

KURUL KARARI

Karar No: 75935942-050.01.02 – [01 / 66]

Karar Tarihi: 31.05.2018

Konu: Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 210 *Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması*'nin Yayınlanması

660 sayılı KHK'nın 9'uncu maddesi uyarınca; uluslararası standartlarla uyum sağlamak üzere, Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu tarafından "ISA 210 *Agreeing the Terms of Audit Engagements*" başlığıyla yayımlanan Standardın mevzuata kazandırılması amacıyla BDS 210 *Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması*'nin yayımlanmasına karar verilmiştir.

TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI

BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 210

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

GÜNCELLEMELER VE YÜRÜRLÜK TARİHLERİ

- BDS 210 Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması Standardının ilk sürümü, 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 14/11/2013 tarihli ve 28821 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- BDS 210 Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması Standardı 01/10/2014 tarihli ve 29136 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan değişiklik Tebliğiyle güncellenmiştir.
- **BDS 210 Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması son sürümü, 1/1/2017 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 09/03/2017 tarihli ve 30002 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.**

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
Müteakip Denetimler.....	13
Denetim Sözleşmesinin Şartlarındaki Değişikliğin Kabulü.....	14-17
Sözleşmenin Kabulünde Dikkate Alınacak İlave Hususlar.....	18-21
Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama	
Kapsam.....	A1
Denetimin Ön Şartları.....	A2-A21
Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması.....	A22-A29
Müteakip Denetimler.....	A30
Denetim Sözleşmesinin Şartlarındaki Değişikliğin Kabulü.....	A31-A35
Sözleşmenin Kabulünde Dikkate Alınacak İlave Hususlar.....	A36-A39
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), yönetimle ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlarla denetim sözleşmesinin şartları üzerinde anlaşmaya varılması sırasında denetçiye düşen sorumlulukları düzenler. Denetçinin bu sorumluluğu, sözleşme şartları arasında, yönetimin ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların yerine getirmesi gereken ön şartların mevcut olup olmadığının tespitini de içerir. BDS 220¹ sözleşmenin kabulüyle ilgili olarak denetçinin kontrolü dâhilinde olan hususları ele alır (Bkz.: A1 paragrafı).

Yürürlük Tarihi

2. Bu BDS, 1/1/2018 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

Amaç

3. Denetçinin amacı, denetimin yürütüleceği esaslar üzerinde anlaşmaya varıldığı takdirde;
 - (a) Denetimin ön şartlarının mevcut olup olmadığının tespiti ve
 - (b) Yönetimin ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların denetim sözleşmesinin şartlarını kendisiyle aynı şekilde anladıklarının teyit edilmesi, suretiyle, denetim sözleşmesini kabul etmek veya mevcut denetim sözleşmesini 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. Denetimin ön şartlarının mevcut olup olmadığını tespit etmek amacıyla denetçi;
 - (a) Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan finansal raporlama çerçevesinin kabul edilebilir olup olmadığını belirler (Bkz.: A2-A10 paragrafları),

¹ BDS 220, "Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol"

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

- (b) Yönetimin aşağıdaki sorumluluklarını anladığına ve üstlendiğine dair mutabakatını alır (Bkz.: A11-A14, A21 paragrafları):
- (i) Gerekli hâllerde finansal tabloların gerçeğe uygun sunumu dâhil olmak üzere, finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanması sorumluluğu (Bkz.: A15 paragrafı),
 - (ii) Yönetimin, hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyen finansal tablolar hazırlanmasını sağlamak için gerekli gördüğü iç kontrole ilişkin sorumluluğu (Bkz.: A16-A19 paragrafları) ve
 - (iii) Yönetimin, denetçiye;
 - a. Finansal tabloların hazırlanmasıyla ilgili kayıtlar, belgeler ve diğer hususlar gibi muttali olduğu tüm bilgilere erişim imkânı sağlama sorumluluğu,
 - b. Denetimin amacı doğrultusunda talep edebileceği ilave bilgileri sağlama sorumluluğu,
 - c. Denetim kanıtlarının toplanması için denetçinin işletme içinde gerekli gördüğü kişilerle kısıtlama olmaksızın görüşme imkânı sağlama sorumluluğu.

Denetim Sözleşmesinin Kabulünden Önce Denetimin Kapsamının Sınırlandırılması

7. Yönetimin veya üst yönetimden sorumlu olanların sözleşmede denetçinin yapacağı çalışmanın kapsamını sınırlandıracak şartlar teklif etmesi ve bu sınırlandırmanın finansal tablolar hakkında görüş vermekten kaçınmasını gerektireceğine inanması hâlinde denetçi, mevzuatla aksi zorunlu kılınmadıkça, kapsamı sınırlandırılan bu sözleşmeyi bir bağımsız denetim sözleşmesi olarak kabul etmez.

Denetim Sözleşmesinin Kabulünü Etkileyen Diğer Etkenler

8. Denetimin ön şartlarının mevcut olmaması durumunda denetçi, bu konuyu yönetimle müzakere eder. Mevzuatta aksi zorunlu kılınmadıkça;
- (a) 19 uncu paragrafta belirtilen durumlar dışında denetçinin, finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan finansal raporlama çerçevesinin kabul edilebilir olmadığına karar vermesi veya
 - (b) 6(b) paragrafında belirtilen mutabakatın alınamaması,
- durumunda 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 (Bkz.: A22 paragrafı).
10. 11 inci paragraf da dikkate alınarak, denetim sözleşmesi yazılı olarak düzenlenir ve aşağıdaki hususları içerir (Bkz.: A23-A27 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 şekline ve içeriğine atıf (Bkz.: A24 paragrafı),
 - (e) Raporların beklenen şekil ve içerikten farklılık gösterebileceği durumlar olabileceğine ilişkin açıklama.
11. Mevzuatla 10 uncu paragrafta belirtilen denetim sözleşmesi şartları yeterince ayrıntılı olarak belirlenmiş ise; denetçinin, bu düzenlemelerin söz konusu denetim için geçerli olduğunu ve yönetimin 6(b) paragrafında belirtilen sorumluluklarını anladığını ve üstlendiğini belirtmesi dışında, mevzuatla ayrıntılı olarak belirlenen denetim sözleşmesi şartları sözleşmede belirtilmeyebilir (Bkz.: A23, A28 ve A29 paragrafları).
12. Yönetimin sorumluluklarının belirlendiği 6(b) paragrafına benzer hükümlerin mevzuatta yer alması durumunda denetçi, kendi muhakemesine dayanarak bu hükümlerin söz konusu paragrafta belirtilen sorumluluklara eş değer sorumluluklar içerdiğine karar verebilir. Bu tür sorumluluklar yazılı bir sözleşmede mevzuatta yazılan biçimiyle ifade edilebilir. Mevzuatla eş değeri belirlenmemiş sorumluluklar için ise, sözleşmede 6(b) paragrafında yer alan ifadeler kullanılır (Bkz.: A28 paragrafı).

Müteakip 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 işletmeye tekrar hatırlatılmasına ihtiyaç olup olmadığını değerlendirir (Bkz.: A30 paragrafı).

Denetim Sözleşmesinin Şartlarındaki Değişikliğin Kabulü

14. Denetçi, makul bir gerekçe olmadıkça denetim sözleşmesinin şartlarında değişiklik yapılmasını kabul etmez (Bkz.: A31-A33 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 (Bkz.: A34-A35 paragrafları).
16. Denetimin 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) Mevzuatla izin verilmesi hâlinde denetimden çekilir ve

- (b) Sözleşme gereğince veya diğer sebeplerle bu durumu, üst yönetimden sorumlu olanlar, işletme sahipleri veya düzenleyici kurumlar gibi diğer taraflara rapor etme yükümlülüğünün olup olmadığına karar verir.

Sözleşmenin Kabulünde Dikkate Alınacak İlave Hususlar

Mevzuatın Getirdiği İlave Finansal Raporlama Standartları

18. Mevzuatın, yetkili kurum tarafından belirlenen finansal raporlama standartlarına ilave finansal raporlama yükümlülükleri getirdiği durumlarda denetçi, finansal raporlama standartları ile söz konusu ilave yükümlülükler arasında herhangi bir çelişki olup olmadığını belirler. Böyle bir çelişkinin varlığı hâlinde denetçi, ilave yükümlülüklerin niteliğini yönetimle müzakere eder ve aşağıdaki konularda mutabakata varır:

- (a) İlave 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.

Yukarıdakilerden hiçbirinin mümkün olmaması hâlinde denetçi, BDS 705³'e uygun olarak olumlu görüş dışında bir görüş vermenin gerekli olup olmadığına karar verir (Bkz.: A36 paragrafı).

Mevzuatla Belirlenen Finansal Raporlama Çerçevesi - Kabulü Etkileyen Diğer Hususlar

19. Mevzuatla belirlenen finansal raporlama çerçevesinin kabul edilebilir olmadığına karar vermesi durumunda denetçi, denetim sözleşmesini yalnızca aşağıdaki şartların bulunması hâlinde kabul eder (Bkz.: A37 paragrafı):

- (a) Yönetimin, finansal tabloların yanıltıcı olmasını önlemek amacıyla bu tablolarda yapılması gereken ilave açıklamaları yapacağını kabul etmesi,
- (b) Denetim sözleşmesinin şartlarında aşağıdaki hususların kabul edilmesi:
- (i) Denetçi raporunda kullanıcıların dikkatinin ilave açıklamalara çekilmesi için BDS 706⁴'ya uygun olarak, Dikkat Çekilen Hususlar paragrafına yer verilmesi ve
- (ii) Finansal tablolara ilişkin verilen görüşte, mevzuatta zorunlu kılınmadığı sürece, “tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunulmuştur” veya “doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlamaktadır” ifadelerinin kullanılmaması.

20. 19 uncu paragrafta belirtilen şartların mevcut olmaması ve mevzuatla denetçinin denetimi üstlenmesinin zorunlu kılınması hâlinde denetçi:

- (a) Finansal tabloların yanıltıcı mahiyette olmasının denetçi raporuna olan etkilerini değerlendirir ve

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) Denetim sözleşmesinin şartlarında bu hususa uygun şekilde atıfta bulunur.

Mevzuatta Öngörülen Denetçi Raporu

21. Bazı ülkelerde mevzuatla, BDS'lerden önemli derecede farklılıklar gösteren bir denetçi raporu şekli veya metni öngörülmüş olabilir. Bu tür durumlarda denetçi;

- (a) Kullanıcıların finansal tabloların denetiminden elde edilen güvenceyi yanlış anlama ihtimalini değerlendirir ve
- (b) Böyle bir ihtimalin olması durumunda, denetçi raporunda yapılacak ilave açıklamaların muhtemel yanlış anlamaları azaltıp azaltamayacağını değerlendirir.⁵

Denetçi, denetçi raporundaki ilave 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 (Bkz.: A38-A39 paragrafları).

⁵ BDS 706

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

Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

Kapsam (Bkz.: 1 inci paragraf)

A1. Bağımsız denetim sözleşmelerini de içeren güvence denetimi sözleşmeleri, sadece denetçinin bağımsızlık ve mesleki yetkinlik gibi etik hükümlere uyulduğuna karar vermesi ve sözleşmenin belirli özellikleri taşıması hâlinde kabul edilebilir.⁷ Bir denetim sözleşmesinin kabulüyle ilgili olan etik hükümlere ilişkin sorumluluklar, bunlar 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 (Bkz.: 6(a) paragrafı)

- A2. Bir güvence denetimi sözleşmesinin kabul şartlarından biri, güvence denetimi tanımında yer alan kıstasların hedef kullanıcılar için uygun ve erişilebilir olmasıdır.⁹ Kıstaslar, denetim konusunun değerlendirilmesi veya ölçülmesi için kullanılan kıyaslama ölçütleridir (ilgili durumlarda sunum ve açıklamalara ilişkin kıyaslama-ölçütleri de bunlara dâhildir). Uygun kıstaslar, 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 kıstasları 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 kıstaslara sahip olmayacaktır. A8 ve A9 paragraflarında belirtildiği üzere birçok durumda denetçi, geçerli finansal raporlama çerçevesinin kabul edilebilir olduğunu varsayabilir.

Finansal Raporlama Çerçevesinin Kabul Edilebilir Olup Olmadığının Belirlenmesi

- A4. Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılacak olan finansal raporlama çerçevesinin kabul edilebilir olup olmadığını belirlerken denetçinin dikkate alacağı etkenler aşağıdakileri içerir:
- 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),

⁷ “Güvence Denetimlerine İlişkin Çerçeve”, 22 nci paragraf

⁸ BDS 220, 9-11 inci paragraflar

⁹ “Güvence Denetimlerine İlişkin Çerçeve”, 22(b)(ii) paragrafı

- 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 belirlemediđi.

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. Bunlar, 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 mevzuatla zorunlu kılınması hâlinde, 19 ve 20 nci paragraflarda yer alan hükümler uygulanır. Bu çerçevenin kullanımının mevzuat uyarınca zorunlu olmaması hâlinde, yönetim kabul edilebilir başka bir çerçeve kullanmaya karar verebilir. Yönetimin bu kararı alması hâlinde denetim sözleşmesinin şartları geçerli olmayacağından, 16 ncı paragrafta öngörüldüğu üzere, denetim sözleşmesinin şartları finansal raporlama çerçevesinde yapılan değişikliği yansıtacak şekilde 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 dayanağın bulunmaması sebebiyle, 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 bu standartların kabul edilebilir bir çerçeve olması için, söz konusu kuruluşlar tarafından geniş bir paydaş kitlesinin görüşlerinin, kuralları belirli ve şeffaf bir süreçle düşünülmesi ve değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu tür finansal raporlama standartlarına aşığıdakiler örnek olarak verilebilir:

- Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (ülkemizde Türkiye Muhasebe Standartları),

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

- Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları,
- Bazı ülkelerde, standart belirleyici bir kuruluş tarafından geniş bir paydaş kitlesinin görüşlerinin, kuralları belirli ve şeffaf bir süreçle düşünülmesi ve değerlendirilmesi kaydıyla oluşturulan muhasebe ilkeleri.

Yukarıda belirtilen finansal raporlama standartları, genel amaçlı finansal tabloların hazırlanmasını düzenleyen mevzuatta, genellikle geçerli finansal raporlama çerçevesi olarak belirlenmektedir.

Mevzuatla 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 ülkelerde, mevzuatla belirli türdeki işletmelerin genel amaçlı finansal tablolarının hazırlanmasında kullanılacak olan finansal raporlama çerçevesi belirlenebilir. 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 olmadığı değerlendirilmesi durumunda 19 ve 20 nci paragraflar uygulanır.

Standart belirleyici kuruluşların veya belirlenen bir finansal raporlama çerçevesinin bulunmadığı ülkeler

A10. Yetkili veya kabul görmüş bir standart belirleyici kuruluşun bulunmadığı veya finansal raporlama çerçevesi kullanımının mevzuatla belirlenmediği ülkelerde, finansal raporlama çerçevesini işletme yönetimi belirler. Ek 2, bu tür durumlarda finansal raporlama çerçevelerinin kabul edilebilir olup olmadığını belirlemede rehberlik eder.

Yönetimin Sorumlulukları Üzerinde Mutabakata Varılması (Bkz.: 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 ülkelerde mevzuatta belirtilebilir. Ancak bazı ülkelerde ise, bu tür sorumluluklar mevzuatta sınırlı olarak tanımlanmış veya hiç tanımlanmamış da olabilir. Bu tür konularda BDS'ler, mevzuatı hükümsüz kılmaz. Ancak denetim kavramı;

- Finansal tabloların hazırlanmasına veya buna yönelik iç kontrole ilişkin sorumluluğun, denetçinin görevleri kapsamında yer almamasını ve
- Denetçinin yönetimden, temin veya tedarik edebileceği kadarıyla, denetim için gerekli bilgiyi elde edeceğine ilişkin makul bir beklentiye sahip olmasını (defteri kebir ve yardımcı defterler dışındaki kaynaklardan elde edilen bilgiler dâhil),

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

¹¹ BDS 200, A4 paragrafı

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, mevzuat ve 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 kontrolünün izlenmesine yönelik sorumluluğa sahip 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, yönetimden belirli sorumluluklarını yerine getirdiğine dair yazılı beyan talep etmek zorundadır.¹² Dolayısıyla, diğer BDS'lerin zorunlu tuttuklarıyla birlikte gerektiğinde finansal tablolara veya bunlardaki bir veya daha fazla yönetim beyanına ilişkin diğer denetim kanıtlarını destekleyici yazılı beyanın alınacağı hususunda yönetimin bilgilendirilmesi uygun olabilir.
- A14. Yönetimin, sorumluluklarını veya yazılı beyanda 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 (Bkz.: 6(b)(i) paragrafı)

A15. Finansal raporlama çerçevelerinin birçoğu, finansal tabloların sunumuna ilişkin hükümler içerdiğinden, finansal tabloların bu çerçevelere uygun olarak *hazırlanması, sunumunu* 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” sağlanması sorumluluğuna,

dair özel bir ifade içerir.

İç Kontrol (Bkz.: 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

¹² BDS 580, “Yazılı Beyanlar”, 10-11 inci paragraflar

¹³ BDS 580, A26 paragrafı

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, denetçinin yönetim tarafından yürütülen iç kontrolün amacına ulaştığı ve eksiksiz olduğu yönünde tespitte 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 bileşenler kapsamındaki 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 ihtiyaçlarına, işletme faaliyetlerinin karmaşıklığına, işletmenin maruz kaldığı risklerin niteliğine ve mevzuata göre şekillenir.
- A19. Bazı ülkelerde, muhasebe defter ve kayıtları veya muhasebe sistemlerinin yeterliliğine ilişkin yönetimin sorumluluğu mevzuatla belirlenebilir. Bazı ülkelerde ise genel uygulama, muhasebe defter ve kayıtları veya muhasebe sistemleri ile iç kontrol veya kontroller arasında bir ayırım öngörebilir. A18 paragrafında belirtildiği gibi muhasebe defter 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.

İlave Bilgiler (Bkz.: 6(b)(iii)b paragrafı)

- A20. Yürütülen denetimle ilgili olarak denetçinin yönetimden talep edebileceği ilave bilgiler, varsa, diğer bilgilere ilişkin BDS 720'de düzenlenen hususları içerebilir. Diğer bilgilere denetçi raporu tarihinden sonra ulaşmayı beklediği durumlarda denetçi, diğer bilgilere ilişkin sorumluluklarını ve -gerekli görüyorsa- bu bilgilerin önemli bir yanlışlık içerdiği sonucuna varması hâlinde, atılabilecek uygun ya da gerekli adımları denetim sözleşmesinde bildirebilir.

Küçük İşletmelere Özgü Hususlar (Bkz.: 6(b) paragrafı)

- A21. 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 yönetime, finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesine

¹⁴ BDS 315, "İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle 'Önemli Yanlışlık' Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi", A54 paragrafı

¹⁵ BDS 315, A59 paragrafı ve Ek 1

uygun olarak hazırlanması sorumluluğunun hâlen kendisinde olduğunun hatırlatılması yararlı olabilir.

Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması

Denetim Sözleşmesinin Şartlarının Kabulü (Bkz.: 9 uncu paragraf)

A22. Yönetimin ve üst yönetimden sorumlu olanların işletme adına denetim sözleşmesinin şartları üzerinde anlaşmaya varılmasına ilişkin görevleri, işletmenin yönetim yapısına ve mevzuata bağlıdır.

*Denetim Sözleşmesi*¹⁶ (Bkz.: 10 ve 11 inci paragraflar)

A23. Denetim başlamadan önce yazılı bir denetim sözleşmesinin yapılması, denetimle ilgili yanlış anlamaları önleme bakımından işletme ve denetçinin yararına. Ancak bazı ülkelerde, denetimin amacı ve kapsamı ile denetçinin ve yönetimin sorumlulukları, mevzuatta yeterli bir şekilde düzenlenmiş olabilir. Diğer bir ifadeyle mevzuatta 10 uncu paragrafta yer verilen hususlar öngörülmüş olabilir. Bu tür durumlarda 11 inci paragraf uyarınca denetim sözleşmesinde, 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

A24. Denetim sözleşmesinin şekli ve içeriği her bir işletme için farklılık gösterebilir. Denetçinin sorumluluklarına ilişkin olarak denetim sözleşmesine dâhil edilecek bilgiler için BDS 200 esas alınabilir.¹⁷ Bu BDS'nin 6(b) ve 12 nci paragraflarında yönetimin sorumluluklarının açıklanması ele alınır. Denetim sözleşmesinde, 10 uncu paragrafın gerektirdiği hususların yanı sıra aşağıdaki hususlara da yer verilebilir:

- BDS'ler, etik hükümler ve denetçinin uymakla yükümlü olduğu mevzuatın belirtilmesi de dâhil olmak üzere denetimin kapsamının ayrıntılandırılması,
- Denetimin sonuçlarına ilişkin olarak yapılacak her türlü bildirim şekli,
- BDS 701 uyarınca denetçinin kilit denetim konularını denetçi raporunda bildirme yükümlülüğü,¹⁸
- Denetim BDS'lere uygun olarak ve doğru bir şekilde planlanmış ve yürütülmüş olsa dahi, iç kontrolün yapısal kısıtlamalarının yanı sıra denetimin kendi yapısal kısıtlamaları sebebiyle, bazı önemli yanlışlıkların tespit edilemeyebileceğine ilişkin kaçınılmaz bir riskin mevcut olduğu gerçeği,
- Denetim ekibinin kimlerden oluşacağı dâhil, denetimin planlanması ve yürütülmesine ilişkin olarak kararlaştırılan hususlar,

¹⁶ "4.2"

¹⁷ BDS 200, 3-9 uncu paragraflar

¹⁸ BDS 701, "Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi"

- Yönetimin yazılı beyanlarda bulunacağı beklentisi (Bkz.: A13 paragrafi),
- Yönetimin, finansal tabloların hazırlanmasıyla ilgili muttali olduğu, açıklamalar hakkındakiler dâhil, tüm bilgilere erişim imkânı sağlayacağı beklentisi,
- Yönetimin, denetçinin denetimi öngörülen programa uygun olarak tamamlayabilmesi için taslak finansal tabloları, bu tabloların hazırlanmasıyla ilgili bilgileri (açıklamaların hazırlanmasıyla ilgili tüm bilgiler dâhil) ve varsa diğer bilgileri¹⁹ -defteri kebir ve yardımcı defterler ve bunlar dışındaki kaynaklardan elde edilip edilmediğine bakılmaksızın- denetçiye zamanında sağlayacağına ilişkin mutabakatı,
- Yönetimin, denetçi raporu tarihinden finansal tabloların yayımlandığı tarihe kadar geçen sürede muttali olduğu ve finansal tabloları etkileyebilecek her türlü bilgiyi denetçiye bildireceğine ilişkin mutabakatı,
- Ücretlerin hesaplanmasında kullanılan esaslar ve -varsa- faturalandırmaya ilişkin kararlaştırılan hususlar,
- Yönetimin, denetim sözleşmesini ve bu sözleşmede yer alan şartları üstlendiğini belirtmesi.

A25. Denetçinin, raporunda kilit denetim konularını bildirme yükümlülüğü bulunmadığı hâllerde, denetim sözleşmesinin şartlarında kilit denetim konularının denetçi raporunda bildirilebileceğine atıfta bulunması, denetçiye yardımcı olabilir. Bazı ülkelerde, kilit denetim konularının bildirilmesi imkânının sürdürülebilmesi için denetçinin bu tür bir atıf yapması gerekli olabilir.

A26. Uygun hâllerde, denetim sözleşmesinde aşağıdaki hususlara da yer verilebilir:

- Denetimin bazı alanlarına başka denetçilerin ve uzmanların katılımıyla ilgili 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, mevzuata ilişkin tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıkları yetkili bir kuruma bildirmesini ele alan mevzuat veya etik hükümler bağlamındaki sorumluluklarına ilişkin bir açıklama ve atıf,
- Denetçinin yükümlülüğünün sınırlandırılması ihtimalinin bulunması durumunda, bu tür sınırlandırmaların belirtilmesi,
- Denetçi ile işletme arasındaki her tür ilave anlaşmaya yapılacak atıflar,
- Çalışma kâğıtlarının diğer taraflara verilmesine ilişkin her türlü yükümlülükler.

¹⁹ BDS 720, "Bağımsız Denetçinin Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları"

Ek 1'de denetim sözleşmesi örneği yer almaktadır.

Topluluğa Bağlı Birimlerin Denetimleri

A27. Bir ana ortaklık denetçisinin aynı zamanda topluluğa bağlı bir birimin de denetçisi olması hâlinde, aşağıdakiler denetçinin topluluğa bağlı birimle ayrı bir denetim sözleşmesi yapıp yapmamaya ilişkin kararını etkileyebilecek etkenler arasında 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 (Bkz.: 11 ve 12 inci paragraflar)

A28. A23 ve A29 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 sorumlulukları belirlemesi hâlinde, 12 nci paragraf uyarınca, söz konusu yazılı mutabakatta mevzuatta yer alan ifadeler kullanılabilir. Bir ülkedeki standart belirleyici kurum, mevzuatta yer alan açıklamanın eş değer olup olmadığına ilişkin rehberlik sağlayabilir.

Kamu sektörü işletmelerine özgü hususlar

A29. Kamu sektöründeki denetim faaliyetlerini düzenleyen mevzuatla genellikle bir kamu sektörü denetçisinin görevlendirilmesi zorunlu kılınır ve bir işletmenin kayıtlarına ve diğer bilgilerine erişim yetkisi dâhil bu denetçinin yetki ve sorumlulukları belirlenir. Mevzuatla denetim sözleşmesinin şartları yeterli ayrıntıda belirlense dahi, kamu sektörü denetçisi 11 inci paragrafla izin verilenden daha ayrıntılı bir denetim sözleşmesi düzenlemenin yararlı olacağı kanaatinde olabilir.

Müteakip Denetimler (Bkz.: 13 üncü paragraf)

A30. Birbirini takip eden dönemlerde denetim yapılması durumunda denetçi, denetim sözleşmesi şartlarını aşağıdaki etkenleri göz önünde bulundurarak ilgili dönem şartlarına göre revize edilmesinin gerekli olup olmadığını ve denetim sözleşmesinin mevcut şartlarının işletmeye tekrar hatırlatılmasına ihtiyaç 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 (Bkz.: 14 üncü paragraf)

A31. İşletmenin denetim sözleşmesinin şartlarına ilişkin olarak denetçiden talep ettiği değişiklikler;

- Denetim hizmeti ihtiyacını etkileyen şartlardaki bir değişiklikten,
- İlk başta talep edilen denetimin niteliğine ilişkin bir yanlış anlamamanın varlığından veya
- İşletme 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.

A32. 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.

A33. Ancak yanlış, eksik veya tatmin edici olmayan bir bilgiyle ilgili gözükten bir değişiklik talebi, makul olarak değerlendirilmeyebilir. Denetçinin alacak hesaplarıyla ilgili yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememesi sonucunda işletmenin, denetçinin sınırlı olumlu 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 (Bkz.: 15 inci paragraf)

A34. BDS'lere uygun olarak denetim yürütmek üzere seçilmiş bir denetçi, bağımsız denetimi sınırlı bağımsız denetime veya ilgili hizmete dönüştürmeyi kabul etmeden önce, A31-A33 paragraflarında belirtilen hususlara ek olarak değişikliğin yasal veya sözleşmeye bağlı yansımalarını değerlendirir.

A35. 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, önceki denetimle ilgili olabilir, ancak bundan sonra yapılması gereken çalışmalar ve düzenlenmesi gereken rapor, dönüştürülen yeni işe uygun olacaktır. Finansal tablo kullanıcılarının yanılması önlemek için ilgili hizmete ilişkin raporda aşağıdaki hususlara atıfta bulunulmaz:

- (a) Başlangıçta düzenlenen bağımsız denetim sözleşmesi veya
- (b) 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 İlave Hususlar

Mevzuatın Getirdiği İlave Finansal Raporlama Standartları (Bkz.: 18 inci paragraf)

A36. Bazı ülkelerde mevzuat, finansal tabloların hazırlanmasıyla ilgili olarak finansal raporlama standartlarına ilave hükümler getirebilir. Bu ülkelerde, BDS'lerin uygulanması açısından denetçi, geçerli finansal raporlama çerçevesiyle birlikte bu çerçeveye uygun olmak kaydıyla söz konusu ilave düzenlemeleri de dikkate alır. Bu durum, örneğin mevzuatta finansal raporlama standartlarıyla zorunlu tutulanlara ilave açıklamalar öngörülmesi veya finansal raporlama standartlarında yer alan kabul edilebilir seçeneklerin azaltılması durumunda söz konusu olabilir.²⁰

Mevzuatla Belirlenen Finansal Raporlama Çerçevesi - Kabulü Etkileyen Diğer Hususlar (Bkz.: 19 uncu paragraf)

A37. Bazı durumlarda mevzuatla belirlenen geçerli finansal raporlama çerçevesinin denetçi tarafından kabul edilebilir olmadığı sonucuna varılmasına rağmen, söz konusu mevzuatla denetçi görüşünde “tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunulmuştur” veya “doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlamaktadır” ifadelerinin kullanılması zorunlu tutulabilir. Bu durumda, mevzuatla belirlenen denetçi raporu metni, BDS'lerin öngördüğü denetçi raporu metninden önemli derecede farklı olacaktır (Bkz.: 21 inci paragraf).

Mevzuatta Öngörülen Denetçi Raporu (Bkz.: 21 inci paragraf)

A38. Denetime ilişkin tüm BDS'lere uymadığı sürece denetçi, denetimin BDS'lere uygun olduğunu beyan edemez.²¹ Mevzuatta, denetçi raporunun şekli veya metni için BDS hükümlerinden önemli ölçüde farklı şekil veya metinler öngörülebilir 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

²⁰ BDS 700'ün 15 inci paragrafı, finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesine yeterince atıfta bulunup bulunmadığının veya bu çerçeveyi yeterince açıklayıp açıklamadığının değerlendirilmesine ilişkin bir hüküm içerir.

²¹ BDS 200, 20 nci paragraf

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

- A39. Kamu sektöründe denetime ilişkin görev ve yetkileri düzenleyen mevzuatta özel hükümler yer alabilir. Örneğin, işletmenin denetimin kapsamını sınırlandırma girişimlerinde bulunması hâlinde, denetçinin söz konusu durumu doğrudan yetkili birime, bakana veya yasama organına bildirmesi gerekebilir.

BAĞIMSIZ DENETİM SÖZLEŞMESİ ÖRNEĞİ¹

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

Denetimin Konusu ve Kapsamı

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 13/01/2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK), 26/09/2011 tarihli ve 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname (660 s. KHK) ve ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde bağımsız denetim yapılmasıdır.

(2) İş bu denetim sözleşmesi uyarınca TTK, 660 s. KHK ve ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde yapılacak bağımsız denetim,

a) Müşterinin tarihli finansal durum tablosu, 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 politikalarının özeti de dâhil olmak üzere finansal tablo dipnotlarının denetimini ve finansal tablolar hakkında görüş verilmesini;

b) Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunda yer alan finansal bilgilerin denetimini ve raporlanmasını ve

c) Riskin erken saptanması ve yönetimi sistemi ile buna yetkili komitenin gerekliliğinin (ve kurulmuş olması hâlinde bu komitenin uygulamalarının) değerlendirilmesini ve raporlanmasını kapsar.

(Varsa denetimin özel sebepleri de bu kısımda belirtilir)

Denetimin Amacı

Madde 2– (1) Bağımsız denetim, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGGK) tarafından yayımlanan Bağımsız Denetim Standartları (BDS’ler) çerçevesinde bir bütün olarak finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde edilmesi ve denetçi görüşünü içeren bir denetçi raporu yazılması amacıyla yapılır. BDS’lere uygun olarak yürütülen bir bağımsız denetim sonucunda verilen makul

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 denetim üstlenen bağımsız denetçidir.

güvence; yüksek bir güvence seviyesidir ancak, var olan önemli bir yanlışlığın her zaman tespit edileceğini garanti etmez. Yanlışlıklar hata veya hile kaynaklı olabilir ve yanlışlıkların, tek başına veya toplu olarak, finansal tablo kullanıcılarının bu tablolara istinaden alacakları ekonomik kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa bu yanlışlıklar önemli olarak kabul edilir.

Denetim Şirketinin Sorumlulukları

Madde 3– (1) Denetim şirketi 2 nci maddede sayılan denetimi, TTK, 660 s. KHK, BDS'ler ve ilgili diğer mevzuat hükümlerine uygun olarak yürütür.

(2) a) Denetim şirketi, BDS'ler çerçevesinde etik hükümlere uygunluk sağlar, denetim boyunca mesleki muhakemeyi kullanır ve mesleki şüpheciliği sürdürür.

b) Denetim şirketi, finansal tablolardaki hata veya hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerini belirler ve değerlendirir; bu risklere karşılık veren denetim prosedürlerini tasarlar ve uygular ve denetim görüşüne dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde eder. Hile; muvazaa, sahtekârlık, kasıtlı ihmal, gerçeğe aykırı beyan veya iç kontrol ihlali fiillerini içerebildiğinden, hile kaynaklı önemli bir yanlışlığı tespit edememe riski, hata kaynaklı önemli bir yanlışlığı tespit edememe riskinden yüksektir.

c) Denetim şirketi, müşterinin iç kontrolünün etkinliğine ilişkin bir görüş bildirmek amacıyla değil ama duruma uygun denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla denetimle ilgili iç kontrolü değerlendirir.³ Bununla birlikte bağımsız denetim sırasında tespit edilen, finansal tabloların denetimiyle ilgili her türlü önemli iç kontrol eksikliği, denetim şirketi tarafından yazılı olarak müşteriye bildirilir.

ç) Denetim şirketi ayrıca işletme yönetimi tarafından kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğu ile yapılan muhasebe tahminlerinin ve ilgili açıklamaların makul olup olmadığını değerlendirir.

d) Denetim şirketi, elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak Müşterinin, işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığı hakkında ve işletmenin sürekliliği esasının kullanılmasının uygunluğu hakkında sonuca varır. Önemli bir belirsizliğin mevcut olduğu sonucuna varılması hâlinde, denetçi raporunda, finansal tablolardaki ilgili açıklamalara dikkat çekilir ya da bu açıklamaların yetersiz olması durumunda olumlu görüş dışında bir görüş verilir. Varılan sonuçlar, bağımsız denetçi raporu tarihine kadar elde edilen denetim kanıtlarına dayanır. Bununla birlikte, gelecekteki olay veya şartlar işletmenin sürekliliğini sona erdirebilir.

e) Denetim şirketi; açıklamalar dâhil olmak üzere, finansal tabloların genel sunumu, yapısı ve içeriği ile bu tabloların, temelini oluşturan işlem ve olayları gerçeğe uygun sunumu sağlayacak şekilde yansıtıp yansıtmadığını değerlendirir.

f) Bağımsız denetimin ve iç kontrolün yapısal kısıtlamaları sebebiyle, bağımsız denetim BDS'lere uygun olarak ve doğru bir şekilde planlanmış ve yürütülmüş olsa dahi bazı önemli

³ Bu cümle, denetçinin finansal tabloların denetimiyle birlikte iç kontrolün etkinliği hakkında görüş vermesi sorumluluğu olduğu durumlarda değiştirilecektir.

yanlışlıkların tespit edilemeyebileceğine ilişkin kaçınılmaz bir riskin mevcut olduğunu taraflar göz önünde bulundurur.

(3) Denetim şirketi, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolarla tutarlı olup olmadığını ve gerçeği yansıtmayı yansıtmadığını denetler 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*) değerlendirir.

(4) Denetim şirketi, üstlendiği denetim kapsamında yaptığı çalışmalarını mevzuata ve BDS'lere uygun olarak belgeler ve muhafaza eder.

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

(Varsa önem arz eden diğer hususlar belirtilir)

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 yürütülür:

a) Finansal tabloların Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak hazırlanması ve gerçeğe uygun sunum sorumluluğu,

b) Hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyen finansal tabloların hazırlanmasını sağlamak için müşterinin yönetiminin gerekli gördüğü iç kontrole ilişkin sorumluluğu,

c) Müşterinin yönetiminin, denetim şirketine;⁴

i) Finansal tabloların hazırlanmasıyla ilgili kayıtlar, belgeler ve diğer hususlar gibi muttali olduğu tüm bilgilere erişim imkânı sağlama sorumluluğu,

ii) Denetimin amacı doğrultusunda talep edilebilecek ilave bilgileri sağlama sorumluluğu,

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

(2) Müşteri, denetim şirketine denetimle ilgili olarak yapılan tüm beyanları içeren yazılı bir teyit mektubunun verilmesinden sorumludur.

⁴ Yönetimin sorumluluklarıyla ilgili dâhil edilebilecek diğer hususlara ilişkin örnekler A24 paragrafında yer almaktadır.

(3) Müşteri, denetçi raporu tarihinden sonra ancak finansal tabloların veya yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun ilân tarihinden önce⁵ 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 ilave olarak müşteri, bu sözleşme kapsamında denetim şirketinin üstlendiği denetimi mevzuata ve BDS'lere uygun olarak yerine getirmesi için gerekli olan ve TTK'nın 401 inci maddesi ve ilgili diğer hükümlerinde belirtilen hususların sağlanmasından da sorumludur.

(Varsa diğer ilgili bilgilere yer verilir)

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 hesaplanır ve faturalandırılır. Toplam denetim ücreti olup, bu ücret aşağıdaki veriler çerçevesinde hesaplanmıştır.

Bağımsız Denetim Ekibi:

Adı Soyadı	Bu Denetimdeki Sorumluluğu	Çalışma Süresi (Saat)	Ücret (TL/Saat)	Toplam Denetim Ücreti
	Sorumlu Denetçi ⁶			
	(Kıdemli) Denetçi			
	Denetçi			
	Denetçi Yardımcıları			
Toplam:				

Yedek Bağımsız Denetçiler:

Adı Soyadı	Unvan	Ücret (TL/Saat)

(Varsa diğer ilgili bilgilere yer verilir)

Raporlama

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

a) Finansal tabloların denetimine ilişkin denetçi raporu tarihinde,

⁵ TTK'ya göre, halka açık olmayan şirketlerde finansal tabloların veya yıllık faaliyet raporunun şirket ortaklarının incelemesine ve değerlendirmesine hazır edildiği tarihe kadar.

⁶ Sözleşmede, sadece denetim faaliyetinin yürütülmesinden sorumlu tutulan ve denetim raporunu imzalayacak olan denetçi, sorumlu denetçi olarak gösterilir.

b) Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunda yer alan finansal bilgilerin denetimine ilişkin rapor tarihinde,

c) Riskin erken saptanması ve yönetimi sistemi ile buna yetkili komitenin gerekliliğinin (ve kurulmuş olması hâlinde bu komitenin uygulamalarının) değerlendirilmesine ilişkin rapor tarihinde müşteriye sunulacaktır.

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

(Varsa diğer raporlama sorumlulukları belirtilir)

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

Taraflar

Müşteri

(İmza)

.....İsim ve Unvan

Tarih

Denetim Şirketi

(İmza)

.....İsim ve Unvan

Tarih

Eklere: 1- Her iki tarafa ait imza sirküleri

2- Sigorta Poliçe Örneği

3-

Genel Amaçlı Çerçevelerin Kabul Edilebilirliğinin Belirlenmesi

Standart belirleyici kuruluşların veya mevzuatla 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 mevzuatla belirlenmediği ülkelerde geçerli finansal raporlama çerçevesini yönetim belirler. Bu tür durumlarda uygulama, genellikle, bu BDS'nin A8 paragrafında belirtilen kuruluşlardan biri tarafından belirlenen finansal raporlama standartlarının kullanılmasıdır.
2. Alternatif olarak bazı ülkelerde, 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 çerçevelerinin 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 karşılayıp karşılamadığı bakımından değerlendirilir. Bu ihtiyaçlar çoğunlukla işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışlarının sunulmasıyla karşılanabilir.
 - (b) Tamlık: Finansal tablolara dayanılarak çıkarılan 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: Finansal tablo bilgilerinin ön yargı içermeyecek şekilde sunulmasını ifade eder.

(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 Standartlarıyla 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 bir 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.