TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI

BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 260

ÜST YÖNETİMDEN SORUMLU OLANLARLA KURULACAK İLETİŞİM (REVİZE) TASLAK METNİ

BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 260
ÜST YÖNETİMDEN SORUMLU OLANLARLA KURULACAK İLETİŞİM
İÇİNDEKİLER

	Paragraf
Giriş	
Kapsam……....	1-3
İletişimin Rolü……..	4-7
Yürürlük Tarihi…….	8
Amaçlar……	9
Tanımlar…….	10
Ana Hükümler	
Üst Yönetimden Sorumlu Olanlar……	11-13
Bildirilmesi Gereken Hususlar…….....	14-17
İletişim Süreci……...	18-22
Belgelendirme.....	23
Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama	
Üst Yönetimden Sorumlu Olanlar……	A1-A8
Bildirilmesi Gereken Hususlar……..	A9- A36
İletişim Süreci……...	A37- A53
Belgelendirme……...	A54

Ek 1: KKS 1'de ve Diğer BDS'lerde Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişime Atıf Yapan Özel Hükümler

Ek 2: Muhasebe Uygulamalarının Nitel Yönleri

Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 260 "Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim", BDS 200 "Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi" ile birlikte dikkate alınır.

Giriş

Kapsam

1. Bu Bağımsız Denetim Standardı (BDS), finansal tabloların denetiminde denetçinin üst yönetimden sorumlu olanlarla iletişim kurma sorumluluğunu düzenler. Bu BDS, yönetim yapısı veya büyüklüğüne bakılmaksızın tüm işletmeler için uygulanmakla birlikte, üst yönetimden sorumlu olanların tamamının işletme yönetiminde yer aldığı durumlar ve Kurum tarafından belirlenen işletmeler ile borsada işlem gören işletmeler için özel hususlar geçerlidir. Bu BDS, üst yönetimden sorumlu olmayan işletme yönetimi veya ortaklarıyla denetçinin kuracağı iletişime ilişkin yükümlülükler getirmez.

2. Bu BDS, finansal tabloların denetimine yönelik olarak hazırlanmıştır. Ancak üst yönetimden sorumlu olanların diğer tarihî finansal bilgilerin hazırlanmasında gözetim sorumluluğunun bulunması durumunda bu BDS, şartların gereklerine uyarlanarak söz konusu diğer tarihî finansal bilgilerin denetiminde de uygulanabilir.

3. Bu BDS, finansal tabloların denetiminde kurulacak etkin ve karşılıklı bir iletişimin önemini dikkate alarak, denetçinin üst yönetimden sorumlu olanlarla kuracağı iletişim konusunda kapsamlı bir çerçeve sunar ve bu kişilere bildirilecek bazı özel hususları belirler. Bu BDS'nin hükümlerini tamamlayıcı nitelikteki (bildirilecek) ilâve hususlar, diğer BDS'lerde belirlenmiştir (Bkz.: Ek 1). Ayrıca BDS 265[1], denetçinin denetim sırasında belirlediği önemli iç kontrol eksikliklerinin üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilmesiyle ilgili özel hükümleri düzenler. Bu BDS veya diğer BDS'ler uyarınca üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilmesi zorunlu olmayan diğer hususların; ilgili mevzuat, işletmeyle yapılan sözleşme veya denetime uygulanabilecek ilâve hükümler (örneğin, ilgili düzenleyici kurumlar tarafından yürürlüğe konulan yükümlülükler) uyarınca üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilmesi gerekebilir. Bu BDS'deki hiçbir hüküm, denetçinin diğer herhangi bir hususu üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmesine engel teşkil etmez (Bkz.: A33-A36 paragrafları).

İletişimin Rolü

4. Bu BDS esas olarak, denetçinin üst yönetimden sorumlu olanlarla kuracağı iletişimi düzenler. Bununla birlikte karşılıklı ve etkin bir iletişim, aşağıdaki hususlara yardımcı olması açısından önemlidir:

   (a) Denetçi ve üst yönetimden sorumlu olanların denetimle ilgili konuları anlaması ve aralarında yapıcı bir iş ilişkisinin geliştirilmesi. Bu ilişki, denetçinin bağımsızlığı ve tarafsızlığı muhafaza edilerek geliştirilir.

   (b) Denetçinin üst yönetimden sorumlu olanlardan denetimle ilgili bilgi alması. Örneğin üst yönetimden sorumlu olanlar denetçiye, işletme ve çevresini tanımasında, uygun denetim kanıtı kaynaklarını belirlemesinde ve belirli işlem veya olaylar hakkında bilgi sağlanması konusunda yardımcı olabilir.

[1] BDS 265, "İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi"

(c) Üst yönetimden sorumlu olanların finansal raporlama sürecinin gözetimine ilişkin sorumluluklarını yerine getirmesi ve böylece finansal tablolardaki "önemli yanlışlık'' risklerinin azaltılması.

5. Denetçinin, bu BDS tarafından zorunlu kılınan hususları, üst yönetimden sorumlu olanlara bildirme sorumluluğu bulunmakla birlikte, yönetimin de üst yönetimi ilgilendiren hususları üst yönetimden sorumlu olanlara bildirme sorumluluğu bulunur. Denetçi tarafından yapılan bildirimler, yönetimin bu sorumluluğunu ortadan kaldırmaz. Benzer şekilde, denetçinin bildirmekle sorumlu olduğu hususların yönetim tarafından üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilmesi, denetçinin de bu hususlar hakkında ayrıca bildirim yapma sorumluluğunu ortadan kaldırmaz. Ancak bu hususların yönetim tarafından üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilmesi, denetçinin yapacağı bildirimin şekil veya zamanlamasını etkileyebilir.

6. BDS'ler uyarınca bildirilmesi zorunlu kılınan belirli hususların açık bir şekilde bildirilmesi, her denetimin ayrılmaz bir parçasıdır. Ancak BDS'ler üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilecek diğer hususların belirlenmesi amacıyla denetçinin özellikle ilâve prosedürler uygulamasını zorunlu kılmaz.

7. İlgili mevzuat, denetçinin belirli hususları üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmesini kısıtlayabilir. Örneğin ilgili mevzuat, gerçek veya şüpheli bir yasadışı olaya ilişkin yetkili bir kurum tarafından yürütülen bir soruşturmayı etkileyebilecek bir bildirimi veya diğer bir eylemi özellikle yasaklayabilir. Bazı durumlarda denetçinin sır saklama yükümlülüğü ile bildirimde bulunma yükümlülüğü arasındaki muhtemel çatışmalar, karmaşık bir durum ortaya çıkarabilir. Bu tür durumlarda denetçi, hukuki danışmanlık almayı düşünebilir

Yürürlük Tarihi

8. Bu BDS, 01/01/2016 tarihinde ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinden itibaren uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

Amaçlar

9. Denetçinin amaçları;

(a) Finansal tabloların denetimiyle ilgili sorumluluklarını ve genel hatlarıyla denetimin planlanan kapsam ve zamanlamasını açık bir şekilde üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmek,

(b) Üst yönetimden sorumlu olanlardan denetimle ilgili bilgi almak,

(c) Denetim sırasında yapılan ve üst yönetimden sorumlu olanların finansal raporlama süreci üzerindeki gözetim sorumluluğuyla ilgili olan önemli gözlemleri, üst yönetimden sorumlu olanlara zamanında bildirmek ve

(ç) Üst yönetimden sorumlu olanlarla karşılıklı ve etkin bir iletişim kurmaktır.

Tanımlar

10. Aşağıdaki terimler BDS'lerde, karşılarında belirtilen anlamlarıyla kullanılmıştır:

(a) Üst yönetimden sorumlu olanlar: İşletmenin stratejik yönetimi ve hesap verebilirliğine ilişkin yükümlülüklerin gözetiminden sorumlu kişi, kişiler veya yapılardır (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. Farklı üst yönetim yapılarına ilişkin açıklamalar için A1- A8 paragraflarına bakınız.

(b) 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.

Ana Hükümler

Üst Yönetimden Sorumlu Olanlar

11. Denetçi, işletmenin üst yönetim yapısı içinde iletişim kuracağı uygun kişi veya kişilere karar verir (Bkz.: A1-A4 paragrafları).

Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Bir Alt Grubuyla Kurulacak İletişim

12. Üst yönetimden sorumlu olanların bir alt grubuyla (örneğin denetim komitesi veya başka bir kişiyle) iletişim kurması hâlinde denetçi, üst yönetim organıyla da iletişim kurulmasının gerekli olup olmadığına karar verir (Bkz.: A5-A7 paragrafları).

Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Tamamının İşletme Yönetiminde Yer Aldığı Durumlar

13. Bazı durumlarda, üst yönetimden sorumlu olanların tamamı işletme yönetiminde yer alır. Yalnızca işletme sahibi tarafından yönetilen ve üst yönetimde başka bir kimsenin görev almadığı küçük bir işletme, bu duruma örnek olarak gösterilebilir. Bu tür durumlarda, yönetimden sorumlu olanların aynı zamanda üst yönetimden de sorumlu olması hâlinde, bu BDS uyarınca yönetime bildirilen hususların, üst yönetimden de sorumlu olan aynı kişilere tekrar bildirilmesine gerek yoktur. Bu hususlar 16(c) paragrafında düzenlenmiştir. Bununla birlikte denetçi; yönetim sorumluluklarına sahip kişi veya kişilerle kurulan iletişimlerin, aksi durumda üst yönetimden sorumlu olması sebebiyle iletişim kurulacak tüm kişileri de yeteri kadar bilgilendirdiğinden emin olur (Bkz.: A8 paragrafı).

Bildirilmesi Gereken Hususlar

Denetçinin Finansal Tabloların Denetimine İlişkin Sorumlulukları

14. Denetçi, finansal tabloların denetimiyle ilgili sorumlulukları hakkında üst yönetimden sorumlu olanlara aşağıdakileri de içerecek şekilde bildirimde bulunur:

(a) Denetçi, yönetim tarafından üst yönetimden sorumlu olanların gözetiminde hazırlanmış finansal tablolar hakkında bir görüş oluşturmak ve vermekten sorumludur ve

(b) Finansal tabloların denetlenmesi, yönetimin veya üst yönetimden sorumlu olanların sorumluluklarını ortadan kaldırmaz (Bkz.: A9-A10 paragrafları)

Denetimin Planlanan Kapsam ve Zamanlaması

15. Denetçi, üst yönetimden sorumlu olanlara, belirlediği ciddi (önemli) riskler dâhil, denetimin planlanan kapsam ve zamanlamasını genel hatlarıyla bildirir (Bkz.: A11-A16 paragrafları).

Önemli Denetim Bulguları

16. Denetçi, üst yönetimden sorumlu olanlarla aşağıdaki hususlarla ilgili olarak iletişim kurar (Bkz.: A17-A18 paragrafları):

(a) Denetçinin, muhasebe politikaları, muhasebe tahminleri ve finansal tablo dipnotları dâhil işletmenin muhasebe uygulamalarının niteliğe ilişkin önemli yönleri hakkındaki görüşleri (uygun hâllerde denetçi, geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca kabul edilebilir olan önemli bir muhasebe uygulamasını, işletmeye özgü şartlar altında neden en uygun uygulama olarak değerlendirmediğini üst yönetimden sorumlu olanlara açıklar) (Bkz.: A19-A20 paragrafları)

(b) Denetim sırasında -varsa- karşılaşılan önemli zorluklar (Bkz.: A21 paragrafı)

(c) Üst yönetimden sorumlu olanların tamamının işletme yönetiminde yer almadığı durumlarda:

(i) Denetim sırasında ortaya çıkan ve yönetimle müzakere edilen veya yazışma konusu yapılan önemli hususlar (Bkz.: A22 paragrafı),

(ii) Denetçinin talep ettiği yazılı açıklamalar

(ç) Denetçi raporunun şeklini ve içeriğini etkileyen -varsa- şartlar ve (Bkz.: A23-A25 paragrafları)

(d) Denetçinin meslekî yargısına göre finansal raporlama sürecinin gözetimiyle ilgili olan ve denetim sırasında ortaya çıkan diğer önemli hususlar (Bkz.: A26-A28 paragrafları)

Denetçinin Bağımsızlığı

17. Denetçi, Kurum tarafından belirlenen işletmeler ile borsada işlem gören işletmelerde, üst yönetimden sorumlu olanlara aşağıdaki hususlar hakkında bildirimde bulunur:

(a) Denetim ekibinin, -uygun hâllerde- denetim şirketindeki ilgili diğer kişilerin, denetim şirketinin ve -varsa- denetim ağına dâhil şirketlerin, bağımsızlığa ilişkin etik hükümlere uygunluk sağladıklarına dair bir açıklama ve

(i) Denetçinin mesleki muhakemesine göre bağımsızlık üzerinde oldukça etkisi olduğu düşünülebilecek; denetim şirketi, denetim ağına dâhil şirketler ve işletme arasındaki tüm ilişkiler ve diğer hususlar. Bu bildirim, finansal tabloların kapsadığı dönemde denetim şirketi ve denetim ağına dâhil diğer şirketler tarafından işletmeye ve işletmenin kontrol ettiği

topluluğa bağlı birimlere sağlanan denetim ve denetim dışı hizmetlere ilişkin toplam ücretleri de içerir. Bu ücretler, hizmetlerin denetçinin bağımsızlığı üzerindeki etkisini üst yönetimden sorumlu olanların değerlendirmesine yardımcı olması amacıyla uygun kategorilere ayrılır ve

(ii) Bağımsızlığa yönelik belirlenmiş tehditleri ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek amacıyla uygulanan ilgili önlemler (Bkz.: A29-A32 paragrafları)

İletişim Süreci

İletişim Sürecinin Oluşturulması

18. Denetçi, üst yönetimden sorumlu olanlarla kurulacak iletişimlerin şekli, zamanlaması ve beklenen genel içeriği hakkında iletişim kurar (Bkz.: A37-A45 paragrafları).

İletişim Şekilleri

19. Mesleki muhakemesine göre sözlü iletişimin yeterli olmayacağını düşündüğü durumlarda denetçi, önemli denetim bulgularına ilişkin olarak üst yönetimden sorumlu olanlara yazılı olarak bildirimde bulunur. Yazılı bildirimlerin denetim sırasında ortaya çıkan tüm hususları içermesi gerekmez (Bkz.: A46-A48 paragrafları).

20. Denetçi, 17 nci paragrafın zorunlu kıldığı durumlarda, kendi bağımsızlığıyla ilgili olarak üst yönetimden sorumlu olanlarla yazılı iletişim kurar.

İletişimlerin Zamanlaması

21. Denetçi, üst yönetimden sorumlu olanlarla zamanında iletişim kurar (Bkz.: A49-A50 paragrafları).

İletişim Sürecinin Yeterliliği

22. Denetçi, kendisi ile üst yönetimden sorumlu olanlar arasındaki karşılıklı iletişimin, denetimin amacı açısından yeterli olup olmadığını değerlendirir. İletişimin yeterli olmaması durumunda denetçi, bu durumun -varsa- "önemli yanlışlık" risklerine ilişkin değerlendirmesi ile yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etme kabiliyeti üzerindeki etkilerini değerlendirir ve uygun adımları atar (Bkz.: A51-A53 paragrafları).

Belgelendirme

23. Bu BDS kapsamında bildirilmesi gereken hususların sözlü olarak bildirilmesi hâlinde denetçi, çalışma kâğıtlarında söz konusu hususlara ve bildirimin ne zaman ve kime yapıldığına yer verir. Bildirimin yazılı olarak yapıldığı durumlarda denetçi, yapılan bildirimin bir kopyasını çalışma kâğıtlarının bir parçası olarak saklar[2] (Bkz.: A54 paragrafı).

[2] BDS 230, "Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi", 8-11 ve A6 paragrafları

***

Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

Üst Yönetimden Sorumlu Olanlar (Bkz.: 11 inci paragraf)

A1. Üst yönetim yapıları; farklı kültürel ve hukuki alt yapılar, işletmenin büyüklüğü ve ortaklık yapısı gibi faktörlere bağlı olarak, ülkelere ve işletmelere göre farklılık gösterir. Örneğin:

- Bazı ülkelerde, yönetim kurulundan hukuki olarak ayrı (üyelerinin tamamının veya çoğunun icrai sorumluluğu bulunmayan) bir gözetim kurulu bulunur ("iki kademeli kurul" yapısı). Diğer ülkelerde ise, gözetim ve icra fonksiyonları tek bir kurulun yasal sorumluluğundadır ("tek kademeli kurul" yapısı).
- Bazı işletmelerde üst yönetimden sorumlu olanlar, işletmenin hukuki yapısının ayrılmaz bir parçası olan bir pozisyonda bulunurlar (örneğin işletme yöneticileri gibi). Diğer işletmelerde ise (örneğin bazı kamu işletmelerinde) işletmenin bir parçası olmayan bir yapı üst yönetimden sorumludur.
- Bazı durumlarda, üst yönetimden sorumlu olanların bir kısmı veya tamamı işletme yönetiminde yer alır. Diğer durumlarda ise, üst yönetimden sorumlu olanlar ve işletme yönetimi farklı kişilerden oluşur.
- Bazı durumlarda, üst yönetimden sorumlu olanlar işletmenin finansal tablolarının onaylanmasından sorumludur[3] (diğer durumlarda ise bu sorumluluk yönetime aittir).

A2. İşletmelerin büyük çoğunluğunda üst yönetim; yönetim kurulu, gözetim kurulu, ortaklar, işletme sahipleri, yönetim komitesi, yönetim konseyi, mütevelli heyeti veya bunlara eş değer bir yönetim organının ortak sorumluluğundadır. Ancak bazı küçük işletmelerde bir kişi (örneğin başka bir ortak olmadığında işletme sahibi-yönetici veya tek bir mütevelli) üst yönetimden sorumlu olabilir. Üst yönetim ortak bir sorumluluk altında yürütülüyorsa, sorumluluklarını yerine getirmesinde üst yönetim organına yardımcı olmak üzere bir alt gruba (örneğin denetim komitesine veya tek bir kişiye) belirli görevler verilebilir. Alternatif olarak bir alt grup veya kişi, üst yönetim organının sorumluluklarından farklı olan ve yasal olarak belirlenmiş bazı özel sorumluluklara sahip olabilir.

A3. Söz konusu farklılıklar tüm denetimler için bu BDS'nin, denetçinin belirli hususları bildireceği kişi veya kişileri belirlemesinin mümkün olmadığı anlamına gelir. Ayrıca bazı durumlarda, iletişim kurulacak uygun kişi veya kişiler, geçerli yasal çerçeve veya diğer denetim şartları kapsamında açıkça belirlenemiyor olabilir. Örneğin üst yönetim yapısının resmi olarak belirlenmediği aile işletmelerinde, kâr amacı gütmeyen bazı

[3] BDS 700, "Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama" Standardının A68 paragrafında belirtildiği gibi; bu kapsamda onaylama sorumluluğu, ilgili dipnotlar dâhil tüm finansal tabloların hazırlandığına ilişkin karar verme yetkisine sahip olunmasıdır.

kuruluşlarda ve bazı kamu işletmelerinde bu durum söz konusu olabilir. Bu tür durumlarda denetçinin denetlenen işletmeyle, iletişim kurulacak kişi veya kişiler hakkında görüşmesi ve bu kişi veya kişiler üzerinde mutabakata varması gerekebilir. İletişim kurulacak kişiye karar verilirken, BDS 315[4]'e uygun olarak, denetçinin işletmenin üst yönetim yapısı ve süreçleri hakkında elde ettiği bilgiden yararlanılır. İletişim kurulacak uygun kişi veya kişiler, bildirilecek hususlara bağlı olarak farklılık gösterebilir.

A4. BDS 600, topluluk denetçileri tarafından üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilecek belirli hususları içerir.[5] İşletmenin topluluğa bağlı bir birim olması durumunda ilgili denetçinin iletişim kuracağı uygun kişi veya kişiler, denetimin şartlarına ve bildirilecek olan hususlara bağlıdır. Bazı durumlarda, topluluğa bağlı çok sayıda birim aynı iç kontrol sistemi içinde aynı işi yapıyor ve aynı muhasebe uygulamalarını kullanıyor olabilir. Bu topluluğa bağlı birimlerin üst yönetiminden sorumlu olanların aynı kişiler olması durumunda (örneğin ortak bir yönetim kuruluna sahip olmaları durumunda), iletişimin amaçları doğrultusunda söz konusu birimlerle eş zamanlı iletişim kurularak tekrarlar önlenebilir.

Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Bir Alt Grubuyla Kurulacak İletişim (Bkz.: 12 nci paragraf)

A5. Üst yönetimden sorumlu olanların bir alt grubuyla kurulacak iletişimi değerlendirirken denetçi, aşağıdaki gibi hususları dikkate alabilir:

- Alt grubun ve üst yönetim organının ayrı ayrı sorumlulukları,
- Bildirilecek hususların niteliği,
- İlgili mevzuat hükümleri,
- Alt grubun, bildirilen hususlar hakkında işlem yapma yetkisinin olup olmadığı ve denetçinin ihtiyaç duyabileceği ilâve bilgi ve açıklamaları sağlayıp sağlayamayacağı.

A6. Denetçi, bir bilginin tamamen veya özet biçimde üst yönetim organına da bildirilmesinin gerekip gerekmediğine karar verirken, alt grubun ilgili bilgiyi üst yönetim organına ne kadar etkili ve uygun biçimde bildirdiğine ilişkin kendi değerlendirmesinden etkilenebilir. Denetçi, mevzuat tarafından yasaklanmadığı sürece, üst yönetim organıyla doğrudan iletişim kurma hakkını saklı tuttuğunu, denetim sözleşmesinin şartları üzerinde anlaşmaya varılması sırasında açıkça belirtebilir.

A7. Bazı durumlarda, işletmelerde denetim komiteleri (veya farklı olarak adlandırılmış benzer alt gruplar) bulunur. Bunların belirli yetki ve fonksiyonları birbirinden farklılık gösterse bile, mevcut bir denetim komitesiyle kurulacak iletişim, denetçinin üst yönetimden sorumlu olanlarla kuracağı iletişimde kilit bir unsurdur. İyi yönetim ilkeleri:

[4] BDS 315, "İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle 'Önemli Yanlışlık' Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi"

[5] BDS 600, "Özel Hususlar-Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil)", 49 uncu paragraf

- Denetçinin denetim komitesi toplantılarına düzenli olarak davet edilmesini,
- Denetim komitesi başkanının ve ilgili durumlarda denetim komitesinin diğer üyelerinin düzenli aralıklarla denetçiyle irtibat kurmasını,
- Denetim komitesinin, yılda en az bir defa yönetimin bulunmadığı bir ortamda denetçiyle görüşmesini

tavsiye eder.

Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Tamamının İşletme Yönetiminde Yer Aldığı Durumlar (Bkz.: 13 üncü paragraf)

A8. Bazı durumlarda, üst yönetimden sorumlu olanların tamamı işletme yönetiminde yer alır ve kurulacak iletişime ilişkin hükümlerin uygulanması bu durum dikkate alınarak uyarlanır. Bu tür durumlarda, yönetim sorumluluklarına sahip kişi veya kişilerle kurulacak iletişimler, üst yönetimden sorumlu olan diğer kişileri yeteri kadar bilgilendirmeyebilir. Örneğin, yönetim kurulu üyelerinin (üst yönetim) tamamının icrai (yönetim) görev de aldığı bir işletmede, bu yöneticilerden bazıları (pazarlamadan sorumlu olan yönetici gibi) başka bir yöneticiyle (örneğin, finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu olanla) müzakere edilen önemli konulardan haberdar olmayabilir.

Bildirilmesi Gereken Hususlar

Denetçinin Finansal Tabloların Denetimine İlişkin Sorumlulukları (Bkz.:14 üncü paragraf)

A9. Denetçinin finansal tabloların denetimine ilişkin sorumlulukları, genellikle denetim sözleşmesinde yer alır. [6] Mevzuat ya da işletmenin yönetim yapısı; denetçinin Üst yönetimden sorumlu olanlarla denetimin şartları üzerinde anlaşmaya varmasını zorunlu kılabilir. Bu durumun söz konusu olmaması hâlinde, aşağıdaki gibi hususları üst yönetimden sorumlu olanlara uygun bir şekilde bildirmenin bir yolu da, denetim sözleşmesinin bir nüshasının bu kişilere verilmesidir:

- Denetçinin finansal tablolar hakkında bir görüş verme ve denetimi BDS'lere uygun olarak yürütme sorumluluğu (BDS'ler uyarınca bildirilmesi gereken hususlar, finansal tabloların denetimi sırasında ortaya çıkan ve finansal raporlama sürecinin gözetimi açısından üst yönetimden sorumlu olanları ilgilendiren önemli hususları içerir).
- Denetçinin üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilecek ilâve hususları belirlemek için prosedürler tasarlamasının, BDS'ler tarafından zorunlu kılınmadığı hususu.
- BDS 701[7]'in uygulandığı olduğu durumda, kilit denetim konularının belirlenmesine ve denetçi raporunda bildirilmesine ilişkin denetçinin sorumluluğu.

[6] BDS 210, "Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması", 10 uncu paragraf
[7] BDS 701, "Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi"

- Uygun hâllerde; ilgili mevzuat, işletmeyle yapılan sözleşme veya denetime uygulanabilecek ilâve hükümler (örneğin, ilgili düzenleyici kurumlar tarafından yürürlüğe konulan standartlar) uyarınca denetçinin belirli hususları bildirme sorumluluğu.

A10. İlgili mevzuat, işletmeyle yapılan sözleşme veya denetime uygulanabilecek ilâve hükümler, üst yönetimden sorumlu olanlarla daha kapsamlı bir iletişim kurulmasını öngörebilir. Örneğin, (a) işletmeyle yapılan bir sözleşmede, denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket tarafından finansal tabloların denetimi dışında sağlanan bir hizmetten kaynaklandığında bildirilmesi gereken belirli hususlar öngörülebilir veya (b) kamu sektörü denetçisinin yetki dayanağında, başka bir çalışma (performans denetimleri gibi) sonucunda denetçinin dikkatini çeken ve bildirilmesi gereken hususlar öngörülebilir.

Denetimin Planlanan Kapsam ve Zamanlaması (Bkz.: 15 inci paragraf)

A11. Denetimin planlanan kapsam ve zamanlamasıyla ilgili kurulacak iletişim:

(a) Denetçinin yaptığı çalışmanın sonuçlarının daha iyi anlaşılmasında, risk ve önemlilik kavramlarıyla ilgili hususların denetçiyle müzakere edilmesinde ve denetçiden ilâve prosedürler uygulamasını talep edebilecekleri alanların belirlenmesinde, üst yönetimden sorumlu olanlara yardımcı olabilir,

(b) İşletme ve çevresini daha iyi tanımasında denetçiye yardımcı olabilir.

A12. Denetçi tarafından belirlenen ciddi risklerin bildirilmesi, bu hususların ve denetimde bu hususlara neden özellikle dikkat edilmesi gerektiğinin üst yönetimden sorumlu olanlar tarafından anlaşılmasına yardımcı olur. Bununla birlikte, ciddi riskler hakkında yapılan bu bildirim, finansal raporlama sürecinin gözetimine ilişkin sorumluluklarını yerine getirmelerinde üst yönetimden sorumlu olanlara kolaylık sağlayabilir.

A13. Bildirilecek hususlar aşağıdakileri içerebilir:

- Denetçinin finansal tablolarda hata veya hile kaynaklı ciddi "önemli yanlışlık" risklerini nasıl ele almayı planladığı.
- Denetçi tarafından daha yüksek "önemli yanlışlık" riski içerdiği değerlendirilen alanları, denetçinin nasıl ele almayı planladığı.
- Denetçinin denetimle ilgili iç kontrole ilişkin yaklaşımı.
- Önemlilik kavramının denetim kapsamında uygulanması.[8]
- Planlanan denetim prosedürlerinin uygulanması veya denetim sonuçlarının değerlendirilmesi için -denetçinin faydalandığı bir uzmanın kullanılması da dâhil- ihtiyaç duyulan özel bilgi ve becerilerin niteliği ve kapsamı[9].

[8] BDS 320, "Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik"
[9] BDS 620, "Uzman Çalışmalarının Kullanılması"

- BDS 701'in uygulandığı durumda, denetçinin, denetimde azami düzeyde dikkat edebileceği alanlar ve dolayısıyla kilit denetim konusu olabilecek konular hakkındaki öngörüleri.
- Geçerli finansal raporlama çerçevesi kapsamındaki veya işletmenin çevresi, finansal koşulları ya da faaliyetlerindeki önemli değişikliklerin, yapılan açıklamalar ile bireysel finansal tablolar üzerindeki etkilerinin ele alınmasına yönelik denetçinin planlanan yaklaşımı.

A14. Planlamaya ilişkin olarak üst yönetimden sorumlu olanlarla müzakere edilmesi uygun olabilecek diğer hususlar aşağıdakileri içerir:

- İşletmenin bir iç denetim fonksiyonuna sahip olduğu durumlarda, iç denetim fonksiyonunun çalışmalarının planlanan kullanımı dâhil iç ve dış denetçilerin yapıcı ve birbirlerini tamamlayıcı biçimde birlikte nasıl çalışabilecekleri ve doğrudan yardım sağlamak amacıyla iç denetçilerin planlanan kullanımının niteliği ve boyutu[10],
- Üst yönetimden sorumlu olanların aşağıdakilere ilişkin görüşleri:
  - İşletmenin üst yönetim yapısı içinde iletişim kurulabilecek uygun kişi veya kişiler
  - Sorumlulukların, üst yönetimden sorumlu olanlar ile yönetim arasındaki paylaşımı
  - İşletmenin amaç ve stratejileri ile önemli yanlışlıklara sebep olabilecek iş hayatına ilişkin riskler
  - Üst yönetimden sorumlu olanların denetim sırasında özel dikkat gerektirdiğini düşündüğü konular ve ilâve prosedürler uygulanmasını talep ettiği alanlar
  - Düzenleyici otoriteler ile işletme arasında kurulan önemli iletişimler.
  - Üst yönetimden sorumlu olanların, finansal tabloların denetimini etkileyebileceğini düşündüğü diğer hususlar
- Üst yönetimden sorumlu olanların (a) iç kontrol sisteminin etkinliğine yönelik gözetimleri de dâhil olmak üzere işletmenin iç kontrolü ve iç kontrolün işletmedeki önemine ve (b) hile tespiti veya ihtimaline ilişkin tutumu, farkındalığı ve uygulamaları.
- Muhasebe standartları, kurumsal yönetim uygulamaları, borsa kotasyon kuralları ve benzeri konulardaki gelişmelere karşılık/cevap olarak üst yönetimden sorumlu olanlar tarafından yapılan işlemler ve bu tür gelişmelerin finansal tabloların genel sunumu, yapısı ve içeriği üzerindeki etkileri. Bu etkiler aşağıdakileri içermektedir:

[10] BDS 610, "İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması", 18 ve 31 inci paragraflar

- Finansal tablolarda sunulan bilgilerin ilgililiği (ihtiyaca uygunluğu), güvenilirliği, karşılaştırılabilirliği ile anlaşılabilirliği ve
- İhtiyaca uygun olmayan ya da açıklanan konuların uygun şekilde anlaşılmasını engelleyen bilgilerin dâhil edilmesi suretiyle, finansal tabloların anlaşılabilirliğinin azaltılıp azaltılmadığının değerlendirilmesi.

- Daha önce kurulan iletişimlerde, üst yönetimden sorumlu olanların denetçiye verdiği yanıtlar.
- Diğer bilgileri oluşturan belgeler (BDS 720'de tanımlandığı üzere) ve bu tür belgelerin planlanan biçimi ile yayımlanma zamanı. Denetçinin diğer bilgilere denetçi raporu tarihinden sonra ulaşmayı beklediği durumlar söz konusu olabilir. Diğer bilgilere denetçi raporu tarihinden sonra ulaşmayı beklediği durumlarda; denetçinin üst yönetimden sorumlu olanlarla yaptığı müzakereler, rapor tarihinden sonra elde edilen diğer bilgilerin önemli yanlışlık içermesi hâlinde atılabilecek uygun ve gerekli adımları içerebilir.

A15. Üst yönetimden sorumlu olanlarla kurulacak iletişim, denetçinin denetimin kapsam ve zamanlamasını planlamasına yardımcı olabilir. Ancak iletişim kurulmuş olması, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmesi için gerekli olan prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamı da dâhil, genel denetim stratejisinin ve denetim planının oluşturulmasında denetçinin tek başına sorumlu olduğu gerçeğini değiştirmez.

A16. Özellikle üst yönetimden sorumlu olanların bir kısmının ya da tamamının işletme yönetiminde yer aldığı durumlarda, denetimin etkinliğinden taviz vermemek amacıyla, denetimin planlanan kapsam ve zamanlaması hakkında üst yönetimden sorumlu olanlarla iletişim kurulurken dikkatli hareket edilmesi gerekir. Örneğin, uygulanacak ayrıntılı denetim prosedürlerinin nitelik ve zamanlamasının bildirilmesi, bu prosedürleri tahmin edilebilir bir hale getirdiği için söz konusu prosedürlerin etkinliğini azaltabilir.

Önemli Denetim Bulguları (Bkz.: 16 ncı paragraf)

A17. Denetim bulguları hakkında üst yönetimden sorumlu olanlarla kurulacak iletişim, elde edilen denetim kanıtlarının tamamlanması amacıyla üst yönetimden sorumlu olanlardan ilâve bilgi talep edilmesini içerebilir. Örneğin denetçi, üst yönetimden sorumlu olanların belirli işlem ve olaylarla ilgili durum ve şartları, aynı şekilde anladığını teyit edebilir.

A18. BDS 701'in geçerli olduğu durumda; denetçinin 16 ncı paragraf uyarınca üst yönetimden sorumlu olanlarla gerçekleştirdiği iletişimler ve belirlediği ciddi riskleri 15 inci paragrafa uygun olarak üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmesi; denetçinin azami düzeyde dikkatini gerektiren konuları belirlemesiyle ve dolayısıyla kilit denetim konusu olabilecek konularla bilhassa ilgilidir. [11]

Muhasebe Uygulamalarının Önemli Nitel Yönleri (Bkz.: 16(a) paragrafı)

A19. Finansal raporlama çerçeveleri genellikle, işletmenin muhasebe tahminleri yapmasına ve muhasebe politikaları ile finansal tablo dipnotlarına ilişkin muhakemede

[11] BDS 701, 9-10 uncu paragraflar

bulunmasına izin verir. Önemli ölçüm belirsizliği içeren muhasebe tahminlerinin geliştirilmesinde kullanılan kilit varsayımlarla ilgili yapılan açıklamalar bu duruma örnek olarak verilebilir. Bununla birlikte, finansal tabloların hazırlanmasında yönetim tarafından yapılan en zor, subjektif ya da en karmaşık muhakemelerin belirtilmesi ve bu muhakemeler hakkında kullanıcılara ilâve bilgi sağlanması amacıyla mevzuat ya da finansal raporlama çerçeveleri tarafından önemli muhasebe politikalarının özetine ilişkin açıklama yapılması veya "önemli muhasebe tahminleri" ya da "önemli muhasebe politikaları ve uygulamaları"na atıfta bulunulması zorunlu kılınabilir.

A20. Sonuç olarak, denetçinin finansal tabloların subjektif yönlerine ilişkin görüşleri özellikle üst yönetimden sorumlu olanların finansal raporlama sürecinin gözetimi açısından sorumluluklarını yerine getirmesiyle ilgili olabilir. A19 paragrafında açıklanan hususlarla ilgili olarak örneğin, muhasebe tahminleri ciddi risklere sebep olabileceğinden üst yönetimden sorumlu olanlar, muhasebe tahminlerindeki belirsizliklerle ilgili yapılan açıklamaların yeterliliğine ilişkin denetçinin değerlendirmesiyle ilgilenebilirler. İşletmenin muhasebe uygulamalarının önemli nitel yönleri hakkında kurulacak açık ve yapıcı bir iletişim ayrıca, önemli muhasebe uygulamalarının kabul edilebilirliğine ve açıklamaların kalitesine ilişkin yorumları da içerebilir. Ek 2 bu tür bir iletişimde yer alabilecek hususları belirler.

Denetim Sırasında Karşılaşılan Önemli Zorluklar (Bkz.: 16(b) paragrafı)

A21. Denetim sırasında karşılaşılan önemli zorluklar, aşağıdaki gibi hususları içerebilir:

- Denetçinin prosedürlerini uygulaması açısından gerekli olan bilgilerin sağlanması konusunda yönetimin önemli gecikmeleri veya isteksizliği ya da işletme personeline ulaşılamaması.
- Denetimin tamamlanacağı sürenin gereğinden –makul olmayan ölçüde- kısa olması.
- Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmesinin, beklenenden daha yoğun bir çaba gerektirmesi.
- Elde edileceği beklenen bilgilerin elde edilememesi.
- Denetçinin yönetim tarafından sınırlandırılması.
- Yönetimin, talep edildiğinde, işletmenin sürekliliğine ilişkin değerlendirme yapma veya bu değerlendirmenin kapsamını genişletme konusundaki isteksizliği.

Bazı durumlarda, bu tür zorluklar kapsam kısıtlamalarına sebep olabileceği için denetçi olumlu görüş dışında bir görüş verebilir. [12]

[12] BDS 705, "Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi"

Yönetimle Müzakere Edilen veya Yazışma Konusu Yapılan Önemli Hususlar (Bkz.: 16(c)(i) paragrafı)

A22. Aşağıdakiler yönetimle müzakere edilen veya yazışma konusu yapılan önemli hususlar arasında yer alır:

- Yıl boyunca gerçekleşen önemli olay veya işlemler.
- İşletmeyi etkileyen çalışma şartları ile "önemli yanlışlık" risklerini etkileyebilecek çalışma plan ve stratejileri.
- Muhasebe ve denetim konularında yönetimin diğer muhasebecilerden aldığı danışmanlık hizmetine ilişkin endişeler.
- Denetçinin ilk defa veya tekrar seçilmesine bağlı olarak, muhasebe uygulamaları, denetim standartlarının uygulanması ve denetim veya diğer hizmetlere ilişkin ücretler konusunda yapılan müzakere veya yazışmalar.
- Yönetimle anlaşmazlık yaşanan önemli konular. Bu konulara; eksik bilgiler sebebiyle önceden meydana gelen ve ilâve bilgi elde edilmek suretiyle denetçi tarafından sonradan çözüme kavuşturulan ilk görüş ayrılıkları dâhil değildir.

Denetçi Raporunun Şeklini ve İçeriğini Etkileyen Durumlar (Bkz.:16(ç) paragrafı)

A23. BDS 210 denetçinin, yönetimle veya –uygun hallerde– üst yönetimden sorumlu olanlarla denetim sözleşmesinin şartları üzerinde anlaşmaya varmasını zorunlu kılar.[13] Bununla birlikte BDS 210, denetim sözleşmesinin yazılı olarak düzenlenmesini ve denetim sözleşmesinde, -diğer hususların yanı sıra- denetçi raporunun beklenen şekline ve içeriğine atıfta bulunulmasını gerektirir.[14] A9 paragrafında açıklandığı üzere üst yönetimden sorumlu olanların denetimin şartları üzerinde denetçiyle anlaşmaya varması mevzuat ya da işletmenin yönetim yapısı tarafından zorunlu kılınmıyorsa, denetçi, denetimle ilgili hususların bildirilmesi amacıyla denetim sözleşmesinin bir nüshasını üst yönetimden sorumlu olanlara verebilir. 16(ç) paragrafındaki bildirim yükümlülüğüyle hedeflenen, denetçi raporunun şekil ve içeriğinin beklenenden farklı olabileceği veya raporun yürütülen denetime ilişkin ilâve bilgiler içerebileceği durumlar hakkında üst yönetimden sorumlu olanların bilgilendirilmesidir.

A24. Denetçinin, BDS'lere uygun olarak raporunda ilâve bilgilere yer vermesinin zorunlu olduğu veya ilâve bilgilere yer verilmesinin gerekli olduğunu düşünebileceği durumlar ile üst yönetimden sorumlu olanlarla iletişim kurulmasını gerektiren durumlar arasında aşağıdakiler yer alır:

- Denetçinin, BDS 705'e uygun olarak denetçi raporunda olumlu görüş dışında bir görüş vermeyi düşünmesi.[15]

[13] BDS 210, 9 uncu paragraf
[14] BDS 210, 10 uncu paragraf
[15] BDS 705, 30 uncu paragraf

- BDS 570'e uygun olarak, işletmenin sürekliliğine ilişkin önemli bir belirsizliğin raporlanması.[16]
- BDS 701'e uygun olarak, kilit denetim konularının bildirilmesi.[17]
- BDS 706[18]'ya uygun olarak veya diğer BDS'ler tarafından zorunlu tutulması hâlinde denetçinin, raporunda Dikkat Çekilen Hususlar paragrafına veya Diğer Hususlar paragrafına yer verilmesi gerektiğini düşünmesi.
- Denetçinin, BDS 720[19]'ye uygun olarak diğer bilgilerin düzeltilmemiş önemli bir yanlışlık içerdiği sonucuna varması [Diğer bilgilere ilişkin ayrı bir raporlama yapılması durumunda da üst yönetimden sorumlu olanlarla iletişim kurulur].

Bu tür durumlarda denetçi, üst yönetimden sorumlu olanlara denetçi raporunun bir taslağını sunmanın –ilgili konuların denetçi raporunda nasıl ele alınacağı müzakere edilirken kolaylık sağlaması açısından- faydalı olacağını düşünebilir.

A25. Mevzuatın izin vermesi şartıyla, BDS 700 uyarınca raporunda sorumlu denetçinin ismine yer vermeyi düşünmediği istisnai durumlarda denetçi, kişisel güvenliğe yönelik önemli bir tehdidin var olma olasılığı ile ciddiyet derecesine ilişkin değerlendirmesini üst yönetimden sorumlu olanlarla müzakere etmek zorundadır.[20] Denetçi aynı zamanda, mevzuatın izin vermesi koşuluyla, BDS 700'ün izin verdiği ölçüde denetçinin sorumluluklarına dair açıklamaya denetçi raporu metninde yer vermemeyi tercih ettiği durumları üst yönetimden sorumlu olanlara iletebilir.[21]

Finansal Raporlama Sürecine İlişkin Diğer Önemli Hususlar (Bkz.: 16(d) paragrafı)

A26. BDS 300[22]'de; beklenmeyen olaylar, şartlardaki değişiklikler veya denetim prosedürleri sonucunda elde edilen denetim kanıtları sebebiyle denetçinin, değerlendirilmiş riskler hakkında revize edilen görüşlere dayanarak, genel denetim stratejisi ve denetim planında ve dolayısıyla müteakip denetim prosedürlerinin planlanan niteliği, zamanlaması ve kapsamında değişiklik yapması gerekebileceği ifade edilmiştir. Denetçi üst yönetimden sorumlu olanlara, örneğin, denetimin planlanan kapsamı ve zamanlaması hakkında ön müzakerelerin güncellenmesi gibi hususlarla ilgili bildirimde bulunabilir.

A27. Finansal tabloların denetimi sırasında ortaya çıkan ve finansal raporlama sürecinin gözetimi bakımından üst yönetimden sorumlu olanlarla doğrudan ilgili olan diğer önemli hususlar, denetlenmiş finansal tablolara ilişik bilgilerdeki düzeltilmiş önemli yanlışlıkları veya tutarsızlıkları içerebilir.

---

[16] BDS 570, "İşletmenin Sürekliliği", 25(ç) paragrafı

[17] BDS 701, 17 nci paragraf

[18] BDS 706, "Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları", 12 nci paragraf

[19] BDS 720," "Bağımsız Denetçinin Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Dokümanlardaki Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları", 18(a) paragrafı

[20] BDS 700, 46-46T ve A63 paragrafları

[21] BDS 700, 41 ve 41T inci paragraflar

[22] BDS 300,"Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması", A13 paragrafı

A28. BDS 220 uyarınca denetimin kalitesini gözden geçiren bir kişinin atanmış olması durumunda denetçi, bu kişiyle müzakere edilen ya da bu kişi tarafından değerlendirilen hususları -16(a)-(ç) paragrafında belirtilen yükümlülükler ve ilgili açıklayıcı hükümlerde ele alınma boyutuna göre veya ele alınmamış ise- bildirmeyi düşünebilir.[23]

Denetçinin Bağımsızlığı (Bkz.: 17 nci paragraf)

A29. Denetçinin finansal tabloların denetiminde, bağımsızlıkla ilgili olanlar da dâhil, ilgili etik hükümlere uyması zorunludur. [24]

A30. Denetimin şartlarına göre farklılık göstermekle birlikte, bildirilecek olan ilişkiler, diğer hususlar ve önlemler genellikle aşağıdakileri ele alır:

(a) Kişisel çıkar tehditleri, kendi kendini denetleme tehditleri, taraf tutma tehditleri, yakınlık tehditleri ve yıldırma tehditleri olarak sınıflandırılabilecek bağımsızlığa yönelik tehditler.

(b) Mesleki uygulamalarla ve mevzuatla getirilen önlemler, işletme içinde alınmış olan önlemler ve denetim şirketinin kendi sistem ve prosedürleri kapsamındaki önlemler.

A31. Bağımsızlık yükümlülüklerine ilişkin ihlallerin tespit edildiği durumlarda, ilgili etik yükümlülükler ya da mevzuat tarafından üst yönetimden sorumlu olanlara yapılacak özel bildirimler öngörülebilir. Örneğin, Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar (Etik Kurallar), herhangi bir ihlalin ve bu ihlale karşı denetim şirketinin attığı adımların ya da aldığı önlemlerin yazılı olarak üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilmesini zorunlu kılar. [25]

A32. Denetçinin bağımsızlığına ilişkin olarak, Kurum tarafından belirlenen işletmeler ile borsada işlem gören işletmelerin denetiminde uygulanan bildirime ilişkin hükümler; örneğin faaliyetleri, büyüklükleri ve yapıları değerlendirildiğinde geniş ve çok sayıda bir menfaat sahibi kitlesine sahip oldukları için önemli bir kamu yararı bulunan diğer bazı işletmeler için de uygun olabilir. Finansal kurumlar (bankalar, sigorta şirketleri ve emekli sandıkları gibi) ve yardım kuruluşları gibi diğer işletmeler bu işletmelerin örnekleri arasında gösterilebilir. Diğer taraftan bağımsızlıkla ilgili bildirimlerin yapılmasının gerekli olmadığı durumlar da söz konusu olabilir. Üst yönetimden sorumlu olanların, yönetim faaliyetlerinde bulunmaları sebebiyle ilgili hususlar hakkında zaten bilgilendirilmiş olması, bu duruma örnek olarak gösterilebilir. Bu durumun özellikle, sahibi tarafından yönetilen ve finansal tabloların denetimi dışında denetim şirketi ve denetim ağına dâhil şirketlerle çok az ilişki içinde olan işletmelerde geçerli olması muhtemeldir.

[23] BDS 220, "Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol", 19-22 nci paragraflar ve A23-A32 paragrafları
[24] BDS 200, "Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi", 14 üncü paragraf
[25] "Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar", 290.39-49 bölümü

İlâve Hususlar (Bkz.: 3 üncü paragraf)

A33. Üst yönetimden sorumlu olanlar tarafından yönetimin gözetimi; finansal raporlamanın güvenilirliği, faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği ile yürürlükteki mevzuata uygunluk sağlanması açısından, işletmenin uygun iç kontrolü tasarladığından, uyguladığından ve sürdürdüğünden emin olunmasını içerir.

A34. Denetçi, finansal raporlama sürecinin gözetimiyle doğrudan bir ilgisi bulunmayan ancak üst yönetimden sorumlu olanların, işletmenin stratejik yönetiminin veya işletmenin hesap verebilirliğiyle ilgili yükümlülüklerinin gözetimine ilişkin sorumlulukları açısından önemli olabilecek ilâve hususlardan haberdar olabilir. Bu hususlar, üst yönetim yapıları veya süreçleriyle ilgili önemli konuları ve uygun yetkiye sahip olmaksızın kıdemli yöneticiler tarafından alınan önemli kararları veya yapılan önemli işlemleri içerebilir.

A35. Denetçi, üst yönetimden sorumlu olanlara ilâve hususları bildirip bildirmeyeceğine karar verirken, haberdar olduğu bu tür hususları, içinde bulunulan şartlar altında uygun olması kaydıyla yönetimin uygun kademesiyle müzakere edebilir.

A36. İlâve bir hususun bildirilmesi durumunda, denetçinin üst yönetimden sorumlu olanları aşağıdaki konularda bilgilendirmesi uygun olabilir:

(a) Bu tür hususların belirlenmesi ve iletilmesinin, finansal tablolar hakkında bir görüş oluşturmak amacıyla yapılan denetim açısından önemli olmadığı,

(b) Finansal tablolar hakkında bir görüş oluşturmak için gerekli olanlar dışındaki diğer hususlara ilişkin bir prosedür uygulanmadığı,

(c) Bu tür diğer hususların mevcut olup olmadığına karar vermek için bir prosedür uygulanmadığı.

İletişim Süreci

İletişim Sürecinin Oluşturulması (Bkz.: 18 inci paragraf)

A37. Denetçinin sorumluluklarının, denetimin planlanan kapsam ve zamanlamasının ve kurulacak iletişimlerin beklenen genel kapsamının açık bir şekilde iletilmesi, karşılıklı ve etkin bir iletişimin oluşturulmasına yardımcı olur.

A38. Aynı zamanda karşılıklı ve etkin bir iletişime katkıda bulunabilecek hususlar, aşağıdakilerin müzakere edilmesini içerir:

- İletişimin amacı. İletişimin amacı açık olduğunda, denetçi ve üst yönetimden sorumlu olanlar, ilgili konular ve iletişim sürecinde ortaya çıkması beklenen işlemler hakkında daha kolay mutabakata varırlar.
- Kurulacak olan iletişimin şekli.
- Denetim ekibi ve üst yönetimden sorumlu olanlar arasından belirli hususlar hakkında iletişim kurulacak kişi veya kişiler.
- Denetçinin iletişimin karşılıklı olacağına ve üst yönetimden sorumlu olanların denetimle ilgili olduğunu düşündükleri hususları denetçiye bildireceklerine dair

beklentisi. Denetimle ilgili olan bu hususlara, denetim prosedürlerinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını önemli biçimde etkileyebilecek stratejik kararlar, hile şüphesi veya tespiti ve kıdemli yöneticilerin dürüstlük veya yeterliğiyle ilgili endişeler örnek olarak verilebilir.

- Denetçi tarafından bildirilen hususlara ilişkin işlem yapma ve geri raporlama süreci.
- Üst yönetimden sorumlu olanlar tarafından bildirilen hususlara ilişkin işlem yapma ve geri raporlama süreci

A39. İletişim süreci, çeşitli şartlara (örneğin işletmenin büyüklüğüne ve üst yönetim yapısına, üst yönetimden sorumlu olanların nasıl çalıştıklarına ve denetçinin bildirilecek olan hususların önemine dair görüşüne) göre farklılık gösterir. Karşılıklı ve etkin bir iletişimin kurulmasında zorluk yaşanması, denetçi ile üst yönetimden sorumlu olanlar arasındaki iletişimin denetimin amacı açısından yeterli olmadığını gösterebilir (Bkz.: A52 paragrafı).

Küçük İşletmelere Özgü Hususlar

A40. Borsada işlem gören işletmelere veya daha büyük işletmelere kıyasla, küçük işletmelerin denetiminde denetçi, üst yönetimden sorumlu olanlarla daha basit bir şekilde iletişim kurabilir.

Yönetimle Kurulacak İletişim

A41. Bir denetim sırasında, bu BDS'ye göre üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilecek hususlar da dâhil, birçok husus yönetimle müzakere edilebilir. Bu tür müzakerelerde, yönetimin işletme faaliyetlerinin yürütülmesindeki icrai sorumluluğu ve özellikle finansal tabloların hazırlanmasındaki sorumluluğu dikkate alınır.

A42. Denetçi, ilgili hususları üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmeden önce uygun olduğu takdirde bu hususları öncelikle yönetimle müzakere edebilir. Örneğin, yönetimin yeterliği veya dürüstlüğü hakkındaki soruları yönetimle müzakere etmek uygun olmayabilir. Yönetimin işletme faaliyetlerinin yürütülmesindeki icrai sorumluluğunun dikkate alınmasına ek olarak yönetimle yapılacak bu tür ön müzakereler, olay ve durumlara açıklık getirebilir ve yönetime, daha fazla bilgi verme ve açıklamalarda bulunma fırsatı verebilir.Benzer şekilde, işletmede iç denetim fonksiyonunun bulunması durumunda denetçi, üst yönetimden sorumlu olanlara bildirimde bulunmadan önce ilgili hususları iç denetçi ile müzakere edebilir.

Üçüncü Taraflarla Kurulacak İletişim

A43. Üst yönetimden sorumlu olanlar üçüncü taraflara (örneğin bankalara veya belirli düzenleyici kurumlara) denetçiden gelen yazılı bildirimlerin kopyalarını vermeyi isteyebilir veya bu durum mevzuat tarafından zorunlu kılınmış olabilir. Bazı durumlarda üçüncü taraflara bildirim yapılması yasalara aykırı olabilir veya uygun olmayabilir. Üst yönetimden sorumlu olanlara yönelik hazırlanmış yazılı bir bildirimin üçüncü taraflara verilmesi hâlinde, ilgili üçüncü tarafların söz konusu bildirimlerin kendileri için hazırlanmadığı konusunda bilgilendirilmesi önemli olabilir. Söz konusu bilgilendirme,

üst yönetimden sorumlu olanlara yapılan yazılı bildirimlerde aşağıdaki gibi hususlara yer verilmesi suretiyle yapılabilir:

(a) Bildirimin sadece üst yönetimden sorumlu olanların ve uygun hâllerde topluluk yönetiminin ve topluluk denetçisinin kullanımına yönelik olarak hazırlandığı ve bu sebeple üçüncü tarafların bu bildirimleri esas almamaları gerektiği,

(b) Denetçinin üçüncü taraflara karşı hiçbir sorumluluğunun bulunmadığı,

(c) Söz konusu bildirimlerin üçüncü taraflara açıklanmasına veya dağıtılmasına ilişkin her türlü kısıtlama.

A44. Bazı durumlarda mevzuat uyarınca denetçinin bir takım hususları yerine getirmesi gerekebilir. Örneğin denetçinin;

- Üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen bazı hususları mevzuatı uygulayan veya düzenleyici otoritelere bildirmesi gerekebilir. Örneğin denetçinin, yönetimin ve üst yönetimden sorumlu olanların düzeltici işlemleri yapmadığı durumlarda yanlışlıkları yetkili kurumlara rapor etme görevi bulunabilir.
- Üst yönetimden sorumlu olanlar için hazırlanan bazı raporların nüshalarını, ilgili düzenleyici otoritelere veya finansman sağlayan kuruluşlara ya da bazı kamu sektörü işletmeleri söz konusu olduğunda merkezi otoriteye iletmesi gerekebilir.
- Üst yönetimden sorumlu olanlar için hazırlanan raporları kamuoyuyla paylaşması gerekebilir

A45. Mevzuat, denetçinin üst yönetimden sorumlu olanlara yaptığı yazılı bildirimlerin birer nüshasının üçüncü bir tarafa verilmesini zorunlu kılmadığı sürece, denetçinin söz konusu nüshaları vermeden önce üst yönetimden sorumlu olanlardan izin alması gerekebilir.

İletişim Şekilleri (Bkz.: 19 uncu paragraf)

A46. Etkin iletişim, müzakereler dâhil daha basit iletişim şekillerinin yanı sıra, daha karmaşık sunumları ve yazılı raporları da içerebilir. Denetçi 19 ve 20 nci paragraflarda tanımlananlar dışındaki hususları sözlü veya yazılı olarak bildirebilir. Yazılı bildirimler, üst yönetimden sorumlu olanlara verilen bir denetim sözleşmesini de içerebilir.

A47. İletişim şeklini, (örneğin bildirimin yazılı ya da sözlü, detaylı veya özet şeklinde, basit veya karmaşık şekilde yapılması) belirli bir hususun öneminin yanı sıra aşağıdaki gibi faktörler etkileyebilir:

- Söz konusu hususla ilgili yapılan bir müzakereye denetçi raporunda yer verilip verilmeyeceği. Örneğin, denetçi raporunda kilit denetim konularının bildirilecek olması durumunda, denetçi kilit denetim konusu olarak belirlediği konuların yazılı olarak bildirilmesini gerekli görebilir.
- Hususun tatmin edici biçimde açıklanıp açıklanmadığı.
- Hususun daha önceden yönetime bildirilip bildirilmediği.
- İşletmenin büyüklüğü, faaliyet yapısı, kontrol çevresi ve yasal yapısı.

- Özel amaçlı finansal tabloların denetlenmesi durumunda, denetçinin işletmenin genel amaçlı finansal tablolarını da denetleyip denetlemediği.
- Mevzuat hükümleri. Bazı durumlarda üst yönetimden sorumlu olanlara yapılacak yazılı bildirimler, ilgili mevzuatta belirtilen şekilde yapılır.
- Denetçiyle yapılacak düzenli toplantılara veya kurulacak iletişime yönelik düzenlemeler dâhil, üst yönetimden sorumlu olanların beklentileri.
- Denetçinin üst yönetimden sorumlu olanlarla sürdürdüğü iletişim ve diyaloğun yoğunluğu.
- Üst yönetim organı üyeliklerinde önemli değişikliklerin olup olmadığı.

A48. Üst yönetimden sorumlu olanlardan biriyle (örneğin denetim komitesi başkanıyla) önemli bir konunun görüşülmesi durumunda, üst yönetimden sorumlu olanların tamamının konu hakkında eksiksiz ve eşit bilgiye sahip olması için, denetçinin görüşülen konuyu daha sonraki bildirimlerde özetlemesi uygun olabilir.

İletişimlerin Zamanlaması (Bkz.: 21 inci paragraf)

A49. Denetim boyunca zamanında kurulan iletişim, üst yönetimden sorumlu olanlar ile denetçi arasında karşılıklı sağlam bir diyaloğun oluşmasına katkıda bulunur. Bununla birlikte iletişime yönelik uygun zamanlama, denetimin şartlarına göre farklılık gösterir. Bu şartlar, hususun önemini, niteliğini ve üst yönetimden sorumlu olanlar tarafından gerçekleştirilmesi beklenen işlemleri içerir. Örneğin:

- Planlama konularıyla ilgili bildirimler, çoğunlukla denetimin ilk safhasında; ilk kez yapılan bir denetimde ise denetimin şartları üzerinde mutabakata varılması sürecinin bir parçası olarak yapılabilir.
- Denetçinin denetim sırasında karşılaştığı önemli bir zorluğun üstesinden gelmesi konusunda üst yönetimden sorumlu olanların yardımcı olabilmesi veya bu zorluğun denetçinin olumlu görüş dışında bir görüş vermesine sebep olma ihtimalinin bulunması durumunda, söz konusu zorluğun mümkün olan en kısa sürede bildirilmesi uygun olabilir. Benzer şekilde denetçi, tespit ettiği önemli iç kontrol eksikliklerini BDS 265 uyarınca yazılı olarak bildirmeden önce mümkün olan en kısa sürede üst yönetimden sorumlu olanlara sözlü olarak bildirebilir. [26]
- BDS 701'in uygulandığı durumlarda, denetimin planlanan kapsamı ve zamanlaması müzakere edilirken, denetçi kilit denetim konuları hakkındaki öngörülerini bildirebilir (Bkz.: A13 paragrafı). Ayrıca denetçi önemli denetim bulgularını bildirirken, bu tür hususları daha detaylı müzakere etmek için daha sık iletişimlerde bulunabilir.
- Bağımsızlığa ilişkin tehdit ve ilgili önlemler hakkında önemli yargılara varıldığı zaman (örneğin denetim dışı hizmetlerin sağlanacağı bir sözleşmenin kabulü ve

[26] BDS 265, 9 uncu paragraf ve A14 paragrafı

nihai görüşme sırasında) bağımsızlıkla ilgili bildirimlerde bulunmak uygun olabilir.

- İşletmenin muhasebe uygulamalarının nitel yönleri hakkındaki denetçinin görüşleri de dâhil olmak üzere, denetim bulgularına ilişkin bildirimler de nihai görüşmenin bir parçası olabilir.
- Genel ve özel amaçlı finansal tabloların birlikte denetlenmesi durumunda, bildirimlerin zamanlamasının koordine edilmesi uygun olabilir.

A50. Aşağıdakiler, iletişimlerin zamanlamasıyla ilgili olabilecek diğer faktörlerdendir:

- Denetlenen işletmenin büyüklüğü, faaliyet yapısı, kontrol çevresi ve yasal yapısı
- Belirli konuların belirlenen bir zaman dilimi içinde bildirilmesini gerektiren her türlü yasal yükümlülük
- Denetçiyle yapılacak düzenli toplantılara veya kurulacak iletişime yönelik düzenlemeler dâhil, üst yönetimden sorumlu olanların beklentileri
- Denetçinin belirli hususları belirlediği zaman. Örneğin denetçi, belirli bir hususu (örneğin, bir yasaya aykırılık durumunu), önleyici tedbirlerin alınabileceği bir sürede belirlememiş olabilir, fakat bu hususun bildirilmesi düzeltici işlemlerin yapılmasına imkân verebilir.

İletişim Sürecinin Yeterliliği (Bkz.: 22 nci paragraf)

A51. Denetçinin üst yönetimden sorumlu olanlarla kurduğu karşılıklı iletişim hakkındaki değerlendirmeyi desteklemek için özel prosedürler tasarlaması gerekmez. Bunun yerine değerlendirme, başka amaçlar için uygulanan denetim prosedürlerinden elde edilen gözlemlere dayandırılabilir. Bu gözlemler aşağıdakileri içerebilir:

- Denetçinin dikkate sunduğu hususlara karşılık olarak üst yönetimden sorumlu olanlar tarafından atılan adımların uygunluğu ve zamanlılığı. Daha önceki bildirimlerde dikkate sunulan önemli hususların işletme tarafından etkin bir şekilde ele alınmaması durumunda, denetçinin uygun adımın atılmama sebebiyle ilgili olarak sorgulama yapması ve aynı hususu tekrar dikkate sunması uygun olabilir. Bu tutum, denetçinin ilgili hususun uygun bir şekilde ele alındığını veya bu hususun artık önemli olmadığını düşündüğü şeklinde bir izlenim oluşması riskini önler.
- Denetçiyle kurulan iletişimde üst yönetimden sorumlu olanların bariz açık sözlülüğü.
- Üst yönetimden sorumlu olanların, yönetim kademesinden herhangi biri olmaksızın denetçiyle bir araya gelme konusunda istekli ve yeterli olması.
- Üst yönetimden sorumlu olanların, denetçi tarafından dikkate sunulan hususları tam olarak anlayabilme konusundaki bariz kabiliyeti. Örneğin, üst yönetimden sorumlu olanların konuları irdelemesi ve yapılan önerileri sorgulayabilmesi.

- Üst yönetimden sorumlu olanlarla kurulacak iletişimin şekli, zamanlaması ve beklenen genel içeriği hakkında mutabakata varılmasında yaşanan zorluklar.
- Üst yönetimden sorumlu olanların tamamının veya bazılarının işletme yönetiminde yer aldığı durumlarda; bu kişilerin denetçiyle müzakere ettikleri hususların, yönetime ilişkin sorumluluklarının yanı sıra daha geniş kapsamlı olan üst yönetim sorumluluklarını nasıl etkilediğinin bariz bir şekilde farkında olması.
- Denetçi ile üst yönetimden sorumlu olanlar arasında kurulan karşılıklı iletişimin ilgili mevzuat hükümlerine uyup uymadığı.

A52. 4 üncü paragrafta belirtildiği gibi, karşılıklı ve etkin bir iletişim hem denetçiye hem de üst yönetimden sorumlu olanlara yardımcı olur. Ayrıca, BDS 315 üst yönetimden sorumlu olanların, iç denetim fonksiyonuyla ve -varsa- dış denetçilerle olan etkileşimleri dâhil olmak üzere iletişime katılımını, işletmenin kontrol çevresinin bir unsuru olarak tanımlar. [27]Yeterli derecede kurulamayan karşılıklı bir iletişim, kontrol çevresinin yetersiz olduğuna işaret edebilir ve denetçinin "önemli yanlışlık" risklerine ilişkin değerlendirmesini etkileyebilir. Ayrıca denetçinin finansal tablolar hakkında bir görüş oluşturması için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememiş olması riski de vardır.

A53. Üst yönetimden sorumlu olanlarla kurduğu karşılıklı iletişimin yetersiz olması ve bu soruna bir çözüm bulamaması durumunda denetçi aşağıdaki gibi adımlar atabilir:

- Kapsam kısıtlamasına dayanarak olumlu görüş dışında görüş verebilir
- Atılabilecek farklı adımların sonuçlarına ilişkin hukuki danışmanlık alabilir
- Üçüncü taraflarla (örneğin, düzenleyici bir kurumla) veya işletme sahipleri gibi işletme dışından olan yönetim yapısındaki üst düzey bir otoriteyle (örneğin, genel kuruldaki hissedarlarla) veya kamu sektöründe ilgili idari otoritelerle iletişim kurabilir.
- İlgili mevzuat tarafından mümkün kılınması durumunda denetimden çekilebilir

Belgelendirme (Bkz.: 23 üncü paragraf)

A54. İşletme tarafından hazırlanan tutanakların kurulan iletişimin uygun bir kaydı olması hâlinde, sözlü iletişime ilişkin çalışma kâğıtları, bu tutanakların çalışma kâğıtlarının bir parçası olarak muhafaza edilen bir kopyasını içerebilir.

[27] BDS 315, A77 paragrafı

Ek 1

(Bkz.: 3 üncü paragraf)

KKS 1'de ve Diğer BDS'lerde Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişime Atıf Yapan Özel Hükümler

Bu ekte, belirli konuların üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilmesini zorunlu kılan KKS 1[1] ve diğer BDS'lerdeki ilgili paragraflar yer almaktadır.

Bu liste, BDS'lerde yer alan ana hükümler ile açıklayıcı hükümler ve uygulama bölümlerinin yerine geçmez.

- 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", 30(a) paragrafı
- BDS 240, "Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları", 21, 38(c)(i) ve 40-42 nci paragraflar
- BDS 250, "Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde İlgili Mevzuatın Dikkate Alınması", 14, 19 ve 22- 24 üncü paragraflar
- BDS 265, "İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi", 9 uncu paragraf
- BDS 450, "Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi", 12-13 üncü paraflar
- BDS 505, "Dış Teyitler", 9 uncu paragraf
- BDS 510, "İlk Bağımsız Denetimler - Açılış Bakiyeleri", 7 nci paragraf
- BDS 550, "İlişkili Taraflar", 27 nci paragraf
- BDS 560, "Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar", 7(b)-(c), 10(a), 13(b), 14(a) ve 17 nci paragraflar
- BDS 570, "İşletmenin Sürekliliği", 25 inci paragraf
- BDS 600, "Özel Hususlar-Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil)", 49 uncu paragraf
- BDS 610, "İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması", 18, 20 ve 31 inci paragraflar
- BDS 700, "Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama", 46 ncı paragraf
- BDS 701, "Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi", 17 nci paragraf

[1] KKS 1, "Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler İçin Kalite Kontrol"

- BDS 705, “Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi”, 12, 14, 23 ve 30 uncu paragraflar
- BDS 706, “Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları”, 12 nci paragraf
- BDS 710, “Karşılaştırmalı Bilgiler – Önceki Dönemlere Ait Karşılık Gelen Bilgiler ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar”,18 inci paragraf
- BDS 720, “Bağımsız Denetçinin Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Dokümanlardaki Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları”, 17-19 uncu paragraflar

Ek 2

(Bkz.: 16(a), A19-A20 paragrafları)

Muhasebe Uygulamalarının Nitel Yönleri

16(a) paragrafı tarafından zorunlu kılınan ve A19-A20 paragraflarında ele alınan iletişim, aşağıdaki hususları içerebilir:

Muhasebe Politikaları

- Bilgi sağlamanın maliyeti ile finansal tablo kullanıcılarının elde edeceği faydanın dengelenmesi gerektiği göz önünde bulundurularak, muhasebe politikalarının işletmenin içinde bulunduğu özel şartlara uygunluğu. Kabul edilebilir alternatif muhasebe politikalarının mevcut olması durumunda; yapılacak bildirim, önemli muhasebe politikaları seçiminden etkilenen finansal tablo kalemlerinin belirlenmesinin yanı sıra benzer işletmeler tarafından kullanılan muhasebe politikalarına ilişkin bilgileri içerebilir.
- Yeni muhasebe düzenlemelerinin uygulanması da dâhil olmak üzere önemli muhasebe politikalarının ilk kez seçimi ve bu politikalardaki değişiklikler. Bu konulara ilişkin iletişim:
  - Muhasebe politikasındaki değişikliğin uygulanmasının zamanlaması ve yönteminin, işletmenin cari ve gelecekteki kazançlarına etkisini ve
  - Beklenen yeni muhasebe düzenlemeleri sebebiyle muhasebe politikalarında ortaya çıkacak bir değişikliğin zamanlamasını

  içerebilir
- Önemli muhasebe politikalarının, tartışmalı veya yeni alanlara (veya özellikle genel kabul gören uygulama rehberlerinin veya görüş birliğinin söz konusu olmadığı bir endüstriye özgü alanlara) etkisi.
- Kaydedildikleri dönemle ilgili olarak, işlemlerin zamanlamasının etkisi

Muhasebe Tahminleri

- Tahminlerin önem arz ettiği kalemler açısından BDS 540'ta[1] ele alınan hususlar örnek olarak aşağıdakileri içerir:
  - Yönetimin; finansal tablolarda muhasebeleştirilecek veya açıklanacak muhasebe tahminlerine ihtiyaç duyulmasına sebep olabilecek işlem, olay ve şartları nasıl belirlediğini.
  - İçinde bulunulan şartlarda meydana gelen ve yeni muhasebe tahminlerine yol açacak veya mevcut tahminleri revize etme ihtiyacı doğuracak değişiklikleri.

[1] BDS 540, "Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Olanlar Dâhil Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi"

- Yönetimin, muhasebe tahminlerini finansal tablolarda muhasebeleştirme veya muhasebeleştirmeme kararının geçerli finansal raporlama çerçevesi hükümlerine uygun olup olmadığını.
- Önceki dönemlere ait muhasebe tahminlerinin sonuçlarında ve muhasebe tahminlerinin oluşturulmasında kullanılan yöntemlerde önceki dönemlere göre bir değişiklik olup olmadığı veya bir değişiklik yapılmasının gerekip gerekmediğini, bu tür durumların söz konusu olması hâlinde sebebini.
- Muhasebe tahminleri için seçilen ölçüm esasının geçerli finansal raporlama çerçevesi hükümlerine uygun olup olmadığı da dâhil olmak üzere, yönetimin (örneğin; bir model kullanmış olduğu durumlarda) muhasebe tahminlerini oluşturma sürecini.
- Muhasebe tahminin oluşturulmasında yönetim tarafından kullanılan önemli varsayımların makul olup olmadığını.
- Yönetim tarafından kullanılan önemli varsayımların uygunluğuyla (makul olmasıyla) veya geçerli finansal raporlama çerçevesinin gerektiği gibi uygulanmasıyla ilgili olduğu durumlarda, yönetimin atılacak belirli adımları gerçekleştirme niyet ve kabiliyetini.
- "Önemli yanlışlık" risklerini.
- Yönetimin, muhtemel taraflılığına ilişkin göstergeleri.
- Yönetimin alternatif varsayım veya sonuçları nasıl dikkate aldığını, bunları neden reddettiğini veya bunları dikkate almamışsa muhasebe tahmini oluştururken tahmin belirsizliğini nasıl ele aldığını.
- Finansal tablolarda tahmin belirsizliğine ilişkin yapılan açıklamanın yeterliliğini.

Finansal Tablo Açıklamaları

- Özellikle tahminlerden ve alınan kararlardan etkilenen finansal tablo açıklamalarının (örneğin, hasılatın muhasebeleştirilmesine, ücretlere, işletmenin sürekliliğine, bilanço tarihinden sonraki olaylara ve şarta bağlı hususlara ilişkin dipnotlar) hazırlanmasında ele alınan konular ve kullanılan yargılar
- Finansal tablolardaki açıklamaların genel olarak tarafsızlığı, tutarlılığı ve açıklığı

İlgili Hususlar

- Finansal tablolarda açıklanan ciddi (önemli) risklerin, maruz kalınan tehlikelerin ve belirsizliklerin (örneğin devam eden davalar gibi) finansal tablolara muhtemel etkisi
- İşletmenin olağan faaliyetlerinin dışında kalan veya olağan dışı görünen önemli işlemlerin finansal tabloları etkileme derecesi. Bu iletişim şunlara vurgu yapabilir:
  - Dönem içinde muhasebeleştirilen tekrarlanmayan tutarlar.

- Bu tür işlemlerin finansal tablolarda ayrı olarak ne ölçüde açıklandığı.
- Bu tür işlemlerin özel bir muhasebe veya vergi uygulamasıyla ilgili ya da yasal veya düzenleyici özel bir amacı gerçekleştirmek amacıyla tasarlanıp tasarlanmadığı.
- Bu tür işlem biçimlerinin aşırı derecede karmaşık görünüp görünmediği veya işlemin yapılandırılmasıyla ilgili kapsamlı bir danışmanlık alınıp alınmadığı/ bir çalışma yapılıp yapılmadığı.
- Yönetimin, işlemin temelinde yatan ekonomik gerekçeler yerine, belirli bir muhasebe uygulaması ihtiyacına daha fazla önem verip vermediği.

- İşletmenin maddi ve maddi olmayan duran varlıkların faydalı ömürlerini belirlerken kullandığı temel varsayımlar da dâhil olmak üzere, varlık ve borçların kayıtlı değerlerini etkileyen faktörler. Bu hususlara ilişkin kurulacak iletişimde, varlıkların kayıtlı değerlerini etkileyen faktörlerin nasıl seçildiği ve alternatif seçimlerin finansal tabloları nasıl etkileyeceği açıklanabilir.
- Yanlışlıklara ilişkin düzeltmelerde yönetimin seçici davranması (örneğin raporlanan kazançları azaltıcı değil artırıcı etkisi olan yanlışlıkların düzeltilmesi).