



## FİNANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİMİNDE İLGİLİ MEVZUATIN DİKKATE ALINMASI STANDARDI (BDS 250) YAYIMLANDI

**ÖZET** : Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunca Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde İlgili Mevzuatın Dikkate Alınması (BDS 250) Hakkında Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 7 ile Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde İlgili Mevzuatın Dikkate Alınması Standardı yürürlüğe konulmuştur.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunca çıkarılan ve 10.12.2013 tarih ve 28847 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde İlgili Mevzuatın Dikkate Alınması (BDS 250) Hakkında Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 7 ile "*Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde İlgili Mevzuatın Dikkate Alınması (BDS 250) Standardı*" yürürlüğe konulmuştur.

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

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

Tebliğde **BDS 250 "Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde İlgili Mevzuatın Dikkate Alınması"** standardının, **BDS 200 "Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi" ile birlikte dikkate alınacağı** belirtilmiştir.





**BDS 250**, finansal tabloların denetiminde denetçinin ilgili mevzuatı dikkate alma sorumluluğunu düzenlemektedir. BDS 250'nin denetçinin belirli mevzuata uygunluğunu test etmek ve ayrı olarak raporlamak üzere özellikle görevlendirildiği diğer güvence denetimleri için geçerli olmadığı belirtilmiştir.

Standartta, işletmenin finansal tablolarında raporlanan tutar ve açıklamaları belirleyen mevzuat hükümlerine uygunluk sağlanması dâhil olmak üzere, işletme faaliyetlerinin mevzuata uygun şekilde gerçekleştirilmesini sağlama sorumluluğunun, üst yönetimden sorumlu olanların gözetiminde yönetime ait olduğu belirtilmiştir.

Standartta denetçinin, finansal tabloların denetimini yürütürken yürürlükteki yasal ve düzenleyici çerçeveyi dikkate alacağı ancak denetçinin, aykırılığı önlemekle sorumlu olmadığı ve denetçiden ilgili mevzuata aykırılıkların tamamını tespit etmesinin beklenemeyeceği belirtilmektedir.

Standardın “Denetçinin Sorumluluğu” başlığı altında yer alan 6. ve 7. maddesi aşağıdadır:

6. Bu BDS, denetçinin iki farklı kategoride yer alan mevzuata ilişkin sorumluluklarını birbirinden ayırır:

(a) **Vergi ve sosyal güvenlik mevzuatı gibi**, finansal tablolarda yer alan önemli tutar ve açıklamaların belirlenmesinde doğrudan bir etkiye sahip olduğu genel olarak kabul edilen mevzuat hükümleri (Bakınız: 13 üncü paragraf) ve

(b) Finansal tablolarda yer alan tutar ve açıklamaların belirlenmesinde doğrudan bir etkiye sahip olmayan **diğer mevzuat**. Ancak bu tür mevzuata uygunluk sağlanması (örneğin, faaliyet lisansı şartlarına, borç ödeme gücüne ilişkin düzenleyici hükümlere veya çevreyle ilgili düzenlemelere uygunluk sağlanması), işletmenin faaliyetleri, faaliyetlerini sürdürebilme kabiliyeti veya önemli cezalardan kaçınması açısından önemli olabilir ve bu sebeple bu tür mevzuata aykırılığın, finansal tablolar üzerinde önemli bir etkisi bulunabilir.

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.***

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

**Saygılarımızla...**

TÜRMOB Sirküler Rapor





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,
- 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**



**10.12.2013/211-5**

**TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI**

**BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 250**

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





**BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 250**

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

**İÇİNDEKİLER**

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

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





## **Giriş**

### **Kapsam**

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

### **İlgili Mevzuatın Etkisi**

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

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

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

### **Denetçinin Sorumluluğu**

4. Bu BDS’de yer alan hükümler denetçinin, finansal tablolarda yer alan ve ilgili mevzuata aykırılıktan kaynaklanan önemli yanlışlıkları belirlemesine yardımcı olmak üzere hazırlanmıştır. Ancak denetçi, aykırılığı önlemekle sorumlu değildir ve denetçiden ilgili mevzuata aykırılıkların tamamını tespit etmesi beklenemez.
5. Denetçi, bir bütün olarak finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içermediği konusunda makul bir güvence elde etmekle sorumludur.<sup>1</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>2</sup> İlgili mevzuat bağlamında, denetimin yapısal kısıtlamalarının

<sup>1</sup> BDS 200, “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi”, 5 inci paragraf

<sup>2</sup> BDS 200, A51-A52 paragrafları





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.
- 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:
  - (c) 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
  - (d) Finansal tablolarda yer alan tutar ve açıklamaların belirlenmesinde doğrudan bir etkiye sahip olmayan diğer mevzuat. Ancak bu tür mevzuata uygunluk sağlanması (örneğin, faaliyet lisansı şartlarına, borç ödeme gücüne ilişkin düzenleyici hükümlere veya çevreyle ilgili düzenlemelere uygunluk sağlanması), işletmenin faaliyetleri, faaliyetlerini sürdürebilme kabiliyeti veya önemli cezalardan kaçınması açısından önemli olabilir ve bu sebeple bu tür mevzuata aykırılığın, finansal tablolar üzerinde önemli bir etkisi bulunabilir (Bakınız: 14 üncü paragraf).
7. Bu BDS’de, yukarıda belirtilen her bir kategori için farklı hükümler yer almaktadır. 6(a) paragrafında belirtilen kategoriye ilişkin olarak denetçinin sorumluluğu, ilgili mevzuat hükümlerine uygunluk sağlandığına ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmektir. Denetçinin 6(b) paragrafında belirtilen kategoriye ilişkin sorumluluğu ise, finansal tablolar üzerinde önemli bir etkiye sahip olabilecek diğer mevzuata aykırılıkların belirlenmesine yardımcı olması için belirli denetim prosedürlerini uygulamakla sınırlıdır.
8. Finansal tablolar hakkında görüş oluşturmak üzere uygulanan diğer denetim prosedürleri, belirlenen veya şüphelenilen aykırılık hâllerine denetçinin dikkatini çekebilir. Bu BDS, denetçinin bu tür durumlara karşı dikkatli olmasını gerektirir.







İşletmeyi etkileyen ilgili mevzuatın kapsamı dikkate alındığında, BDS 200<sup>3</sup> tarafından zorunlu kılındığı gibi denetim boyunca mesleki şüpheciliğin 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;
- Finansal tablolarda yer alan önemli tutar ve açıklamaların belirlenmesinde doğrudan bir etkiye sahip olduğu genel olarak kabul edilen mevzuat hükümlerine uygunluk sağlandığına ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek,
  - Finansal tablolar üzerinde önemli bir etkiye sahip olabilecek diğer mevzuata aykırılığın belirlenmesine yardımcı olması için belirli denetim prosedürlerini uygulamak ve
  - Denetim sırasında belirlenen aykırılık veya şüphelenilen aykırılık hâllerine uygun biçimde karşılık vermektir.

#### **Tanımlar**

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

#### **Ana Hükümler**

##### **Denetçi Tarafından İlgili Mevzuata Uygunluğun Değerlendirilmesi**

12. Denetçi BDS 315<sup>4</sup>'e uygun şekilde işletme ve çevresini tanıma sürecinin bir parçası olarak;
- İşletme ve işletmenin faaliyet gösterdiği endüstri veya sektör için geçerli olan yasal ve düzenleyici çerçeveyi ve
  - İşletmenin bu çerçeveye nasıl uygunluk sağladığını genel olarak anlar.

<sup>3</sup> BDS 200, 15 inci paragraf

<sup>4</sup> BDS 315, "İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle 'Önemli Yanlılık' Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi", 11 inci paragraf





(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).
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>5</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>6</sup>
26. Yönetim veya üst yönetimden sorumlu olanların, denetçinin finansal tablolar için önemli olabilecek bir aykırılığın meydana gelip gelmediğini veya meydana gelmesinin muhtemel olup olmadığını değerlendirmek için yeterli ve uygun denetim kanıtı toplamasını engellemesi hâlinde denetçi, BDS 705'e uygun olarak, denetimin kapsamındaki kısıtlamaya dayanarak sınırlı olumlu görüş verir veya görüş vermektan 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. Aykırılığın belirlenmesi veya aykırılıktan şüphelenmesi hâlinde denetçi, belirlenen veya şüphelenilen aykırılığın işletme dışındaki diğer taraflara rapor etme sorumluluğunun olup olmadığına karar verir (Bakınız: A19-A20 paragrafları).

<sup>5</sup> BDS 260, "Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim", 13 üncü paragraf

<sup>6</sup> BDS 705, "Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi", 7-8 inci paragraflar





**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>7</sup>

TÜRMOB Sirküler Rapor

<sup>7</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 sağlaması 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>8</sup> veya BDS 800<sup>9</sup> bu denetim 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,

<sup>8</sup> BDS 700, “Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama”, 38 inci paragraf

<sup>9</sup> BDS 800, “Özel Hususlar-Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi”, 11 inci paragraf





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

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

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

- A9. 6(b) paragrafında belirtildiği gibi işletme faaliyetleri üzerinde önemli bir etkiye sahip olması sebebiyle, denetçinin diğer bazı mevzuat hükümlerine özel önem vermesi gerekebilir. İşletme faaliyetleri üzerinde önemli bir etkiye sahip olan aykırılık, işletmenin faaliyetlerini durdurmasına veya işletmenin sürekliliğinin sorgulanmasına sebep olabilir. Örneğin, işletmenin lisansına veya faaliyetlerini yürütmek için gerekli diğer izinlere ilişkin 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>10</sup>

#### **Aykırlığın 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.
- 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 değerlendirmeye ilgili hususlar aşağıdakileri içerir:

<sup>10</sup> BDS 580, "Yazılı Açıklamalar", 4 üncü paragraf







- 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>11</sup>

<sup>11</sup> BDS 706, “Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları”, 8 inci paragraf





**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.

