



## TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI

### BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 265

#### *İÇ KONTROL EKSİKLİKLERİNİN ÜST YÖNETİMDEN SORUMLU OLANLARA VE YÖNETİME BİLDİRİLMESİ*

Bu metin, Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu (IAASB) tarafından düzenlenen ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan Uluslararası Kalite Kontrol, Bağımsız Denetim, Sınırlı Bağımsız Denetim, Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetler Standartları Kitabı, 2012 yılı yayımı, Bölüm 1 ve Bölüm 2’de yer alan Uluslararası Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 265 “İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi”nin, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yapılan Türkçe tercümesini IFAC’in izniyle tamamen ya da kısmen çoğaltmaktadır. Bu Türkçe tercümenin çoğaltılmasına ve tanınmasına Türkiye sınırları içinde izin verilmektedir. Telif hakkı dâhil mevcut tüm haklar Türkiye sınırları dışında saklıdır. IFAC’in web sitesine [www.ifac.org](http://www.ifac.org) veya [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org) adresine başvurarak konuyla ilgili daha fazla bilgi elde edilebilir.

*(Bu ifade Standardın yalnızca internet sitesinde yayımlanan versiyonunda bulunmaktadır)*

**TEBLİĞ**

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan:

**İÇ KONTROL EKSİKLİKLERİNİN ÜST YÖNETİMDEN SORUMLU OLANLARA VE YÖNETİME  
BİLDİRİLMESİ  
(BDS 265)  
HAKKINDA TEBLİĞ**

**TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI TEBLİĞİ NO: 9**

**Amaç**

**MADDE 1 -** (1) Bu Tebliğin amacı; bu Tebliğin ekinde yer alan İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi Standardının yürürlüğe konulmasıdır.

**Kapsam**

**MADDE 2 -** (1) Bu Tebliğin kapsamı, Ek'te yer alan BDS 265 metninde belirlenmiştir.

**Dayanak**

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

**Tanımlar**

**MADDE 4 -** (1) Bu Tebliğde geçen;

- a) Başkan: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanını,
- b) Denetçi: Bağımsız denetçiyi,
- c) Denetim: Bağımsız denetimi,
- ç) Kurum: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunu,

ifade eder.

**Geçiş hükümleri**

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

**Yürürlük**

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

**Yürütme**

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

**EK:**

**BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 265**

**İÇ KONTROL EKSİKLİKLERİNİN ÜST YÖNETİMDEN SORUMLU OLANLARA  
VE YÖNETİME BİLDİRİLMESİ**

**İÇİNDEKİLER**

---

	Paragraf
<b>Giriş</b>	
Kapsam .....	1-3
Yürürlük Tarihi .....	4
<b>Amaç</b> .....	5
<b>Tanımlar</b> .....	6
<b>Ana Hükümler</b> .....	7-11
<b>Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama</b>	
İç Kontrol Eksikliklerinin Tespit Edilip Edilmediğinin Belirlenmesi .....	A1-A4
Önemli İç Kontrol Eksiklikleri .....	A5-A11
İç Kontrol Eksikliklerinin Bildirilmesi .....	A12-A30

Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 265 “İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi”, BDS 200 “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi” ile birlikte dikkate alınır.

## Giriş

### Kapsam

1. Bu Bağımsız Denetim Standardı (BDS), denetçinin finansal tabloların denetimi sırasında tespit ettiği iç kontrol<sup>1</sup> eksikliklerini uygun bir biçimde üst yönetimden sorumlu olanlara ve yönetime bildirmesine yönelik sorumluluğunu düzenler. Bu BDS denetçiye, iç kontrolün anlaşılması ve kontrol testlerinin tasarlanması ve uygulanması bakımından, BDS 315 ve BDS 330<sup>2</sup> hükümlerinde yer alan sorumluluklara ilâve sorumluluklar yüklemeyiz. BDS 260<sup>3</sup>'da, denetçinin denetimle ilgili olarak üst yönetimden sorumlu olanlarla iletişim kurma sorumluluğuna ilişkin ilâve düzenlemeler yer almaktadır.
2. “Önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi sırasında denetçinin denetimle ilgili iç kontrolü anlaması gerekir.<sup>4</sup> Denetçi söz konusu risk değerlendirmelerini yaparken; iç kontrolü - iç kontrolün etkinliği hakkında bir görüş vermek amacıyla değil- içinde bulunulan şartlar altında uygun olan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla dikkate alır. Denetçi iç kontrol eksikliklerini sadece risk değerlendirme sürecinde değil, denetimin diğer aşamalarında da tespit edebilir. Bu BDS, tespit edilen eksikliklerin hangilerinin denetçi tarafından üst yönetimden sorumlu olanlara ve yönetime bildirilmesi gerektiğini belirler.
3. Bu BDS'deki hiçbir hüküm, denetçinin bağımsız denetim sırasında tespit ettiği iç kontrole ilişkin diğer hususları, üst yönetimden sorumlu olanlara ve yönetime bildirmesini engellemez.

### Yürürlük Tarihi

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

### Amaç

5. Denetçinin amacı, denetim sırasında tespit ettiği ve mesleki muhakemesi sonucunda üst yönetimden sorumlu olanların ve yönetimin dikkatini çekmeyi gerektirecek kadar önemli olduğuna kanaat getirdiği iç kontrol eksikliklerini uygun bir biçimde üst yönetimden sorumlu olanlara ve yönetime bildirmektir.

---

<sup>1</sup> BDS 315, “İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle ‘Önemli Yanlışlık’ Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi”, 4 ve 12 nci paragraflar

<sup>2</sup> BDS 330, “Bağımsız Denetçinin Değerlendirilmiş Risklere Karşı Yapacağı İşler”

<sup>3</sup> BDS 260, “Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim”

<sup>4</sup> BDS 315, 12 nci paragraf. BDS 315'in A67-A72 paragrafları, denetimle ilgili olan kontroller hakkında rehberlik sağlar.

## Tanımlar

6. Aşağıdaki terimler BDS'lerde, karşılarında belirtilen anlamlarıyla kullanılmıştır:
- (a) İç kontrol eksikliği:
- (i) Bir kontrolün, finansal tablolarda yer alan yanlışlıkları zamanında önleyemeyecek veya tespit edip düzeltemeyecek şekilde tasarlanması, uygulanması veya kullanılması veya
- (ii) Finansal tablolarda yer alan yanlışlıkları zamanında önlemek veya tespit edip düzeltmek için gereken bir kontrolün bulunmaması durumunda mevcuttur.
- (b) Önemli iç kontrol eksikliği: Denetçinin mesleki muhakemesi sonucunda, üst yönetimden sorumlu olanların dikkatini çekmeyi gerektirecek kadar önemli olduğuna kanaat getirdiği iç kontrol eksikliği veya eksikliklerin bileşimidir (Bakınız: A5 paragrafı).

## Ana Hükümler

7. Denetçi yaptığı denetim çalışmasına dayanarak, herhangi bir iç kontrol eksikliği tespit edip etmediğini belirler (Bakınız: A1–A4 paragrafları).
8. Denetçi bir veya birden çok iç kontrol eksikliği tespit etmesi hâlinde, yaptığı denetim çalışmasına dayanarak bu eksikliklerin tek başına veya birlikte önemli bir eksiklik teşkil edip etmediğine karar verir (Bakınız: A5–A11 paragrafları).
9. Denetçi denetim sırasında tespit edilen önemli iç kontrol eksikliklerini üst yönetimden sorumlu olanlara zamanında ve yazılı olarak bildirir (Bakınız: A12–A18, A27 paragrafları).
10. Denetçi, ayrıca uygun sorumluluğa sahip yönetim kademesine (Bakınız: A19, A27 paragrafları):
- (a) İçinde bulunan şartlar altında bu yönetim kademesine doğrudan bildirilmesi uygun olmayacak iç kontrol eksiklikleri dışında, üst yönetimden sorumlu olanlara bildirdiği veya bildirmeyi düşündüğü önemli iç kontrol eksikliklerini zamanında ve yazılı olarak bildirir (Bakınız: A14, A20–A21 paragrafları),
- (b) Denetim sırasında tespit edilen ve denetçinin mesleki muhakemesine göre yönetimin dikkatini çekmeyi gerektirecek kadar önemli olan, diğer taraflarca yönetime bildirilmemiş, diğer iç kontrol eksikliklerini zamanında bildirir (Bakınız: A22-A26 paragrafları).
11. Denetçi önemli iç kontrol eksikliklerine ilişkin yapacağı yazılı bildirimde aşağıdaki hususlara yer verir:
- (a) Eksikliklerin tanımlanması ve muhtemel etkilerine ilişkin bir açıklama (Bakınız: A28 paragrafı),

- (b) Üst yönetimden sorumlu olanların ve yönetimin, bildirim kapsamını anlayabilmesini sağlayacak yeterlilikte bilgi. Denetçi bu kapsamda özellikle;
- (i) Denetimin amacının finansal tablolar hakkında bir görüş vermek olduğunu,
  - (ii) Denetim sırasında finansal tabloların hazırlanmasıyla ilgili olan iç kontrolün, iç kontrolün etkinliğine ilişkin bir görüş vermek amacıyla değil, içinde bulunulan şartlara uygun denetim prosedürleri tasarlamak amacıyla dikkate alındığını,
  - (iii) Raporlanan hususların, denetim sırasında tespit edilen ve üst yönetimden sorumlu olanlara raporlanmasını gerektirecek kadar önemli olduğu sonucuna vardığı iç kontrol eksiklikleriyle sınırlı olduğunu
- açıklar (Bakınız: A29–A30 paragrafları).



## Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

### İç Kontrol Eksikliklerinin Tespit Edilip Edilmediğinin Belirlenmesi (Bakınız: 7 nci paragraf)

- A1. Denetçi, bir veya daha fazla iç kontrol eksikliğini tespit edip etmediğini belirlerken, bulgularıyla ilgili olgu ve durumları yönetimin uygun kademesiyle müzakere edebilir. Bu müzakere denetçiye, yönetimin önceden haberdar olamayabileceği eksiklikler konusunda yönetimi zamanında uyarma imkânı verir. Bulguları müzakere etmek için uygun olan yönetim kademesi, ilgili iç kontrol alanını iyi bilen ve bu alana ilişkin tespit edilen iç kontrol eksikliklerini düzeltme yetkisine sahip olan kademedir. Bazı durumlarda, örneğin bulguların yönetimin dürüstlüğü veya yeterliğiyle ilgili bir şüphe doğurduğu durumda, denetçinin bulguları doğrudan yönetimle müzakere etmesi uygun olmayabilir. (Bakınız: A20 paragrafı).
- A2. Denetçi, bulgularıyla ilgili olgu ve durumları yönetimle müzakere ederken, ilâve olarak dikkate alınması gereken ilgili başka bilgiler de elde edebilir. Aşağıdakiler bu bilgilere örnek olarak verilebilir:
- Eksikliklerin gerçek veya muhtemel nedenleri hakkında yönetimin anlayışı.
  - Yönetimin farkında olduğu eksikliklerden kaynaklanan istisnalar (örneğin ilgili bilgi teknolojisi (BT) kontrolleri tarafından engellenememiş olan yanlışlıklar).
  - Yönetimin bulgulara vereceği karşılıklarla ilgili olarak yönetimde gözlenen ilk belirtiler.

### *Küçük İşletmelere Özgü Hususlar*

- A3. Küçük işletmelerde kontrol faaliyetlerinin temelini oluşturan kavramların büyük işletmelerdekilere benzemesi muhtemel olsa da, bu kontrol faaliyetlerinin işleyiş şekli farklılık gösterir. Ayrıca küçük işletmelerde, yönetim tarafından gerçekleştirilen kontroller nedeniyle, belirli kontrol faaliyeti türlerinin gerekli olmadığına karar verilebilir. Örneğin, müşterilere vadeli satış kararlarında ve önemli satın almaları onaylamada yönetimin tek yetkili olması, önemli hesap bakiyeleri ve işlemler üzerinde etkin kontrol sağlayabilir. Söz konusu durum, daha detaylı kontrol faaliyetleri ihtiyacını azaltabilir veya ortadan kaldırabilir.
- A4. Küçük işletmeler genellikle daha az çalışana sahiptir. Bu durum, görevler ayrılığı ilkesinin uygulanabilirliğini sınırlandırabilir. Ancak küçük ve sahibi tarafından yönetilen bir işletmede işletme sahibi, büyük bir işletmeye göre daha etkin bir gözetim uygulayabilir. Yönetim tarafından gerçekleştirilen bu üst düzey gözetimin, yönetimin kontrolleri ihlâl etme ihtimalinin artmasına karşı dengelenmesi gerekir.

### **Önemli İç Kontrol Eksiklikleri** (Bakınız: 6(b) paragrafı ve 8 inci paragraf)

- A5. Bir iç kontrol eksikliğinin veya eksikliklerinin bileşiminin önemi, sadece bir yanlışlığın gerçekten meydana gelip gelmediğine değil, aynı zamanda bir yanlışlığın meydana gelebilme ihtimaline ve yanlışlığın muhtemel büyüklüğüne bağlıdır. Bu

nedenle denetçi denetim sırasında yanlışlık tespit etmemiş olsa dahi, önemli eksiklikler mevcut olabilir.

A6. Bir iç kontrol eksikliğinin veya eksikliklerinin bileşiminin önemli bir eksiklik teşkil edip etmediğine karar verirken denetçinin göz önünde bulundurabileceği hususlara aşağıdakiler örnek olarak verilebilir:

- Eksikliklerin gelecekte finansal tablolarda önemli yanlışlıklara yol açma ihtimali.
- İlgili varlık veya borçların zarar veya hileye açıklığı.
- Gerçeğe uygun değer muhasebesindeki tahminler gibi tahmini tutarların belirlenmesindeki subjektiflik ve karmaşıklık.
- Eksikliklerden etkilenmeye müsait finansal tablo tutarları.
- Eksiklik veya eksikliklerden etkilenmeye müsait hesap bakiyesinde veya işlem sınıfında gerçekleşmiş veya gerçekleşebilecek faaliyetin hacmi.
- Kontrollerin finansal raporlama sürecindeki önemi, örneğin:
  - Genel izleme kontrolleri (yönetimin gözetimi gibi).
  - Hilenin önlenmesine ve tespitine ilişkin kontroller.
  - Önemli muhasebe politikalarının seçimi ve uygulanmasına ilişkin kontroller.
  - İlişkili taraflarla yapılan önemli işlemlere ilişkin kontroller.
  - İşletmenin olağan iş akışı dışındaki önemli işlemlerine ilişkin kontroller.
  - Dönem sonu finansal raporlama sürecine ilişkin kontroller (tekrarlanmayan yevmiye kayıtlarına ilişkin kontroller gibi).
- Kontrol eksiklikleri sonucunda tespit edilen istisnaların nedeni ve sıklığı.
- Eksikliğin diğer iç kontrol eksiklikleriyle etkileşimi.

A7. Aşağıdakiler, önemli iç kontrol eksikliklerinin bulunduğu dair göstergelere örneklerdir:

- Kontrol çevresinin etkin olmayan yönlerine ilişkin kanıtlar, örneğin:
  - Yönetimin finansal olarak ilgilendiği önemli işlemlerin, üst yönetimden sorumlu olanlar tarafından uygun biçimde incelenmediğine dair göstergeler.
  - Önemli olsun veya olmasın, işletmenin iç kontrolü tarafından önlenemeyen yönetim hilesinin tespit edilmesi.
  - Yönetimin daha önceden kendisine bildirilen önemli eksikliklere yönelik uygun düzeltici adımları atmaması.
- Bir risk değerlendirme sürecinin oluşturulmasının beklendiği bir durumda; işletmede böyle bir sürecin bulunmaması.

- İşletmenin risk değerlendirme sürecinin etkin olmadığına ilişkin kanıtlar; örneğin denetçinin işletmenin risk değerlendirme sürecinin tespit etmiş olması gerektiğini düşündüğü bir “önemli yanlışlık” riskinin, yönetim tarafından tespit edilememesi.
  - Belirlenen ciddi (önemli) risklere yetersiz karşılık verildiğine ilişkin kanıtlar; örneğin, böyle bir riske karşılık kontrollerin bulunmaması.
  - İşletmenin iç kontrolü tarafından önlenemeyen veya tespit edilip düzeltilemeyen ancak denetçinin uyguladığı prosedürler sırasında tespit edilmiş olan yanlışlıklar.
  - Hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlığa ilişkin düzeltmenin yansıtılması amacıyla önceden yayınlanmış finansal tabloların yeniden düzenlenmiş olması.
  - Yönetimin finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin yaptığı gözetimde yetersiz kaldığına dair kanıtlar.
- A8. Kontroller tek tek veya birlikte, etkin bir şekilde yanlışlıkları önlemek veya tespit edip düzeltmek üzere tasarlanabilir.<sup>5</sup> Örneğin ticari alacaklar hesabına ilişkin kontroller, hesap bakiyesindeki yanlışlıkları önlemek veya tespit edip düzeltmek amacıyla birlikte uygulanmak üzere tasarlanan manuel ve otomatik kontrollerin her ikisinden oluşabilir. Bir iç kontrol eksikliği tek başına önemli bir eksiklik teşkil edecek öneme sahip olmayabilir. Ancak aynı hesap bakiyesini veya açıklamayı, ilgili yönetim beyanını veya iç kontrol bileşenini etkileyen eksiklikler, bir bütün olarak önemli eksikliğe neden olduğu ölçüde, yanlışlık risklerini artırabilir.
- A9. İlgili mevzuat, (özellikle borsada işlem gören işletmeler için) denetçinin denetim sırasında tespit ettiği belirli tür veya türlerdeki iç kontrol eksikliklerini üst yönetimden sorumlu olanlara veya diğer ilgili taraflara (örneğin Kuruma veya diğer düzenleyici kurumlara) bildirmesine ilişkin hükümler içerebilir. İlgili mevzuatın bu eksiklik türleri için özel terim ve tanımlar belirlemiş olması ve denetçinin yapılacak bildirimlerde bu terim ve tanımları kullanmasını zorunlu kılması hâlinde denetçi, mevzuat hükümlerine uygun olarak yapacağı bildirimlerde bu terim ve tanımları kullanır.
- A10. İlgili mevzuat, bildirimde bulunulacak iç kontrol eksiklik türleri için belirli terimler getirmiş ancak bu terimleri tanımlamamışsa, mevzuat hükümlerine ek olarak bildirilecek olan hususları belirlemek için denetçinin kendi mesleki muhakemesini kullanması gerekebilir. Denetçi bunu yaparken, bu BDS’de yer alan ana hükümleri ve açıklayıcı hükümleri göz önünde bulundurmamayı düşünebilir. Örneğin mevzuatın, üst yönetimden sorumlu olanların farkında olmaları gereken belirli iç kontrol hususlarının bildirilmesini gerektirdiği durumlarda, söz konusu hususların, bu BDS’nin üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilmesini gerekli kıldığı önemli eksikliklerle genel olarak eş değer olduğunu kabul etmek uygun olabilir.
- A11. Bu BDS de yer alan hükümler, ilgili mevzuatın denetçinin belirli terim veya tanımları kullanmasını zorunlu kılıp kılmadığına bakılmaksızın geçerlidir.

---

<sup>5</sup> BDS 315, A73 paragrafı

## İç Kontrol Eksikliklerinin Bildirilmesi

*Önemli İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara Bildirilmesi* (Bakınız: 9 uncu paragraf)

- A12. Önemli eksikliklerin yazılı olarak üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilmesi bu hususların önemini yansıtır ve üst yönetimden sorumlu olanların gözetim sorumluluklarını yerine getirmelerine yardımcı olur. BDS 260, üst yönetimden sorumlu olanların tamamının işletmenin yönetiminde yer aldığı durumlarda bu kişilere yapılacak bildirimlere ilişkin dikkate alınması gereken hususları düzenler.<sup>6</sup>
- A13. Denetçi yazılı bildirim ne zaman yapılacağına karar verirken, iletilen bu bildirim üst yönetimden sorumlu olanların gözetim sorumluluklarını yerine getirmelerini sağlamada önemli bir faktör olup olmayacağını dikkate alabilir. Ayrıca Kurum tarafından belirlenen işletmeler ile borsada işlem gören işletmeler söz konusu olduğunda üst yönetimden sorumlu olanların, mevzuat veya diğer amaçlar açısından iç kontrole ilişkin belirli sorumluluklarını yerine getirmeleri için denetçinin yazılı bildirimini finansal tabloların onaylanma tarihlerinden önce almaları gerekebilir. Diğer işletmelerde denetçi yazılı bildirim daha sonraki bir tarihte düzenleyebilir. Bununla birlikte, ikinci durumda denetçinin önemli eksiklikleri bildirdiği yazılı bildirim, nihai denetim dosyasının bir bölümünü teşkil ettiği için, denetçinin nihai denetim dosyasını zamanında oluşturmasına ilişkin temel hükme<sup>7</sup> tabidir. BDS 230'da nihai denetim dosyasının tamamlanması için uygun sürenin, genellikle denetçi raporu tarihinden itibaren en fazla altmış gün olduğu belirtilir.<sup>8</sup>
- A14. Denetçi, "önemli yanlışlık" risklerini en aza indirmek amacıyla, önemli eksikliklerin yazılı bildirim zamanlamasına bakmaksızın düzeltici işlemlerin zamanında yapılmasına yardımcı olmak için önemli eksiklikleri ilk aşamada yönetime ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlara sözlü olarak bildirebilir. Ancak bu uygulama denetçinin bu BDS uyarınca gerekli olan önemli eksiklikleri yazılı olarak bildirme sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.
- A15. Önemli eksikliklerin ne kadar detaylı olarak bildirileceği, içinde bulunulan şartlara göre denetçinin mesleki muhakemesine bağlıdır. Aşağıdaki faktörler, denetçinin bildirimde ne seviyede detay vereceğine karar verirken göz önünde bulundurabileceği hususlara örnektir:
- İşletmenin niteliği. Örneğin, kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar (KAYİK) için gerekli olan bildirim, diğer işletmelere göre farklı olabilir.
  - İşletmenin büyüklüğü ve karmaşıklığı. Örneğin, karmaşık bir işletme için gerekli olan bildirim, basit bir faaliyet yürüten işletmeninkinden farklı olabilir.
  - Denetçinin tespit ettiği önemli eksikliklerin niteliği.

<sup>6</sup> BDS 260, 13 üncü paragraf

<sup>7</sup> BDS 230, "Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi" 14 üncü paragraf

<sup>8</sup> BDS 230, A21 paragrafı

- İşletmenin üst yönetim yapısı. Örneğin, üst yönetimden sorumlu olanlar arasında işletmenin faaliyet gösterdiği sektör veya etkilenen alanlar konusunda kayda değer deneyimi bulunmayan kişiler olması hâlinde, daha fazla detaya yer verilmesi gerekebilir.
- Belirli türlerdeki iç kontrol eksiklerinin bildirimine ilişkin mevzuat hükümleri.

A16. Yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanlar denetçinin denetim sırasında tespit ettiği önemli eksikliklerin önceden farkında olabilir ve maliyet veya diğer kaygılardan dolayı bu eksiklikleri gidermemeyi tercih etmiş olabilir. Düzeltici işlemlerin uygulanmasından doğacak maliyet ve faydaların değerlendirilmesi sorumluluğu yönetime ve üst yönetimden sorumlu olanlara aittir. Bu nedenle, 9 uncu paragrafta yer alan hüküm, yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanların bu tür eksikliklerin giderilip giderilmemesini belirlerken ilgili olduğunu düşündükleri maliyet veya diğer kaygılardan bağımsız olarak geçerlidir.

A17. Denetçinin daha önceki bir denetimde önemli bir eksikliği yönetime ve üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmiş olması, düzeltici işlemler henüz yapılmamışsa denetçinin aynı bildirimini tekrar etme zorunluluğunu ortadan kaldırmaz. Daha önceden bildirilen önemli bir eksikliğin düzeltilmemiş olması hâlinde, cari yıla ait bildirimde önceki yıl yapılan bildirimde yer alan açıklama tekrarlanabilir veya sadece bir önceki bildirimde atıfta bulunulabilir. Denetçi yönetime veya -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlara söz konusu önemli eksikliğin neden giderilmediğini sorabilir. Mantıklı bir açıklama olmaksızın eksikliğin giderilmemiş olması da başlı başına önemli bir eksiklik olabilir.

#### Küçük İşletmelere Özgü Hususlar

A18. Küçük işletmelerin denetiminde denetçi, üst yönetimden sorumlu olanlarla, daha büyük işletmelere kıyasla daha basit bir biçimde iletişim kurabilir.

#### *İç Kontrol Eksikliklerinin Yönetime Bildirilmesi* (Bakınız: 10 uncu paragraf)

A19. Genellikle bildirim yapılacak uygun yönetim kademesi, iç kontrol eksikliklerini değerlendirme ve gerekli düzeltmeleri yapma sorumluluk ve yetkisine sahip olan yönetim kademesidir. Önemli eksiklikler için bildirim yapılacak uygun kademe, bu konuların üst yönetimden sorumlu olanlara da bildirilmesi gerektiğinden, muhtemelen icra kurulu başkanı veya mali işlerle ilgili üst yönetici (veya eş değeri) olacaktır. Diğer iç kontrol eksikliklerinin bildirilmesi için uygun olan yönetim kademesi, etkilenen kontrol alanlarıyla daha doğrudan ilgisi olan ve uygun düzeltici işlem yapma yetkisine sahip operasyonel yönetim kademesi olabilir.

#### Önemli İç Kontrol Eksikliklerinin Yönetime Bildirilmesi (Bakınız: 10(a) paragrafı)

A20. Tespit edilen bazı önemli iç kontrol eksiklikleri yönetimin dürüstlüğü ve yeterliği konusunda soru işaretlerinin oluşmasına neden olabilir. Örneğin, yönetimin hileye karıştığına veya kasıtlı olarak ilgili mevzuata uymadığına dair kanıtlar mevcut olabilir veya yönetim, yeterliği hakkında şüphelerin doğmasına neden olacak şekilde, finansal

tabloların hazırlanmasının yönetim ve kontrolünde yetersiz kalmış olabilir. Bu nedenle, bu tür eksikliklerin doğrudan yönetime bildirilmesi uygun olmayabilir.

- A21. BDS 250, üst yönetimden sorumlu olanların da müdahil olduğu durumlar dâhil olmak üzere, tespit edilen veya şüphelenilen ilgili mevzuata aykırılık durumlarının raporlanmasına ilişkin yükümlülükleri düzenler ve bu konuda rehberlik sağlar.<sup>9</sup> BDS 240 ise, yönetimin içinde yer aldığı bir hileyi tespit etmesi veya böyle bir hileden şüphelenmesi durumunda, denetçinin üst yönetimden sorumlu olanlara yapacağı bildirimle ilişkin yükümlülükleri düzenler ve bu konuda rehberlik sağlar.<sup>10</sup>

#### Diğer İç Kontrol Eksikliklerinin Yönetime Bildirilmesi (Bakınız:10(b) paragrafı)

- A22. Denetçi denetim sırasında, önemli olmayan ancak yönetimin dikkatini çekebilecek başka iç kontrol eksiklikleri tespit edebilir. Yönetimin dikkatini çekebilecek diğer iç kontrol eksikliği türlerinin belirlenmesi, içinde bulunulan şartlara göre denetçinin mesleki muhakemesine bağlıdır. Denetçi bu muhakemede bulunurken, bu tür eksikliklerin finansal tablolarda yanlışlıklara neden olma ihtimalini ve yanlışlığın muhtemel büyüklüğünü dikkate alır.
- A23. Denetim sırasında iç kontrolde tespit edilen ve yönetimin dikkatini çekecek diğer eksikliklerin yazılı olarak bildirilmesi zorunluluğu olmayıp bunlar sözlü olarak da bildirilebilir. Denetçi, bulgularıyla ilgili olgu ve durumları yönetimle müzakere ettiği durumlarda, diğer eksiklikleri bu müzakereler sırasında yönetime sözlü olarak bildirmeyi düşünebilir. Dolayısıyla bu tarz bir bildirim ardından resmî bir bildirim yapılmasına gerek yoktur.
- A24. Denetçi önemli eksiklikler dışındaki iç kontrol eksikliklerini yönetime önceki dönemde bildirmiş ve yönetim maliyet nedeniyle veya diğer gerekçelerle bunları gidermemeyi tercih etmişse, denetçinin içinde bulunulan dönemde bu bildirimini tekrarlamasına gerek yoktur. İç denetim fonksiyonu veya düzenleyici kurumlar gibi diğer taraflarca yönetime bu tür eksikliklerle ilgili bildirim yapılmışsa denetçinin bunlara ilişkin yeniden bilgi vermesi gerekli değildir. Ancak yönetimin değişmiş olması veya denetçinin kendisinin ya da yönetimin eksikliklerle ilgili algısını değiştiren yeni bilgiler elde etmiş olması hâlinde, denetçinin bu eksiklikleri yeniden bildirmesi uygun olabilir. Bununla birlikte, yönetimin daha önceden bildirilen diğer iç kontrol eksikliklerini giderememiş olması, üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilmesi gereken önemli bir eksiklik hâline gelebilir. Böyle bir durumun söz konusu olup olmadığı, içinde bulunulan şartlar altında denetçinin muhakemesine bağlıdır.
- A25. Bazı durumlarda üst yönetimden sorumlu olanlar denetçinin yönetime bildirdiği diğer iç kontrol eksikliklerinin detayları hakkında bilgi sahibi olmak veya diğer eksikliklerin niteliği hakkında kısaca bilgilendirilmek isteyebilir. Alternatif olarak denetçi,

<sup>9</sup> BDS 250, “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde İlgili Mevzuatın Dikkate Alınması”, 22- 28 inci paragraflar

<sup>10</sup> BDS 240, “Finansal Tablo Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları”, 41 inci paragraf

yönetime bildirilen diğer eksiklikler konusunda üst yönetimden sorumlu olanların bilgilendirilmesinin uygun olacağına karar verebilir. Her iki durumda da denetçi, - uygun hâllerde- bu tür eksiklikleri üst yönetimden sorumlu olanlara sözlü veya yazılı olarak bildirebilir.

A26. Üst yönetimden sorumlu olanların tamamının işletme yönetiminde yer aldığı durumlarda, bu kişilerle kurulacak iletişime ilişkin hususlar BDS 260'da düzenlenmektedir.<sup>11</sup>

*Kamu Sektörü İşletmelerine Özgü Hususlar (Bakınız: 9 ve 10 uncu paragraflar)*

A27. Kamu sektörü denetçilerinin denetim sırasında tespit edilen iç kontrol eksikliklerini bu BDS'de belirtilmeyen şekillerde, detayda ve taraflara bildirmesi konusunda ilâve sorumlulukları bulunabilir. Örneğin, önemli eksikliklerin yasama organına veya diğer bir idari birime bildirilmesi zorunlu olabilir. Ayrıca ilgili mevzuat veya yetkili bir kurum kamu sektörü denetçisinin, eksikliklerin muhtemel etkilerinin önemine bakılmaksızın tüm iç kontrol eksikliklerini bildirmesini zorunlu tutabilir. Buna ilâve olarak mevzuat, kamu sektörü denetçisinin iç kontrolle ilgili hususlar hakkında bu BDS'ye göre bildirmesi gereken iç kontrol eksikliklerinden daha kapsamlı olarak raporlama yapmasını (örneğin denetçinin, düzenlemelere, yetkili mercilerin kararlarına, sözleşme hükümlerine veya hibe sözleşmelerine uygunlukla ilgili kontrolleri bildirmesi) zorunlu tutabilir.

*Önemli İç Kontrol Eksikliklerine İlişkin Yazılı Bildirimin İçeriği (Bakınız: 11 inci paragraf)*

A28. Denetçi önemli eksikliklerin muhtemel etkilerini açıklarken bu etkileri sayısal olarak belirtmek zorunda değildir. Önemli eksiklikler -uygun hâllerde- raporlama amacıyla gruplandırılabilir. Ayrıca denetçi yazılı bildiriminde, eksikliklerle ilgili düzeltici işlem önerilerine, yönetimin eksikliklere karşı yaptığı veya önerdiği işlemlere ve yönetimin bu işlemleri uygulayıp uygulamadığını doğrulamak için denetçinin herhangi bir girişimde bulunup bulunmadığına dair bir ifadeye yer verebilir.

A29. Denetçi aşağıdaki bilgileri bildirimde dâhil etmeyi uygun görebilir:

- İç kontrole ilişkin olarak daha kapsamlı prosedürler uygulamış olsaydı, denetçinin raporlanacak daha fazla eksiklik tespit edebileceğine veya raporlanan bazı eksikliklerin aslında raporlanmasının gerekmediği sonucuna varabileceğine ilişkin açıklama.
- Bu bildirimün üst yönetimden sorumlu olanlara yönelik olduğuna ve başka amaçlar için uygun olmayabileceğine ilişkin açıklama.

A30. İlgili mevzuat, denetçinin veya yönetimin önemli iç kontrol eksikliklerine ilişkin olarak denetçinin yaptığı bildirimün bir nüshasını ilgili düzenleyici kurumlara göndermesini zorunlu kılabilir. Böyle bir durumda, denetçinin yazılı bildiriminde bu düzenleyici kurumlar belirtilebilir.

---

<sup>11</sup> BDS 260, 13 üncü paragraf