



TÜRK YE DENET M STANDARTLARI

BA IMSIZ DENET M STANDARDI 210

*BA IMSIZ DENET M SÖZLE MES N N ARTLARI ÜZER NDE
ANLA MAYA VARILMASI*

Bu metin, Uluslararası Ba ımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu (IAASB) tarafından düzenlenen ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan Uluslararası Kalite Kontrol, Ba ımsız Denetim, Sınırlı Ba ımsız Denetim, Di er Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetler Standartları Kitabı, 2012 yılı yayımı, Bölüm 1 ve Bölüm 2’de yer alan Uluslararası Ba ımsız Denetim Standardı (BDS) 210 “Ba ımsız Denetim Sözleşmelerinin Standartları Üzerinde Anlaşılabilirlikin Sağlanması”nın, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yapılan Türkçe tercümesini IFAC’in izniyle tamamen ya da kısmen ço altmaktadır. Bu Türkçe tercümenin ço altılmasına ve tanınmasına Türkiye sınırları içinde izin verilmektedir. Telif hakkı dâhil mevcut tüm haklar Türkiye sınırları dışında saklıdır. IFAC’in web sitesine www.ifac.org veya permissions@ifac.org adresine başvurarak konuyla ilgili daha fazla bilgi elde edilebilir.

(Bu ifade Standardın yalnızca internet sitesinde yayımlanan versiyonunda bulunmaktadır)

TEBL

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan:

BA İMSİZ DENETİM SÖZLEŞMELERİNİN DENETİM STANDARTLARI ÜZERİNDE ANLAŞILMAYA VARILMASI (BDS 210) HAKKINDA TEBL**TÜRK YE DENETİM STANDARTLARI TEBL NO: 3****Amaç**

MADDE 1 - (1) Bu Tebliğin amacı; bu Tebliğin ekinde yer alan Ba İmsiz Denetim Sözleşmelerinin Denetim Standartları Üzerinde Anlaşılmasına Standartlarının yürürlüğe konulmasıdır.

Kapsam

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

Dayanak

MADDE 3 - (1) Bu Tebliğin, 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 Tebliğin de geçen;

- Ba kanı: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Ba kanını,
- Denetçi: Ba İmsiz denetçiyi,
- Denetim: Ba İmsiz denetimi,
- Kurum: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunu,

ifade eder.

Geçici 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 ba İmsiz denetim faaliyetleri, bu Tebliğin hükümleri çerçevesinde yürütülmeye kabul edilir.

Yürürlük

MADDE 5 - (1) Bu Tebliğin 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında ba layacak hesap dönemlerinden itibaren uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

Yürütme

MADDE 6 - (1) Bu Tebliğin hükümlerini Kurum Ba kanı yürütür.

EK:

BA İMSİZ DENETİM STANDARDI 210

**BA İMSİZ DENETİM SÖZLEŞMELERİNİN ARTLARI ÜZERİNDE
ANLAMAYA VARILMASI**

ÇİNDEKİLER

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

Ba ımsız Denetim Standardı (BDS) 210 “Ba ımsız Denetim Sözleşmelerinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması”, BDS 200 “Ba ımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Ba ımsız Denetimin Ba ımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi” ile birlikte dikkate alınır.

Giri

Kapsam

1. Bu Ba ımsız Denetim Standardı (BDS), yönetim ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlarla denetim sözleşmesinin şartları üzerinde anlaşmaya varılırken denetçiye dü en sorumlulukları düzenler. Bu sorumluluk, denetime ilişkin olarak yönetimin ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların yükümlülüğündeki belirli ön artların sağlanıp sağlanmadığının tespitini de içerir. BDS 220¹ sözleşmenin kabulüyle ilgili olarak denetçinin kontrolü dâhilinde olan hususları ele alır (Bakınız: A1 paragrafı).

Yürürlük Tarihi

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

Amaç

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

Tanımlar

4. A a ıdaki terim BDS'lerde, kar ısında belirtilen anlamıyla kullanılacaktır:

Denetimin ön artları: 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 artları

6. Denetçi denetimin ön artlarının sağlanıp sağlanmadığının tespiti için,
 - (a) Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan finansal raporlama çerçevesinin kabul edilebilir olup olmadığını belirler (Bakınız: A2-A10 paragrafları),

¹BDS 220, "Finansal Tabloların Ba ımsız Denetiminde Kalite Kontrol"

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

- (b) Yönetimin a a ıdaki sorumluluklarını anladı ına ve üstlendi ine dair mutabakatını alır (Bakınız: A11-A14, A20 paragrafları):
- (i) İlgili hâllerde finansal tabloların gerçe e uygun sunumu dâhil olmak üzere, finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanması sorumlulu u (Bakınız: A15 paragrafı),
 - (ii) Yönetimin, hata veya hile kaynaklı önemli yanlış lık içermeyen finansal tabloların hazırlanmasını sa lamak için gerekli gördü ü iç kontrole ili kin sorumlulu u (Bakınız: A16-A19 paragrafları) ve
 - (iii) Denetçiye;
 - a. Kayıtlar, dokümanlar ve di er hususlar gibi yönetimin finansal tabloların hazırlanmasıyla ilgili tüm bilgilere eri im imkânı sa lama sorumlulu u,
 - b. Yürütülen denetimle ilgili olarak denetçinin yönetimden talep edebilece i ilâve bilgileri sa lama sorumlulu u,
 - c. Denetim kanıtlarının toplanması için i letme içinde gerekli görülen ki ilerle kısıtlama olmaksızın görü me imkânı sa lama sorumlulu u.

Denetim Sözle mesinin Kabulünden Önce Denetimin Kapsamının Sınırlandırılması

7. Yönetim veya üst yönetimden sorumlu olanların, denetim sözleşme teklifindeki şartlarla denetçinin çalış ma kapsamını sınırlandırması ve bu sınırlandırmanın finansal tablolar hakkında görü vermektan kaçınmasını gerektirece ine inanması hâlinde denetçi, mevzuat aksini zorunlu kılmadıkça, sınırlandırılmı bu denetim sözleşmesini kabul etmez.

Denetim Sözle mesinin Kabulünü Etkileyen Di er Faktörler

8. Denetimin ön artlarının sa lanmaması durumunda, denetçi bu konuyu yönetimle görü ür. Mevzuatta aksi zorunlu kılınmadıkça,
- (a) Denetçinin 19 uncu paragrafta belirtilen durumlar dı ında, finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan finansal raporlama çerçevesinin kabul edilemez oldu una karar vermesi veya
 - (b) 6(b) paragrafında belirtilen mutabakatın alınamaması
- durumunda denetçi, denetim sözleşme teklifini kabul etmez.

Denetim Sözle mesinin artları Üzerinde Anla maya Varılması

9. Denetçi, yönetimle veya -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlarla denetim sözleşmesinin artları üzerinde anla maya varır (Bakınız: A21 paragrafı).
10. 11 inci paragrafa tabi olarak, denetim sözleşme yazılı olarak düzenlenir ve sözleşme a a ıdaki hususları içerir (Bakınız: A22-A25 paragrafları):
- (a) Finansal tabloların denetiminin amacı ve kapsamı,
 - (b) Denetçinin sorumlulukları,

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

Yinelenen Denetimler

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

Denetim Sözleşmesinin Şartlarındaki Değişikliklerin Kabulü

14. Denetçi makul bir gerekçe olmadıkça denetim sözleşme şartlarında değişiklik yapılmasını kabul etmez (Bakınız: A29-A31 paragrafları).
15. Denetimin tamamlanmasından önce, denetçiden denetim sözleşmesini daha düşük güvence düzeyi taşıyan bir denetim sözleşmesiyle değiştirmesinin istenmesi hâlinde, denetçi böyle bir değişikliği yapmanın makul bir gerekçesinin olup olmadığına karar verir (Bakınız: A32-A33 paragrafları).
16. Denetim sözleşme 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 sözleşme şartlarında yapılan bir değişikliği kabul etmesinin mümkün olmaması ve yönetimin geçerli olan denetim sözleşmesine göre denetimin devam etmesine izin vermemesi hâlinde denetçi:
- (a) Mevzuatın izin vermesi hâlinde denetimden çekilir ve

- (b) Sözle me gere ince veya di er sebeplerle bu durumu, üst yönetimden sorumlu olanlar, irket sahipleri veya düzenleyici kurumlar gibi di er taraflara rapor etme yükümlülü ünün olup olmadı na karar verir.

Sözle menin Kabulünde Dikkate Alınacak lâve Hususlar

Mevzuatın Finansal Raporlama Standartlarına lâve Yükümlülükler Getirdi i Durumlar

18. İlgili mevzuatın, Kurum gibi yetkili bir standart belirleyici kurulu tarafından olu turulan finansal raporlama standartlarına ilâve finansal raporlama yükümlülükleri getirdi i durumlarda denetçi, finansal raporlama standartları ile söz konusu ilâve yükümlülükler arasında herhangi bir uyu mazlık olup olmadı nı belirler. Böyle bir uyu mazlı nın varlı ı hâlinde denetçi, ilâve yükümlülüklerin niteli ini yönetimle müzakere eder ve

- (a) lâve yükümlülüklerin finansal tablolarda yapılacak ek açıklamalarla yerine getirilip getirilemeyece i veya
- (b) Finansal tablolarda yer alan geçerli finansal raporlama çerçevesine ili kin açıklamanın bu duruma göre de i tirilip de i tirilemeyece i

konusunda mutabakata varır.

Yukarıda yer verilenlerden hiçbirinin mümkün olmaması hâlinde denetçi, BDS 705³'e uygun olarak olumlu görü dı nda bir görü vermenin gerekli olup olmadı na karar verir (Bakınız: A34 paragrafı).

Mevzuat Tarafından Belirlenen Finansal Raporlama Çerçevesi - Denetim Sözle mesinin Kabulünü Etkileyen Di er Hususlar

19. Mevzuat tarafından belirlenen finansal raporlama çerçevesinin kabul edilebilir olmadı na karar vermesi durumunda denetçi, yalnızca a a ıdaki artların bulunması hâlinde denetim sözle mesini kabul eder (Bakınız: A35 paragrafı):

- (a) Finansal tabloların yanıtıcı olmasını önlemek için yönetimin finansal tablolarda yapılması gereken ilâve açıklamaları yapaca nı kabul etmesi,
- (b) Denetim sözle mesinin artlarında a a ıdaki hususların kabul edilmesi:
- (i) Kullanıcıların dikkatinin ilâve açıklamalara çekilmesi için BDS 706⁴'ya uygun olarak, finansal tablolara ili kin denetçi raporunda Dikkat Çekilen Hususlar Paragrafı bölümüne yer verilece i ve
- (ii) Mevzuat, geçerli finansal raporlama çerçevesi kapsamında finansal tablolara ili kin görü verilirken “tüm önemli yönleriyle gerçe e uygun bir biçimde sunulmu tur” veya “do ru ve gerçe e uygun bir görünüm sa lamaktadır” ifadelerinin kullanılmasını zorunlu kılmadı ı sürece, denetçinin finansal tablolara ili kin görü ünün bu tür ifadeler içermeyece i.

³ BDS 705, “Ba ımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görü Dı nda Bir Görü Verilmesi”

⁴ BDS 706, “Ba ımsız Denetçi Raporunda Yer Alan, Dikkat Çekilen Hususlar ve Di er Hususlar Paragrafları”

20. 19 uncu paragrafta belirtilen artların mevcut olmaması ve mevzuatın denetçinin denetimi üstlenmesini gerektirmesi hâlinde denetçi:
- (a) Denetçi raporunda, finansal tabloların yanıltıcı nitelikte olmasının etkilerini de erlendirir ve
 - (b) Denetim sözleşmesinin artlarında bu hususa uygun şekilde atıfta bulunur.

Mevzuatta Öngörülen Denetçi Raporu

21. Bazı durumlarda, mevzuat, BDS'lerden önemli derecede farklılıklar gösteren bir denetçi raporu ekli veya metni öngörmü olabilir. Bu tür durumlarda denetçi:
- (a) Kullanıcıların finansal tabloların denetiminden elde edilen güvenceyi yanlış anlaşılabilirliği de erlendirir ve böyle bir ihtimalin olması durumunda,
 - (b) Denetçi raporunda yapılacak ilâve açıklamaların muhtemel yanlış anlamaları azaltıp azaltamayacağı hususunu de erlendirir.⁵

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

⁵ BDS 706

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

Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

Kapsam (Bakınız: 1 inci paragraf)

A1. Ba ımsız denetim sözleşmelerini de içeren güvence denetimi sözleşmeleri, sadece denetçinin ba ımsızlık ve mesleki yeterlik gibi ilgili etik hükümlere uyuldu una karar vermesi ve sözleşmenin belirli özellikleri ta ıması hâlinde kabul edilebilir.⁷ Bir denetim sözleşmesinin kabulüyle ilgili olan etik hükümlere ilişkin sorumluluklar, bu sorumluluklar denetçinin kontrolü dâhilinde oldu u ölçüde BDS 220'de ele alınmaktadır.⁸ İletmenin kontrolünde olan ve denetçi ile iletme yönetiminin üzerinde anlaşmaya varması gereken hususlar (veya ön artlar) ise bu BDS'de ele alınmıştır.

Denetimin Ön artları

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

- A2. Bir güvence denetimi sözleşmesinin kabul artlarından biri, güvence denetimi tanımında yer alan kıstasların hedef kullanıcılar için uygun ve erişilebilir olmasıdır.⁹ Kıstaslar, denetim konusunun değerlendirilmesi veya ölçülmesi için kullanılan kıyaslama noktalarıdır (ilgili durumlarda sunum ve açıklamalara ilişkin kıyaslama noktaları da 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, iletme yönetimi finansal tabloların hazırlanması için uygun bir dayana a, denetçi ise finansal tabloların denetimi için uygun kıstaslara sahip olmayacaktır. A8 ve A9 paragraflarında belirtildiği üzere denetçi birçok durumda, geçerli finansal raporlama çerçevesinin kabul edilebilir olduğunu varsayabilir.

Finansal Raporlama Çerçevesinin Kabul Edilebilir Olup Olmadığının Belirlenmesi

- A4. Denetçinin finansal tabloların hazırlanmasında kullanılacak olan finansal raporlama çerçevesinin kabul edilebilir olup olmadığını belirlerken dikkate alınacak faktörler aşağıdakileridir:
- İletmenin niteliği (örneğin, iletmenin ticari bir iletme mi, kamu sektörü iletmesi mi veya kâr amacı gütmeyen bir iletme 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", 17 nci paragraf

⁸ BDS 220, 9-11 inci paragraflar

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

- Finansal tabloların niteli i (örne in, finansal tabloların tam set finansal tablolar mı veya tek bir finansal tablo mu oldu u) ve
 - Mevzuatın geçerli finansal raporlama çerçevesini belirleyip belirlemedi i.
- A5. Finansal tablo kullanıcılarının birço u kendi özel bilgi ihtiyaçlarını kar ılayacak özel finansal tablolar talep etme imkânına sahip de ildir. Kullanıcıların özel bilgi ihtiyaçlarının tamamını kar ılamak mümkün olmamakla birlikte, geni bir kullanıcı kitlesinin ortak finansal bilgi ihtiyaçları kar ılanabilir. Geni bir kullanıcı kitlesinin ortak finansal bilgi ihtiyaçlarını kar ılamak üzere tasarlanmı 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 kar ılamak üzere tasarlanan bir finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanır. Bu tür finansal tablolar özel amaçlı finansal tablolar olarak adlandırılır. Bu durumlarda geçerli finansal raporlama çerçevesini hedef kullanıcıların finansal bilgi ihtiyaçları belirler. Belirli kullanıcıların finansal bilgi ihtiyaçlarının kar ılanmasına yönelik olarak tasarlanan finansal raporlama çerçevelerinin kabul edilebilirli i BDS 800¹⁰'de ele alınmı tır.
- A7. Denetim sözleşmesi imzalandıktan sonra geçerli finansal raporlama çerçevesinin kabul edilebilir olmadı nı gösteren eksikliklerle kar ıla ılabilir. Söz konusu çerçevenin kullanımının mevzuat tarafından zorunlu kılınması hâlinde, 19 ve 20 nci paragraflarda yer alan hükümler uygulanır. İlgili çerçevenin kullanımının mevzuat uyarınca zorunlu olmaması hâlinde, yönetim kabul edilebilir ba ka bir çerçeve kullanmaya karar verebilir. Yönetimin bu kararı alması hâlinde denetim sözleşmesinin önceden kabul edilmi artları geçerli olmayaca ndan, 16 ncı paragrafta öngöröldü ü üzere, denetim sözleşmesinin artları finansal raporlama çerçevesinde yapılan de i ikli i yansıtabacak şekilde de i tirilir.

Genel amaçlı çerçeveler

- A8. Hâlihazırda, genel amaçlı çerçevelerin kabul edilebilirli i konusunda bir yargıda bulunulması için uluslararası alanda genel kabul görmü , tarafsız ve geçerli bir dayanak bulunmamaktadır. Böyle bir dayanak olmadı ı için, belirli türdeki i letmeler tarafından kullanılmak üzere standart yayımlamaya yetkili kurulu lar tarafından olu turulan standartların, bu i letmeler tarafından hazırlanan genel amaçlı finansal tablolar için kabul edilebilir oldu u varsayılmaktadır. Ancak bunun için, söz konusu kurulu lar tarafından geni bir payda kitlesinin görü lerinin dikkate alınmasını ve de erlendirilmesini de içeren, prosedüre ba lı ve effaf bir süreç izlenmesi gerekmektedir. Bu tür finansal raporlama standartlarına a a ıdakiler örnek olarak verilebilir:

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

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

- Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları,
- Bazı ülkelerde, standart belirleyici bir kurulu tarafından geni bir payda kitlesinin görüşlerinin dikkate alınmasını ve de erlendirilmesini de içeren, prosedüre ba lı ve effaf bir süreç izlenmesi kaydıyla olu turulan muhasebe ilkeleri.

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

Mevzuat tarafından belirlenen finansal raporlama çerçeveleri

A9. 6(a) paragrafı uyarınca denetçi, finansal tabloların hazırlanmasında kullanılacak olan finansal raporlama çerçevesinin kabul edilebilir olup olma na karar vermek zorundadır. Bazı durumlarda, mevzuat belirli türdeki i letmelerin genel amaçlı finansal tablolarının hazırlanmasında kullanılacak olan finansal raporlama çerçevesini belirleyebilir. Aksi belirtilmedikçe bu tür bir finansal raporlama çerçevesinin, söz konusu i letmeler tarafından hazırlanan genel amaçlı finansal tablolar için kabul edilebilir oldu u varsayılır. Çerçevenin kabul edilebilir olma dının de erlendirilmesi durumunda 19 ve 20 nci paragraflar uygulanır.

Standart belirleyici kurulu ların veya belirlenen bir finansal raporlama çerçevesinin bulunma dı durumlarda

A10. Yetkili veya kabul görmü bir standart belirleyici kurulu un bulunma dı veya finansal raporlama çerçevesi kullanımının mevzuat tarafından belirlenmedi i durumlarda, finansal tabloların hazırlanmasında kullanılacak olan finansal raporlama çerçevesini i letme yönetimi belirler. Ek 2, bu tür durumlarda finansal raporlama çerçevelerinin kabul edilebilir olup olma dının belirlenmesine ili kin rehberlik içermektedir.

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

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

- Finansal tabloların hazırlanmasına veya i letmenin ilgili iç kontrolüne ili kin sorumlulu un, denetçinin görevleri kapsamında yer almamasını ve
- Denetçinin, yönetimin tedarik edebileceği veya sunabileceği ölçüde, denetim için gerekli bilgiyi elde edeceğine ili kin makul bir beklentiye sahip olmasını gerektirir.

Bu sebeple ön kabul, ba ımsız bir denetimin yürütülmesi için elzemdir. Bu konuda yanlış anlamaları önlemek için 9-12 nci paragraflarda yer alan denetim sözleşmesi

¹¹ BDS 200, A2 paragrafı

artlarının kabul edilmesi ve kayıt altına alınması sürecinin bir parçası olarak, yönetimin sorumluluklarını anlamaya ve üstlenmesine dair yönetimle mutabakata varılır.

- A12. Finansal raporlamaya ilişkin sorumlulukların yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanlar arasında nasıl paylaşıldığı; işletmenin yapısı ve kaynakları, ilgili mevzuat ile söz konusu işletmelerin işletme içindeki görevlerine bağlı olarak farklılık gösterir. Genellikle yönetim icradan, üst yönetimden sorumlu olanlar ise yönetimin gözetiminden sorumludur. Bazı durumlarda üst yönetimden sorumlu olanlar finansal tabloların onaylanmasına veya işletmenin finansal raporlamaya ilişkin iç kontrolün izlenmesine yönelik sorumluluğa sahip olabilir veya bu sorumluluğu üstlenebilir. Büyük veya halka açık işletmelerde üst yönetimden sorumlu olanların denetim komitesi gibi bir alt grubu, belirli gözetim sorumluluklarıyla görevlendirilmeye olabilir.
- A13. BDS 580 uyarınca denetçi belirli sorumluluklarını yerine getirmesine dair yönetimden yazılı açıklamalar talep etmek zorundadır.¹² Dolayısıyla, diğer BDS'lerin zorunlu tuttuklarıyla birlikte gerektiğinde finansal tablolara veya finansal tablolardaki bir veya daha fazla yönetim beyanına ilişkin diğer denetim kanıtlarını destekleyici yazılı açıklamalar alınacağı hususunda yönetimin bilgilendirilmesi uygun olabilir.
- A14. Yönetimin, sorumluluklarını veya yazılı açıklamalarda bulunmayı kabul etmemesi durumunda denetçi, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemez.¹³ Mevzuat aksini gerektirmediği sürece bu tür durumlarda, denetçinin denetim sözleşmesini kabul etmesi uygun olmaz. Denetçinin denetim sözleşmesini kabul etmesinin zorunlu kılınacağı durumlarda, denetçinin bu konuların önemini ve denetçi raporu üzerindeki etkilerini yönetime açıklaması gerekebilir.

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

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

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

- A16. Yönetim, finansal tabloların hata veya hileden kaynaklanan önemli bir yanlışlık içermeyecek şekilde hazırlanması için gerekli gördüğü iç kontrolün sürekliliğini sağlar. Ne kadar etkin olursa olsun iç kontrol, kendi yapısal kısıtlamaları sebebiyle,

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

¹³ BDS 580, A26 paragrafı

finansal raporlama amaçlarına ulaşması açısından işletmeye yalnızca makul bir güvence sağlayabilir.¹⁴

- A17. BDS'lere uygun olarak yürütülen bir denetim, yönetim tarafından finansal tabloların hazırlanması için gerekli olan iç kontrolün yerini almaz. Bu sebeple denetçinin, yönetimin iç kontrole ilişkin sorumluluğunu anlaması ve üstlendiği konusunda yönetimle mutabakata varması gerekir. Ancak, 6(b)(ii) paragrafının gerektirdiği mutabakat, yönetim tarafından yürütülen iç kontrolün amacına ulaşması ve eksiksiz olduğu yönünde denetçinin tespitinde bulunması anlamına gelmez.
- A18. Finansal tabloların hazırlanması için gerekli olan iç kontrolü belirlemek yönetimin sorumluluğundadır. “İç kontrol” terimi; kontrol çevresi, işletmenin risk değerlendirme süreci, ilgili süreçleri dâhil finansal raporlama ve iletişimdeki bilgi sistemi, kontrol faaliyetleri ve kontrollerin izlenmesi şeklinde tanımlanabilecek bileşenlerdeki birçok faaliyeti içerir. Ancak bu ayrım, belirli bir işletmenin kendi iç kontrolünü nasıl tasarlayabileceğini, uygulayabileceğini ve sürdürebileceğini veya belirli bir bileşeni nasıl sınıflandırabileceğini göstermez.¹⁵ Bir işletmenin iç kontrolü (özellikle muhasebe defterleri ve kayıtları veya muhasebe sistemleri) yönetimin ihtiyaçlarını, işletme faaliyetlerinin karmaşıklığını, işletmenin maruz kaldığı risklerin niteliğini ve ilgili mevzuatı yansıtır.
- A19. Mevzuat muhasebe kayıt ve defterlerinin veya muhasebe sistemlerinin yeterliliğini içeren yönetimin sorumluluğuna atıfta bulunabilir. Bazı durumlarda ise genel uygulama, muhasebe kayıt ve defterleri veya muhasebe sistemleri ile iç kontrol veya kontroller arasında bir ayrım öngörebilir. A18 paragrafında belirtildiği gibi muhasebe defterleri ve kayıtları veya muhasebe sistemleri iç kontrolün ayrılmaz bir parçası olduğu için, 6(b)(ii) paragrafında yönetimin sorumluluğu açıklanırken bunlara özel bir atıf yapılmamıştır. Yanlış anlamamanın önlenmesi amacıyla denetçinin, yönetime bu sorumluluğun kapsamını açıklaması uygun olabilir.

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

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

Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması

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

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

¹⁴ BDS 315, “İşletme ve Çevresini Tanımlamak Suretiyle ‘Önemli Yanlışlık’ Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi”, A46 paragrafı

¹⁵ BDS 315, A51 paragrafı ve Ek 1

Denetim Sözle mesi (Bakınız: 10 ve 11 inci paragraflar)

A22. Denetim ba lamadan önce yazılı bir denetim sözle mesinin yapılması, denetimle ilgili yanlış anlamaları önleme bakımından i letme ve denetçinin yararınadır. Ancak bazı durumlarda, denetimin amacı ve kapsamı ile denetçinin ve yönetimin sorumlulukları, ilgili mevzuatta yeterli bir ekilde düzenlenmi olabilir. Di er bir ifadeyle ilgili mevzuat 10 uncu paragrafta yer verilen hususları öngörmü olabilir. Bu tür durumlarda 11 inci paragraf uyarınca denetim sözle mesinde, ilgili mevzuatın uygulanacına ve yönetimin 6(b) paragrafında belirtilen sorumlulukları anladına ve üstlendi ineline ili kin bir atıf yapılması yeterlidir. Bununla birlikte denetçi, yönetimin bilgi edinmesi için, 10 uncu paragrafta belirtilen hususların denetim sözle mesine dâhil edilmesinin uygun olacına karar verebilir.

Denetim Sözle mesinin ekli ve içeri i

A23. Denetim sözle mesinin ekli ve içeri i her bir i letme için farklılık gösterebilir. Denetçinin sorumluluklarına ili kin olarak denetim sözle mesine dâhil edilecek bilgilerde BDS 200 esas alınabilir.¹⁶ Bu BDS'nin 6(b) ve 12 nci paragrafları yönetimin sorumluluklarının açıklanmasını ele alır. Denetim sözle mesinde, 10 uncu paragrafın gerektirdi i hususların yanı sıra a a ıdaki hususlara da yer verilebilir:

- Kurum tarafından yayımlanan BDS'ler, etik hükümler ve di er mevzuat ile denetçinin uymakla yükümlü oldu u mevzuatın belirtilmesi de dâhil olmak üzere denetimin kapsamının detaylandırılması,
- Denetimin sonuçlarına ili kin olarak yapılacak her türlü bildirim ekli,
- Denetim BDS'lere uygun olarak planlanmı ve yürütölmü olsa dahi, iç kontrolün yapısal kısıtlamalarının yanı sıra denetimin kendi yapısal kısıtlamaları sebebiyle, bazı önemli yanlışlıkların tespit edilemeyebilece ineline ili kin kaçınılmaz bir riskin mevcut oldu u hususu,
- Denetim ekibinin kimlerden olu acası dâhil olmak üzere denetimin planlanması ve yürütölmesine ili kin olarak kararla tırılan hususlar,
- Yönetimden yazılı açıklamalar sunmasının beklendi i (Bakınız: A13 paragrafı),
- Yönetimin, denetçinin denetimi öngörölen programa uygun olarak tamamlayabilmesi için taslak finansal tabloları ve bu tablolara ili kin di er bilgileri denetçiye zamanında salamaya ili kin mutabakatı,
- Yönetimin, denetçi raporu tarihinden finansal tabloların yayımlandı ı tarihe kadar geçen sürede haberdar oldu u ve finansal tabloları etkileyebilecek her türlü bilgiyi denetçiye bildirmeye ili kin mutabakatı,
- Ücretlerin hesaplanmasında kullanılan esaslar ve -varsa- faturalandırmaya ili kin kararla tırılan hususlar,

¹⁶ BDS 200, 3-9 uncu paragraflar

- Yönetimin, denetim sözleşmesini ve bu sözleşme de yer alan şartları üstlendiğini belirtmesi.

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

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

Ek 1’de denetim sözleşmesi örneği yer almaktadır.

Topluluğa Bağlı Birimlerin Denetimleri

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

- Topluluğa bağlı birim denetçisini kimin seçtiği,
- Topluluğa bağlı birim için ayrı bir denetçi raporunun düzenlenip düzenlenmeyeceği,
- Denetçilerin seçilmesine ilişkin yasal yükümlülükler,
- Ana ortaklığın sahiplik derecesi ve
- Topluluğa bağlı birim yönetiminin ana ortaklıktan ne derece bağımsız olduğu.

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

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

Kamu sektörü i letmelerine özgü hususlar

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

Yinelenen Denetimler (Bakınız: 13 üncü paragraf)

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

- i letmenin denetimin amacını ve kapsamını yanlış anlamasına dair herhangi bir göstergenin varlığı,
- Denetim sözleşmesinin revize edilmiş şartlarının veya özel şartlarının bulunması,
- Yakın bir tarihte kıdemli yöneticilerde değişiklik olması,
- i letmenin ortaklık yapısında önemli bir değişiklik olması,
- i letmenin 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 Değişikliklerin Kabulü

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

A29. i letmenin denetim sözleşmesinin şartlarına ilişkin olarak denetçiden talep ettiği değişiklikler, denetim hizmeti ihtiyacını etkileyen şartlardaki bir değişiklikten, ilk başta talep edilen denetimin niteliğine ilişkin bir yanlış anlamamanın varlığından veya i letme yönetimi tarafından veya diğer şartlar sebebiyle denetimin kapsamının kısıtlanmasından kaynaklanabilir. Denetçi, 14 üncü paragrafta öngörüldüğü üzere, değişiklik talebinin gerekçelerini, özellikle denetimin kapsamına ilişkin kısıtlamaya işaret edenlerin muhtemel etkilerini değerlendirir.

A30. Denetim sözleşmesinin şartlarının değiştirilmesi talebinin, i letmenin yükümlülüklerini etkileyen şartlardaki değişikliklerden veya ilk başta talep edilen denetimin niteliğine ilişkin yanlış anlamadan kaynaklanması durumunda, bu değişiklik talebi makul olarak değerlendirilebilir.

A31. Ancak yanlış, eksik veya tatmin edici olmayan bir bilgiyle ilgili gözükten bir de i iklik talebi, makul olarak de erlendirilmeyebilir. Denetçinin alacak hesaplarıyla ilgili yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememesi sonucunda i letmenin denetçinin sınırlı olumlu görü (artlı görü) vermesini veya görü vermekten kaçınmasını engellemek için ba ımsız denetim sözleşmesini sınırlı ba ımsız denetim sözleşmesine dönü türme talebinde bulunması, bu duruma örnek olarak verilebilir.

Ba ımsız Denetimin, Sınırlı Ba ımsız Denetime veya İlgili Bir Hizmete Dönü türülmesi Talebi (Bakınız: 15 inci paragraf)

A32. BDS'lere uygun olarak denetim yürütmek üzere seçilmi bir denetçi, ba ımsız denetimi sınırlı ba ımsız denetim veya ilgili hizmete dönü türmeyi kabul etmeden önce, A29-A31 paragraflarında belirtilen hususlara ek olarak de i ikli in yasal veya sözleşme ba lı yansımalarını de erlendirir.

A33. Ba ımsız denetimin sınırlı ba ımsız denetim veya ilgili hizmete dönü türülmesi talebinin makul bir gerekçesinin bulundu una denetçi tarafından karar verilmesi hâlinde, de i iklik tarihine kadar yapılan denetim çalışmaları, dönü türülmü denetimle ilgili olabilir. Ancak bundan sonra yapılması gereken çalışmalar ve düzenlenmesi gereken rapor, revize edilmi yeni i e uygun olacaktır. Finansal tablo kullanıcılarının yanılmasını önlemek için ilgili hizmete ili kin raporda a a ıdaki hususlara atıfta bulunulmaz:

- (a) Ba langıçta düzenlenen ba ımsız denetim sözleşmesi veya
- (b) Ba ımsız denetim sözleşmesinin, üzerinde mutabık kalınan prosedürler sözleşmesine dönü türüldü ü, dolayısıyla geçerli prosedürlere yapılan atfın raporun normal bir parçası oldu u hâller dı nda, ba langıçta düzenlenen ba ımsız denetim sözleşmesi uyarınca gerçekleştirilmi olabilecek her türlü prosedür.

Sözle menin Kabulünde Dikkate Alınacak İlave Hususlar

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

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

¹⁷ BDS 700, 15 inci paragraf, finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesine yeterince atıfta bulunup bulunmadı ının veya bu çerçeveyi yeterince açıklayıp açıklamadı ının de erlendirilmesine ili kin bir hüküm içerir.

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

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

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

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

Kamu Sektörü İletmelerine Özgü Hususlar

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

¹⁸ BDS 200, 20 nci paragraf

BA İMSİZ DENETİM SÖZLEŞME ÖRNEĞİ¹

Sözleşmenin tarafları olan, (Müşteri adı) (sözleşmenin bundan sonraki bölümlerinde “Müşteri” olarak ifade edilecektir) ve (Denetim şirketi² adı) (sözleşmenin bundan sonraki bölümlerinde “Denetim şirketi” olarak ifade edilecektir) müşterinin bağımsız denetimini yapmak üzere aşağıdaki şekilde anlaşmaya varmışlardır.

Denetimin Amacı

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

Denetimin Konusu ve Kapsamı

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

a) Müşterinin tarihli finansal durum tablosu (bilanço), aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait; kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu ve nakit akışı tablosu ile önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ve diğer açıklayıcı notların denetimini ve finansal tablolar hakkında görüş verilmesini;

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

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

kapsar.

(Varsa denetimin özel sebepleri de bu kısımda belirtilecektir)

Denetim şirketinin Sorumlulukları

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

(2) a) Denetim şirketi, BDS'ler çerçevesinde etik hükümlere uygunluk sağlayarak denetimi,

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

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

finansal tabloların önemli yanlışlık içerip içermediği konusunda makul güvence elde edecek şekilde planlayacak ve yürütecektir.

b) Denetim şirketi, finansal tablolardaki tutar ve açıklamalar hakkında denetim kanıtı elde etmek amacıyla çeşitli prosedürler uygulayacaktır. Seçilen prosedürler, finansal tablolardaki hata veya hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerinin değerlendirilmesi de dâhil, bağımsız denetçinin mesleki muhakemesine dayanır.

c) Denetim şirketi ayrıca işletme yönetimi tarafından kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğunu, yapılan önemli muhasebe tahminlerinin makul olup olmadığını ve finansal tabloların bir bütün olarak sunumunu da değerlendirecektir.

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

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

(3) Denetim şirketi, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolara tutarlı olup olmadığını ve gerçeği yansıtmadığını denetimini yapacak ve yönetim kurulunun şirketi tehdit eden veya edebilecek nitelikteki riskleri zamanında tespit 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) da değerlendirecektir.

(4) Denetim şirketi üstlendiği denetim kapsamında gerçekleştireceği çalışmaları mevzuata ve BDS'lere uygun olarak belgeliyecek ve muhafaza edecektir.

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

(Varsa önem arz eden diğer hususlar belirtilecektir)

Mesleki Sorumluluk Sigortası

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

Müşterinin Sorumlulukları

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

a) Finansal tabloların Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak hazırlanmasına ve

gerçe e uygun sunumuna ili kin sorumluluk,

b) Hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyen finansal tabloların hazırlanmasını sağlamak için mü teri yönetiminin gerekli gördü ü iç kontrollere ili kin sorumluluk,

c) Denetim irketine;

i) Kayıtlar, dokümanlar ve di er hususlar gibi finansal tabloların hazırlanmasıyla ilgili tüm bilgilere eri im imkânı sa lanması sorumlulu u,

ii) Yürütülen denetimle ilgili olarak [yönetimden] talep edilebilecek ilâve bilgilerin sa lanması sorumlulu u,

iii) Denetim kanıtlarının toplanması için i letme içinde gerekli görülen kısıtlama olmaksızın görü me imkânı sa lanması sorumlulu u.

(2) Mü teri, denetim irketine denetimle ilgili olarak yapılan tüm açıklamaları içeren yazılı bir teyit mektubunun verilmesinden sorumludur.

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

(4) Denetim sırasında mü teri personeli, tam bir i birli i içinde denetçiye yardımcı olmakla yükümlüdür.

(5) Yukarıda belirtilen hususlara ilâve olarak mü terinin sorumlulu u, bu sözleşme kapsamında denetim irketinin üstlendi i denetimi mevzuata ve BDS'lere uygun olarak yerine getirmesi için gerekli olan ve 6102 sayılı TTK'nın 401 inci maddesi ve ilgili di er hükümlerinde belirtilen hususların sa lanmasını da kapsar.

(Varsa di er ilgili bilgiler)

Ücret, Faturalandırma ve Di er Özel artlar

Madde 6- (1) Denetim ücreti, denetim için gerekli olan zaman ve di er masraflar (ula ım, konaklama, yeme-içme vb.) esas alınarak hesaplanacak ve faturalandırılacaktır. Toplam denetim ücreti olup, bu ücret a a ıdaki veriler çerçevesinde hesaplanm ıtır.

Ba ımsız Denetim Ekibi:

<i>Adı Soyadı</i>	<i>Bu Denetimdeki Sorumlulu u⁴</i>	<i>Çalı ma Süresi (Saat)</i>	<i>Ücret (Saat Ba ı)</i>	<i>Denetim Ücreti</i>
	Sorumlu Denetçi			
	(Kıdemli) Denetçi			
	Denetçi			
Toplam:				

³ Halka açık olmayan irketlerde TTK'ya göre irket ortaklarının incelemesine ve de erlendirmesine hazır edildi i tarihe kadar.

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

Yedek Ba ımsız Denetçiler:

<i>Adı Soyadı</i>	<i>Unvan</i>	<i>Ücret (Saat Ba ı)</i>

(Varsa di er ilgili bilgiler)

Raporlama

Madde 7- (1) tarihinde ba layan ba ımsız denetim çalı ması denetim irketi tarafından tarihi itibarıyla tamamlanacak olup,

a) Finansal tabloların denetimine ili kin denetçi raporu tarihinde,

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

c) Riskin erken saptanması ve yönetimi sistemi ve buna yetkili komitenin gereklili inin (ve kurulmu olması hâlinde bu komitenin uygulamalarının) de erlendirilmesine ili kin rapor tarihinde

mü teriye sunulacaktır.

(2) (Bu fıkrada, denetim sonucunda denetim irketi tarafından sunulacak raporların beklenen ekil ve içerikleri hakkında bilgiler verilir ve denetim irketi tarafından elde edilen bulgulara ba lı olarak raporların beklenen bu ekil ve içerikten farklılık gösterebilece i hususunda bir uyarı yapılır)

(Varsa di er raporlama sorumlulukları)

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

Taraflar

Mü teri

(mza)

..... sim ve Unvan

Tarih

Denetim irketi

(mza)

..... sim ve Unvan

Tarih

Ekler: 1- mza Sirküleri

2- Sigorta Poliçe Örne i

3-

Genel Amaçlı Çerçevelerin Kabul Edilebilirli inin Belirlenmesi

Standart belirleyici kurulu ların veya mevzuat tarafından belirlenen bir finansal raporlama çerçevesinin bulunmadı ı durumlar

1. Bu BDS'nin A10 paragrafında belirtildi i üzere yetkili veya kabul görmü bir standart belirleyici kurulu un bulunmadı ı veya finansal raporlama çerçevesi kullanımının mevzuat tarafından belirlenmedi i durumlarda geçerli finansal raporlama çerçevesini yönetim belirler. Bu tür durumlarda uygulama ço unlukla, bu BDS'nin A8 paragrafında belirtilen kurulu lardan biri tarafından belirlenen finansal raporlama standartlarının kullanılmasıdır.
2. Alternatif olarak bazı durumlarda, belli tür i letmeler tarafından genel amaçlı finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan ve finansal raporlama çerçevesi olarak kabul edilen yerle ik 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 alınamayaca ına karar vermesi gerekir. Muhasebe kurallarının yaygın biçimde kullanıldı ı durumlarda, muhasebe meslek kurulu ları, finansal raporlama çerçevesinin kabul edilebilirli ini denetçiler adına de erlendirmi olabilir. Alternatif olarak denetçi, muhasebe kurallarının geçerli finansal raporlama çerçevelerinin özelliklerini ta ıyıp ta ımadı ını de erlendirerek (a a ıdaki 3 üncü paragrafa bakınız) veya muhasebe kurallarını kabul edilebilir mevcut bir finansal raporlama çerçevesi hükümleriyle kar ıla tırarak (a a ıdaki 4 üncü paragrafa bakınız) bu kararı verebilir.
3. Kabul edilebilir finansal raporlama çerçeveleri genellikle, hedef kullanıcılar açısından faydalı bilgilerin finansal tablolarda sunulmasını sa layan a a ıdaki özelliklere sahiptir:
 - (a) İhtiyaca uygunluk: Finansal tablolarda sunulan bilginin, i letmenin niteli ine ve finansal tabloların amacına uygun olmasını ifade eder. Örne in, genel amaçlı finansal tablolar hazırlayan bir i letme açısından ihtiyaca uygunluk, ekonomik kararların alınmasında geni bir kullanıcı kitlesinin ortak finansal bilgi ihtiyacını kar ılaması için gerekli olan bilgi bakımından de erlendirilir. Bu ihtiyaçlar ço unlukla i letmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akı larının sunulmasıyla kar ılanabilir.
 - (b) Tamlık: Finansal tablolara dayanarak ula ılan sonuçlara etki edebilecek i lemlerin, olayların, hesap bakiyelerinin ve açıklamaların ihmal edilmemesini ifade eder.
 - (c) Güvenilirlik: Finansal tablolarda yer alan bilgilerin;
 - (i) Uygun hâllerde olayların ve i lemlerin sadece yasal biçimini de il aynı zamanda ekonomik özünü yansıtmalarını ve

- (ii) Benzer durumlarda kullanıldıklarında, makul bir eilde tutarlı bir de erleme, ölçüm, sunum ve açıklamayla sonuçlanmasını ifade eder.
- (ç) Tarafsızlık: Ön yargı içermeyen finansal tablo bilgilerine katkıda bulunur.
- (d) Anlaşılabilirlik: Finansal tablolarda yer alan bilgilerin açık ve kapsamlı olmasını ve önemli bir yorum farklılığına sebebiyet vermemesini ifade eder.
4. Denetçi, muhasebe kurallarını, kabul edilebilir olarak de erlendirilen mevcut bir finansal raporlama çerçevesi hükümleriyle karşılaştırmaya karar verebilir. Örneğin, denetçi muhasebe kurallarını Uluslararası Finansal Raporlama Standartları'yla karşılaştırabilir. Küçük bir işletmenin denetiminde denetçi, muhasebe kurallarını yetkili veya kabul görmüş bir standart belirleyici kurulu 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 tekil 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 eilde geliştirilen muhasebe kurallarının bir araya toplanması, genel amaçlı finansal tablolar için kabul edilebilir finansal raporlama çerçevesi oluşturmaz. Benzer eilde, finansal tabloları hazırlayanlar ve kullananlar tarafından genel kabul görmediği sürece bir uygunluk çerçevesi, kabul edilebilir bir finansal raporlama çerçevesi tekil etmez.