



TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI

BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 260

***ÜST YÖNETİMDEN SORUMLU OLANLARLA
KURULACAK İLETİŞİM***

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, 2016-2017 yılı yayımı, Bölüm 1’de yer alan Uluslararası Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 260 “Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim”in, 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 260 *Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim* Standardının ilk sürümü, 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 10/12/2013 tarihli ve 28847 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- **BDS 260 *Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim* Standardının son sürümü, 1/1/2017 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 09/03/2017 tarihli ve 30002 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.**

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. Yönetim yapısı veya büyüklüğüne bakılmaksızın tüm işletmeler için bu BDS uygulanmakla birlikte, üst yönetimden sorumlu olanların tamamının işletme yönetiminde icrai nitelikte görevler üstlendiği durumlar ve Kurum tarafından belirlenen işletmeler ile borsada işlem gören işletmeler için bazı özel hükümler öngörülmüştür. Bu BDS, üst yönetimde yer almayan işletme yönetimiyle 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, şartlara göre 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 nitelikte olan ve bildirilmesi gereken ilâve hususlar, diğer BDS'lerde belirlenmiştir (Bkz.: Ek 1). Ayrıca BDS 265¹, 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; mevzuat, işletmeyle yapılan sözleşme veya denetime uygulanabilecek ilâve yükümlülükler (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 mani değildir (Bkz.: A33-A36 paragrafları).

İletişimin Rolü

4. Bu BDS esas olarak, denetçinin üst yönetimden sorumlu olanlara bildireceği hususları düzenler. Bununla birlikte karşılıklı ve etkin bir iletişim;
 - (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 işletme ve çevresini tanıma, uygun

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

denetim kanıtı kaynaklarını belirleme ve belirli işlem veya olaylar hakkında bilgi alma konusunda denetçiye yardımcı olabilir),

- (c) Üst yönetimden sorumlu olanların finansal raporlama sürecinin gözetimine ilişkin sorumluluklarını yerine getirmesiyle finansal tablolardaki “önemli yanlışlık” risklerinin azaltılması,

hususlarında yardımcı olması açısından önemlidir.

5. Denetçinin, bu BDS ile zorunlu kılınan hususları, üst yönetimden sorumlu olanlara bildirme sorumluluğu bulunmasının yanı sıra, yönetimin de üst yönetimi ilgilendiren hususları bunlara bildirme sorumluluğu bulunur. Denetçi tarafından yapılan bildirimler, yönetimin bildirim sorumluluğunu ortadan kaldırmaz. Benzer şekilde, denetçinin bildirmekle sorumlu olduğu hususların yönetim tarafından üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilmesi, denetçinin bu hususlar hakkında ayrıca bildirim yapma sorumluluğunu ortadan kaldırmaz. Ancak bu hususların yönetim tarafından üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilmesi, denetçinin yapacağı bildirim şeklini 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. Mevzuat, denetçinin belirli hususları üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmesini kısıtlayabilir. Örneğin, mevzuat, açık veya şüpheli yasadışı bir olaya ilişkin yetkili bir merci tarafından yürütülen bir soruşturmayı etkileyebilecek bir bildirim veya diğer bir eylemi özellikle yasaklayabilir. Bazı durumlarda denetçinin sır saklama yükümlülüğü ile bildirimde bulunma yükümlülüğü arasındaki muhtemel çatışma, karmaşık bir durum ortaya çıkarabilir. Bu tür durumlarda denetçi, hukuki danışmanlık almayı düşünebilir.

Yürürlük Tarihi

8. Bu BDS, 01/01/2017 tarihinde ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinin denetiminde 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 gözlemlerini, 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 yapılarıdır (örneğin, şirketin yönetim kurulu üyeleri). Bu sorumluluk finansal raporlama sürecinin gözetimini de içerir. Bazı ülkelerde, işletmelerde üst yönetimden sorumlu olanlar arasında icrai görevi olan yöneticiler (bir özel veya kamu sektörü işletmesinin yönetim kurulunda olup icrai görevi de bulunan üyeler veya işletmenin sahibi olan yöneticiler 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 ülkelerde yönetim, yönetim kurulunun icrai görevi bulunan üyeleri veya işletmenin sahibi olan yöneticiler 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 komitesiyle veya 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 İcrai Nitelikte Görevler Üstlendiği Durumlar

13. Bazı durumlarda, üst yönetimden sorumlu olanların tamamı işletme yönetiminde icrai nitelikte görevler üstlenir. Yalnızca işletme sahibi tarafından yönetilen ve üst yönetimde başka bir kimsenin görev almadığı küçük bir işletme, bu duruma örnek olarak gösterilebilir. Yönetimden sorumlu olanların aynı zamanda üst yönetimden de sorumlu olduğu durumlarda, bu BDS uyarınca yönetime bildirilen hususlar, üst yönetimden sorumlu olanlara da bildirilmiş sayılır. Bu hususlar 16(c) paragrafında düzenlenmiştir. Bununla birlikte denetçi; bildirim yaptığı yönetim sorumluluğuna sahip kişi veya

kişilerin, aksi takdirde denetçinin bilgilendirmek isteyeceği üst yönetimden sorumlu diğer kişileri yeterince 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 oluşturmaktan ve bildirmekten sorumludur ve
 - (b) Finansal tabloların denetlenmesi, yönetimin veya üst yönetimden sorumlu olanların sorumluluklarını ortadan kaldırmaz (Bkz.: A9-A10 paragrafları).

Denetimin Planlanan Kapsamı ve Zamanlaması

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

Önemli Denetim Bulguları

16. Denetçi, üst yönetimden sorumlu olanlarla aşağıdaki hususlar hakkında iletişim kurar (Bkz.: A17-A18 paragrafları):
 - (a) Denetçinin; muhasebe politikaları, muhasebe tahminleri ve finansal tablo dipnotları dâhil, işletmenin muhasebe uygulamalarının önemli nitel 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 değerlendirmediyi 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 icrai nitelikte görevler üstlenmediği durumlarda:
 - (i) Denetim sırasında ortaya çıkan ve yönetimle müzakere edilen veya yazışma konusu yapılan önemli hususlar (Bkz.: A22 paragrafı),
 - (ii) Denetçinin talep ettiği yazılı beyanlar.
 - (ç) Varsa, denetçi raporunun şeklini ve içeriğini etkileyen durumlar (Bkz.: A23-A25 paragrafları) ve

- (d) Denetçinin mesleki 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 denetim şirketi ve denetim ağına dâhil şirketler ile işletme arasındaki, bağımsızlık üzerinde etkisi olduğu düşünülebilecek bütün ilişki ve hususlar. Bu bildirim, finansal tabloların kapsadığı dönemde denetim şirketi ve denetim ağına dâhil diğer şirketler tarafından işletmeye ve işletmenin kontrol ettiği topluluğa bağlı birimlere verilen denetim ve denetim dışı hizmetlere ilişkin toplam ücretleri de içerir. Bu ücretler, hizmetlerin denetçi bağımsızlığı üzerindeki etkisini üst yönetimden sorumlu olanların değerlendirmesine yardımcı olması amacıyla uygun bölümlere 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, kurulacak iletişimlerin şekli, zamanlaması ve beklenen genel içeriği hakkında üst yönetimden sorumlu olanlarla 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 bildirimde bulunur. Yazılı bildirimlerin denetim sırasında ortaya çıkan tüm hususları içermesi gerekmez (Bkz.: A46-A48 paragrafları).
20. Denetçi, 17 nci paragrafla zorunlu kılınan 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 yaptığı değerlendirme 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 bildirilen konulara ve bildirim ne zaman ve kime yapıldığına yer verir. Bildirimin yazılı olarak yapıldığı durumlarda denetçi, yapılan bildirim bir kopyasını çalışma kâğıtlarının bir parçası olarak saklar² (Bkz.: A54 paragrafı).

² BDS 230, “Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi”, 8-11 inci paragraflar ve A6 paragrafı

Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

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

- A1. Üst yönetim yapıları; kültürel ve hukuki farklılıklar, işletme büyüklüğü ve ortaklık yapısı gibi faktörlere bağlı olarak, ülkelere ve işletmelere göre değişir. 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 bulunur (örneğin müdürler). 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 icrai nitelikte görevler üstlenir. Diğer durumlarda ise, üst yönetimden sorumlu olanlar ve işletme yönetimi farklı kişilerden oluşur.
 - Bazı durumlarda, üst yönetimden sorumlu olanlar işletmenin finansal tablolarının onaylanmasından sorumludur³ (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 eşdeğer bir yönetim organının ortak sorumluluğundadır. Ancak bazı küçük işletmelerde bir kişi (örneğin başka bir ortak olmadığı işletmenin sahibi olan 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; denetçinin belirli hususları bildireceği kişi veya kişilerin bu BDS ile belirlenmesinin 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 kuruluşlarda ve bazı kamu işletmelerinde bu durum söz konusu olabilir. Bu tür

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

durumlarda denetçinin denetlenen işletmeyle, iletişim kurulacak uygun kişi veya kişiler hakkında görüşmesi ve bu kişi veya kişiler üzerinde mutabakata varması gerekebilir. İletişim kurulacak kişiye karar verilirken, BDS 315⁴'e uygun olarak, denetçinin işletmenin üst yönetim yapısı ve süreçleri hakkında elde ettiği bilgilerden yararlanır. 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 önlenir.

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,
 - İletişim kurulacak hususların niteliği,
 - Mevzuat hükümleri,
 - Alt grubun, iletişim kurulacak 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 bu bilgiyi üst yönetim organına ne kadar etkili ve uygun biçimde aktardığına dair kendi değerlendirmesini dikkate alır. Denetçi, mevzuatla yasaklanmadığı sürece, üst yönetim organıyla doğrudan iletişim kurma hakkını saklı tuttuğunu, denetim sözleşmesinin şartlarının müzakere edilmesi sırasında açıkça belirtebilir.
- A7. Bazı ülkelerde, 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 Yanlılık' 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 gerekli 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 İcrai Nitelikte Görevler Üstlendiği Durumlar (Bkz.: 13 üncü paragraf)

A8. Bazı durumlarda, üst yönetimden sorumlu olanların tamamı, işletme yönetiminde icrai nitelikte görevler üstlenir ve kurulacak iletişime ilişkin hükümler bu kişilerin söz konusu görevleri dikkate alınarak uygulanır. Bu tür durumlarda, denetçinin bildirim yaptığı yönetim sorumluluğuna sahip kişi veya kişiler, aksi takdirde denetçinin bilgilendirmek isteyeceği üst yönetimden sorumlu diğer kişileri yeterince bilgilendirmeyebilir. Örneğin, yönetim kurulu üyelerinin (üst yönetim) tamamının icrai görev de (yönetimde) 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 vermesini amaçlayan 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).
- Bu BDS'ler uyarınca denetçinin, üst yönetimden sorumlu olanlara ilâve hususları bildirme zorunluluğunun bulunmaması.
- BDS 701⁷'in uygulandığı 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; mevzuat, işletmeyle yapılan sözleşme veya denetime uygulanabilecek ilâve hükümler (örneğin, ilgili düzenleyici kurumlar tarafından yürürlüğe konulan standartlar) uyarınca denetçinin belirli hususları bildirme sorumluluğu.

A10. Mevzuat, işletmeyle yapılan bir 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 sunulan bir hizmetten dolayı, belirli hususların bildirilmesi 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 Kapsamı ve Zamanlaması (Bkz.: 15 inci paragraf)

A11. Denetimin planlanan kapsamı 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 uygulamasının talep edilebileceği alanların belirlenmesinde, üst yönetimden sorumlu olanlara yardımcı olabilir,
- (b) İşletme ve çevresini daha iyi tanınmasında 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. Ciddi riskler hakkında yapılan bu bildirim, finansal raporlama sürecinin gözetimine ilişkin sorumluluğunu yerine getirmesinde 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.
- Daha yüksek “önemli yanlışlık” riski içerdiğini değerlendirdiği alanları, denetçinin nasıl ele almayı planladığı.
- Denetçinin denetimle ilgili iç kontrole ilişkin yaklaşımı.
- Önemlilik kavramının denetim kapsamında uygulanması.⁸
- Planlanan denetim prosedürlerinin uygulanması veya denetimin sonuçlarının değerlendirilmesi için gerekli uzmanlık beceri veya bilgilerinin 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 ilk izlenimleri.
- Geçerli finansal raporlama çerçevesinde veya işletmenin çevresi, finansal koşulları ya da faaliyetlerinde meydana gelen önemli değişikliklerin, her bir finansal tablo ile tablolarda yapılan açıklamalar üzerindeki etkilerinin ele alınmasına yönelik denetçinin planlanan yaklaşımı.

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

- İşletmenin bir iç denetim fonksiyonuna sahip olduğu durumlarda, iç denetim fonksiyonunun çalışmalarının kullanımı dâhil iç ve dış denetçilerin yapıcı ve birbirlerini tamamlayıcı biçimde nasıl çalışabilecekleri ve doğrudan yardım sağlamak amacıyla iç denetçilerin planlanan kullanımının niteliği ve boyutu¹⁰,
- Üst yönetimden sorumlu olanların aşağıdakilere ilişkin görüşleri:
 - Üst yönetim içerisinde 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 denetçinin özel dikkatini gerektirdiğini düşündüğü konular ve ilâve prosedürler uygulanmasını talep ettiği alanlar.
 - Düzenleyici otoriteler ile işletme arasındaki önemli konulara ilişkin iletişimler.
 - Üst yönetimden sorumlu olanların, finansal tabloların denetimini etkileyebileceğini düşündüğü diğer hususlar.
- Üst yönetimden sorumlu olanların;
 - (a) İç 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 olarak üst yönetimden sorumlu

¹⁰ BDS 610, "İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması", 20 ve 31 inci paragraflar

olanlar tarafından yapılan işlemler ve bu tür gelişmelerin -örneğin finansal tabloların genel sunumu, yapısı ve içeriği üzerindeki- etkileri. Bu etkiler aşağıdakileri içermektedir:

- Finansal tablolarda sunulan bilgilerin ihtiyaca uygunluğu, güvenilirliği, karşılaştırılabilirliği ile anlaşılabilirliği ve
- İhtiyaca uygun olmayan ya da açıklanan hususların doğru bir 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 yayımlanma biçimi ve zamanı. Denetçinin diğer bilgilere denetçi raporu tarihinden sonra ulaşmayı beklediği durumlarda; denetçinin üst yönetimden sorumlu olanlarla yaptığı görüşmeler, rapor tarihinden sonra elde edilen diğer bilgilerin önemli yanlışlık içermesi hâlinde, atılabilecek uygun veya 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 icrai nitelikte görevler üstlendiği durumlarda, denetimin etkinliğinden taviz vermemek amacıyla, denetimin planlanan kapsamı 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 gerçekleri, aynı şekilde anladığını teyit edebilir.

A18. BDS 701’in geçerli olduğu durumda; denetçinin 16 ncı paragraf uyarınca üst yönetimden sorumlu olanlarla kurduğu iletişim ve 15 inci paragrafta uygun olarak üst yönetimden sorumlu olanlara bildirdiği ciddi riskler; 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 bulunmasına izin verir. Önemli ölçüm belirsizliği içeren muhasebe tahminlerinin geliştirilmesinde kullanılan kilit varsayımlarla ilgili yapılan açıklamalar bu duruma örnek olarak verilebilir. Buna ilaveten, finansal tabloların hazırlanmasında yönetim tarafından yapılan en zor, öznel ya da en karmaşık muhakemelerin belirtilmesi ve bu muhakemeler hakkında kullanıcılara ilâve bilgi sağlanması amacıyla mevzuat ya da finansal raporlama çerçeveleriyle, 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 öznel yönlerine ilişkin görüşleri özellikle üst yönetimden sorumlu olanların finansal raporlama sürecinin gözetimi sorumluluğunu yerine getirmesi bakımından faydalı olabilir. Örneğin, A19 paragrafında açıklanan hususlarla ilgili olarak, üst yönetimden sorumlu olanlar ciddi risklere sebep olabilecek muhasebe tahminlerindeki belirsizlikler hakkında yapılan açıklamaların yeterliliğine ilişkin denetçi 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 ulaşamaması.
 - Denetimin tamamlanacağı sürenin gereğinden -makul olmayan ölçüde- kısa olması.
 - Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmesinin, beklenenden daha yoğun bir çaba gerektirmesi.
 - Elde edilmesi beklenen bilgilerin bulunmaması.
 - Denetçinin yönetim tarafından sınırlandırılması.

¹¹ BDS 701, 9-10 uncu paragraflar

- Yönetimin, talep edildiğinde, işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine 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

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 denetime veya diğer hizmetlere ilişkin ücretler konusunda yapılan müzakere veya yazışmalar.
- Yönetimle anlaşmazlık yaşanmış 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, denetim sözleşmesinin şartları üzerinde yönetimle veya -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlarla anlaşmaya varmasını zorunlu kılar.¹³ 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, denetim sözleşmesinin yönetimle imzalanması hâlinde, 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.

¹² BDS 705, “Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi”

¹³ BDS 210, 9 uncu paragraf

¹⁴ BDS 210, 10 uncu paragraf

A24. BDS'ler uyarınca denetçi raporunda ilâve bilgilere yer verilmesinin zorunlu olması veya gerekli olduğunun değerlendirilmesi sebebiyle 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 bildirmeyi düşünmesi.¹⁵
- BDS 570'e uygun olarak, işletmenin sürekliliğine ilişkin önemli bir belirsizliğin raporlanması.¹⁶
- BDS 701'e uygun olarak, kilit denetim konularının bildirilmesi.¹⁷
- BDS 706¹⁸'ya uygun olarak denetçinin, raporunda "Dikkat Çekilen Hususlar" veya "Diğer Hususlar" paragraflarına yer verilmesi gerektiğini düşünmesi veya bunun diğer BDS'lerde zorunlu tutulması.
- Denetçinin, BDS 720¹⁹'ye uygun olarak diğer bilgilerin düzeltilmemiş önemli bir yanlışlık içerdiği sonucuna varması.

Bu gibi durumlarda, bu konuların denetçi raporunda nasıl ele alınacağını müzakere ederken kolaylık sağlaması açısından denetçi, üst yönetimden sorumlu olanlara denetçi raporunun bir taslağını sunmanın faydalı olacağını düşünebilir

A25. BDS 700 uyarınca raporunda sorumlu denetçinin adına yer vermeyi düşünmediği istisnai durumlarda denetçi, bu hususu üst yönetimden sorumlu olanlarla müzakere etmek zorundadır. Bu müzakerede denetçi, kişisel güvenliğe yönelik önemli bir tehdidin var olma olasılığına ve ciddiyet derecesine ilişkin yaptığı değerlendirme hakkında üst yönetimden sorumlu olanları bilgilendirir.²⁰ Denetçi aynı zamanda, BDS 700'ün izin verdiği ölçüde denetçinin sorumluluklarına ilişkin 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 300²²'de; beklenmeyen olaylar, şartlardaki değişiklikler veya denetim prosedürleri sonucunda elde edilen yeni denetim kanıtları sebebiyle daha önce risk olarak değerlendirilmiş hususların yeniden gözden geçirilmesi sonucunda denetçinin, 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 olanlarla bu konular, örneğin denetimin

¹⁵ BDS 705, 30 uncu paragraf

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 Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları", 18(a) paragrafı

²⁰ BDS 700, 46-46T ve A63 paragrafları

²¹ BDS 700, 41 ve 41T paragrafları

²² BDS 300, "Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması", A15 paragrafı

planlanan kapsamı ve zamanlamasıyla ilgili ilk bildirim güncellenmesi, hakkında iletişim kurabilir.

- A27. Denetim sırasında ortaya çıkan ve finansal raporlama sürecinin gözetimi bakımından üst yönetimden sorumlu olanlarla doğrudan ilgili olan diğer önemli hususlar arasında diğer bilgilerdeki önemli yanlışlıkların düzeltilmesi yer alabilir.
- A28. BDS 220 uyarınca denetimin kalitesini gözden geçiren bir kişinin atanmış olması hâlinde denetçi, 16(a)-(ç) paragrafı gereğince bildirilmemiş konulardan bu kişi tarafından bildirim yapılması gerektiği değerlendirilen hususları veya bu kişiyle müzakere edilen hususları üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmeyi düşünebilir.²³

Denetçinin Bağımsızlığı (Bkz.: 17 nci paragraf)

- A29. Denetçinin finansal tabloların denetiminde, bağımsızlıkla ilgili olanlar da dâhil, etik hükümlere uyması zorunludur.²⁴
- A30. Bildirilecek olan ilişkiler, diğer hususlar ve önlemler, denetimin şartlarına göre farklılık göstermekle birlikte, genellikle aşağıdakileri içerir:
- (a) Kişisel çıkar tehditleri, kendi kendini denetleme tehditleri, taraf tutma tehditleri, yakınlık tehditleri ve yıldırma tehditleri olarak sınıflandırılacak 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 yükümlülüğüne ilişkin ihlallerin tespit edildiği durumlarda, üst yönetimden sorumlu olanlara yapılacak özel bildirimler etik hükümlerle ya da mevzuatla, belirlenebilir. 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, borsada işlem gören işletmelerin denetiminde uygulanan bildirimle ilişkin hükümler; örneğin faaliyetleri, büyüklükleri ve yapıları değerlendirildiğinde çok sayıda ve geniş bir paydaş kitlesine sahip oldukları için önemli bir kamu yararı bulunan diğer bazı işletmeler için de uygun olabilir. Bu işletmelere örnek olarak finansal kurumlar (bankalar, sigorta şirketleri ve emekli sandıkları gibi) ve yardım kuruluşları gibi işletmeler 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.

²³ BDS 220, “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol”, 19-22 nci paragraflar ve A23-A33 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

Bu durumun özellikle, sahibi tarafından yönetilen ve denetim şirketi ve denetim ağına dâhil şirketlerle finansal tabloların denetimi dışında çok az ilişkisi bulunan işletmeler bakımından geçerli olması muhtemeldir.

İlâve Hususlar (Bkz.: 3 üncü paragraf)

- A33. Üst yönetimden sorumlu olanlar tarafından yönetimin gözetimi; finansal raporlamanın güvenilirliği, faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği ile yürürlükteki mevzuata uygunluğu bakımından, işletme tarafından uygun iç kontrolün tasarlanmasının, uygulanmasının ve sürdürülmesinin temin edilmesini 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 yapısı veya süreçleriyle ilgili önemli konular ile kıdemli yöneticiler tarafından yetkisiz olarak 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, münasip olması kaydıyla, yönetimin uygun bir 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 etkin bir iletişimin oluşturulmasına yardımcı olur.
- A38. Karşılıklı etkin bir iletişime katkıda bulunabilecek hususlar, aynı zamanda aşağıdakilerin müzakere edilmesini içerir:
- İletişimin amacı. İletişimin amacı açık olduğunda, denetçi ve üst yönetimden sorumlu olanlar, ilgili konular ve iletişim sonucunda atılacak adımlar hakkında daha kolay mutabakata varırlar.

- Kurulacak olan iletişimin şekli.
- Belirli hususlar hakkında denetim ekibi veya üst yönetimden sorumlu olanlar arasından birbiriyle iletişim kuracak 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 dürüstlüğü veya yetkinliğiyle ilgili endişeler örnek olarak verilebilir.
- Denetçi tarafından bildirilen hususlara ilişkin adım atma ve geri raporlama süreci.
- Üst yönetimden sorumlu olanlar tarafından bildirilen hususlara ilişkin adım atma 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 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 olanlar da dâhil, birçok husus yönetimle müzakere edilebilir. Bu müzakerelerde, yönetimin işletme faaliyetlerini yürütme sorumluluğu ve özellikle finansal tabloların hazırlanmasındaki sorumluluğu dikkate alınır.

A42. Denetçi, bu hususları üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmeden önce yönetimle müzakere edebilir (uygun olmayan hâller hariç). Örneğin, yönetimin yetkinliği veya dürüstlüğü hakkındaki soruları yönetimle müzakere etmek uygun olmayabilir. Yönetimin icrai sorumluluğunun dikkate alınmasının yanı sıra, 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 denetçiyle müzakere edebilir.

Üçüncü Taraflarla Kurulacak İletişim

A43. Üst yönetimden sorumlu olanlar üçüncü taraflara (örneğin bankalara veya belirli düzenleyici kurumlara) denetçiden gelen yazılı bildirimlerin kopyalarını vermek isteyebilir veya bu durum mevzuatla zorunlu kılınmış olabilir. Bazı durumlarda üçüncü taraflara bildirim yapılması yasalara aykırı olabilir veya uygun olmayabilir. Üst yönetimden sorumlu olanlara yönelik hazırlanmış yazılı bir bildirim 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 kullanımı için 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 ülkelerde, mevzuat uyarınca denetçinin bir takım hususları yerine getirmesi gerekebilir. Örneğin denetçinin;

- Üst yönetimden sorumlu olanlara bildirdiği bazı hususları düzenleyici veya denetleyici otoritelere de bildirmesi gerekebilir. Örneğin, yönetimin ve üst yönetimden sorumlu olanların gerekli düzeltmeleri yapmadığı durumlarda, denetçinin yanlışlıkları yetkililere rapor etme görevi bulunabilir.
- Üst yönetimden sorumlu olanlar için hazırladığı bazı raporların nüshalarını ilgili düzenleyici otoritelere veya finansman sağlayan kuruluşlara ya da kamu sektörü işletmeleri söz konusu olduğunda merkezi bir otoriteye iletmesi gerekebilir.
- Üst yönetimden sorumlu olanlar için hazırladığı raporları kamuoyuyla paylaşması gerekebilir.

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

İletişim Şekilleri (Bkz.: 19 uncu paragraf)

A46. Etkin iletişim, iyi hazırlanmış sunumları ve yazılı raporları içerebileceği gibi müzakere gibi daha basit iletişim şekillerini de 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. İletişimin şeklini, (örneğin bildirim yazılı ya da sözlü, ayrıntılı veya özet, iyi hazırlanmış veya basit şekilde yapılması) bildirilecek konunun önemini yanı sıra aşağıdaki gibi faktörler etkileyebilir:

- Denetçi raporunda, konuyla ilgili bir müzakereye yer verilir verilmeyeceği. Örneğin, denetçi raporunda kilit denetim konularının bildirilecek olması durumunda, denetçi kilit denetim konusu olarak belirlediği hususların yazılı olarak bildirilmesini gerekli görebilir.
- Konunun tatmin edici biçimde çözümlenip çözümlenmediği.
- Konunun 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, mevzuatta belirtilen şekilde yapılır.
- Denetçiyle yapılacak düzenli toplantılara veya kurulacak iletişime yönelik program dâhil, üst yönetimden sorumlu olanların beklentileri.
- Denetçinin üst yönetimden sorumlu olanlarla kurduğu iletişim ve diyalogun sıklığı.
- 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 düzeyde 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 diyalogun oluşmasına katkıda bulunur. Bununla birlikte iletişime yönelik uygun zamanlama, denetimin şartlarına göre farklılık gösterir. Bu şartlar, konunun önemini, niteliğini ve üst yönetimden sorumlu olanlar tarafından atılması beklenen adımları 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.
- Denetim sırasında karşılaşılan önemli bir zorluğun üstesinden gelinmesi konusunda üst yönetimden sorumlu olanların denetçiye yardımcı olabileceği

veya bu zorluğun denetçinin olumlu görüş dışında bir görüş vermesine sebep olma ihtimalinin bulunduğu durumlarda, söz konusu zorluğun ortaya çıkar çıkmaz bildirilmesi uygun olabilir. Benzer şekilde denetçi, tespit ettiği önemli iç kontrol eksikliklerini ortaya çıkar çıkmaz, BDS 265 uyarınca yazılı olarak bildirmeden önce, 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 ilk izlenimlerini bildirebilir (Bkz.: A13 paragrafı). Ayrıca denetçi önemli denetim bulgularını bildirirken, bu konuları daha ayrıntılı müzakere etmek için daha sık iletişimde bulunabilir.
- Bağımsızlığa ilişkin tehdit ve ilgili önlemler hakkında önemli yargılara varıldığı zaman (örneğin denetim dışı hizmetlerin sağlanacağı bir sözleşmenin kabulü) ve nihai görüşme sırasında bağımsızlıkla ilgili bildirimlerde bulunmak uygun olabilir.
- İşletmenin muhasebe uygulamalarının nitel yönleri hakkındaki denetçi 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 belirli zamanlarda bildirilmesini gerektiren her türlü yasal yükümlülük.
- Denetçiyle yapılacak düzenli toplantılara veya kurulacak iletişime yönelik program dâhil, üst yönetimden sorumlu olanların beklentileri.
- Denetçinin sorunlu alanları belirleme zamanı. Örneğin denetçi, belirli bir hususu (bir yasaya aykırılık durumu gibi) önleyici tedbirlerin alınabileceği bir anda belirleyememiş olabilir, fakat bu hususun bildirilmesi iyileştirici adımların atılmasına 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:

²⁶ BDS 265, 9 ve A14 paragrafları

- Denetçi tarafından dikkatlerine sunulan hususlara karşılık 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, uygun adımın neden atılmadığıyla ilgili olarak denetçi tarafından sorgulama yapılması ve aynı hususun tekrar dikkate sunulması 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 şekilde açık sözlü olması.
- 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 belirgin 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 icrai nitelikte görevler üstlendiği 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 olmaları.
- Denetçi ile üst yönetimden sorumlu olanlar arasında kurulan karşılıklı iletişimin mevzuattaki zorunlulukları karşılayıp karşılamadığı.

A52. 4 üncü paragrafta belirtildiği üzere, karşılıklı etkin bir iletişim hem denetçiye hem de üst yönetimden sorumlu olanlara yardımcı olur. Ayrıca BDS 315, üst yönetimden sorumlu olanların, varsa iç denetim fonksiyonuyla ve 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:

²⁷ BDS 315, A78 paragrafi

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

Belgelendirme (Bkz.: 23 üncü paragraf)

A54. Kurulan sözlü iletişime dair işletme tarafından hazırlanan tutanakların, görüşmeleri tam olarak yansıtması hâlinde, birer kopyası çalışma kâğıtları arasında muhafaza edilir.

(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 1¹ 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 Yanlılıkların Değerlendirilmesi”, 12-13 üncü paragraflar
- 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”, 20 ve 31 inci paragraflar
- BDS 700, “Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama”, 46 ncı 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 için Kalite Kontrol”

- BDS 701, “Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi”, 17 nci paragraf
- 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 Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları”, 17-19 uncu paragraflar

Muhasebe Uygulamalarının Nitel Yönleri

16(a) paragrafiyle 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 ihtiyacı bakımından, 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 belirtilmesinin 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 zamanlamasınıçerebilir.
- Önemli muhasebe politikalarının, ihtilafli 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

- BDS 540'ta¹ ele alınan, tahminlerin önem arz ettiği hususlara aşağıdakiler örnektir:
 - Yönetimin; finansal tablolarda sunulması veya açıklanması gereken muhasebe tahminlerine sebep olabilecek işlem, olay ve şartları nasıl belirlediği.
 - İçinde bulunulan şartlarda meydana gelen, yeni muhasebe tahminlerine yol açacak veya mevcut tahminleri revize etme ihtiyacı doğuracak nitelikte değişiklikler.

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

- Yönetimin, muhasebe tahminlerini finansal tablolara alma veya almama kararının geçerli finansal raporlama çerçevesi hükümlerine uygun olup olmadığı.
- Önceki dönemlere ait muhasebe tahminlerinin sonuçlarında ve muhasebe tahminlerinin oluşturulmasında kullanılan yöntemlerde bir değişiklik olup olmadığı veya bir değişiklik yapılmasının gerekip gerekmediği, bu tür durumların söz konusu olması hâlinde ise sebebi.
- Muhasebe tahminleri için seçilen ölçüm esasının geçerli finansal raporlama çerçevesi hükümlerine uygun olup olmadığı da dâhil, yönetimin (örneğin; bir model kullanmış olduğu durumlarda) muhasebe tahminlerini oluşturma süreci.
- Yönetimin, muhasebe tahminlerinde kullandığı önemli varsayımların makul olup olmadığı.
- Kullanılan önemli varsayımların daha makul hâle getirilmesiyle veya geçerli finansal raporlama çerçevesinin uygun bir şekilde uygulanmasıyla ilgili olan durumlarda, yönetimin belirli adımları atma niyet ve kabiliyeti.
- “Önemli yanlışlık” riskleri.
- Yönetimin muhtemel taraflılığına ilişkin göstergeler.
- Yönetimin alternatif varsayım veya sonuçları nasıl dikkate aldığı, bunları neden reddettiği veya bunları dikkate almamışsa muhasebe tahmini oluştururken tahmin belirsizliğini nasıl ele aldığı.
- Finansal tablolarda tahmin belirsizliğine ilişkin yapılan açıklamanın yeterliliği.

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 açıklamaların) hazırlanmasında ele alınan konular ve kullanılan yargılar.
- Finansal tablolardaki açıklamaların genel olarak tarafsızlığı, tutarlılığı ve açıklığı.

İlgili Hususlar

- Finansal tablolarda açıklanan ciddi 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 finansal tablolara alınan tek seferlik tutarlar.

- Bu tür işlemlerin finansal tablolarda ayrı olarak ne ölçüde açıklandığı.
 - Bu tür işlemlerin özel bir muhasebe veya vergi uygulamasını ya da yasal bir amacı gerçekleştirmek için tasarlanıp tasarlanmadığı.
 - Bu tür işlem biçimlerinin aşırı derecede karmaşık görünüp görünmediği veya işlemin yapılandırılmasıyla ilgili kapsamlı bir danışmanlık alınıp alınmadığı.
 - Yönetimin, işlemin temelinde yatan ekonomik gerekçeler yerine, belirli bir muhasebe uygulamasına daha fazla önem vermesi.
- İşletmenin maddi ve maddi olmayan duran varlıkların faydalı ömürlerini belirlerken kullandığı temel varsayımlar da dâhil olmak üzere, varlık ve yükümlülüklerin 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).