Finansal tabloların denetimine ilişkin denetçi raporu tarihinde,
- Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunda yer alan finansal bilgilerin denetimine ilişkin rapor tarihinde,
- Riskin erken saptanması ve yönetimi sistemi ve buna yetkili komitenin gerekliliğinin (ve kurulmuş olması hâlinde bu komitenin uygulamalarının) değerlendirilmesine ilişkin rapor tarihinde

³ Halka açık olmayan şirketlerde TTK'ya göre şirket ortaklarının incelemesine ve değerlendirmesine hazır edildiği tarihe kadar.

⁴ Şirket içi unvanı ne olursa olsun bir denetimde birden fazla sorumlu denetçi olamaz.





müşteriye sunulacaktır.

(2) (Bu fıkrada, denetim sonucunda denetim şirketi tarafından sunulacak raporların beklenen şekil ve içerikleri hakkında bilgiler verilir ve denetim şirketi tarafından elde edilen bulgulara bağlı olarak raporların beklenen bu şekil ve içerikten farklılık gösterebileceği hususunda bir uyarı yapılır)

(Varsa diğer raporlama sorumlulukları)

Madde 8- İş bu denetim sözleşmesinde düzenlenmeyen hususlarda ilgili mevzuattaki genel hükümler geçerlidir.

Müşteri		Taraflar		Denetim Şirketi	
(İmza)				(İmza)	
.....İsim ve Unvan			İsim ve Unvan	
Tarih				Tarih	

Ekler: 1- İmza Sirküleri
2- Sigorta Poliçe Örneği
3-





Genel Amaçlı Çerçevelerin Kabul Edilebilirliğinin Belirlenmesi

Standart belirleyici kuruluşların veya mevzuat tarafından belirlenen bir finansal raporlama çerçevesinin bulunmadığı durumlar

1. Bu BDS'nin A10 paragrafında belirtildiği üzere yetkili veya kabul görmüş bir standart belirleyici kuruluşun bulunmadığı veya finansal raporlama çerçevesi kullanımının mevzuat tarafından belirlenmediği durumlarda geçerli finansal raporlama çerçevesini yönetim belirler. Bu tür durumlarda uygulama çoğunlukla, bu BDS'nin A8 paragrafında belirtilen kuruluşlardan biri tarafından belirlenen finansal raporlama standartlarının kullanılmasıdır.
2. Alternatif olarak bazı durumlarda, belli tür işletmeler tarafından genel amaçlı finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan ve finansal raporlama çerçevesi olarak kabul edilen yerleşik muhasebe kuralları bulunabilir. Bu tür bir finansal raporlama çerçevesinin kullanılması hâlinde, bu BDS'nin 6(a) paragrafı uyarınca denetçinin, söz konusu muhasebe kurallarının bütün olarak, genel amaçlı finansal tablolar için kabul edilebilir bir finansal raporlama çerçevesi olarak dikkate alınıp alınamayacağına karar vermesi gerekir. Muhasebe kurallarının yaygın biçimde kullanıldığı durumlarda, muhasebe meslek kuruluşları, finansal raporlama çerçevesinin kabul edilebilirliğini denetçiler adına değerlendirmiş olabilir. Alternatif olarak denetçi, muhasebe kurallarının geçerli finansal raporlama çerçevesinin özelliklerini taşıyıp taşımadığını değerlendirerek (aşağıdaki 3 üncü paragrafa bakınız) veya muhasebe kurallarını kabul edilebilir mevcut bir finansal raporlama çerçevesi hükümleriyle karşılaştırarak (aşağıdaki 4 üncü paragrafa bakınız) bu kararı verebilir.
3. Kabul edilebilir finansal raporlama çerçeveleri genellikle, hedef kullanıcılar açısından faydalı bilgilerin finansal tablolarda sunulmasını sağlayan aşağıdaki özelliklere sahiptir:
 - (a) İhtiyaca uygunluk: Finansal tablolarda sunulan bilginin, işletmenin niteliğine ve finansal tabloların amacına uygun olmasını ifade eder. Örneğin, genel amaçlı finansal tablolar hazırlayan bir işletme açısından ihtiyaca uygunluk, ekonomik kararların alınmasında geniş bir kullanıcı kitlesinin ortak finansal bilgi ihtiyacını karşılaması için gerekli olan bilgi bakımından değerlendirilir. Bu ihtiyaçlar çoğunlukla işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışlarının sunulmasıyla karşılanabilir.
 - (b) Tamlık: Finansal tablolara dayanarak ulaşılan sonuçlara etki edebilecek işlemlerin, olayların, hesap bakiyelerinin ve açıklamaların ihmal edilmemesini ifade eder.
 - (c) Güvenilirlik: Finansal tablolarda yer alan bilgilerin;
 - (i) Uygun hâllerde olayların ve işlemlerin sadece yasal biçimini değil aynı zamanda ekonomik özünü yansıtmasını ve
 - (ii) Benzer durumlarda kullanıldıklarında, makul bir şekilde tutarlı bir değerlendirme, ölçüm, sunum ve açıklamayla sonuçlanmasını ifade eder.
 - (ç) Tarafsızlık: Ön yargı içermeyen finansal tablo bilgilerine katkıda bulunur.
 - (d) Anlaşılabilirlik: Finansal tablolarda yer alan bilgilerin açık ve kapsamlı olmasını ve önemli bir yorum farklılığına sebebiyet vermemesini ifade eder.
4. Denetçi, muhasebe kurallarını, kabul edilebilir olarak değerlendirilen mevcut bir finansal raporlama çerçevesi hükümleriyle karşılaştırmaya karar verebilir. Örneğin, denetçi





muhasebe kurallarını Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'yla karşılaştırabilir. Küçük bir işletmenin denetiminde denetçi, muhasebe kurallarını yetkili veya kabul görmüş bir standart belirleyici kuruluş tarafından bu tür işletmeler için özel olarak düzenlenmiş finansal raporlama çerçevesiyle karşılaştırabilir. Denetçi böyle bir karşılaştırma yaptığında ve farklılıklar belirlediğinde, finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan muhasebe kurallarının kabul edilebilir bir finansal raporlama çerçevesi teşkil edip etmediğine karar verirken, farklılıkların sebeplerini ve muhasebe kurallarının uygulanmasının veya finansal tablolarda finansal raporlama çerçevesinin belirtilmesinin yanıltıcı finansal tablolara yol açıp açmayacağını dikkate alır.

5. Bireysel tercihlere uyacak şekilde geliştirilen muhasebe kurallarının bir araya toplanması, genel amaçlı finansal tablolar için kabul edilebilir finansal raporlama çerçevesi oluşturmaz. Benzer şekilde, finansal tabloları hazırlayanlar ve kullananlar tarafından genel kabul görmediği sürece bir uygunluk çerçevesi, kabul edilebilir bir finansal raporlama çerçevesi teşkil etmez.

TÜRMOB Sirküler Rapor

