



TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI

BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 250

***FİNANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİMİNDE
MEVZUATIN DİKKATE ALINMASI***

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, 2022 yılı yayımı, Bölüm 1’de yer alan Uluslararası Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 250 “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde İlgili Mevzuatın Dikkate Alınması”nın, 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 veya permissions@ifac.org adresine başvurarak konuyla ilgili daha fazla bilgi elde edilebilir.

(Bu ifade Standardın yalnızca internet sitesinde yayımlanan versiyonunda bulunmaktadır)

GÜNCELLEMELER VE YÜRÜRLÜK TARİHLERİ

- BDS 250 *Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde İlgili Mevzuatın Dikkate Alınması* Standardının ilk sürümü, 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 10/12/2013 tarihli ve 28847 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.
- BDS 250 *Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde İlgili Mevzuatın Dikkate Alınması* Standardının güncellenen sürümü, 31/5/2018 tarihli ve 75935942-050.01.02-01/64 sayılı Kurul Kararıyla, 1/1/2018 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 6/6/2018 tarihli ve 30443(M) sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.
- BDS 250 *Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde İlgili Mevzuatın Dikkate Alınması* Standardının üçüncü sürümü, 28/12/2020 tarihli ve 75935942-050.01.04-[01/231] sayılı Kurul Kararıyla 1/1/2021 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 30/12/2020 tarihli ve 31350 (2.M) sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.
- BDS 250 *Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde İlgili Mevzuatın Dikkate Alınması* Standardına ilişkin değişiklikler; 06/01/2022 tarihli ve 7585 sayılı Kurul Kararıyla 1/1/2022 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 09/01/2022 tarihli ve 31714 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.
- BDS 250 *Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde İlgili Mevzuatın Dikkate Alınması* Standardına ilişkin değişiklikler; 20/12/2022 tarihli ve 13747 sayılı Kurul Kararıyla 31/12/2023 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 16/01/2023 tarihli ve 32075 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.
- **BDS 250 *Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde İlgili Mevzuatın Dikkate Alınması* Standardına ilişkin değişiklikler; 27/12/2023 tarih ve 21621 sayılı Kurul Kararıyla 31/12/2023 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 29/12/2023 tarihli ve 32414 (1.M) sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.**

BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 250
FİNANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİMİNDE
MEVZUATIN DİKKATE ALINMASI

İÇİNDEKİLER

	Paragraf
Giriş	
Kapsam.....	1
Mevzuatın Etkisi.....	2
Mevzuata Uygunluk Sağlama Sorumluluğu.....	3-9
Yürürlük Tarihi.....	10
Amaçlar	11
Tanımlar	12
Ana Hükümler	
Mevzuata Uygunluğun Denetçi Tarafından Değerlendirilmesi.....	13-18
Aykırlığın Tespit Edildiği veya Aykırılıktan Şüphelenildiği Durumlarda	
Uygulanacak Denetim Prosedürleri.....	19-22
Tespit Edilen veya Şüphelenilen Aykırılıkların Bildirilmesi ve Rapor Edilmesi	23-29
Belgelendirme	30
Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama	
Mevzuata Uygunluk Sağlama Sorumluluğu.....	A1-A8
Tanımlar	A9-A10
Mevzuata Uygunluğun Denetçi Tarafından Değerlendirilmesi.....	A11-A16
Aykırlığın Tespit Edildiği veya Aykırılıktan Şüphelenildiği Durumlarda	
Uygulanacak Denetim Prosedürleri.....	A17-A25
Tespit Edilen veya Şüphelenilen Aykırılıkların Bildirilmesi ve Rapor Edilmesi	A26-A34
Belgelendirme	A35-A36

Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 250 “Finansal Tabloların Denetiminde Mevzuatın Dikkate Alınması”, 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 mevzuatı dikkate alma sorumluluğunu düzenler. Bu BDS, denetçinin, belirli bir mevzuata uygunluğu test etmek ve bu uygunluğa ilişkin ayrı bir raporlama yapmak üzere özellikle görevlendirildiği diğer güvence denetimleri için geçerli değildir.

Mevzuatın Etkisi

2. Mevzuatın finansal tablolar üzerindeki etkisi oldukça farklılık gösterir. İşletmenin tabi olduğu mevzuat, yasal ve düzenleyici çerçeveyi oluşturur. Bazı mevzuat hükümleri, işletmenin finansal tablolarında raporlanan tutar ve açıklamaları belirlediği için finansal tablolar üzerinde doğrudan bir etkiye sahiptir. Diğer bazı mevzuat hükümleri ise yönetimin uyması gereken veya işletmenin faaliyetlerini yürütmesi sırasında uymak zorunda olduğu kuralları düzenler; ancak bunların işletmenin finansal tabloları üzerinde doğrudan bir etkisi yoktur. Bazı işletmeler sıkı düzenlemelere tabi olan sektörlerde (bankalar ve ilaç sektöründeki işletmeler gibi) faaliyet gösterir. Diğer işletmeler ise yalnızca, genel olarak işletme faaliyetleriyle ilgili olan birçok düzenlemeye tabidir (iş sağlığı ve güvenliği ve eşit istihdam fırsatıyla ilgili konularda olduğu gibi). Mevzuata aykırılığın işletme açısından finansal tablolar üzerinde önemli etki yaratabilecek para cezaları, davalar veya diğer durumlar gibi çeşitli sonuçları olabilir.

Mevzuata Uygunluk Sağlama Sorumluluğu (Bkz.: A1-A8 paragrafları)

3. İşletmenin finansal tablolarında raporlanan tutar ve açıklamaları belirleyen mevzuat hükümlerine uygunluk sağlanması dâhil, işletme faaliyetlerinin mevzuata uygun şekilde gerçekleştirilmesini sağlama sorumluluğu, üst yönetimden sorumlu olanların gözetiminde yönetime aittir.

Denetçinin Sorumluluğu

4. Bu BDS’de yer alan hükümler, denetçinin finansal tablolarda yer alan ve mevzuata aykırılıktan kaynaklanan önemli yanlışlıkları belirlemesine yardımcı olmak üzere hazırlanmıştır. Ancak denetçi, aykırılıkları önlemekle sorumlu değildir ve denetçiden her tür mevzuata ilişkin aykırılıkları tespit etmesi beklenemez.
5. Denetçi, bir bütün olarak finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içermediği konusunda makul bir güvence elde etmekle sorumludur¹. Denetçi, finansal tabloların denetimini yürütürken yasal ve düzenleyici çerçeveyi dikkate alır. Bir denetim BDS’lere uygun olarak planlansa ve yürütülse dahi, denetimin yapısal kısıtlamaları sebebiyle finansal tablolardaki bazı önemli yanlışlıkların tespit edilememesine ilişkin kaçınılmaz bir risk vardır². Mevzuat bağlamında, aşağıdaki gibi sebeplerden dolayı, denetimin yapısal kısıtlamalarının denetçinin önemli yanlışlıkları tespit etme kabiliyeti üzerindeki muhtemel etkileri daha fazladır:

¹ BDS 200, “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi”, 5 inci paragraf

² BDS 200, A51-A52 paragrafları

- Esas olarak işletme faaliyetleriyle ilgili olan, ancak genellikle finansal tabloları etkilemeyen ve işletmenin finansal raporlamayla ilgili bilgi sistemlerinin kapsamında yer almayan çok sayıda düzenlemenin bulunması.
- Aykırılıkların; muvazaa, sahtekârlık, işlemlerin kasıtlı olarak kayda geçirilmemesi, kontrollerin yönetim tarafından ihlal edilmesi veya denetçiye gerçeğe aykırı beyanlarda bulunulması gibi söz konusu aykırılıkları gizlemek için tasarlanmış davranışları içerebilmesi.
- Bir eylemin/fiilin aykırılık oluşturup oluşturmadığının, nihai olarak bir mahkeme veya uygun olan diğer bir karar organı tarafından belirlenecek bir konu olması.

Genellikle, bir aykırılığın finansal tablolara yansıtılan olay ve işlemlerle ilgisi ne kadar az ise, denetçinin böyle bir durumdan haberdar olma veya aykırılığı bilme ihtimali de o kadar azdır.

6. Bu BDS, denetçinin iki farklı sınıfta yer alan mevzuata uygunluğa ilişkin sorumluluklarını birbirinden ayırır (Bkz.: A6 ve A12-13 paragrafları):
 - (a) Vergi ve sosyal güvenlik mevzuatı gibi, finansal tablolarda yer alan önemli tutar ve açıklamaların belirlenmesinde doğrudan bir etkiye sahip olduğu genel olarak kabul edilen mevzuat hükümleri (Bkz.: 14 üncü paragraf ve A12 paragrafı) ve
 - (b) Finansal tablolarda yer alan tutar ve açıklamaların belirlenmesinde doğrudan bir etkiye sahip olmayan diğer mevzuat. Ancak bu tür mevzuata uygunluk sağlanması (örneğin, faaliyet lisansı şartlarına, borç ödeme gücüne ilişkin düzenleyici hükümlere veya çevreyle ilgili düzenlemelere uygunluk sağlanması), işletmenin faaliyetleri, faaliyetlerini sürdürebilme kabiliyeti veya önemli cezalardan kaçınması açısından önemli olabilir ve bu sebeple bu tür bir mevzuata aykırılığın finansal tablolar üzerinde önemli bir etkisi bulunabilir (Bkz.: 15 inci paragraf ve A13 paragrafı).
7. Bu BDS’de, yukarıda belirtilen her bir sınıf için farklı hükümler yer almaktadır. 6(a) paragrafında belirtilen sınıfa ilişkin olarak denetçinin sorumluluğu, mevzuat hükümlerine uygunluk sağlandığına ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmektir. Denetçinin 6(b) paragrafında belirtilen sınıfa ilişkin sorumluluğu ise, finansal tablolar üzerinde önemli bir etkiye sahip olabilecek diğer mevzuata aykırılıkların tespit edilmesine yardımcı olması için belirli denetim prosedürlerini uygulamakla sınırlıdır.
8. Finansal tablolar hakkında görüş oluşturmak üzere uygulanan diğer denetim prosedürleri, denetçinin dikkatini aykırılık durumlarına çekebilir. Bu BDS, denetçinin bu tür durumlara karşı dikkatli olmasını gerektirir. İşletmeyi etkileyen mevzuatın kapsamı dikkate alındığında, BDS 200³ tarafından zorunlu kılındığı gibi denetim boyunca mesleki şüpheliğin sürdürülmesi önemlidir.

³ BDS 200, 15 inci paragraf

9. İşletmedeki mevzuata aykırılıklarla ilgili olarak denetçinin, mevzuat ve etik hükümler uyarınca -bu BDS'dekilerden farklı veya daha fazla- aşağıdaki gibi ilave sorumlulukları bulunabilir (Bkz.: A8 paragrafi):

- (a) Yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanlara yapılacak belirli bildirimlere ilişkin hükümler dâhil, mevzuata ilişkin tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıklara karşılık verilmesi, yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanlar tarafından aykırılıklara verilen karşılıkların uygunluğunun değerlendirilmesi ve ilave adım atılmasının gerekli olup olmadığının belirlenmesi,
- (b) Tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıkların diğer denetçilere bildirilmesi (örneğin, topluluk finansal tablolarının denetiminde) ve
- (c) Tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıklara ilişkin belgelendirme yapılması.

İlave sorumluluklara uyulması, bu BDS ve diğer BDS'ler uyarınca yürütülen denetçi çalışmasıyla ilgili (örneğin, yönetimin veya -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların dürüstlüğüne ilişkin) daha fazla bilgi sağlayabilir.

Yürürlük Tarihi

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

Amaçlar

11. Denetçinin amaçları;

- (a) Finansal tablolarda yer alan önemli tutar ve açıklamaların belirlenmesinde doğrudan bir etkiye sahip olduğu genel olarak kabul edilen mevzuat hükümlerine uygunluk sağlandığına dair yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek,
- (b) Finansal tablolar üzerinde önemli bir etkiye sahip olabilecek diğer mevzuata ilişkin aykırılıkların tespit edilmesine yardımcı olması için belirli denetim prosedürlerini uygulamak ve
- (c) Denetim sırasında tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıklara uygun biçimde karşılık vermektir.

Tanımlar

12. Aşağıdaki terim BDS'lerde, karşısında belirtilen anlamıyla kullanılmıştır:

Aykırılık: Kasten ya da kasıt olmaksızın, işletmenin kendisi, üst yönetimden sorumlu olanlar veya yönetim ya da işletme için veya işletme yönetimi altında çalışan diğer kişiler tarafından gerçekleştirilen, mevzuata aykırı olan ihmalî veya icrâ eylemlerdir (fiillerdir). Aykırılıklar, işletmenin ticari faaliyetleriyle ilgisi olmayan kusurlu davranışları içermez (Bkz.: A9-A10 paragrafları).

Ana Hükümler

Mevzuata Uygunluğun Denetçi Tarafından Değerlendirilmesi

13. Denetçi BDS 315⁴ uyarınca işletme ve çevresini tanıma sürecinin bir parçası olarak;
 - (a) İşletme ve işletmenin faaliyet gösterdiği endüstri veya sektör için geçerli olan yasal ve düzenleyici çerçeveye ve
 - (b) İşletmenin bu çerçeveye nasıl uygunluk sağladığına, dair genel bir kanaat edinir (Bkz.: A11 paragrafı).
14. Denetçi, finansal tablolarda yer alan önemli tutar ve açıklamaların belirlenmesinde doğrudan bir etkiye sahip olduğu genel olarak kabul edilen mevzuat hükümlerine uygunluk sağlandığına dair yeterli ve uygun denetim kanıtı elde eder (Bkz.: A12 paragrafı).
15. Denetçi, finansal tablolar üzerinde önemli bir etkiye sahip olabilecek diğer mevzuata ilişkin aykırılıkların tespit edilmesine yardımcı olması için aşağıdaki denetim prosedürlerini uygular (Bkz.: A13-A14 paragrafları):
 - (a) İşletmenin diğer mevzuata uygunluk sağlayıp sağlamadığına ilişkin olarak yönetimin ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların sorgulanması ve
 - (b) Lisans veren veya düzenleyici kurumlarla yapılan yazışmalar varsa, bunların tetkik edilmesi.
16. Uygulanan diğer denetim prosedürleri, denetçinin dikkatini mevzuata aykırı olan veya aykırı olduğundan şüphelenilen bir duruma çekebilir. Denetçi, denetim sırasında bu tür durumlara karşı dikkatli olur (Bkz.: A15 paragrafı).
17. Denetçi, finansal tabloların hazırlanması sırasında etkileri dikkate alınması gereken bilinen tüm mevzuata aykırı olan veya aykırı olduğundan şüphelenilen durumların kendisine açıklandığına dair yönetimden ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlardan yazılı beyan talep eder (Bkz.: A16 paragrafı).
18. Tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıkların bulunmadığı hâllerde denetçi, 13-17 nci paragraflarda belirtilen prosedürler dışında, işletmenin mevzuata uygunluk sağladığına dair denetim prosedürlerini uygulamaz.

Aykırlığın Tespit Edildiği veya Aykırılıktan Şüphelenildiği Durumlarda Uygulanacak Denetim Prosedürleri

19. Denetçi, mevzuata aykırı olan veya aykırı olduğundan şüphelenilen bir durumdan haberdar olduğunda (Bkz.: A17-A18 paragrafları);
 - (a) Fiilin niteliğine ve hangi şartlar altında gerçekleştiğine dair kanaat edinir ve
 - (b) Söz konusu fiilin finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkilerini değerlendirmek için daha fazla bilgi elde eder (Bkz.: A19 paragrafı).

⁴ BDS 315, “‘Önemli Yanlılık’ Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi”, 11 inci paragraf

20. Aykırılık olabileceğinden şüphelenmesi hâlinde denetçi, mevzuatla yasaklanmadığı sürece, konuyu yönetimin uygun bir kademesiyle ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlarla müzakere eder. Yönetimin veya -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların, işletmenin mevzuata uygunluk sağladığını destekleyen yeterli bilgiyi vermemesi ve şüphelenilen aykırılığın etkisinin finansal tablolar açısından önemli olabileceği yargısına varması hâlinde denetçi, hukuki danışmanlık alma ihtiyacını mütalaa eder (Bkz.: A20-A22 paragrafları).
21. Şüphelenilen aykırılıkla ilgili yeterli bilginin elde edilememesi durumunda denetçi, yeterli ve uygun denetim kanıtının bulunmamasının denetçi görüşü üzerindeki etkisini değerlendirir.
22. Denetçi, yazılı beyanların güvenilirliği ile yaptığı risk değerlendirmesi dâhil, tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıkların denetimin diğer alanları üzerindeki etkilerini değerlendirir ve uygun adımları atar (Bkz.: A23-A25 paragrafları).

Tespit Edilen veya Şüphelenilen Aykırılıkların Bildirilmesi ve Rapor Edilmesi

Tespit Edilen veya Şüphelenilen Aykırılıkların Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara Bildirilmesi

23. Üst yönetimden sorumlu olanların tamamının yönetimde yer almaması ve bu sebeple denetçinin daha önceden bildirdiği tespit edilen veya şüphelenilen aykırılık içeren konulardan haberdar olmamaları hâlinde denetçi⁵, açıkça önemsiz olarak değerlendirilenler dışında, denetimin yürütülmesi sırasında dikkatini çeken tespit edilen veya şüphelenilen aykırılık içeren konuları mevzuatla yasaklanmadığı sürece üst yönetimden sorumlu olanlara bildirir.
24. Denetçi 23 üncü paragrafta belirtilen aykırılığın kasıtlı ve önemli olduğu yargısına varırsa, konuyu en kısa zamanda üst yönetimden sorumlu olanlarla görüşür.
25. Yönetim veya üst yönetimden sorumlu olanların aykırılığa karıştıklarından şüphelenmesi durumunda denetçi, konuyu -varsa- denetim komitesi veya gözetim kurulu gibi daha üst bir kademeye bildirir. Üst kademenin bulunmaması veya söz konusu bildirim üzerine harekete geçilmeyeceğine inanması veya kime bildirilmesi gerektiğinden emin olmaması durumunda denetçi, hukuki danışmanlık alma ihtiyacını mütalaa eder.

Tespit Edilen veya Şüphelenilen Aykırılıkların Denetçi Raporu Üzerindeki Muhtemel Etkileri (Bkz.: A26-A27 paragrafları)

26. Tespit edilen veya şüphelenilen bir aykırılığın finansal tablolar üzerinde önemli bir etkisinin olduğu ancak bu aykırılığın finansal tablolara yeterince yansıtılmadığı sonucuna varması hâlinde denetçi, BDS 705 uyarınca finansal tablolara ilgili olarak sınırlı olumlu görüş (şartlı görüş) veya olumsuz görüş verir.⁶
27. Yönetim veya üst yönetimden sorumlu olanların, denetçinin finansal tablolar için önemli olabilecek bir aykırılığın gerçekleşip gerçekleşmediğini veya gerçekleşmesinin muhtemel olup olmadığını değerlendirmek için yeterli ve uygun denetim kanıtı

⁵ BDS 260, "Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim", 13 üncü paragraf

⁶ BDS 705, "Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi", 7-8 inci paragraflar

toplamasını engellemesi hâlinde denetçi, BDS 705⁷'e uygun olarak, denetimin kapsamındaki kısıtlamaya dayanarak sınırlı olumlu görüş verir veya görüş vermekten kaçınır.

28. Denetçi, yönetim veya üst yönetimden sorumlu olanlardan ziyade şartların getirdiği kısıtlamalar sebebiyle aykırılığın gerçekleşip gerçekleşmediğine karar veremezse, BDS 705'e uygun olarak bu durumun görüşü üzerindeki etkisini değerlendirir.

Tespit Edilen veya Şüphelenilen Aykırılıkların Yetkili Bir Kuruma Rapor Edilmesi

29. Bir aykırılık tespit etmesi veya aykırılıktan şüphelenmesi hâlinde denetçi, mevzuat ve etik hükümlerin (Bkz.: A28-A34 paragrafları);
- (a) Denetçinin durumu yetkili bir kuruma rapor etmesini zorunlu kılıp kılmadığına ve
- (b) İçinde bulunulan şartlar altında yetkili bir kuruma rapor edilmesinin uygun olup olmadığı konusunda sorumluluk yükleyip yüklenmediğine,
- karar verir.

Belgelendirme

30. Denetçi, tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıklar ile aşağıdakileri çalışma kâğıtlarına⁸ dâhil eder (Bkz.: A35-A36 paragrafları):
- (a) Uygulanan denetim prosedürleri, varılan önemli mesleki yargılar ve bunlarla ilgili varılan sonuçlar ve
- (b) Aykırılıklara ilişkin önemli hususlar hakkında yönetimle, üst yönetimden sorumlu olanlarla ve diğer taraflarla yapılan müzakereler (yönetimin ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların bu hususlara nasıl karşılık verdiği dâhil).

⁷ BDS 705, 7 ve 9 uncu paragraflar

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

Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

Mevzuata Uygunluk Sağlama Sorumluluğu (Bkz.: 3-9 uncu paragraflar)

- A1. İşletme faaliyetlerinin mevzuata uygun şekilde gerçekleştirilmesini sağlamak, üst yönetimden sorumlu olanların gözetiminde yönetimin sorumluluğundadır. Mevzuat işletmenin finansal tablolarını farklı şekillerde etkileyebilir; örneğin, işletmenin finansal tablolarda yer vermesi gereken belirli açıklamaları doğrudan etkileyebilir veya geçerli finansal raporlama çerçevesini belirleyebilir. Söz konusu mevzuat hükümleri işletmeye, bir kısmı finansal tablolarda sunulacak olan belirli hak ve yükümlülükler getirebilir ve ayrıca aykırılıklara ilişkin cezalar öngörebilir.
- A2. Mevzuata aykırılıkların önlenmesine ve tespit edilmesine yardımcı olması için bir işletme tarafından uygulanabilecek politika ve prosedürlere ilişkin örnekler aşağıda yer almaktadır:

- Mevzuattan kaynaklanan yükümlülüklerin izlenmesi ve faaliyetlere ilişkin prosedürlerin bu yükümlülükleri karşılayacak şekilde oluşturulmasının sağlanması.
- Uygun iç kontrol sistemlerinin kurulması ve işletilmesi.
- İş ahlâkı kurallarının geliştirilmesi, duyurulması ve uygulamasının takip edilmesi.
- Çalışanların uygun şekilde eğitilmelerinin ve iş ahlâkı kurallarını anlamalarının sağlanması.
- İş ahlâkı kurallarına uyumun izlenmesi ve bu kurallara uymayan çalışanların uygun yöntemlerle disipline edilmesi.
- Mevzuattan kaynaklanan yükümlülüklerin izlenmesinde destek olacak hukuk müşavirlerinin görevlendirilmesi.
- İşletmenin, faaliyet gösterdiği sektöre ilişkin uygunluk sağlaması gereken önemli mevzuat hükümlerinin ve gelen şikâyetlerin kaydının tutulması.

Daha büyük işletmelerde söz konusu politika ve prosedürler, uygun sorumlulukların aşağıdakilere verilmesiyle desteklenebilir:

- İç denetim fonksiyonu.
- Denetim komitesi.
- Mevzuata uygunluk birimi.

Denetçinin Sorumluluğu

- A3. İşletme tarafından gerçekleştirilen mevzuata aykırılıklar, finansal tablolarda önemli bir yanlışlığa sebep olabilir. Önemliliğine bakılmaksızın bir aykırılığın tespit edilmesi, denetimin başka alanlarını; örneğin denetçinin yönetim, üst yönetimden sorumlu olanlar veya çalışanların dürüstlüğüne ilişkin değerlendirmesini etkileyebilir.
- A4. Bir eylemin/fiilin aykırılık oluşturup oluşturmadığı genellikle denetçinin mesleki yetkinliğinin ötesinde bir mahkeme veya uygun olan diğer bir karar organı tarafından

belirlenecek bir konudur. Bununla birlikte denetçinin eğitimi, deneyimi, işletme ve çevresi veya sektör hakkındaki kanaati, dikkatini çeken bu tür bazı fiillerin aykırılık oluşturabileceğinin farkına varması için temel oluşturabilir.

- A5. Belirli yasal yükümlülükler uyarınca denetçinin, finansal tablo denetiminin bir parçası olarak, işletmenin belirli mevzuat hükümlerine uygunluk sağlayıp sağlamadığını rapor etmesi gerekebilir. Bu tür durumlarda, BDS 700⁹ veya BDS 800¹⁰ bu denetim sorumluluklarının denetçi raporunda nasıl yer alacağını açıklar. Ayrıca belirli yasal raporlama yükümlülüklerinin bulunduğu durumlarda, bu yükümlülüklere uygunluk sağlanıp sağlanmadığının test edilmesi amacıyla denetim planında uygun testlerin yer alması gerekebilir.

Mevzuat Sınıfları (Bkz.: 6 ncı paragraf)

- A6. İşletmenin niteliği ve içinde bulunduğu şartlar, mevzuatın 6(a) veya 6(b) paragraflarında tanımlanan sınıflardan birinde olup olmadığını etkileyebilir. 6 ncı paragrafta tanımlanan sınıfların kapsamına girebilecek mevzuat, örneğin aşağıdakilere ilişkin olabilir:

- Dolandırıcılık, yolsuzluk ve rüşvet.
- Kara para aklama, terörün finansmanı ve suç gelirleri.
- Menkul kıymet piyasası ve menkul kıymetlerin alım-satımı.
- Bankacılık ve diğer finansal ürün ve hizmetler.
- Verinin korunması.
- Vergi ve sosyal güvenlik yükümlülükleri ve ödemeleri.
- Çevre koruma.
- Kamu sağlığı ve güvenliği.

Kamu Sektörü İşletmelerine Özgü Hususlar

- A7. Kamu sektöründe, finansal tabloların denetimiyle veya işletme faaliyetlerinin diğer alanlarıyla ilgili mevzuatın dikkate alınmasına ilişkin ilave denetim sorumlulukları bulunabilir.

Mevzuat ve Etik Hükümler Tarafından Getirilen İlave Sorumluluklar (Bkz.: 9 uncu paragraf)

- A8. Mevzuat ve etik hükümler, denetçinin ilave prosedürler uygulamasını ve ilave adımlar atmasını gerektirebilir. Örneğin, Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar (*Bağımsızlık Standartları Dâhil*) (Etik Kurallar) denetçinin tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıklara karşılık vermek için adım atmasını ve ilave adımların gerekip gerekmediğini belirlemesini gerektirir. Bu tür adımlar, tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıklar hakkında, denetim ekibi içerisindeki denetçiler arasında veya topluluğa bağlı işletme veya işletme birimlerinde topluluk finansal tablolarının denetimi dışında başka bir denetim faaliyeti yürüten diğer denetçiler arasında iletişim kurulmasını kapsayabilir.¹¹

⁹ BDS 700, “Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama”, 43 üncü paragraf

¹⁰ BDS 800, “Özel Hususlar-Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi”, 11 inci paragraf

¹¹ Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar, A.360.16 - 360.18 U1 paragrafları

Tanımlar

- A9. Mevzuata aykırı eylemler/fiiller, işletme adına veya işletmenin kendisi tarafından yapılan veya üst yönetimden sorumlu olanlar, yönetim veya işletme için ya da işletme yönetimi altında çalışan diğer kişiler tarafından işletme adına yapılan işlemleri kapsar.
- A10. Aykırılıklar aynı zamanda işletmenin faaliyetleriyle bağlantılı olan kişisel suistimalleri örneğin, kilit bir yönetim kademesinde yer alan bir kişinin bulunduğu mevki kullanarak, işletmenin bir tedarikçisinden işletmeye hizmet sağlamasını veya sözleşme yapılmasını sağlama karşılığında rüşvet aldığı durumları da kapsar.

Mevzuata Uygunluğun Denetçi Tarafından Değerlendirilmesi

Yasal ve Düzenleyici Çerçeveye İlişkin Kanaat Edinilmesi (Bkz.: 13 üncü paragraf)

- A11. Yasal ve düzenleyici çerçeve ile işletmenin bu çerçeveye ne şekilde uygunluk sağladığına dair genel bir kanaat edinmek amacıyla denetçi, örneğin:
- İşletmenin içinde bulunduğu sektör ile düzenleyici ve diğer dış etkenler hakkındaki mevcut bilgisini kullanabilir,
 - Finansal tablolarda raporlanan tutar ve açıklamaları doğrudan belirleyen mevzuat hakkındaki bilgisini güncelleyebilir,
 - İşletmenin faaliyetleri üzerinde önemli bir etkiye sahip olması beklenebilecek diğer mevzuatla ilgili olarak yönetimi sorgulayabilir,
 - İşletmenin, mevzuata uygunluk sağlamaya ilişkin politika ve prosedürleri hakkında yönetimi sorgulayabilir ve
 - Davalardan kaynaklanan taleplerin belirlenmesi, değerlendirilmesi ve muhasebeleştirilmesi için kabul edilen politika ve prosedürler hakkında yönetimi sorgulayabilir.

Finansal Tablolarda Yer Alan Önemli Tutar ve Açıklamaların Belirlenmesinde Doğrudan Bir Etkiye Sahip Olduğu Genel Olarak Kabul Edilen Mevzuat (Bkz.: 6 ve 14 üncü paragraflar)

- A12. Bazı mevzuat hükümlerinin uygulaması oldukça yerleşmiş olup, işletme ve işletmenin faaliyet gösterdiği endüstri veya sektör tarafından iyi bilinmektedir ve 6(a) paragrafında belirtildiği üzere bu hükümler işletmenin finansal tablolarıyla ilgilidir. Bu mevzuat hükümleri aşağıdaki hususlarla ilgili konuları içerebilir. Örneğin:
- Finansal tabloların şekli ve içeriği,
 - Endüstriye özgü finansal raporlama konuları,
 - Kamu kurum ve kuruluşlarıyla yapılan sözleşmeler kapsamındaki işlemlerin muhasebeleştirilmesi,
 - Gelir üzerinden alınan vergiler veya sosyal güvenlik giderlerinin tahakkuku veya finansal tablolarda sunumu.

Söz konusu mevzuatta yer alan hükümlerin bazıları doğrudan finansal tablolardaki belirli yönetim beyanlarıyla ilgili olabilirken (örneğin, gelir üzerinden alınan vergi karşılıklarının tamlığı), diğerleri bir bütün olarak finansal tablolarla ilgili olabilir

(örneğin, tam set finansal tabloları oluşturan gerekli tablolar gibi). Denetçi açısından 14 üncü paragraftaki hükmün amacı, mevzuat hükümlerine uygun olarak finansal tablolarda yer alan tutar ve açıklamaların belirlenmesine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmektir.

Bu tür mevzuatın diğer hükümlerine aykırılıklar ile diğer mevzuata ilişkin aykırılıklar, 6(a) paragrafında belirtildiği gibi finansal tablolar üzerinde doğrudan bir etkisinin olmadığı düşünülen ancak maliyetleri işletmenin finansal tablolarında belirtilmesi gereken para cezaları, davalar veya başka sonuçlar doğurabilir.

Aykırılıkların Tespit Edilmesine İlişkin Prosedürler - Diğer Mevzuat (Bkz.: 6 ve 15 inci paragraflar)

A13. 6(b) paragrafında belirtildiği gibi işletme faaliyetleri üzerinde önemli bir etkiye sahip olması sebebiyle, denetçinin diğer bazı mevzuat hükümlerine özel önem vermesi gerekebilir. İşletme faaliyetleri üzerinde önemli bir etkiye sahip olan aykırılıklar, işletmenin faaliyetlerini durdurmasına veya işletmenin sürekliliğini devam ettirebilmesinin sorgulanmasına sebep olabilir.¹² Örneğin, işletmenin faaliyetlerini yürütmek için gerekli olan lisansa veya diğer izinlere ilişkin yükümlülüklere aykırılıklar (örneğin; bir banka için, sermaye veya yatırıma ilişkin düzenlemelere aykırılık gibi), bu tür bir etkiye sahip olabilir. Genellikle finansal tabloları etkilemeyen ve işletmenin finansal raporlamayla ilgili bilgi sistemlerinin kapsamında yer almayan ancak esas olarak işletmenin faaliyetleriyle ilgili olan çok sayıda düzenleme de bulunmaktadır.

A14. Diğer mevzuat hükümlerinin finansal raporlama üzerindeki sonuçları işletmenin faaliyetlerine bağlı olarak farklılık gösterebileceğinden, 15 inci paragraf uyarınca zorunlu kılınan denetim prosedürleri, finansal tablolar üzerinde önemli bir etkiye sahip olabilecek aykırılıklara denetçinin dikkatini çekmek için yönlendirilir.

Diğer Denetim Prosedürleri Tarafından Denetçinin Dikkatinin Çekildiği Aykırılıklar (Bkz.: 16 ncı paragraf)

A15. Finansal tablolara ilişkin bir görüş oluşturmak için uygulanan denetim prosedürleri, denetçinin dikkatini, aykırılıklara veya şüphelenilen aykırılıklara çekebilir. Bu tür denetim prosedürleri örnek olarak aşağıdakileri içerebilir:

- Tutanakların okunması,
- İşletme yönetiminin ve işletme içindeki veya dışındaki hukuk müşavirlerinin davalar, iddialar ve değerlendirmeler hakkında sorgulanması ve
- İşlemler, hesap bakiyeleri veya açıklamalara yönelik maddi doğrulama prosedürlerinden detay testlerin yapılması.

Yazılı Beyanlar (Bkz.: 17 nci paragraf)

A16. Mevzuatın finansal tablolar üzerindeki etkisi büyük ölçüde farklılık gösterebilir. Bu sebeple yazılı beyanlar, finansal tablolar üzerinde önemli etkisi olabilecek tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıklarla ilgili olarak yönetimin bilgisi hakkında gerekli denetim kanıtı sağlar. Ancak yazılı beyanlar, tek başlarına yeterli ve uygun denetim kanıtı

¹² BDS 570, “İşletmenin Sürekliliği”

sağlamazlar; bu sebeple denetçi tarafından elde edilecek diğer denetim kanıtlarının niteliğini veya kapsamını etkilemezler.¹³

Aykırlığın Tespit Edildiği veya Aykırılıktan Şüphelenildiği Durumlarda Uygulanacak Denetim Prosedürleri

Mevzuata Aykırlığın Göstergeleri (Bkz.: 19 uncu paragraf)

A17. Denetçi, mevzuata aykırı olan bir durumdan 13-17 nci paragraflardaki prosedürleri uygulamasının sonucu haberdar olmasının dışında başka yollarla da haberdar olabilir (örneğin, denetçi bir ihbarcı tarafından aykırılıkla ilgili uyarılabilir).

A18. Aşağıdaki hususlar aykırılıklara ilişkin bir gösterge olabilir:

- Düzenleyici kurumlar ve diğer resmi kurumlar tarafından inceleme yapılması ya da idari veya adli para cezalarının ödenmesi.
- Açıkça belirtilmemiş hizmet veya krediler için danışmanlara, ilişkili taraflara, çalışanlara veya kamu çalışanlarına ödemeler yapılması.
- Satış komisyonları veya acentelik ücretlerinin, işletme tarafından veya sektörde yapılan olağan ödemelere veya fiilen alınan hizmetlere kıyasla olması gerekenden fazla görünmesi.
- Piyasa fiyatının önemli derecede altındaki veya üstündeki fiyatlardan alım yapılması.
- Olağandışı nakit ödemelerin, hamiline banka çeki şeklinde ödemelerin veya isimsiz banka hesaplarına havalelerin yapılması.
- Vergi cenneti olarak bilinen yerlerde kayıtlı olan şirketlerle olağandışı işlemler yapılması.
- Mal veya hizmetlere ilişkin ödemelerin, bu mal veya hizmetlerin satın alındığı ülkeden farklı bir ülkeye yapılması.
- Uygun kambiyo belgeleri olmadan ödeme yapılması.
- Bilgi sistemlerinin; tasarımı sebebiyle veya kazara, yeterli denetim izi veya denetim kanıtı sağlamaması.
- İşlemlerin uygun olmayan biçimde kaydedilmesi veya yetkisiz işlemlerin bulunması.
- Olumsuz medya yorumlarının bulunması.

Denetçi Tarafından Yapılan Değerlendirmeye İlişkin Hususlar (Bkz.: 19(b) paragrafı)

A19. Fiilin finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkisine ilişkin denetçi tarafından yapılan değerlendirmeyle ilgili olan hususlar aşağıdakileri içerir:

- Tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıkların finansal tablolar üzerindeki muhtemel finansal sonuçları; örneğin, para cezaları, diğer cezalar, tazminatlar, varlıkların kamulaştırılma tehdidi, faaliyetlerin zorunlu olarak durdurulması ve davalar.
- Muhtemel finansal sonuçların açıklama gerektirip gerektirmediği.

¹³ BDS 580, "Yazılı Beyanlar", 4 üncü paragraf

- Muhtemel finansal sonuçların, finansal tabloların gerçeğe uygun sunumu konusunda şüphe oluşturacak veya finansal tabloları yanıltıcı hâle getirecek kadar ciddi olup olmadığı.

Denetim Prosedürleri ve Tespit Edilen veya Şüphelenilen Aykırılıkların Yönetim ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Müzakere Edilmesi (Bkz.: 20 nci paragraf)

A20. Yönetimin uygun bir kademesinin ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların ilave denetim kanıtı sağlayabileceği durumlarda denetçi, şüphelenilen aykırılıkları bu kişilerle müzakere eder. Örneğin denetçi, aykırılık şüphesine yol açan işlem veya olaylara ilişkin durum ve gerçekler hakkında yönetimin ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların birbirleriyle aynı düşünceye sahip olup olmadığını teyit edebilir.

A21. Bununla birlikte, bazı ülkelerde mevzuat, denetçinin belirli hususları yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmesini kısıtlayabilir. İşletmenin haberdar edilmesi dâhil olmak üzere, yetkili bir kurum tarafından mevcut veya şüpheli yasadışı bir olaya ilişkin olarak yürütülen bir soruşturmayı etkileyebilecek herhangi bir bildirim yapılması veya başka bir davranışta bulunulması, mevzuatla özellikle yasaklanabilir. Örneğin, denetçinin, kara paranın aklanmasıyla mücadele mevzuatı uyarınca tespit edilen veya şüphelenilen bir aykırılığı yetkili otoriteye bildirmekle yükümlü olduğu durumda bu hususa dikkat etmesi gerekmektedir. Bu tür durumlarda denetçinin değerlendireceği hususlar karmaşık olabilir ve denetçi, hukuki danışmanlık almanın uygun olacağını düşünebilir.

A22. Yönetimin veya -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların, işletmenin mevzuata uygun hareket ettiğine ilişkin yeterli bilgi sunmaması hâlinde denetçi, hile ihtimali dâhil olmak üzere, mevzuatın içinde bulunan duruma uygulanması ve finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkileri konusunda, işletme içindeki veya dışındaki bir hukuk müşavirine danışmayı uygun görebilir. İşletmenin hukuk müşavirine danışılmasının uygun görülmemesi veya hukuk müşavirinin görüşünden tatmin olmaması hâlinde denetçi, mevzuatın ihlal edilip edilmediği ve hile ihtimali dâhil muhtemel hukuki sonuçlar ile -varsa- atacağı ilave adımlar hakkında gizlilik esasına bağlı kalarak, denetim şirketindeki kişilere, denetim ağına dâhil şirketteki diğer kişilere veya kendisinin hukuk müşavirine danışmayı uygun bulabilir.

Tespit Edilen veya Şüphelenilen Aykırılıkların Etkilerinin Değerlendirilmesi (Bkz.: 22 nci paragraf)

A23. 22 nci paragraf uyarınca denetçi, yazılı beyanların güvenilirliği ile yaptığı risk değerlendirmesi dâhil, tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıkların denetimin diğer alanları üzerindeki etkilerini değerlendirir. Tespit edilen veya şüphelenilen belirli aykırılıkların etkileri aşağıdakilere bağlıdır:

- Fiilin gerçekleştirilmesinin ve gizlenmesinin -varsa- belirli kontrollerle olan ilişkisi ve

- Fiile karışan yönetim veya işletme için ya da işletme yönetimi altında çalışan kişilerin bulunduğu kademe (özellikle işletmede en yüksek yetkiye sahip olanların karışmasından kaynaklanan etkiler için).

9 uncu paragrafta belirtildiği üzere, denetçinin mevzuata ve etik hükümlere uyumu, denetçinin 22 nci paragrafta belirtilen sorumluluklarıyla ilgili ilave bilgiler sağlayabilir.

A24. Denetçinin; tespit edilen veya şüphelenilen herhangi bir aykırılığın (yönetimden ve - uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlardan alınan) yazılı beyanların güvenilirliğine olan etkilerini değerlendirmesine yol açabilecek durumlara ilişkin örnekler aşağıda yer almaktadır:

- Denetçinin, yönetimin ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların herhangi bir tespit edilen veya şüphelenilen aykırılığa karıştığına veya buna niyetlendiğine dair şüphe duyması veya kanıtı sahibi olması.
- Denetçinin; yönetimin ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların bu tür aykırılıklarla ilgili bilgi sahibi olduklarının ve -mevzuatta yer alan hükümlere aykırı olarak- makul bir süre içerisinde konuyu yetkili kurumlara raporlamadıklarının veya raporlamaya izin vermediklerinin farkına varması.

A25. Belirli durumlarda denetçi mevzuatla izin verilmesi hâlinde denetimden çekilmeyi düşünebilir. Yönetim veya üst yönetimden sorumlu olanların, içinde bulunulan şartlar altında denetçinin uygun olduğunu düşündüğü düzeltici adımları atmaması ya da tespit edilen veya şüphelenilen aykırılığın -bu aykırılık finansal tablolar açısından önem arz etmese dâhi- yönetimin veya üst yönetimden sorumlu olanların dürüstlüğüne ilişkin soru işareti meydana getirmesi, bu tür durumlara örnek olarak verilebilir. Denetçi, denetimden çekilmenin uygun olup olmadığını değerlendirirken hukuki danışmanlık almayı düşünebilir. Denetçinin, denetimden çekilmenin uygun olabileceğine karar vermesi durumunda bunu gerçekleştirmesi, tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıklara karşılık vermesi açısından mevzuat uyarınca sahip olduğu diğer sorumlulukların yerine geçemez. Ayrıca, BDS 220 (Revize)¹⁴'nin A55 paragrafına göre, bazı etik hükümler uyarınca önceki denetçi, işin teklif edildiği sonraki denetçinin talebi üzerine bu denetçiye aykırılıklar hakkında bilgi sağlar.

Tespit Edilen veya Şüphelenilen Aykırılıkların Bildirilmesi ve Rapor Edilmesi

Tespit Edilen veya Şüphelenilen Aykırılıkların Denetçi Raporu Üzerindeki Muhtemel Etkileri (Bkz.: 26-28 inci paragraflar)

A26. 26-28 inci paragraflara uygun olarak olumlu görüş dışında bir görüş vermesi durumunda denetçi, tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıkları denetçi raporunda bildirir. Denetçi, aşağıda örnekleri verilen diğer bazı durumlarda da tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıkları raporunda bildirir:

- BDS 700'ün 43 üncü paragrafında belirtildiği üzere, denetçinin BDS'ler kapsamındaki raporlama sorumluluklarına ek olarak diğer raporlama sorumluluklarının bulunması durumunda,

¹⁴ BDS 220 (Revize) Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Yönetimi

- Denetçinin, tespit edilen veya şüphelenilen bir aykırılığın kilit denetim konusu olduğuna karar verdiği ve dolayısıyla BDS 701¹⁵ uyarınca raporunda bildirdiği durumlarda (BDS 701'in 14 üncü paragrafı uygulanmadıkça),
- Yönetim veya üst yönetimden sorumlu olanların, içinde bulunulan şartlar altında denetçinin uygun olduğunu düşündüğü düzeltici adımları atmadığı ve denetimden çekilmenin mümkün olmadığı istisnai hâllerde (Bkz.: A25 paragrafı) denetçi, tespit edilen veya şüphelenilen aykırılığı BDS 706¹⁶ uyarınca “Diğer Hususlar” paragrafında açıklamayı düşünebilir.

A27. Mevzuat, belirli bir konunun yönetim, üst yönetimden sorumlu olanlar veya denetçi tarafından kamuya açıklanmasına izin vermeyebilir. Örneğin, işletmenin haberdar edilmesi dâhil olmak üzere, yetkili bir kurum tarafından mevcut veya şüpheli yasadışı bir olaya ilişkin olarak yürütülen bir soruşturmayı etkileyebilecek herhangi bir bildirim yapılması veya başka bir davranışta bulunulması, mevzuatla özellikle yasaklanabilir. Denetçi, A26 paragrafında belirtilen durumlarda veya başka bir durumda, tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıkları raporunda bildirmek istediğinde, mevzuatın, denetçinin konuyu raporunda bildirme veya bazı durumlarda raporu yayımlama kabiliyeti üzerinde etkileri olabilir. Bu tür durumlarda denetçi, atılacak uygun adımı belirlemek amacıyla hukuki danışmanlık almayı düşünebilir.

Tespit Edilen veya Şüphelenilen Aykırılıkların Yetkili Bir Kuruma Rapor Edilmesi (Bkz.: 29 uncu paragraf)

A28. Tespit edilen veya şüphelenilen aykırılığın yetkili bir kuruma rapor edilmesi;

- (a) Mevzuat veya etik hükümlerin, denetçinin rapor etmesini gerektirmesi (Bkz.: A29 paragrafı),
- (b) Denetçinin, etik hükümler uyarınca rapor etmenin, tespit edilen veya şüphelenilen aykırılığa karşı atılacak uygun bir adım olduğuna karar vermesi (Bkz.: A30 paragrafı) veya
- (c) Mevzuat veya etik hükümlerin, denetçiye böyle bir hak vermesi (Bkz.: A31 paragrafı),

hâlinde gerekli veya uygun olabilir.

A29. Bazı ülkelerde denetçinin mevzuat veya etik hükümler uyarınca, tespit edilen veya şüphelenilen aykırılığı yetkili bir kuruma rapor etmesi gerekebilir. Örneğin, bazı ülkelerde, bir finansal kuruluşu denetleyen denetçinin, mevzuata aykırılık vakalarını veya aykırı olduğundan şüphelenilen vakaları düzenleyici ve denetleyici kuruma rapor etmesi yönünde yasal bir yükümlülüğü bulunabilir. Ayrıca, yanlışlıklar mevzuata aykırılıktan kaynaklanabilir ve bazı ülkelerde yönetim veya üst yönetimden sorumlu olanların düzeltici adımları atmamaları durumunda, denetçinin bu yanlışlıkları yetkili kuruma rapor etmesi gerekebilir.

¹⁵ BDS 701, Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi

¹⁶ BDS 706, Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları

- A30. Diğer durumlarda etik hükümler denetçinin, tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıkları yetkili bir kuruma rapor etmenin içinde bulunulan şartlar altında uygun bir adım olup olmadığını değerlendirmesini gerektirebilir. Örneğin Etik Kurallar, denetçinin tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıklara karşı adım atmasını ve yetkili kuruma rapor edilmesini de içerebilecek ilave adım atılmasının gerekli olup olmadığını belirlemesini gerektirir.¹⁷ Etik Kurallar, bu tür bir raporlamanın sır saklama yükümlülüğünün ihlali olarak değerlendirilmeyeceğini belirtir.¹⁸
- A31. Mevzuat ve etik hükümler; tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıkların rapor edilmesini içeren yükümlülükler içermese dahi, denetçiye söz konusu aykırılıkları yetkili kuruma rapor etme hakkı verebilir. Örneğin, finansal kuruluşların finansal tablolarının denetiminde denetçi, mevzuatla, tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıkları düzenleyici ve denetleyici kurumla müzakere etme hakkına sahip olabilir.
- A32. Diğer durumlarda mevzuattaki veya etik hükümlerdeki sır saklama yükümlülüğü, tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıkların yetkili bir kuruma rapor edilmesine izin vermeyebilir.
- A33. 29 uncu paragrafta öngörülen karar, karmaşık hususları ve mesleki muhakemeleri içerebilir. Buna göre denetçi, denetim şirketi içerisinden (denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket içerisinden) danışmanlık almayı veya gizlilik esasına bağlı kalmak kaydıyla düzenleyici bir kuruma danışmayı düşünebilir (mevzuatla yasaklanmadığı veya sır saklama yükümlülüğü ihlal edilmediği müddetçe). Denetçi, ayrıca sahip olduğu seçenekleri ve atacağı herhangi bir adımın mesleki veya hukuki sonuçlarını öğrenmek amacıyla hukuki danışmanlık almayı düşünebilir.

Kamu Sektörü İşletmelerine Özgü Hususlar

- A34. Kamu sektöründe görev yapan bir denetçi, tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıkları ilgili kurum veya kuruluşa rapor etmek veya raporunda bunları açıklamak zorunda olabilir.

Belgelendirme (Bkz.: 30 uncu paragraf)

- A35. Tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıkların bulgularına ilişkin çalışma kâğıtlarında, aşağıdaki gibi hususlar yer alabilir:
- Kayıt veya belgelerin kopyaları.
 - Yönetimle, üst yönetimden sorumlu olanlarla veya işletme dışındaki taraflarla yapılan müzakerelerin tutanakları.
- A36. Mevzuat veya etik hükümler, tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıklara ilişkin ilave belgelendirme yükümlülükleri getirebilir.¹⁹

¹⁷ Etik Kurallar, 360.21 U1 ve 360.25 U1-A360.27 paragrafları

¹⁸ Etik Kurallar, A114.1-114.1 U1 ve A360.26 paragrafları

¹⁹ Etik Kurallar, A360.28 paragrafı