

EK

TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI

BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 200

***BAĞIMSIZ DENETÇİNİN GENEL AMAÇLARI VE BAĞIMSIZ
DENETİMİN BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARINA
UYGUN OLARAK YÜRÜTÜLMESİ***

BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 200

BAĞIMSIZ DENETÇİNİN GENEL AMAÇLARI VE BAĞIMSIZ DENETİMİN BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARINA UYGUN OLARAK YÜRÜTÜLMESİ

İÇİNDEKİLER

	Paragraf
Giriş	
Kapsam	
Finansal Tabloların Denetimi.....	
Yürürlük Tarihi	
Denetçinin Genel Amaçları	
Tanımlar	
Ana Hükümler	
Finansal Tabloların Denetimine İlişkin Etik Hükümler	
Mesleki Şüphencilik	
Mesleki Muhakeme	
Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı ve Denetim Riski	
Denetimin BDS'lere Uygun Olarak Yürütülmesi	
Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama	
Finansal Tabloların Denetimi.....	
Finansal Tabloların Denetimine İlişkin Etik Hükümler	
Mesleki Şüphencilik	
Mesleki Muhakeme	
Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı ve Denetim Riski.....	
Denetimin BDS'lere Uygun Olarak Yürütülmesi	

Giriş

Kapsam

1. Bu Bağımsız Denetim Standardı (BDS), finansal tabloların bağımsız denetimlerinin BDS'lere uygun olarak yürütülmesi sırasında bağımsız denetçiye düşen genel sorumlulukları düzenler. Bu BDS, özellikle bağımsız denetçinin genel amaçlarını ortaya koyar ve bağımsız denetçinin bu amaçlara ulaşmasını sağlamak için tasarlanmış bir bağımsız denetimin niteliğini ve kapsamını açıklar. Bu standart ayrıca BDS'lerin kapsamını, uygulama alanını ve yapısını açıklar ve bağımsız denetçinin BDS'lere uygunluk sağlama yükümlülüğü de dâhil olmak üzere, bütün bağımsız denetimlerde geçerli olan genel sorumluluklarını düzenleyen hükümlere yer verir. BDS'lerde geçen "denetçi" ibaresi bağımsız denetçiyi, "denetim" ibaresi bağımsız denetimi ifade eder.
2. BDS'ler, bir denetçinin finansal tabloları denetlemesine yönelik olarak hazırlanmıştır. Diğer tarihî finansal bilgilere ilişkin denetimlerde uygulanmaları hâlinde BDS'ler, gerektiğinde şartlara göre uyarlanır. BDS'ler, denetçinin mevzuat hükümlerinden kaynaklanan veya başka bir şekilde ortaya çıkabilecek olan sorumluluklarını (örneğin, menkul kıymetlerin halka arzıyla bağlantılı olarak ortaya çıkabilecek sorumluluklarını) ele almaz. Söz konusu sorumluluklar denetçilerin BDS'lerde belirtilen sorumluluklarından farklılık gösterebilir. Bu tür durumlarda denetçi BDS'lerdeki yaklaşımları faydalı bulabilecek olmakla birlikte, ilgili tüm mevzuat hükümlerine veya mesleki yükümlülüklerle uygunluk sağlamak denetçinin kendi sorumluluğundadır.

Finansal Tabloların Denetimi

3. Denetimin amacı, hedef kullanıcıların finansal tablolara duyduğu güven seviyesini artırmaktır. Bu amaca, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine¹ uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin denetçi tarafından verilen görüşle ulaşılır. Genel amaçlı çerçevelerin çoğunda söz konusu görüş, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak finansal tabloların tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunulup sunulmadığı veya doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayıp sağlamadığı hakkındadır. BDS'lere ve ilgili etik hükümlere uygun olarak yürütülen bir denetim, denetçinin bu görüşü oluşturmasını sağlar (Bakınız: A1 paragrafı).
4. Denetime tabi olan finansal tablolar, üst yönetimden sorumlu olanların gözetiminde işletme yönetimi tarafından hazırlanan finansal tablolardır. BDS'ler yönetime veya üst yönetimden sorumlu olanlara sorumluluk yüklemeyi ve bu kişilerin sorumluluklarını düzenleyen mevzuat hükümlerinin yerine geçmez. Ancak BDS'lere uygun bir denetim,

¹ «_» (*1)

¹ Bu dipnot "13 Ocak 2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu kapsamında bağımsız denetime tabi olan işletmeler için geçerli finansal raporlama çerçevesi Türkiye Muhasebe Standartları (TMS)'dir." iken, BDS 200'de değişiklik yapan ve 01/10/2014 tarihli ve 29136 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Tebliğ ile dipnot sıralamasının muhafaza edilmesi suretiyle tebliğ metninden çıkarılmıştır.

yönetimin ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların, denetimin yürütülmesi için gerekli olan belirli sorumlulukları üstlendikleri ön kabulüne dayalı olarak yürütülür. Finansal tabloların denetlenmiş olması, yönetimin veya üst yönetimden sorumlu olanların sorumluluklarını ortadan kaldırmaz (Bakınız: A2-A11 paragrafları).

5. BDS'ler, bir bütün olarak finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içerip içermediği konusunda denetçinin, vereceği görüşe dayanak oluşturacak makul bir güvence elde etmesini zorunlu kılar. Makul güvence yüksek bir güvence seviyesidir. Denetçi, denetim riskini (finansal tabloların önemli bir yanlışlık içermesine rağmen denetçinin duruma uygun olmayan bir görüş vermesi riski) kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde ettiğinde makul güvence sağlamış olur. Ancak denetçinin ulaştığı sonuçları ve görüşünü dayandırdığı çoğu denetim kanıtının kesin olmasından çok ikna edici olmasına sebep olan denetimin yapısal kısıtlamaları sebebiyle, makul güvence mutlak bir güvence seviyesi değildir (Bakınız: A28-A52 paragrafları).
6. Önemlilik kavramı, denetçi tarafından denetimin planlanması ve yürütülmesi ile belirlenmiş yanlışlıkların denetim üzerindeki ve -varsa- düzeltilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki etkisinin değerlendirilmesinde uygulanır.² Genel olarak, yanlışlıkların (eksiklikleri de içerir) tek başına veya topluca finansal tablo kullanıcılarının bu tablolara dayanarak alacakları ekonomik kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa, söz konusu yanlışlıklar önemli olarak değerlendirilir. Önemlilikle ilgili yargılara, içinde bulunulan şartlar ışığında ulaşılır ve bu yargılar, finansal tablo kullanıcılarının finansal bilgi ihtiyaçlarına ilişkin denetçi algısından; yanlışlığın büyüklüğünden veya niteliğinden ya da bu ikisinin birleşiminden etkilenir. Denetçi görüşü finansal tabloları bir bütün olarak ele alır ve denetçi, finansal tabloların bütünü açısından önemlilik arz etmeyen yanlışlıkların tespit edilmesinden sorumlu değildir.
7. BDS'lerde, denetçinin makul güvence elde etmesini desteklemek üzere tasarlanmış olan amaçlar, ana hükümler, açıklayıcı hükümler ve uygulama bölümleri yer alır. BDS'ler, denetimin planlanması ve yürütülmesi süresince denetçinin mesleki muhakemesini kullanmasını, mesleki şüpheciliği sürdürmesini ve diğer hususların yanı sıra;
 - İşletmenin iç kontrolü dâhil işletme ve çevresini anlamak için edindiği bilgilere dayanarak hata veya hile kaynaklı "önemli yanlışlık" risklerini belirlemesini ve değerlendirmesini,
 - Değerlendirilen risklere karşı yapılacak uygun işleri tasarlamak ve uygulamak suretiyle önemli yanlışlıkların var olup olmadığı hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmesini,
 - Elde edilen denetim kanıtlarından çıkardığı sonuçlara dayanarak finansal tablolar hakkında bir görüş oluşturmasını

² BDS 320, "Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik" ve BDS 450, "Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi"

zorunlu kılar.

8. Denetçi tarafından verilen görüşün şekli, geçerli finansal raporlama çerçevesine ve ilgili mevzuata bağlıdır (Bakınız: A12-A13 paragrafları).
9. Denetçinin, denetimden kaynaklanan konularla ilgili olarak kullanıcılara, yönetime, üst yönetimden sorumlu olanlara veya işletme dışı taraflara karşı da belirli bildirim ve raporlama sorumlulukları bulunabilir. Bu sorumluluklar, BDS'ler veya mevzuatla belirlenebilir.³

Yürürlük Tarihi

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

Denetçinin Genel Amaçları

11. Finansal tabloların denetiminin yürütülmesinde denetçinin genel amaçları:
 - (a) Bir bütün olarak finansal tabloların, hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde etmek ve böylece finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına dair bir görüş bildirmek ve
 - (b) Bulgularına uygun olarak, finansal tablolar hakkında raporlama yapmak ve BDS'lerin zorunlu tuttuğu bildirimlerde bulunmaktır.
12. Makul güvencenin elde edilemediği ve denetçi raporundaki sınırlı olumlu görüşün (şartlı görüşün) hedeflenen finansal tablo kullanıcılarına raporlama amaçları bakımından yetersiz kaldığı durumlarda BDS'ler, denetçinin görüş bildirmekten kaçınmasını veya (ilgili mevzuata göre çekilmenin mümkün olması şartıyla) denetimden çekilmesini gerektirir.

Tanımlar

13. Aşağıdaki terimler BDS'lerde, karşılarında belirtilen anlamlarıyla kullanılmıştır:
 - (a) Bağımsız denetçi: Denetimi yürüten kişi veya kişileri, genellikle sorumlu denetçiyi veya denetim ekibinin diğer denetçilerini veya ilgili durumlarda denetim şirketini ifade eder. Bir BDS'de bir yükümlülük veya sorumluluğun sorumlu denetçi tarafından yerine getirileceğinin açıkça ifade edilmesi hâlinde, "denetçi" terimi yerine "sorumlu denetçi" terimi kullanılır. İlgili yerlerde "sorumlu denetçi" veya "denetim şirketi", bu terimlerin kamu sektöründeki eş değerlerini ifade eder.

³ Bakınız: Örneğin BDS 260, "Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim" ve BDS 240, "Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları", 43 üncü paragraf

- (b) Denetim kanıtı: Denetçinin, görüşüne dayanak oluşturan sonuçlara ulaşırken kullandığı bilgilerdir. Denetim kanıtları, finansal tablolara temel oluşturan muhasebe kayıtlarındaki bilgiler ile diğer bilgileri içerir. BDS'lerin amaçlarına uygun olarak;
- (i) Denetim kanıtının yeterliliği, denetim kanıtının miktarının ölçütüdür. İhtiyaç duyulan denetim kanıtı miktarı, denetçinin “önemli yanlışlık” risklerine ilişkin değerlendirmesinden ve ilgili denetim kanıtının kalitesinden etkilenir.
- (ii) Denetim kanıtının uygunluğu, denetim kanıtının kalitesinin ölçütüdür. Bir başka ifadeyle denetim kanıtının kalitesi, denetçi görüşüne dayanak oluşturan sonuçlara destek sağlama açısından, denetim kanıtının ihtiyaca uygunluğu ve güvenilirliğidir.
- (c) Denetim riski: Finansal tabloların önemli bir yanlışlık içermesine rağmen, denetçinin duruma uygun olmayan bir denetim görüşü vermesi riskidir. Denetim riski, “önemli yanlışlık” riski ile tespit edememe riskinin bir fonksiyonudur.
- (ç) Denetim şirketi: Bağımsız denetim kuruluşu veya tek başına denetim faaliyeti yapan bağımsız denetçidir.
- (d) Finansal tablolar: İlgili dipnotlar dâhil olmak üzere, tarihî finansal bilgilerin, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak, bir işletmenin belirli bir tarihteki ekonomik kaynaklarını veya yükümlülüklerini ya da belirli bir dönemde bunlarda meydana gelen değişiklikleri göstermek amacıyla biçimlendirilmiş sunumudur. İlgili dipnotlar genellikle önemli muhasebe politikaları ile diğer açıklayıcı bilgilerin özetinden oluşur. “Finansal tablolar” terimi, geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca belirlenen tam bir finansal tablo setini ifade etmekle birlikte, tek bir finansal tabloyu da ifade edebilir.
- (e) Makul güvence: Finansal tabloların denetimi çerçevesinde, yüksek ancak mutlak olmayan güvence seviyesidir.
- (f) Mesleki muhakeme Denetimin yürütülmesi sırasında mevcut olan şartlara uygun olarak atılacak adımlara yönelik bilgiye dayalı kararlar alınırken; ilgili mevzuat, BDS'ler, muhasebe standartları ve etik standartlar çerçevesinde, sahip olunan eğitim, bilgi ve deneyimin kullanılmasıdır. İlgili yerlerde bu kavram mesleki yargı olarak da kullanılmıştır.
- (g) Mesleki şüphecilik: Sorgulayıcı bir yaklaşımla hareket ederek, hata veya hile kaynaklı yanlışlığa işaret eden durumlara karşı dikkatli olmayı ve denetim kanıtlarını titiz bir biçimde değerlendirmeyi içeren tutumdur.

- (ğ) Müteakip denetim prosedürleri: Risk değerlendirmesi sonrası uygulanan denetim prosedürleridir.
- (h) “Önemli yanlışlık” riski: Finansal tabloların denetim öncesinde önemli bir yanlışlık içermesi riskidir. Aşağıda belirtildiği gibi bu risk yönetim beyanı düzeyinde iki bileşenden oluşur:
- (i) Yapısal risk: İlgili kontrol mekanizması dikkate alınmadan önce, bir işlem sınıfına, hesap bakiyesine veya açıklamalara ilişkin bir yönetim beyanının, tek başına veya diğer yanlışlıklarla birlikte önemli olabilecek bir yanlışlık içermeye açık olması durumudur.
 - (ii) Kontrol riski: Bir işlem sınıfı, hesap bakiyesi veya açıklamalara ilişkin bir yönetim beyanında ortaya çıkabilecek ve tek başına veya diğer yanlışlıklarla birlikte önemli olabilecek bir yanlışlığın, işletmenin iç kontrolü tarafından zamanında önlenememesi veya tespit edilerek düzeltilememesi riskidir.
- (i) Tarihî finansal bilgi: Belirli bir işletmeyle ilgili olarak öncelikle işletmenin muhasebe sisteminden elde edilen ve geçmiş dönemlerde meydana gelen ekonomik olaylar veya geçmiş tarihlerdeki ekonomik durum veya şartlar hakkında finansal terimlerle ifade edilen bilgidir.
- (j) Tespit edememe riski: Denetim riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirmek için denetçinin uyguladığı prosedürler neticesinde, tek başına veya diğer yanlışlıklarla birlikte önemli olabilecek mevcut bir yanlışlığın tespit edilememesi riskidir.
- (k) Geçerli finansal raporlama çerçevesi: Finansal tabloların hazırlanmasında yönetim ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlar tarafından kabul edilen, işletmenin yapısı ve finansal tabloların amacı göz önüne alındığında kabul edilebilir olan veya mevzuatın zorunlu kıldığı finansal raporlama çerçevesidir.

“Gerçeğe uygun sunum çerçevesi” terimi, hükümlerine uygunluk sağlanmasını gerektiren ve

- (i) Finansal tabloların gerçeğe uygun sunumu için yönetimin bu çerçevenin zorunlu kıldığı açıklamalar dışında açıklamalar yapmasının gerekebileceğini açık veya zımni olarak kabul eden finansal raporlama çerçevesini veya
- (ii) Finansal tabloların gerçeğe uygun sunumu için, yönetimin bu çerçevenin belirli bir hükmünden sapmasının gerekli olabileceğini açıkça kabul eden finansal raporlama çerçevesini ifade eder. Bu tür sapmaların sadece çok istisnai durumlarda gerekli olması beklenir.

“Uygunluk çerçevesi” terimi, çerçevenin hükümlerine uygunluk sağlanmasını gerektiren, ancak yukarıdaki (i) veya (ii) maddelerinde yer alan kabulleri içermeyen finansal raporlama çerçevesini ifade eder.

(l) Üst yönetimden sorumlu olanlar: İşletmenin stratejik yönetimi ve hesap verebilirliğine ilişkin yükümlülüklerin gözetiminden sorumlu kişi, kişiler veya yapılarıdır (örneğin, şirketin mütevelli heyeti üyeleri). Bu sorumluluk finansal raporlama sürecinin gözetimini de içerir. Bazı durumlarda, işletmelerde üst yönetimden sorumlu olanlar arasında icracı yönetim personeli (bir özel veya kamu sektörü işletmesinin yönetim kurulunun icracı üyeleri veya işletme sahibi-yöneticileri gibi) yer alabilir.

(m) Yanlışlık: Raporlanan bir finansal tablo kaleminin tutarı, sınıflandırılması, sunumu veya açıklaması ile aynı kalemin geçerli finansal raporlama çerçevesine göre olması gereken tutarı, sınıflandırılması, sunumu veya açıklaması arasındaki farklılıktır. Yanlışlıklar hata veya hileden kaynaklanabilir.

Denetçinin finansal tabloların tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunulup sunulmadığına (veya doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayıp sağlamadığına) ilişkin bir görüş verdiği durumlarda, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunulması (veya doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlaması) için tutar, sınıflandırma, sunum veya açıklamalarda yapılmasının gerekli olduğunu düşündüğü düzeltmeler de yanlışlık kapsamındadır.

(n) Yönetim: İşletme faaliyetlerinin yürütülmesinde icrai sorumluluğa sahip kişi veya kişilerdir. Bazı durumlarda yönetim, yönetim kurulunun icracı üyeleri veya işletme sahibi-yönetici gibi üst yönetimden sorumlu olanların bazılarını veya tamamını içerir.

(o) Yönetimin ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların sorumluluklarıyla ilgili olarak, yürütülen denetime ilişkin ön kabul: Yönetimin ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların aşağıda yer alan ve bir denetimin BDS'lere uygun olarak yürütülmesi için esas olan sorumluluklarını anlamaları ve üstlenmeleridir:

(i) İlgili hâllerde finansal tabloların gerçeğe uygun sunumu dâhil olmak üzere, finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanması sorumluluğu,

(ii) Yönetim ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların, hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyen finansal tabloların hazırlanmasını sağlamak için gerekli gördüğü iç kontrole ilişkin sorumluluğu,

(iii) Denetçiye;

- a. Kayıtlar, dokümanlar ve diğer hususlar gibi yönetim ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların finansal tabloların hazırlanmasıyla ilgili tüm bilgilere erişim imkânı sağlama sorumluluğu,
- b. Yürütülen denetimle ilgili olarak denetçinin, yönetim ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlardan talep edebileceği ilâve bilgileri sağlama sorumluluğu,
- c. Denetim kanıtlarının toplanması için işletme içinde gerekli görülen kişilerle kısıtlama olmaksızın görüşme imkânı sağlama sorumluluğu.

“Yönetimin ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların sorumluluklarıyla ilgili olarak, yürütülen denetime ilişkin ön kabul” kısaca “ön kabul” olarak da ifade edilebilir.

Ana Hükümler

Finansal Tabloların Denetimine İlişkin Etik Hükümler

14. Denetçi finansal tabloların denetiminde, bağımsızlıkla ilgili olanlar da dâhil etik hükümlere uyar (Bakınız: A14-A17 paragrafları).

Mesleki Şüphencilik

15. Denetçi finansal tabloların önemli ölçüde yanlışlık içermesine sebep olan şartların bulunabileceğini kabul ederek, denetimi mesleki şüphencilik içinde planlar ve yürütür (Bakınız: A18-A22 paragrafları).

Mesleki Muhakeme

16. Denetçi, finansal tabloların denetiminin planlanması ve yürütülmesinde mesleki muhakemesini kullanır (Bakınız: A23-A27 paragrafları).

Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı ve Denetim Riski

17. Denetçi makul güvence sağlamak için denetim riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirmek amacıyla yeterli ve uygun denetim kanıtı elde eder. Bu kanıtlar denetçinin, görüşüne dayanak oluşturacak makul sonuçlara ulaşmasını sağlar (Bakınız: A28-A52 paragrafları).

Denetimin BDS'lere Uygun Olarak Yürütülmesi

Denetimle İlgili BDS'lere Uyum

18. Denetçi, denetimle ilgili tüm BDS'lere uyar. Yürürlükte olan bir BDS'nin ele aldığı şartlar mevcut ise, bu BDS'nin yürütülen denetimle ilgili olduğu kabul edilir (Bakınız: A53-A57 paragrafları).

19. Denetçinin, bir BDS'nin amaçlarını anlaması ve hükümlerini uygun şekilde yerine getirebilmesi için açıklayıcı hükümler ve uygulama bölümü dâhil BDS'nin tamamına vâkıf olması gerekir (Bakınız: A58-A66 paragrafları).
20. Denetçi, bu BDS'nin ve denetimle ilgili diğer tüm BDS'lerin hükümlerine uymadığı sürece, denetçi raporunda denetimin BDS'lere uygun olarak yürütüldüğü şeklinde bir ifadeye yer veremez.

BDS'lerde Belirtilen Amaçlar

21. Denetimin planlanması ve yürütülmesi sırasında denetçi, genel amaçlarına ulaşmak ve
 - (a) BDS'lerde belirtilen amaçlara uygun şekilde, BDS'ler tarafından zorunlu kılınanlara ek olarak başka bir denetim prosedürünün gerekip gerekmediğine karar vermek (Bakınız: A70 paragrafi) ve
 - (b) Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilip edilmediğini değerlendirmek (Bakınız: A71 paragrafi)

için BDS'ler arasındaki karşılıklı ilişkileri de göz önünde bulundurmak suretiyle, ilgili BDS'lerde yer alan amaçları kullanır (Bakınız: A67-A69 paragrafları).

İlgili Hükümlere Uygunluk Sağlanması

22. 23 üncü paragrafa bağlı olarak denetçi,
 - (a) BDS'nin tamamının yürütülen denetimle ilgili olmaması veya
 - (b) Hükümün bir şarta bağlı olması ve bu şartın mevcut olmamasıharicinde denetimi ilgili BDS'nin tüm hükümlerine uygun şekilde yürütür (Bakınız: A72-A73 paragrafları).
23. İstisnai durumlarda denetçi, bir BDS'de yer alan ilgili hükümden sapmanın gerekli olduğuna karar verebilir. Bu tür durumlarda denetçi, söz konusu hükümün amacına ulaşmak için alternatif denetim prosedürleri uygular. Denetçinin bir hükümden sapma ihtiyacının yalnızca aşağıdaki şartların bulunması durumunda ortaya çıkması beklenir:
 - Bu hükümün uygulanacak özel bir prosedürle ilgili olması ve
 - Bu prosedürün, denetimin yürütüldüğü şartlarda, hükümün amacına ulaşılması konusunda yetersiz olması (Bakınız: A74 paragrafi).

Denetçinin İlgili BDS'de Belirtilen Bir Amaca Ulaşamaması

24. İlgili BDS'de belirtilen bir amaca ulaşamaması hâlinde denetçi, bu durumun genel amaçlarına ulaşmasını engelleyip engellemediğini ve dolayısıyla, BDS'ler uyarınca olumlu dışında bir görüş vermesini veya (ilgili mevzuata göre çekilmenin mümkün olması şartıyla) denetimden çekilmesini gerektirip gerektirmediğini değerlendirir.

Denetçinin, ilgili BDS’de belirtilen bir amaca ulaşamaması, BDS 230⁴ uyarınca belgelendirilmesi gereken önemli bir durumun varlığına işaret eder (Bakınız: A75-A76 paragrafları).

⁴ BDS 230, “Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi”, 8(c) paragrafı

Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

Finansal Tabloların Denetimi

Denetimin Kapsamı (Bakınız: 3 üncü paragraf)

A1. Finansal tablolara ilişkin denetçi görüşü, finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını ele alır. Bu tür bir görüş tüm finansal tablo denetimlerinde ortaktır. Dolayısıyla denetçi görüşü, örneğin işletmenin gelecekteki ekonomik başarısı veya yönetimin işletme faaliyetlerini yürütmesinin etkinliği veya verimliliği hakkında güvence sağlamaz. Ancak bazı durumlarda ilgili mevzuat, denetçilerin diğer özel hususlar hakkında da (iç kontrolün etkinliği veya yönetim tarafından hazırlanan ayrı bir raporun finansal tablolara tutarlılığı gibi) görüş vermesini zorunlu kılabilir. BDS'lerde finansal tablolar hakkında oluşturulacak görüşle ilgili olması kaydıyla; bu tür özel hususlara ilişkin ana hükümler ile açıklayıcı hükümler ve uygulama bölümleri yer alır. Bununla birlikte, bu tür hususlar hakkında görüş vermek gibi ek bir sorumluluğunun olması durumunda denetçinin ilâve çalışmalar yapması gerekir.

Finansal Tabloların Hazırlanması (Bakınız: 4 üncü paragraf)

A2. Mevzuat, yönetim ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların finansal raporlamayla ilgili sorumluluklarını belirleyebilir. Ancak bu sorumlulukların kapsamı veya tanımlanma biçimi duruma göre farklılık gösterebilir. Bu farklılıklara rağmen BDS'lere uygun bir denetim, yönetim ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların, aşağıda belirtilen hususlarda sorumluluklarını anladıkları ve üstlendikleri ön kabulüne dayalı olarak yürütülür:

- (a) İlgili hâllerde finansal tabloların gerçeğe uygun sunumu dâhil olmak üzere, finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanması sorumluluğu,
- (b) Yönetim ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların, hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyen finansal tabloların hazırlanmasını sağlamak için gerekli gördüğü iç kontrole ilişkin sorumluluğu,
- (c) Denetçiye:
 - (i) Kayıtlar, dokümanlar ve diğer hususlar gibi yönetim ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların finansal tabloların hazırlanmasıyla ilgili tüm bilgilere erişim imkânı sağlama sorumluluğu,
 - (ii) Yürütülen denetimle ilgili olarak denetçinin, yönetim ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlardan talep edebileceği ilâve bilgileri sağlama sorumluluğu,

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

A3. Finansal tabloların yönetim ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlar tarafından hazırlanması,

- Mevzuata göre geçerli finansal raporlama çerçevesinin belirlenmesini,
- Finansal tabloların belirlenen finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanmasını,
- Finansal tablolarda, esas alınan finansal raporlama çerçevesini belirten yeterli bir açıklamanın yer almasını

zorunlu tutar.

Finansal tabloların hazırlanması, uygun muhasebe politikalarının seçimi ve uygulanmasının yanı sıra, yönetimin mevcut şartlara uygun muhasebe tahminleri yapmasında muhakemelerde bulunmasını gerektirir. Bu muhakemeler, geçerli finansal raporlama çerçevesine göre yapılır.

A4. Finansal tablolar,

- Geniş bir kullanıcı kitlesinin ortak finansal bilgi ihtiyacını (genel amaçlı finansal tablolar) veya
- Özel kullanıcıların finansal bilgi ihtiyacını (özel amaçlı finansal tablolar) karşılamak için tasarlanmış bir finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanabilir.

A5. Geçerli finansal raporlama çerçevesi genellikle yetkili veya tanınmış bir standart belirleyici kurum tarafından oluşturulan finansal raporlama standartlarını veya mevzuat hükümlerini kapsar. Bazı durumlarda ise finansal raporlama çerçevesi, söz konusu standartlar ile mevzuat hükümlerinden oluşur. Diğer kaynaklar finansal raporlama çerçevesinin uygulanmasına yön verebilir. Bazı durumlarda, geçerli finansal raporlama çerçevesi kapsamında söz konusu diğer kaynaklar yer alabilir ve hatta finansal raporlama çerçevesi yalnızca bu kaynaklardan oluşabilir. Aşağıdakiler diğer kaynaklara örnek olarak gösterilebilir:

- Muhasebe konularına ilişkin kanunlar, düzenlemeler, mahkeme kararları ve mesleki etik yükümlülükler dâhil yasal ve etik çevre,
- Standart belirleyici kurumlar, mesleki kuruluşlar veya düzenleyici kurumlar tarafından yayımlanmış farklı hukuki bağlayıcılığa sahip muhasebe yorumları,
- Standart belirleyici kurumlar, mesleki kuruluşlar veya düzenleyici kurumlar tarafından yayımlanmış yeni (gelişen) muhasebe konularına ilişkin farklı hukuki bağlayıcılığa sahip görüşler,
- Yaygın olarak, geçerli ve hâkim olan genel ve sektörel uygulamalar,
- Muhasebe literatürü.

Finansal raporlama çerçevesi ile uygulamaya yön veren kaynaklar arasında çelişkilerin olması durumunda, normlar hiyerşisinde daha üstte yer alan kaynak geçerli kabul edilir.

- A6. Geçerli finansal raporlama çerçevesinin hükümleri, finansal tabloların biçim ve içeriğini belirler. Finansal raporlama çerçevesi tüm işlem veya olayların nasıl muhasebeleştirileceğini veya açıklanacağını ayrıntılarıyla belirtmeyebilir. Ancak genellikle, hükümlerinin temelini oluşturan kavramlarla tutarlı muhasebe politikalarının geliştirilmesinde ve uygulanmasında dayanak işlevi görebilecek yeterli sayıda kapsamlı ilkeler içerir.
- A7. Bazı finansal raporlama çerçeveleri gerçeğe uygun sunum çerçeveleriyken, bazıları uygunluk çerçeveleridir. Esas olarak işletmeler tarafından genel amaçlı finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan standartları yayımlama yetkisini haiz tanınmış bir kurum tarafından belirlenen finansal raporlama standartlarından oluşan finansal raporlama çerçeveleri (örneğin Türkiye Muhasebe Standartları), genellikle gerçeğe uygun sunumu sağlama amacıyla tasarlanmıştır.
- A8. Geçerli finansal raporlama çerçevesinin hükümleri ayrıca, tam bir finansal tablolar setinin nelerden oluştuğunu belirler. Çoğu finansal raporlama çerçevesine göre finansal tabloların amacı, bir işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında bilgi sağlamaktır. Bu tür finansal raporlama çerçeveleri açısından tam bir finansal tablolar seti; finansal durum tablosu (bilânço), kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu, nakit akış tablosu ve ilgili dipnotlardan oluşur. Diğer bazı finansal raporlama çerçeveleri açısından tek bir finansal tablo ve ilgili dipnotları kendi başına tam bir finansal tablo setini oluşturabilir:
- Örneğin, Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan “Nakit Esaslı Muhasebe Usulüne Göre Finansal Raporlama” isimli Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standardı, finansal tablolarını söz konusu standartlar uyarınca hazırlayan bir işletme açısından temel finansal tablonun nakit tahsilat ve ödeme tablosu olduğunu ifade etmektedir.
 - Tek bir finansal tabloya ilişkin örnekler aşağıda verilmektedir. Bu tabloların herbiri ilgili dipnotları içerir:
 - Bilânço.
 - Gelir tablosu veya faaliyet tablosu.
 - Dağıtılmamış kârlar tablosu.
 - Nakit akış tablosu.
 - Özkaynakları içermeyen varlık ve borçlar tablosu.
 - Özkaynak değişim tablosu.
 - Hasılat ve gider tablosu.
 - Ürün grubuna ilişkin faaliyet tablosu.

- A9. BDS 210 geçerli finansal raporlama çerçevesinin uygunluğunun belirlenmesine ilişkin hükümler içerir ve bu konuda rehberlik sağlar.⁵ BDS 800, özel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak hazırlanan finansal tablolar açısından dikkate alınması gereken özel durumları ele alır.⁶
- A10. Denetimin yürütülmesiyle ilgili ön kabulün önemi sebebiyle, bir denetim sözleşmesini kabul etmenin ön şartı olarak denetçi, yönetim ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların, A2 paragrafında belirtilen sorumluluklarını anladıkları ve üstlendikleri konusunda bu kişilerden mutabakat alır.⁷

Kamu Sektöründeki Denetimlere Özgü Hususlar

- A11. Kamu sektörü işletmelerinin finansal tablolarının denetimine ilişkin görev ve yetkiler, diğer işletmelerin finansal tablolarının denetimine ilişkin görev ve yetkilerden daha kapsamlı olabilir. Sonuç olarak, bir kamu sektörü işletmesinin finansal tablolarının denetimi yürütülürken dikkate alınan yönetimin sorumluluklarına ilişkin ön kabul, işlem ve olayların mevzuata uygun olarak gerçekleştirilmesi gibi ilâve sorumluluklar içerebilir.⁸

Denetçi Görüşünün Şekli (Bakınız: 8 inci paragraf)

- A12. Denetçi tarafından verilen görüş, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkindir. Bununla birlikte denetçi görüşünün şekli, geçerli finansal raporlama çerçevesine ve ilgili mevzuata bağlıdır. Geçerli finansal raporlama çerçevesi, finansal tabloların sunumuna ilişkin hükümler içerdiğinden, finansal tabloların finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanması, sunumu da kapsar.
- A13. Çoğunlukla genel amaçlı finansal tabloların hazırlanmasında geçerli olduğu gibi, geçerli finansal raporlama çerçevesinin gerçeğe uygun sunum çerçevesi olduğu durumlarda BDS'ler uyarınca verilecek görüş, finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle, gerçeğe uygun bir biçimde sunulup sunulmadığına (veya doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayıp sağlamadığına) ilişkindir. Geçerli finansal raporlama çerçevesinin bir uygunluk çerçevesi olması durumunda ise verilecek görüş, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle ilgili çerçeveye uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkindir. Aksi özellikle belirtilmediği sürece denetçi görüşüne ilişkin BDS'lerde yer alan atıflar, her iki görüş şeklini de kapsar.

Finansal Tabloların Denetimine İlişkin Etik Hükümler (Bakınız: 14 üncü paragraf)

- A14. Denetçi finansal tabloların denetiminde, bağımsızlıkla ilgili olanlar da dâhil etik hükümlere tabidir. İlgili etik hükümler genellikle, Bağımsız Denetçiler için Etik

⁵ BDS 210, "Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması", 6(a) paragrafı

⁶ BDS 800, "Özel Hususlar-Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi", 8 inci paragraf

⁷ BDS 210, 6(b) paragrafı

⁸ Bakınız: A57 paragrafı

Kuralların (Etik Kurallar) A ve B Bölümleri ile ilgili mevzuatta yer alan daha kısıtlayıcı diğer hükümlerden oluşur.

A15. Etik Kuralların A Bölümü, finansal tabloların denetimi sırasında denetçinin uyacağı temel mesleki etik ilkeleri belirler ve bu ilkelerin uygulanması açısından kavramsal bir çerçeve sunar. Etik Kurallar bir denetçinin aşağıdaki temel etik ilkelere uymasını zorunlu kılar:

- (a) Dürüstlük,
- (b) Tarafsızlık,
- (c) Mesleki yeterlik ve özen,
- (d) Sır saklama,
- (e) Mesleğe uygun davranış.

Etik Kuralların B Bölümü, özel durumlarda kavramsal çerçevenin nasıl uygulanacağını gösterir.

A16. Bir denetim kamu yararını ilgilendirdiği için Etik Kurallar denetçinin denetlenen işletmeden bağımsız olmasını gerektirir. Etik Kurallar bağımsızlığı, hem esasta hem de şekilde bağımsızlığı kapsayacak biçimde tanımlar. Denetçinin işletmeden bağımsızlığı, görüşünü herhangi bir etki altında kalmadan oluşturabilmesini temin eder. Bağımsızlık, denetçinin dürüst davranabilmesini, tarafsız olmasını ve mesleki şüpheciliğini devam ettirmesini sağlar.

A17. Kalite Kontrol Standardı 1 (KKS 1)⁹ veya en az KKS 1’de öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer düzenlemeler¹⁰, denetim şirketinin denetimler açısından kendi kalite kontrol sistemini oluşturma ve sürdürme sorumluluğunu ele alır. KKS 1 denetim şirketinin, kendisinin ve personelinin bağımsızlıkla ilgili olanlar dâhil ilgili etik hükümlere uydularına dair makul güvence sağlamayı amaçlayan politika ve prosedürler oluşturma sorumluluğunu düzenler.¹¹ BDS 220 sorumlu denetçinin ilgili etik hükümlere ilişkin sorumluluklarını düzenler. Bu sorumluluklar, sorumlu denetçinin;

- Gözlem ve gerekli hâllerde sorgulamalar yapmak suretiyle denetim ekibi üyelerinin ilgili etik hükümlere uymadığını gösteren durumlara karşı dikkatli olmasını,
- Denetim ekibi üyelerinin ilgili etik hükümlere uymadıklarını gösteren hususların dikkatini çekmesi hâlinde yapılacak uygun işlemi belirlemesini ve

⁹ KKS 1, “Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler için Kalite Kontrol”

¹⁰ BDS 220, “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol”, 2 nci paragraf

¹¹ KKS 1, 20-25 inci paragraflar

- Söz konusu denetimle ilgili olan bağımsızlık hükümlerine uygunluk sağlanıp sağlanmadığı hakkında bir sonuca varmasını

zorunlu tutar.¹² BDS 220'ye uygun olarak, denetim şirketi veya diğer taraflarca sağlanan bilgiler aksini göstermediği sürece denetim ekibi, söz konusu denetim için geçerli olan kalite kontrol prosedürlerine ilişkin sorumluluklarını yerine getirirken, denetim şirketinin kalite kontrol sistemine güvenir.

Mesleki Şüphencilik (Bakınız: 15 inci paragraf)

A18. Mesleki şüphencilik, örnekleri aşağıda sıralanan durumlara karşı dikkatli olmayı gerektirir:

- Elde edilen diğer denetim kanıtlarıyla çelişen denetim kanıtları,
- Denetim kanıtı olarak kullanılacak belgelerin ve sorgulamalar sonucunda elde edilen cevapların güvenilirliğinde şüphe uyandıran bilgiler,
- Hile ihtimaline işaret edebilecek durumlar,
- BDS'lerde yer alan denetim prosedürlerine ilâve denetim prosedürleri gerektirebilecek durumlar.

A19. Aşağıda örnekleri verilen hususlara ilişkin riskleri azaltmak amacıyla denetçinin, denetimin tüm aşamalarında mesleki şüphencilikini sürdürmesi gerekir:

- Olağandışı durumların gözden kaçırılması,
- Gözlemler neticesinde sonuçlara ulaşırken aşırı genelleme yapılması,
- Denetim prosedürlerinin nitelik, zamanlama ve kapsamının belirlenmesinde ve bunların sonuçlarının değerlendirilmesinde uygun olmayan varsayımların kullanılması.

A20. Mesleki şüphencilik, denetim kanıtlarının eleştirel biçimde değerlendirilmesi açısından gereklidir. Bu değerlendirme birbiriyle çelişen denetim kanıtlarının, belgelerin güvenilirliğinin, sorgulamalar sonucu elde edilen cevapların ve yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanlardan elde edilen diğer bilgilerin sorgulanmasını içerir. Mesleki şüphencilik, içinde bulunulan şartlar ışığında elde edilen denetim kanıtlarının yeterliliğinin ve uygunluğunun değerlendirilmesini de kapsar. Hile riski göstergelerinin var olduğu ve önemli bir finansal tablo tutarına ilişkin tek destekleyici kanıtın hileye müsait olan bir belge olması, bu duruma örnek olarak gösterilebilir.

A21. Denetçi, aksini gösteren bir durum olmadığı sürece kayıt ve belgelerin gerçek olduğunu kabul edebilir. Bununla birlikte denetçi, denetim kanıtı olarak kullanılacak bilgilerin güvenilirliğini dikkate almak zorundadır.¹³ Bilginin güvenilirliğiyle ilgili şüphelerin veya hile ihtimali göstergelerinin mevcut olması hâlinde BDS'ler, denetçinin daha fazla araştırma yapmasını ve sorunun çözülmesi için denetim prosedürlerinde ne tür değişikliklerin veya ilâvelerin yapılması gerektiğine karar

¹² BDS 220, 9-12 nci paragraflar

¹³ BDS 500 "Bağımsız Denetim Kanıtları" 7-9 uncu paragraflar

vermesini zorunlu kılar. Denetim sırasında yapılan tespitlerin, denetçinin bir belgenin gerçek olmayabileceğine veya belgedeki bilgilerin tahrif edilmiş olabileceğine inanmasına sebep olması, bu karara örnek olarak verilebilir.¹⁴

A22. Denetçinin, işletme yönetimi ve üst yönetimden sorumlu olanların doğruluk ve dürüstlükleri konusunda bu kişilere ilişkin geçmişten bugüne elde ettiği bilgileri göz ardı etmesi beklenemez. Bununla birlikte yönetimin ve üst yönetimden sorumlu olanların doğru ve dürüst olduklarına ilişkin kanaat, denetçinin mesleki şüpheciliğini devam ettirme sorumluluğunu ortadan kaldırmaz ve denetçi makul güvence sağlamak için gerekli olan denetim kanıtlarından daha azıyla yetinemez.

Mesleki Muhakeme (Bakınız: 16 ncı paragraf)

A23. Bir denetimin uygun şekilde yürütülmesi için mesleki muhakeme şarttır. Bunun sebebi, ilgili bilgi ve deneyimlerin içinde bulunulan şart ve durumlara uygulanmaksızın, ilgili etik hükümlerin ve BDS'lerin yorumlanmasının ve denetim boyunca gerekli olan bilgiye dayalı kararların alınmasının mümkün olmamasıdır. Mesleki muhakeme özellikle aşağıdaki hususlara ilişkin karar alınmasında gereklidir:

- Önemlilik ve denetim riski,
- BDS hükümlerinin yerine getirilmesi ve denetim kanıtı toplanması için uygulanacak denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı,
- Yeterli ve uygun denetim kanıtı toplanıp toplanmadığının ve BDS'lerin amaçlarına ve dolayısıyla denetçinin genel amaçlarına ulaşmak için daha fazla denetim kanıtı toplamaya ihtiyaç olup olmadığının değerlendirilmesi,
- Finansal raporlama çerçevesinin uygulanmasında işletme yönetimi tarafından yapılan muhakemelerin değerlendirilmesi,
- Elde edilen denetim kanıtına dayanarak sonuçlara ulaşılması (örneğin, finansal tabloların hazırlanmasında yönetim tarafından yapılan tahminlerin makul olup olmadığının değerlendirilmesi).

A24. Bir denetçiden beklenen mesleki muhakemenin ayırt edici özelliği, bu muhakemenin, makul yargılara varmak için gerekli yeterliği sağlayan eğitim, bilgi ve deneyime sahip bir denetçi tarafından yapılmış olmasıdır.

A25. Herhangi bir durumda mesleki muhakemenin kullanılması, denetçi tarafından bilinen şart ve durumlara bağlıdır. Denetim sırasında ortaya çıkan zorlu veya tartışmalı konulara ilişkin, örneğin BDS 220'nin¹⁵ gerektirdiği gibi, hem denetim ekibi içinde hem de denetim ekibi ile diğer kişiler (denetim şirketi içinden veya dışından uygun kademedeki kişiler) arasında istişare yapılması, denetçinin bilgiye dayalı ve makul yargılara varmasına yardımcı olur.

A26. Mesleki muhakeme, varılan yargının, denetim ve muhasebe ilkelerinin yetkin bir şekilde uygulanmış olduğunu yansıtıp yansıtmadığına ve denetçi raporu tarihine kadar

¹⁴ BDS 240, 13 üncü paragraf; BDS 500, 11 inci paragraf; BDS 505, "Dış Teyitler", 10-11 ve 16 ncı paragraflar

¹⁵ BDS 220, 18 inci paragraf

denetçi tarafından bilinen olay ve durumlar ışığında uygunluğuna ve tutarlılığına göre değerlendirilebilir.

- A27. Mesleki muhakemenin denetim sürecinin tüm aşamalarında yapılması ve uygun bir biçimde belgelendirilmesi gerekir. Bu çerçevede denetçinin çalışma kâğıtlarını, denetim sırasında tespit ettiği önemli hususlarla ilgili sonuçlara ulaşırken vardığı önemli mesleki yargıların, ilgili denetimle hiçbir bağlantısı bulunmayan deneyimli bir denetçi tarafından anlaşılabilmesini sağlayacak nitelikte hazırlaması gerekir.¹⁶ Mesleki muhakeme, denetime ilişkin olay ve durumlarla veya yeterli ve uygun denetim kanıtıyla desteklenmeyen kararların gerekçesi olarak kullanılamaz.

Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı ve Denetim Riski (Bakınız: 5 ve 17 nci paragraflar)

Denetim Kanıtlarının Yeterli ve Uygun Olması

- A28. Denetim kanıtları, denetçinin görüş ve raporunun desteklenmesi için gereklidir. Denetim kanıtları yapı olarak kümülatiftir ve öncelikle denetim sırasında uygulanan denetim prosedürlerinden elde edilir. Bununla birlikte denetim kanıtları, daha önce yürütülen denetimlerden (denetçinin bir önceki denetimden bu yana mevcut denetimi etkileyebilecek değişikliklerin olup olmadığına karar vermesi şartıyla¹⁷) veya denetim şirketinin müşteri ilişkisinin kurulması ve devam ettirilmesine ilişkin kalite kontrol prosedürleri gibi diğer kaynaklardan elde edilen bilgileri de içerebilir. İşletme içindeki ve dışındaki diğer kaynakların yanı sıra, işletmenin muhasebe kayıtları da önemli bir denetim kanıtı kaynağıdır. Ayrıca denetim kanıtı olarak kullanılacak bilgiler, işletme tarafından istihdam edilmiş veya görevlendirilmiş bir uzman tarafından hazırlanmış olabilir. Denetim kanıtı, yönetim beyanlarını destekleyen ve doğrulayan bilgiler ile bu beyanlarla çelişen her türlü bilgiyi kapsar. Ayrıca bazı durumlarda bilginin bulunmaması durumu da (örneğin, yönetimin talep edilen bir konuda gerekli açıklamada bulunmayı reddetmesi) denetçi tarafından kullanılır ve böylelikle bu durum bir denetim kanıtı teşkil eder. Denetim kanıtlarının elde edilmesi ve değerlendirilmesi, denetçi görüşünün oluşturulmasına yönelik denetçi çalışmalarının büyük bir bölümünü oluşturur.
- A29. Denetim kanıtının yeterliliği ve uygunluğu birbiriyle ilişkilidir. Yeterlilik, denetim kanıtının miktarının ölçütüdür. İhtiyaç duyulan denetim kanıtı miktarı, denetçinin “önemli yanlışlık” risklerine ilişkin değerlendirmesine (değerlendirilmiş riskler arttıkça muhtemelen daha fazla denetim kanıtı gerekecektir) ve ilgili denetim kanıtının kalitesine (denetim kanıtının kalitesi arttıkça daha az denetim kanıtı gerekebilir) bağlıdır. Ancak daha fazla denetim kanıtının elde edilmesi, denetim kanıtının düşük olan kalitesini telafi etmeyebilir.
- A30. Uygunluk, denetim kanıtının kalitesinin ölçütüdür. Diğer bir ifadeyle uygunluk, denetçi görüşünün temelini oluşturan sonuçların desteklenmesinde denetim kanıtının

¹⁶ BDS 230, 8 inci paragraf

¹⁷ BDS 315, “İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle ‘Önemli Yanlışlık’ Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi”, 9 uncu paragraf

ihtiyaca uygunluğu ve güvenilirliğidir. Denetim kanıtının güvenilirliği, kanıtın kaynağından ve niteliğinden etkilenir ve kanıtın elde edildiği şartlara bağlıdır.

- A31. Denetim riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirmek ve böylece denetçi görüşüne dayanak oluşturacak makul sonuçlara ulaşmak için yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilip edilmediği, mesleki muhakeme konusudur. BDS 500 ve diğer ilgili BDS'ler, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmesinde, denetçinin dikkate alması gereken hususlara ilişkin denetim boyunca geçerli olacak ilâve hükümler getirmekte ve daha fazla rehberlik sağlamaktadır.

Denetim Riski

- A32. Denetim riski, “önemli yanlışlık” riskinin ve tespit edememe riskinin bir fonksiyonudur. Risklerin değerlendirilmesi, bu değerlendirmeye yönelik gerekli bilginin toplanması için uygulanan denetim prosedürlerine ve denetim sırasında toplanan kanıtlara dayanır. Risklerin değerlendirilmesi, kesin ölçümü yapılabilir bir konu değil, mesleki muhakeme gerektiren bir husustur.
- A33. BDS'lerin amaçları doğrultusunda denetim riski denetçinin, önemli bir yanlışlık içermediği hâlde, finansal tabloların önemli yanlışlık içerdiği şeklinde görüş bildirmesi riskini içermez. Bu riskin genellikle önemsiz olduğu kabul edilir. Ayrıca denetim riski, denetim sürecine ilişkin teknik bir terimdir. Denetim riski, dava sonucu ortaya çıkan kayıplar, kötü tanıtım veya finansal tabloların denetimiyle bağlantılı olarak ortaya çıkan diğer olaylar gibi denetçinin iş hayatına ilişkin risklerini ifade etmez.

“Önemli Yanlışlık” Riskleri

- A34. “Önemli yanlışlık” riskleri iki düzeyde ortaya çıkabilir:
- Finansal tabloların geneli düzeyinde ve
 - İşlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalara ilişkin yönetim beyanı düzeyinde.
- A35. Finansal tablonun geneli düzeyindeki “önemli yanlışlık” riskleri, bir bütün olarak finansal tablolarda yaygın olan ve çok sayıda yönetim beyanını etkileme ihtimali bulunan yanlışlık risklerini ifade eder.
- A36. Yönetim beyanı düzeyindeki “önemli yanlışlık” riskleri, yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilmesi için müteakip denetim prosedürlerinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını belirlemek amacıyla değerlendirilir. Bu kanıtlar, denetçinin finansal tablolar hakkında kabul edilebilir düşük bir denetim riski düzeyinde görüş vermesini sağlar. Denetçiler “önemli yanlışlık” risklerinin değerlendirilmesi amacını yerine getirmek için çeşitli yaklaşımlar kullanır. Örneğin denetçi, kabul edilebilir bir tespit edememe riski düzeyine ulaşmak için denetim riski bileşenlerinin genel ilişkisini matematiksel terimlerle ifade eden bir model kullanabilir. Bazı denetçiler bu tür bir modeli denetim prosedürlerinin planlanmasında faydalı bulmaktadır.

- A37. Yönetim beyanı düzeyindeki “önemli yanlışlık” riskleri iki bileşenden oluşur: Yapısal risk ve kontrol riski. Yapısal risk ve kontrol riski işletmenin riskleridir. Söz konusu riskler finansal tabloların denetiminden bağımsızdır.
- A38. Bazı yönetim beyanı ve ilgili işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalarda yapısal risk diğerlerine göre daha yüksektir. Bu risk örneğin, karmaşık hesaplamalarda veya önemli tahmin belirsizlikleri içeren muhasebe tahminlerinden elde edilen tutarların yer aldığı hesaplarda daha yüksek olabilir. İş hayatına ilişkin risklere sebep olabilecek dış şartlar da yapısal riski etkileyebilir. Örneğin, teknolojik gelişmeler belirli bir ürünü modası geçmiş hâle getirebilir ve bu durum stokların finansal tablolarda olduğundan daha fazla bir değerle gösterilmesine yol açabilir. İşlem sınıflarının, hesap bakiyelerinin veya açıklamaların bazılarında veya tamamına ilişkin işletme ve çevresiyle ilgili faktörler de belirli bir yönetim beyanına ilişkin yapısal riski etkileyebilir. Yapısal riski etkileyen faktörlere, işletmenin faaliyetlerinin devamlılığını sağlayacak yeterli bir işletme sermayesinin bulunmaması veya işletmenin faaliyet gösterdiği sektörde çok sayıda işletmenin kapanmasına yol açan bir daralmanın ortaya çıkması örnek olarak verilebilir.
- A39. Kontrol riski, bir işletmenin finansal tabloların hazırlanmasıyla ilgili amaçlarına ulaşılmasını tehdit eden belirlenmiş riskleri ele almak amacıyla yönetim tarafından iç kontrolün tasarlanması, uygulanması ve sürdürülmesinin etkinliğinin bir fonksiyonudur. Ancak ne kadar iyi tasarlanmış ve uygulanmış olursa olsun iç kontrol, yapısal kısıtlamalar sebebiyle finansal tablolardaki “önemli yanlışlık” risklerini ortadan kaldırmaz, sadece azaltabilir. Kişilerin hata veya yanlış hareketleri ya da yönetimin uygun olmayan davranışları veya muvazaalı işlem sonucu iç kontrolün ihlal edilmesi ihtimali gibi durumlar, bu kısıtlamalara örnek olarak verilebilir. Bu sebeple, belirli bir kontrol riski her zaman olacaktır. Uygulanacak olan maddi doğrulama prosedürlerinin niteliğinin, zamanlamasının ve kapsamının belirlenmesi için BDS’ler, hangi şartlarda denetçinin iç kontrolün işleyiş etkinliğini test etmesinin gerekli olduğunu veya test etmeyi tercih edebileceğini açıklar.¹⁸
- A40. BDS’ler, genellikle yapısal riske ve kontrol riskine ayrı ayrı atıfta bulunmaz. Bunun yerine yapısal riski ve kontrol riskini birlikte değerlendirerek “önemli yanlışlık” riskine atıfta bulunur. Ancak denetçi, tercih edilen denetim teknik veya metodolojilerine ve uygulamaya ilişkin hususlara bağlı olarak yapısal risk ve kontrol riskini ayrı ayrı veya birlikte değerlendirebilir. “Önemli yanlışlık” risklerinin değerlendirilmesi, nitel olarak veya yüzdelerle veriler hâlinde nicel olarak ifade edilebilir. Her durumda, denetçinin uygun risk değerlendirmesi yapma ihtiyacı, bu değerlendirmede kullanılabilecek farklı yaklaşımlardan daha önemlidir.
- A41. BDS 315, finansal tablo düzeyindeki ve yönetim beyanı düzeyindeki “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesine yönelik hükümleri içerir ve bu konuyla ilgili rehberlik sağlar.

¹⁸ BDS 330, “Bağımsız Denetçinin Değerlendirilmiş Risklere Karşı Yapacağı İşler”, 7-17 nci paragraflar

Tespit Edememe Riski

A42. Belirli bir denetim riski düzeyinde, kabul edilebilir tespit edememe riski düzeyi ile yönetim beyanı düzeyinde, değerlendirilmiş “önemli yanlışlık” riskleri arasında ters yönlü bir ilişki vardır. Örneğin, denetçiye göre “önemli yanlışlık” riskleri ne kadar yüksekse, kabul edilebilir tespit edememe riski o kadar düşük bir düzeyde olacaktır. Böylece denetçinin ihtiyaç duyacağı ikna edici denetim kanıtı da o kadar artmış olacaktır.

A43. Tespit edememe riski, denetçinin denetim riskini kabul edilebilir bir düzeye indirmek için belirlediği prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamıyla ilgilidir. Bu sebeple tespit edememe riski, denetim prosedürünün etkinliğinin ve denetçi tarafından uygulanmasının bir fonksiyonudur. Aşağıdaki gibi hususlar bir denetim prosedürünün ve bu prosedürün uygulanmasının etkinliğinin artırılmasına yardımcı olur:

- Yeterli planlama,
- Denetim ekibine uygun personelin atanması,
- Mesleki şüpheciliğin uygulanması,
- Yürütülen denetim çalışmasının yönlendirilmesi ve gözetimi ile gözden geçirilmesi.

Ayrıca bu hususlar; denetçinin uygun olmayan bir denetim prosedürünü seçme, uygun olan denetim prosedürünü yanlış şekilde uygulama veya denetim sonuçlarını yanlış yorumlama ihtimalini azaltmaya yardım eder.

A44. BDS 300¹⁹ ve BDS 330, finansal tabloların denetiminin planlanmasına ve denetçinin değerlendirilmiş risklere karşı yapacağı işlere ilişkin hükümler içerir ve bu konularda rehberlik sağlar. Ancak denetimin yapısal kısıtlamaları sebebiyle tespit edememe riski ortadan kaldırılamaz, sadece azaltılabilir. Bu sebeple, belirli bir tespit edememe riski her zaman var olacaktır.

Denetimin Yapısal Kısıtlamaları

A45. Denetçinin denetim riskini sıfıra indirmesi beklenmez ve zaten söz konusu risk de sıfıra indirilemez. Dolayısıyla, finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içermediğine dair mutlak bir güvence elde edilemez. Bunun sebebi, denetçinin vardığı sonuçların ve görüşüne dayanak teşkil eden denetim kanıtlarının çoğunun, denetimin yapısal kısıtlamaları sebebiyle, kesin olmaktan ziyade ikna edici olmasıdır. Bir denetimin yapısal kısıtlamaları:

- Finansal raporlamanın niteliğinden,
- Denetim prosedürlerinin niteliğinden,
- Denetimin makul bir sürede ve makul bir maliyetle yürütülmesi gerekliliğinden kaynaklanır.

¹⁹ BDS 300, “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması”

Finansal Raporlamanın Niteliği

A46. Yönetim, finansal tabloların hazırlanması sürecinde, geçerli finansal raporlama çerçevesinin işletmenin durum ve şartlarına uygulanmasına ilişkin muhakemelerde bulunur. Ayrıca çoğu finansal tablo kalemi subjektif kararlar veya değerlendirmeler içerebilir veya belirli bir düzeyde belirsizlik içerir ve bu kalemlere ilişkin olarak kabul edilebilir düzeyde çeşitli yorum veya yargılar yapılmış olabilir. Sonuç olarak bazı finansal tablo kalemleri, ilâve denetim prosedürlerinin uygulanmasıyla ortadan kaldırılamayacak olan yapısal bir değişkenlik düzeyine sahiptir. Bu durum belirli muhasebe tahminlerinde sıklıkla görülür. Bununla birlikte BDS'ler, denetçinin özellikle:

- Muhasebe tahminlerinin geçerli finansal raporlama çerçevesi ve ilgili açıklamalar kapsamında makul olup olmadığını ve
- İşletmenin muhasebe uygulamalarının (yönetim yargılarındaki muhtemel taraflılığın göstergeleri de dâhil olmak üzere) nitel yönlerini

dikkate almasını zorunlu tutar.²⁰

Denetim Prosedürlerinin Niteliği

A47. Denetçinin denetim kanıtları elde etme kabiliyetinde uygulamadan ve mevzuattan kaynaklanan kısıtlamalar bulunur. Örneğin:

- Denetçi tarafından talep edilen veya finansal tabloların hazırlanmasıyla ilgili olan gerekli bilgilerin tamamını yönetimin veya diğer ilgililerin kasıtlı veya kasıtsız olarak vermeme ihtimali vardır. Bu sebeple denetçi, ilgili tüm bilgilerin elde edildiğine dair güvence elde etmek amacıyla denetim prosedürlerini uygulamış olsa bile bilgilerin tamlığından emin olamaz.
- Bir hile, yapılan hileyi gizlemek için tasarlanmış karmaşık ve dikkatlice organize edilmiş planları içerebilir. Bu sebeple, denetim kanıtının toplanmasında kullanılan denetim prosedürleri, hile içeren kasıtlı bir yanlışlığın tespit edilmesinde yetersiz kalabilir. Örneğin, denetim kanıtı geçerli olmamasına rağmen, denetçinin söz konusu kanıtın geçerli olduğuna inanmasına sebep olabilecek şekilde belgede sahtecilik yapılabilir. Denetçinin belgelerin gerçek olduğunu ispat etme konusunda eğitilmiş olması veya bu alanda uzman olması beklenemez.
- Denetim, mevzuata aykırılık iddiasının araştırılmasına yönelik resmi bir soruşturma değildir. Bu sebeple, denetçiye bu tür bir araştırmanın yapılması için gerekli olabilecek arama emri gibi özel yetkiler verilmemiştir.

²⁰ BDS 540, "Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Olanlar Dâhil Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi" ve BDS 700, "Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama", 12 nci paragraf

Finansal Raporlamanın Zamanında Yapılması ve Fayda-Maliyet Dengesi

A48. Alternatifi bulunmayan bir denetim prosedürünün zorluğu, süresi veya maliyeti kendi başına, denetçinin o prosedürü ihmal etmesi veya ikna edicilikten uzak denetim kanıtlarıyla yetinmesi için geçerli bir sebep oluşturmaz. Uygun planlama, denetimin yürütülmesinde yeterli zaman ve kaynakların bulunmasına yardımcı olur. Bununla birlikte, bilginin ihtiyaca uygunluğu ve dolayısıyla değeri zaman içinde azalma eğilimi gösterir. Bilginin güvenilirliği ve maliyeti arasında kurulması gereken bir denge vardır. Bu husus bazı finansal raporlama çerçevelerinde de (örneğin bakınız: Kurum tarafından yayımlanan Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve’de) vurgulanmaktadır. Bu sebeple finansal tablo kullanıcıları, aksi ispat edilmedikçe bilgilerin hata veya hile içerdiği varsayımı altında denetçinin mevcut tüm bilgileri ele almasının ve her konuyu derinlemesine araştırmasının mümkün olmadığını kabul eder ve denetçinin finansal tablolarla ilgili görüşünü makul bir sürede ve makul bir maliyetle oluşturmasını bekler.

A49. Sonuç olarak, denetçinin:

- Denetimi etkin bir biçimde yürütecek şekilde planlaması,
- Denetim çalışmalarını, hata veya hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerini daha çok içerdiği düşünülen alanlara yönlendirmesi ve diğer alanlara daha az yoğunlaştırması,
- Yanlışlıkların belirlenmesi amacıyla test veya diğer anakitle inceleme yöntemlerini kullanması

gerekir.

A50. BDS’ler, A49 paragrafında tanımlanan yaklaşımlar ışığında denetimin planlanması ve yürütülmesine ilişkin hükümler içerir. Diğer hususların yanında bu hükümler denetçinin:

- Risk değerlendirme prosedürleri ve ilgili faaliyetleri yürüterek finansal tablo düzeyinde ve yönetim beyanı düzeyinde, “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi için bir dayanak oluşturmasını²¹,
- Test veya diğer anakitle inceleme yöntemlerini, anakitle hakkında bir sonuca varmak için makul bir dayanak sağlayacak şekilde kullanmasını

zorunlu tutar.²²

Denetimin Yapısal Kısıtlamalarını Etkileyen Diğer Hususlar

A51. Denetçinin, belirli yönetim beyanlarına veya denetim konularına ilişkin önemli yanlışlıkları tespit etme becerisi üzerindeki yapısal kısıtlamaların muhtemel etkileri özel önem arz eder. Bu tür beyanlar veya denetim konuları aşağıdakileri içerir:

²¹ BDS 315, 5-10 uncu paragraflar

²² BDS 330; BDS 500; BDS 520, “Analitik Prosedürler”; BDS 530, “Bağımsız Denetimde Örnekleme”

- Hile (özellikle kıdemli yöneticilerin dâhil olduğu hile veya muvazaalı işlemler). Ayrıntılı bilgi için BDS 240'a bakınız.
- İlişkili taraf ilişkilerinin ve işlemlerinin var olması ve tamlığı. Ayrıntılı bilgi için BDS 550'ye²³ bakınız.
- İlgili mevzuata aykırılığın olması. Ayrıntılı bilgi için BDS 250'ye²⁴ bakınız.
- İşletmenin sürekliliğini sona erdirebilecek gelecekteki olay veya durumlar. Ayrıntılı bilgi için BDS 570'e²⁵ bakınız.

İlgili BDS'ler yapısal kısıtlamaların etkisini azaltmaya yardımcı olacak özel denetim prosedürlerini belirler.

A52. Denetimin BDS'lere uygun olarak planlanmasına ve yürütülmesine rağmen, yapısal kısıtlamalar sebebiyle kaçınılmaz olarak finansal tablolardaki bazı önemli yanlışlıkların tespit edilememe riski vardır. Bu sebeple, finansal tablolarda hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlığın daha sonradan tespit edilmiş olması, tek başına, denetimin BDS'lere uygun olarak yürütülmediğini göstermez. Ancak denetimin yapısal kısıtlamaları, denetçinin daha az ikna edici nitelikteki denetim kanıtlarıyla yetinmesinin gerekçesi olamaz. Denetçinin bir denetimi BDS'lere uygun olarak yürütüp yürütmediği:

- İçinde bulunulan şartlar altında uygulanan denetim prosedürlerine,
- Bu prosedürler sonucu elde edilen denetim kanıtlarının yeterlilik ve uygunluğuna,
- Denetçinin genel amaçları ışığında ilgili kanıtların değerlendirilmesine dayanan denetçi raporunun uygunluğuna

göre belirlenir.

Denetimin BDS'lere Uygun Olarak Yürütülmesi

BDS'lerin Niteliği (Bakınız: 18 inci paragraf)

- A53. BDS'ler, denetçinin genel amaçlarını yerine getirmek için yapacağı çalışmalara ilişkin standartları belirler. BDS'ler, denetçinin özel konulara ilişkin sorumluluklarını yerine getirirken dikkate alması gereken hususların yanı sıra genel sorumluluklarını da ele alır.
- A54. Bir BDS'nin kapsamı, yürürlük tarihi ve uygulanabilirliğine ilişkin özel sınırlamalar, söz konusu standardın içinde açıklanır. İlgili BDS'de aksi belirtilmediği sürece denetçi, BDS'yi belirtilen yürürlük tarihinden önce uygulayabilir.
- A55. Denetimin yürütülmesinde, denetçinin BDS'lerin yanı sıra ilgili mevzuat hükümlerine de uyması gerekir. BDS'ler finansal tabloların denetimini düzenleyen ilgili mevzuatı geçersiz kılmaz. Mevzuat hükümlerinin BDS'lerden farklı olması hâlinde mevzuata

²³ BDS 550, "İlişkili Taraflar"

²⁴ BDS 250, "Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde İlgili Mevzuatın Dikkate Alınması"

²⁵ BDS 570, "İşletmenin Sürekliliği"

uygun olarak yürütülen bir denetimin, doğrudan BDS'lere uygun olarak yürütüldüğü kabul edilmez.

- A56. Ayrıca denetçi, bir denetimi BDS'lere ve ilgili işletme ve işletme faaliyetlerine özgü olarak belirlenmiş diğer denetim standartlarına uygun olarak yürütebilir. Bu durumlarda, denetimle ilgili her bir BDS'ye uygunluk sağlanmasına ek olarak denetçinin, ilgili işletme ve işletme faaliyetlerine özgü belirlenmiş diğer denetim standartlarına uymak için ilâve denetim prosedürleri uygulaması gerekebilir.

Kamu Sektöründeki Denetimlere Özgü Hususlar

- A57. BDS'ler kamu sektöründeki denetimlerde de uygulanabilir. Ancak kamu sektörü denetçisinin sorumlulukları, denetimin yetki dayanağı ile mevzuattan kaynaklanan kamu sektörüne özgü yükümlülüklerden etkilenebilir. Dolayısıyla, kamu sektörü denetimlerinin kapsamı, BDS'lere uygun olarak yürütülen finansal tablo denetimlerinin kapsamından daha geniş olabilir. Söz konusu ilâve sorumluluklar BDS'lerde ele alınmamaktadır. Bu hususlar, Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü veya devlet denetim kurumları tarafından geliştirilen kılavuz dokümanlarda yer alabilir.

BDS'lerin İçeriği (Bakınız: 19 uncu paragraf)

- A58. Bir BDS'de, amaç bölümü ve ana hükümlere ek olarak açıklayıcı hükümler ve uygulama bölümü de yer almaktadır. BDS'lerde ayrıca standardın daha iyi anlaşılmasına yönelik kapsam ve tanımları içeren bir giriş bölümü yer alabilir. Bu sebeple bir BDS metninin tamamı, ilgili standartta belirtilen amaçların anlaşılmasını ve hükümlerinin uygun biçimde uygulanmasını sağlar.

- A59. Gerekli hâllerde, açıklayıcı hükümler ve uygulama bölümü standardın ana hükümlerine ilişkin ayrıntılı açıklamalara yer verir ve bu ana hükümlerin uygulanmasına yönelik rehberlik sağlar. Bu bölüm özellikle:

- Bir ana hükmün neyi ifade ettiğini veya amaçlanan kapsamı daha sarıh biçimde açıklayabilir.
- İçinde bulunulan şartlara uygun olabilecek prosedürlere ilişkin örnekler verebilir.

Bu bölümde yer alan hükümler bir ana hüküm niteliğinde olmamakla birlikte, BDS'lerde yer alan ana hükümlerin doğru bir şekilde uygulanmasına yardımcı olur. Ayrıca açıklayıcı hükümler ve uygulama bölümü, bir BDS'de ele alınan konuların arka planına ilişkin bilgiler de sağlayabilir.

- A60. Ekler, açıklayıcı hükümler ve uygulama bölümünün bir parçasıdır. Bir ekin amacı ve hedeflenen kullanımı, ilgili BDS metninde veya ekin başlığında ve ekin giriş bölümünde açıklanır.

A61. Bir BDS'nin giriş bölümü, ihtiyaç hâlinde aşağıdaki konulara ilişkin açıklamalar içerebilir:

- BDS'nin diğer BDS'lerle ilişkisi dâhil olmak üzere amaç ve kapsamı.
- BDS'nin konusu.
- BDS'nin ele aldığı konuya ilişkin denetçinin ve diğer tarafların sorumlulukları.
- BDS'nin düzenlenme sebebi.

A62. Bir BDS'de, "Tanımlar" başlıklı ayrı bir bölüm olabilir. Bu bölümde BDS'lerde kullanılan bazı terimlere ilişkin açıklamalar yer alır. Bunlar, BDS'nin tutarlı bir şekilde yorumlanmasına ve uygulanmasına yardımcı olmak amacıyla sunulmaktadır. Ancak bu durum ilgili mevzuatta veya başka bir şekilde, diğer amaçlarla oluşturulmuş tanımları geçersiz kılmaz. Bu terimler, aksi belirtilmediği sürece, tüm BDS'lerde aynı anlamlarda kullanılır. Kurum tarafından yayımlanan Kalite Kontrol, Bağımsız Denetim, Sınırlı Bağımsız Denetim, Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetler Standartlarına yönelik Terimler Sözlüğü, BDS'lerde tanımlanan terimleri içerir. Terimler Sözlüğünde ayrıca, BDS'lerin ortak ve tutarlı biçimde yorumlanmasına yardımcı olmak amacıyla bu BDS'lerde geçen diğer terimlerin açıklamalarına da yer verilmiştir.

A63. Bir BDS'nin açıklayıcı hükümler ve uygulama bölümünde, -uygun hâllerde-, küçük işletmelerin ve kamu sektörü işletmelerinin denetimlerine özgü hususlar da yer alır. Bu ilâve hususlar bu tür işletmelerin denetiminde ilgili BDS hükümlerinin uygulanmasına yardımcı olur. Ancak bu tür hususlar, denetçinin ilgili BDS hükümlerini yerine getirme ve bunlara uygunluk sağlama sorumluluğunu sınırlandırmaz veya azaltmaz.

Küçük İşletmelere Özgü Hususlar

A64. Küçük işletmelerin denetiminde dikkate alınması gereken ilâve hususları açıklayan bölümlerde "küçük işletme" terimi genellikle aşağıdaki özelliklere sahip bir işletmeyi ifade eder:

- (a) Sahiplik ve yönetimin az sayıda kişinin elinde toplanması (genellikle tek kişi–bu gerçek kişi veya sahipleri gerekli niteliksel özellikleri taşıyan bir tüzel kişi olabilir),
- (b) Aşağıdaki özelliklerden birini veya daha fazlasını taşıması:
 - (i) Karmaşık olmayan veya basit işlemler,
 - (ii) Basit kayıt düzeni,
 - (iii) Az sayıda iş kolu ve bu iş kollarında az sayıda ürün,
 - (iv) Az sayıda iç kontrol,
 - (v) Geniş kontrol sorumluluğuna sahip az sayıda yönetim kademesi veya

(vi) Görev kapsamı geniş az sayıda personel.

Yukarıda yer alan özellikler, niteliksel özelliklerin tamamı değildir. Bu özellikler sadece küçük işletmelere özgü değildir ve küçük işletmelerin bu özelliklerin tamamını taşıma zorunluluğu yoktur.

- A65. BDS'lerde küçük işletmelere özgü hususlar öncelikle borsada işlem görmeyen işletmeler göz önünde bulundurularak düzenlenmiştir. Ancak bu hususlardan bazıları, borsada işlem gören küçük işletmelerin denetiminde de yardımcı olabilir.
- A66. BDS'lerde "işletme sahibi-yönetici", küçük işletmenin günlük faaliyetlerinin yönetiminden sorumlu olan işletme sahibini ifade eder.

BDS'lerde Belirtilen Amaçlar (Bakınız: 21 inci paragraf)

A67. Her BDS, ana hükümler ile denetçinin genel amaçları arasında bağlantı sağlayan bir veya daha fazla amaç içerir. BDS'lerde yer alan amaçlar, denetçinin standardın istenen sonucuna odaklanmasını sağlar. Bununla birlikte denetçinin:

- Yerine getirilmesi gereken hususların neler olduğunu ve gerekli hâllerde bu hususları yerine getirmek için uygun olan yöntemleri anlamasına,
- Bu hususların yerine getirilmesi için denetime özgü şartlar altında ilâve olarak başka işlemlerin yapılıp yapılmaması gerektiğine karar vermesine

yardımcı olur.

A68. Amaçlar, bu BDS'nin 11 inci paragrafında belirtilen, denetçinin genel amaçları çerçevesinde anlaşılmalıdır. Denetçinin genel amaçlarına ve BDS'lerde belirtilen her bir amaca ulaşabilme kabiliyeti, eşit düzeyde, denetimin yapısal kısıtlamalarına tabidir.

A69. Amaçların kullanılmasında denetçinin BDS'ler arasındaki karşılıklı ilişkileri dikkate alması gerekir. Çünkü A53 paragrafında belirtildiği gibi BDS'ler, bazı durumlarda genel sorumlulukları ele alırken; bazı durumlarda özel konulara ilişkin sorumlulukların uygulanmasını ele alır. Örneğin, bu BDS denetçinin mesleki şüphecilik içinde hareket etmesini gerektirir. Denetçinin mesleki şüphecilik içinde hareket etmesi, bir denetimin planlanması ve yürütülmesine ilişkin her aşamada gerekli olmakla birlikte, her bir BDS'de ayrı bir hüküm olarak tekrarlanmamaktadır. BDS 315 ve BDS 330, diğer hususların yanı sıra denetçinin "önemli yanlışlık"risklerini belirlemesine, değerlendirmesine ve değerlendirilmiş risklere karşı müteakip denetim prosedürlerinin tasarlanmasına ve uygulanmasına yönelik sorumluluklarını içeren amaçları ve hükümleri daha detaylı bir düzeyde ele alır. Bu amaç ve hükümler tüm denetim boyunca geçerlidir. Örneğin BDS 540 gibi denetimin özel yönlerini ele alan bir standart, BDS 315 ve BDS 330 gibi standartların amaç ve hükümlerinin ilgili BDS'nin konusuna nasıl uygulanacağını açıklayabilir, fakat bunları tekrar etmez. Dolayısıyla, BDS 540'ta ifade edilen amaca ulaşırken denetçi, diğer ilgili BDS'lerin amaçlarını ve hükümlerini dikkate alır.

İlâve Denetim Prosedürleri İhtiyacının Belirlenmesinde Amaçların Kullanılması (Bakınız: 21(a) paragrafı)

A70. BDS'lerin hükümleri denetçinin BDS'lerde belirtilen amaçlara ve dolayısıyla denetçinin genel amaçlarına ulaşmasını sağlayacak şekilde düzenlenmiştir. Bu sebeple, BDS hükümlerinin doğru bir şekilde uygulanmasının, denetçinin söz konusu amaçlara ulaşmasında yeterli dayanağı sağlayacağı düşünülmektedir. Ancak denetimlere ilişkin şartların büyük ölçüde farklılık göstermesi ve tüm bu şartların BDS'lerde öngörülmesinin mümkün olmaması sebebiyle denetçi, BDS'lerin hükümlerini yerine getirmek ve amaçlarına ulaşmak için gerekli denetim prosedürlerini belirlemekten sorumludur. Denetimin şartlarına bağlı olarak, BDS'lerde belirtilen amaçlara ulaşmak için BDS'lerin zorunlu kıldıklarına ilâve olarak, denetçinin başka denetim prosedürleri uygulamasını gerektiren özel hususlar söz konusu olabilir.

Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtının Elde Edilip Edilmediğinin Değerlendirilmesinde Amaçların Kullanılması (Bakınız: 21(b) paragrafı)

A71. Denetçinin genel amaçları kapsamında yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilip edilmediğinin değerlendirilmesi için denetçinin, her bir BDS'de belirtilen amaçları kullanması gereklidir. Sonuç olarak denetim kanıtının yeterli ve uygun olmadığına kanaat getirmesi hâlinde denetçi, 21(b) paragrafında yer alan hükmü yerine getirmek için aşağıdaki yaklaşımlardan birini veya daha fazlasını kullanabilir:

- Diğer BDS'lerin hükümlerine uyulması sonucunda ilgili ilâve denetim kanıtlarının elde edilip edilmediği veya elde edilip edilemeyeceğinin değerlendirilmesi,
- Bir veya daha fazla hükmün yerine getirilirken yapılan çalışmaların genişletilmesi,
- İçinde bulunulan şartlar altında, denetçinin gerekli olduğuna karar verdiği diğer prosedürlerin uygulanması.

İçinde bulunulan şartlar altında yukarıda belirtilen yaklaşımlardan hiçbirinin uygulanabilir veya mümkün olmasının beklenmediği durumlarda denetçi, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemeyecektir. Böyle bir durumda BDS'ler, bu durumun denetçi raporuna etkisinin veya denetçinin denetimi tamamlayabilmesi üzerindeki etkisinin belirlenmesini zorunlu kılar.

İlgili Hükümler (Bakınız: 22 nci paragraf)

A72. Bazı durumlarda bir BDS (ve dolayısıyla tüm hükümleri) içinde bulunulan şartlarla ilgili olmayabilir. Örneğin, işletmenin iç denetim fonksiyonu yoksa BDS 610'un²⁶ hiçbir hükmü uygulanabilir değildir.

²⁶ BDS 610, "İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması"

A73. İlgili BDS’de şarta bağlı hükümler olabilir. Böyle bir hüküm, hükümde ele alınan şartlar geçerli ve mevcut olduğunda uygulanır. Genel olarak bir hükmün şarta bağlı olması açık veya zımni olabilir. Örneğin,

- Kapsam sınırlamasının olması hâlinde denetçinin olumlu görüş dışında bir görüş vermesini gerektiren hüküm, açık bir şarta bağlı hükmü yansıtır.²⁷
- Aşağıdaki durumlar zımni şarta bağlı hükümlere örnek olarak gösterilebilir:
 - Denetim sırasında belirlenen önemli iç kontrol eksikliklerinin üst yönetimden sorumlu olanlara²⁸ bildirilmesinin, bu tür belirlenmiş önemli eksikliklerin bulunması şartına bağlı olduğu hüküm,
 - Geçerli finansal raporlama çerçevesine²⁹ uygun olarak faaliyet bölümleri bilgisinin sunulmasına ve açıklanmasına ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilmesinin, finansal raporlama çerçevesinin bu tür bir açıklamaya izin vermesi veya zorunlu kılması şartına bağlı olduğu hüküm.

Bazı durumlarda, bir hükmün ilgili mevzuatta şarta bağlı olduğu ifade edilebilir. Örneğin, *ilgili mevzuat uyarınca denetimden çekilmenin mümkün olduğu hâllerde* denetçinin, denetimden çekilmesi gerekebilir veya *ilgili mevzuat yasaklanmadığı sürece* denetçinin yapması gereken diğer işlemler olabilir. Bazı durumlarda, mevzuatta yer alan izin veya yasaklamalar açık veya zımni olarak ifade edilebilir.

Bir Hükümden Sapma (Bakınız: 23 üncü paragraf)

A74. BDS 230 denetçinin ilgili bir hükümden saptığı istisnai durumlarda yapılacak belgelendirmeye ilişkin hükümleri düzenlemektedir.³⁰ BDS’ler denetimin şartlarıyla ilgili olmayan bir hükme uygunluk sağlanmasını gerektirmez.

Bir Amacın Yerine Getirilememesi (Bakınız: 24 üncü paragraf)

A75. Bir amacın yerine getirilip getirilmediğine ilişkin karar, denetçinin mesleki muhakemesinin konusudur. Denetçi kullandığı muhakeme sonucunda böyle bir yargıya varırken; BDS hükümlerine uygunluk sağlanmasında uygulanan denetim prosedürlerinin sonuçlarını ve yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilip edilemediğine ilişkin değerlendirmesini dikkate alır. Bununla birlikte bu yargıya varırken denetçi, BDS’lerde belirtilen amaçları yerine getirmek için yürütülen denetimin belirli şartları altında yapılması gereken başka işlemlerin bulunup bulunmadığını da dikkate alır. Aşağıdakiler bir amacın yerine getirilmesine engel olabilecek durumlardandır:

- Denetçinin BDS’nin ilgili hükümlerini yerine getirmesini engelleyen durumlar.

²⁷ BDS 705, “Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi”, 13 üncü paragraf

²⁸ BDS 265, “İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi”, 9 uncu paragraf

²⁹ BDS 501, “Bağımsız Denetim Kanıtları-Belirli Kalemler İçin Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar”, 13 üncü paragraf

³⁰ BDS 230, 12 nci paragraf

- Mevcut denetim kanıtının sınırlı olması gibi sebeplerle, 21 inci paragrafa uygun olarak amaçların kullanımı sonucunda gerekli olduğuna karar verilen ilâve denetim prosedürlerinin denetçi tarafından uygulanmasının veya ilâve denetim kanıtının toplanmasının uygulanabilir veya mümkün olmamasına sebep olan durumlar.

A76. BDS 230 hükümlerine ve diğer ilgili BDS'lerde yer alan özel belgelendirme hükümlerine uygun olarak hazırlanan çalışma kâğıtları, denetçinin genel amaçlarına ulaştığına ilişkin kararına kanıt oluşturur. Denetçinin amaçların her birine ulaştığını ayrı ayrı (örneğin bir kontrol listesi aracılığıyla) belgelendirmesi gerekmez. Ancak bir amaca ulaşamadığının belgelendirilmesi, bu amaca ulaşamamasının denetçinin genel amaçlarına ulaşmasına engel olup olmadığı hususunda yaptığı değerlendirmeye yardımcı olur.