



TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI

BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 580

YAZILI BEYANLAR

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) 580 “Yazılı Beyanlar”ın, 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 580 *Yazılı Açıklamalar* Standardının ilk sürümü, 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 29/1/2014 tarihli ve 28897 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- **BDS 580 *Yazılı Açıklamalar* Standardının son sürümü, 1/1/2017 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 13/12/2017 tarihli ve 30269 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.**

BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 580
YAZILI BEYANLAR
İÇİNDEKİLER

	Paragraf
Giriş	
Kapsam.....	1-2
Denetim Kanıtı Olarak Yazılı Beyanlar.....	3-4
Yürürlük Tarihi.....	5
Amaçlar	6
Tanımlar	7-8
Ana Hükümler	
Yazılı Beyanların Talep Edileceği Yöneticiler.....	9
Yönetimin Sorumluluklarına İlişkin Yazılı Beyanlar.....	10-12
Diğer Yazılı Beyanlar.....	13
Yazılı Beyanların Tarihi ve Kapsadığı Dönem(ler).....	14
Yazılı Beyanların Şekli.....	15
Yazılı Beyanların Güvenilirliğine İlişkin Şüphe Duyulması ve Talep Edilen Yazılı Beyanların Sunulmaması	16-20
Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama	
Denetim Kanıtı Olarak Yazılı Beyanlar	A1
Yazılı Beyanların Talep Edileceği Yöneticiler	A2-A6
Yönetimin Sorumluluklarına İlişkin Yazılı Beyanlar	A7-A9
Diğer Yazılı Beyanlar	A10-A13
Bir Eşik Tutarın Bildirilmesi	A14
Yazılı Beyanların Tarihi ve Kapsadığı Dönem(ler).....	A15-A18
Yazılı Beyanların Şekli	A19-A21
Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim.....	A22
Yazılı Beyanların Güvenilirliğine İlişkin Şüphe Duyulması ve Talep Edilen Yazılı Beyanların Sunulmaması	A23-A27
Ek 1: Yazılı Beyanlara İlişkin Hükümler İçeren BDS'lerin Listesi	
Ek 2: Beyan Mektubu Örneği	

Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 580 “Yazılı Beyanlar”, 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 yönetimden ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlardan yazılı beyan alma sorumluluğunu düzenler.
2. Ek 1’de, yazılı beyanlara ilişkin özel hükümler içeren diğer BDS’lerin listesi yer almaktadır. Diğer BDS’lerin yazılı beyanlara ilişkin özel hükümleri bu BDS’nin uygulanmasını kısıtlamaz.

Denetim Kanıtı Olarak Yazılı Beyanlar

3. Denetim kanıtları, denetçinin, görüşüne dayanak oluşturan sonuçlara ulaşırken kullandığı bilgilerdir.¹ Yazılı beyanlar, işletmenin finansal tablolarının denetimiyle ilgili olarak denetçinin talep ettiği gerekli bilgilerdir. Dolayısıyla, sorgulamalara verilen yanıtlar gibi, yazılı beyanlar da denetim kanıtı niteliğindedir (Bkz.: A1 paragrafı).
4. Yazılı beyanlar gerekli olan denetim kanıtını sağlamalarına rağmen, ele aldıkları konularla ilgili tek başlarına yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlamazlar. Ayrıca yönetimin güvenilir yazılı beyanlar sunmuş olması, yönetimin sorumluluklarını yerine getirmesiyle ve belirli yönetim beyanlarıyla ilgili denetçinin elde edeceği diğer denetim kanıtlarının niteliğini veya kapsamını etkilemez.

Yürürlük Tarihi

5. Bu BDS, 1/1/2017 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

Amaçlar

6. Denetçinin amaçları:
 - (a) Yönetim ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların, finansal tabloların hazırlanmasına ve denetçiye sunulan bilgilerin tamlığına ilişkin sorumluluklarını yerine getirdiklerini kabul ettiklerine dair yazılı beyanlar elde etmek,
 - (b) Denetçi tarafından gerekli bulunması veya diğer BDS’ler uyarınca zorunlu kılınması durumunda, finansal tablolarla veya finansal tablolardaki belirli yönetim beyanlarıyla ilgili diğer denetim kanıtlarını yazılı beyanlar aracılığıyla desteklemek,
 - (c) Denetçi tarafından talep edilen yazılı beyanları, yönetim ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların sunduğu veya sunmadığı durumlara yönelik uygun şekilde karşılık vermek.

Tanımlar

7. Aşağıdaki terim BDS’lerde, karşısında belirtilen anlamıyla kullanılmıştır:

¹ BDS 500, “Bağımsız Denetim Kanıtları”, 5 inci paragraftaki “denetim kanıtı” tanımı

Yazılı beyan: Belirli konuları teyit etmek veya diğer denetim kanıtlarını desteklemek için yönetim tarafından denetçiye sunulan yazılı bildirimdir. Bu bağlamda yazılı beyanlar; finansal tabloları, bu tablolarda yer alan yönetim beyanlarını veya bu tablolari destekleyen defterleri ve kayıtları kapsamaz.

8. Bu BDS’de geçen “yönetim” ibaresi, “yönetim ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlar”ı ifade eder. Ayrıca, gerçeğe uygun sunum çerçevesinin kullanılması durumunda yönetim, finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca hazırlanması ve *gerçeğe uygun bir biçimde* sunulmasından veya geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca *doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayan* finansal tabloların hazırlanmasından sorumludur.

Ana Hükümler

Yazılı Beyanların Talep Edileceği Yöneticiler

9. Denetçi yazılı beyanları, finansal tablolara ilişkin uygun sorumluluğu bulunan ve ilgili konular hakkında bilgiye sahip olan yöneticilerden talep eder (Bkz.: A2-A6 paragrafları).

Yönetimin Sorumluluklarına İlişkin Yazılı Beyanlar

Finansal Tabloların Hazırlanması

10. Denetçi, yönetimden finansal tabloları geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlama sorumluluğunu yerine getirdiğine dair bir yazılı beyan talep eder. Bu beyan, uygun hâllerde bağımsız denetim sözleşmesi şartlarında öngörülen, finansal tabloların gerçeğe uygun bir biçimde sunulduğu hususunu da içerir² (Bkz.: A7-A9 ve A14, A22 paragrafları).

Sunulan Bilgiler ve İşlemlerin Tamlığı

11. Denetçi yönetimden:
 - (a) Bağımsız denetim sözleşmesinde mutabakata varıldığı üzere, ilgili tüm bilgileri ve bu bilgilere erişim imkânını denetçiye sağladığına,³
 - (b) Tüm işlemlerin kaydedildiğine ve finansal tablolara yansıtıldığına, dair bir yazılı beyan talep eder (Bkz.: A7-A9 ve A14, A22 paragrafları).

Yazılı Beyanlarda Yönetimin Sorumluluklarının Açıklanması

12. Yazılı beyanlarda, 10 ve 11 inci paragraflarda yer alan yönetimin sorumlulukları, denetim sözleşmesi şartlarında belirtildiği şekliyle açıklanır.

Diğer Yazılı Beyanlar

13. Diğer BDS’ler denetçinin yazılı beyanlar talep etmesini zorunlu kılar. Bu beyanlara ek olarak, finansal tablolara veya finansal tablolardaki yönetim beyanlarına ilişkin diğer denetim kanıtlarını desteklemek için, ilâve yazılı beyan talep etmesinin gerekli

² BDS 210, “Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması”, 6(b)(i) paragrafi

³ BDS 210, 6(b)(iii) paragrafi

olduğunu belirlemesi durumunda denetçi, ilâve yazılı beyanlar da talep eder (Bkz.: A10-A13, A14, A22 paragrafları).

Yazılı Beyanların Tarihi ve Kapsadığı Dönem(ler)

14. Yazılı beyanların tarihi, finansal tablolara ilişkin denetçi raporu tarihinden sonra olamaz; ancak bu tarihe mümkün olan en yakın tarihtir. Yazılı beyanlar denetçi raporunda atıf yapılan tüm finansal tabloları ve dönemi(leri) kapsar (Bkz.: A15-A18 paragrafları).

Yazılı Beyanların Şekli

15. Yazılı beyanlar, denetçiye hitaben yazılmış bir beyan mektubu şeklindedir. Yönetimin sorumluluklarını yazılı olarak kamuya bildirmesinin mevzuatla zorunlu kılınması ve denetçinin bu bildirimlerin 10 veya 11 inci paragraflar uyarınca zorunlu kılınan beyanlardan bir kısmını veya tamamını sağladığını belirlemesi durumunda, söz konusu bildirimlerde yer alan hususların beyan mektubuna eklenmesi gerekmez (Bkz.: A19-A21 paragrafları).

Yazılı Beyanların Güvenilirliğine İlişkin Şüphe Duyulması ve Talep Edilen Yazılı Beyanların Sunulmaması

Yazılı Beyanların Güvenilirliğine İlişkin Şüphe Duyulması

16. Yönetimin yetkinliği, dürüstlüğü, etik değerleri veya özenine ya da yönetimin bunlara bağlılığına veya bunları uygulamasına ilişkin endişelerinin bulunması durumunda denetçi, bu endişelerin, beyanlar (sözlü veya yazılı) ve genel olarak denetim kanıtlarının güvenilirliği üzerinde oluşturabileceği etkiyi belirler (Bkz.: A24-A25 paragrafları).
17. Özellikle, yazılı beyanların diğer denetim kanıtlarıyla tutarlı olmaması durumunda, denetçi bu sorunu çözmek amacıyla denetim prosedürleri uygular. Sorununun çözülememesi durumunda denetçi, yönetimin yetkinliği, dürüstlüğü, etik değerleri veya özenine ya da yönetimin bunlara bağlılığına veya bunları uygulamasına ilişkin değerlendirmesini yeniden mütalaa eder ve bu durumun, beyanların (sözlü veya yazılı) ve genel olarak denetim kanıtlarının güvenilirliği üzerinde oluşturabileceği etkiyi belirler (Bkz.: A23 paragrafı).
18. Denetçi, yazılı beyanların güvenilir olmadığı sonucuna varması durumunda, bu BDS'nin 20 nci paragrafındaki hükmü dikkate alarak, BDS 705⁴ uyarınca bu durumun denetçi raporundaki görüşe olan muhtemel etkisinin belirlenmesi de dâhil olmak üzere, uygun adımları atar.

Talep Edilen Yazılı Beyanların Sunulmaması

19. Yönetimin talep edilen yazılı beyanlardan bir veya daha fazlasını sunmaması durumunda denetçi:
 - (a) Konuyu yönetimle müzakere eder.

⁴ BDS 705, "Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi"

- (b) Yönetimin dürüstlüğünü yeniden değerlendirir ve bu durumun, beyanlar (sözlü veya yazılı) ve genel olarak denetim kanıtlarının güvenilirliği üzerinde oluşturabileceği etkiyi değerlendirir.
- (c) Bu BDS'nin 20 nci paragrafındaki hükmü dikkate alarak, BDS 705 uyarınca bu durumun denetçi raporundaki görüşe olan muhtemel etkisinin belirlenmesi de dâhil olmak üzere, uygun adımları atar.

Yönetimin Sorumluluklarıyla İlgili Yazılı Beyanlar

20. Aşağıdaki durumların gerçekleşmesi durumunda denetçi, BDS 705 uyarınca finansal tablolara ilişkin görüş vermekten kaçınır:

- (a) Denetçinin yönetimin dürüstlüğü konusunda yeterli şüphenin mevcut olduğu ve dolayısıyla 10 ve 11 inci paragraflar uyarınca sunulması gereken yazılı beyanların güvenilir olmadığı sonucuna varması veya
- (b) Yönetimin 10 ve 11 inci paragraflar uyarınca sunulması gereken yazılı beyanları sunmaması.

(Bkz.: A26-A27 paragrafları)

Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

Denetim Kanıtı Olarak Yazılı Beyanlar (Bkz.: 3 üncü paragraf)

A1. Yazılı beyanlar önemli bir denetim kanıtı kaynağıdır. Yönetimin talep edilen yazılı beyanları sunmaması veya değiştirmesi, bir veya daha fazla önemli sorunun mevcut olma ihtimâli konusunda denetçiyi uyarabilir. Ayrıca, birçok durumda sözlü beyan yerine yazılı beyanın talep edilmesi, yönetimin bu sorunları daha titiz bir şekilde değerlendirmesine sebep olabilir, dolayısıyla beyanların kalitesini artırabilir.

Yazılı Beyanların Talep Edileceği Yöneticiler (Bkz.: 9 uncu paragraf)

A2. Yazılı beyanlar finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu olan kişilerden talep edilir. Bu kişiler, işletmenin üst yönetim yapısına ve mevzuata bağlı olarak değişebilir fakat sorumlu taraf genellikle (üst yönetimden sorumlu olanlardan ziyade) yönetimdir. Dolayısıyla yazılı beyanlar işletmenin genel müdürü ile finans ve mali işler müdürü veya bu unvanların kullanılmadığı işletmelerde bu kişilere eşdeğer kişilerden talep edilebilir. Ancak bazı durumlarda, üst yönetimden sorumlu olanlar gibi diğer taraflar da finansal tabloların hazırlanmasından sorumludur.

A3. Finansal tabloların hazırlanmasından ve işletmenin faaliyetlerinin yürütülmesinden yönetim sorumlu olduğundan dolayı yönetimin, yazılı beyanlara dayanak oluşturan finansal tabloların hazırlanmasında işletmenin takip ettiği süreç hakkında ve finansal tablolarda yer alan yönetim beyanları hakkında yeterli bilgiye sahip olması beklenir.

A4. Ancak bazı durumlarda yönetim, finansal tabloların ve finansal tablolarda yer alan yönetim beyanlarının hazırlanması ve sunulması sürecine katılan diğer kişileri (yazılı beyanın talep edildiği konular hakkında uzmanlık bilgisine sahip kişiler gibi) sorgulamaya karar verebilir. Aşağıdakiler bu kişiler arasındadır:

- Aktüeryal muhasebe ölçümlerinden sorumlu aktüer.
- Çevresel yükümlülüklerin ölçümlerinden sorumlu ve bu konuda uzman olan mühendis personel.
- Hukuki anlaşmazlıklarla (iddialarla) ilgili olarak ayrılan karşılıklara ilişkin gerekli bilgileri sunabilecek olan işletmenin iç hukuk müşaviri.

A5. Yönetim bazı durumlarda yazılı beyanlara, beyanların yönetimin bilgisi ve kanaati çerçevesinde en iyi şekilde oluşturulduğunu belirten bir ifade ekleyebilir. Denetçinin beyanların ilgili konularda uygun sorumluluk ve bilgiye sahip kişiler tarafından yapıldığı hususunda ikna olması durumunda bu tür bir ifadeyi kabul etmesi makuldür.

A6. Yönetimin bilgiye dayanan beyanlar sunmasını sağlamak için denetçi, yönetimden talep edilen beyanın yapılabilmesi için yönetimin uygun olduğuna karar verdiği sorgulamaları gerçekleştirdiği yönünde bir teyidi yazılı beyana eklemesini isteyebilir. Bu sorgulamaların, genellikle, işletme tarafından önceden belirlenmiş süreçlerin dışında, kurum içi resmi bir süreç gerektirmesi beklenmez.

Yönetimin Sorumluluklarına İlişkin Yazılı Beyanlar (Bkz.: 10-11 inci paragraflar)

A7. Yönetimin 10 ve 11 inci paragraflarda yer alan sorumluluklarını yerine getirdiğine dair denetim sırasında elde edilen denetim kanıtları, yönetimden bu sorumluluklarını yerine getirdiğini kabul ettiğine ilişkin bir teyit alınmaması durumunda yeterli olmaz. Çünkü denetçi sadece diğer denetim kanıtlarına dayanarak, yönetimin finansal tabloları hazırlarken, sunarken ve denetçiye bilgi sağlarken sorumluluklarını anladığı ve üstlendiğine dair bir hüküm veremez. Örneğin, denetim sözleşmesi şartlarında mutabakata varılan, ilgili tüm bilgilerin sunulup sunulmadığını yönetime sormadan ve bu konuda yönetimden teyit almadan denetçi, yönetimin kendisine bu bilgileri sunduğu sonucuna varamaz.

A8. 10 ve 11 inci paragraflar uyarınca zorunlu kılınan yazılı beyanlar, denetim sözleşmesinin şartlarında yer alan sorumlulukları yerine getirdiğine dair yönetimden teyit talep etmek suretiyle, yönetimin bu sorumluluklarını anladığı ve üstlendiğine dair mutabakatına dayanır. Denetçi yönetimden bu sorumlulukları anladığını ve üstlendiğini yazılı beyanlarda tekrar teyit etmesini de isteyebilir. Aşağıdaki durumlarda bu teyidin tekrar talep edilmesi uygun olabilir:

- Denetim sözleşmesinin şartlarını işletme adına imzalayan kişilerin artık söz konusu sorumluluklara sahip olmaması,
- Denetim sözleşmesi şartlarının bir önceki yılda hazırlanmış olması,
- Yönetimin bu sorumlulukları yanlış anladığı yönünde bir göstergenin bulunması,
- İçinde bulunulan şartlarda meydana gelen değişikliklerin tekrar teyit alınmasını uygun hâle getirmesi.

BDS 210⁵ ile tutarlı olarak, yönetimin sorumluluklarını anladığını ve üstlendiğini bu şekilde tekrar teyit etmesi, (bu BDS'nin A5 paragrafında da açıklandığı gibi) "yazılı beyanların yönetimin bilgisi ve kanaati çerçevesinde en iyi şekilde oluşturulması" ifadesiyle sınırlandırılmaz.

Kamu Sektörü İşletmelerine Özgü Hususlar

A9. Kamu sektörü işletmelerinin finansal tablolarının denetimine ilişkin görev ve yetkileri (yetki dayanağı), diğer işletmelerin finansal tablolarının denetimine ilişkin görev ve yetkilerden daha kapsamlı olabilir. Sonuç olarak, kamu sektöründeki bir işletmenin finansal tablolarına yönelik yürütülen denetime ilişkin yönetimin sorumluluklarıyla ilgili ön kabul, ilâve yazılı beyanların talep edilmesine yol açabilir. Bu beyanlar, işlem ve olayların mevzuata uygun gerçekleştirildiğini teyit eden yazılı beyanları içerebilir.

Diğer Yazılı Beyanlar (Bkz.: 13 üncü Paragraf)

Finansal Tablolarla İlgili İlâve Yazılı Beyanlar

A10. Denetçi 10 uncu paragraf uyarınca talep edilen yazılı beyana ilâve olarak, finansal tablolarla ilgili başka yazılı beyanların da talep edilmesini gerekli görebilir. Bu yazılı

⁵ BDS 210, 6(b) paragrafı

beyanlar 10 uncu paragraf uyarınca talep edilen yazılı beyanın tamamlayıcısı niteliğinde olmakla birlikte bunun bir parçasını oluşturmaz. Söz konusu ilâve beyanlar aşağıdaki konulara ilişkin açıklamaları içerebilir:

- Muhasebe politikalarının seçiminin ve uygulamasının uygun olup olmadığı,
- Örnek olarak aşağıda verilen hususların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak finansal tablolara alınmış, ölçülmüş, sunulmuş ve açıklanmış olup olmadığı:
 - Yönetimin, varlık ve yükümlülüklerin sınıflandırmasını veya defter değerini etkileyebilecek plan veya niyetleri,
 - Mevcut ve şarta bağlı yükümlülükler,
 - Varlıklar üzerindeki mülkiyet hakkı ve kontrol; varlıklar üzerindeki rehin ve ipotekler ile teminat olarak verilen varlıklar,
 - Finansal tabloları etkileyebilecek mevzuat ve sözleşme hükümleri (aykırılıklar dâhil).

Denetçiye Sunulan Bilgilerle İlgili İlâve Yazılı Beyanlar

A11. Denetçi, 11 inci paragraf uyarınca zorunlu kılınan yazılı beyanlara ilâve olarak yönetimden, yönetimin haberdar olduğu tüm iç kontrol eksikliklerini kendisine bildirdiğine ilişkin bir yazılı beyan talep etmeyi gerekli bulabilir.

Belirli Yönetim Beyanlarına İlişkin Yazılı Beyanlar

A12. Denetçi, işletmenin vardığı yargılar ve işletmenin niyetleri hakkında denetim kanıtı elde ederken veya bunları değerlendirirken aşağıdaki hususlardan bir ya da birkaçını dikkate alabilir:

- İşletmenin açıkladığı niyetlerini yerine getirmesine ilişkin geçmişi.
- İşletmenin attığı belirli bir adımı seçme gerekçesi.
- İşletmenin bir durum karşısında attığı belirli bir adımı devam ettirme kabiliyeti.
- Yönetimin vardığı yargılarla veya yönetimin niyetleriyle tutarsızlığın olduğunu gösterebilecek, denetim sürecinde elde edilen diğer herhangi bir bilginin varlığı veya eksikliği.

A13. Denetçi, yönetimden, finansal tablolardaki belirli yönetim beyanlarıyla ilgili yazılı beyan talep etmenin gerekli olduğu sonucuna varabilir; bu talep, özellikle belirli yönetim beyanlarıyla ilgili yönetimin vardığı yargıya veya yönetimin niyetine veya bu beyanların tamlığına ilişkin diğer denetim kanıtlarından edinilen kanaati desteklemek içindir. Örneğin yönetimin niyetinin, yatırımlara ilişkin değerlendirme esası açısından önem arz etmesi durumunda, yönetimden niyetleriyle ilgili bir yazılı beyan alınmadan yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmesi mümkün olmayabilir. Bu tür yazılı beyanlar gerekli olan denetim kanıtını sağlamalarına rağmen, böyle bir yönetim beyanı açısından tek başına yeterli ve uygun denetim kanıtını oluşturmazlar.

Bir Eşik Tutarın Bildirilmesi (Bkz.: 10-11, 13 üncü paragraflar)

A14. BDS 450 uyarınca denetçi denetim boyunca belirlediği bariz biçimde önemsiz sayılanlar dışındaki yanlışlıkları biriktirir (bir araya getirir).⁶ Denetçi hangi yanlışlıkların bariz biçimde önemsiz sayılmayacağı konusunda bir eşik tutar belirleyebilir. Aynı şekilde, denetçi yönetimden talep edilen yazılı beyanların amacına uygun olarak, yönetime bir eşik tutar bildirmeyi düşünebilir.

Yazılı Beyanların Tarihi ve Kapsadığı Dönem(ler) (Bkz.: 14 üncü paragraf)

A15. Yazılı beyanlar gerekli denetim kanıtı niteliğinde olduğundan, denetim görüşü yazılı beyan tarihinden önce bildirilmez ve denetçi raporu tarihi, yazılı beyanların tarihinden önceki bir tarih olamaz. Ayrıca denetçi, denetçi raporu tarihine kadar meydana gelen ve finansal tablolarda düzeltme veya açıklama gerektirebilecek olayları dikkate aldığı için, yazılı beyanların tarihi, finansal tablolara ilişkin denetçi raporu tarihinden sonra olamaz; ancak bu tarihe mümkün olan en yakın tarihtir.

A16. Bazı durumlarda denetçinin, denetim sırasında, finansal tablolarda yer alan belirli bir yönetim beyanı ile ilgili bir yazılı beyan elde etmesi uygun olabilir. Böyle bir durumda, güncellenmiş bir yazılı beyanın talep edilmesi gerekebilir.

A17. Yazılı beyanlar denetim raporunda atıf yapılan tüm dönemleri kapsar. Çünkü yönetimin, önceki dönemlere ilişkin verdiği yazılı beyanların geçerliliğini koruduğunu tekrar teyit etmesi gerekir. Denetçi ve yönetim, önceki dönemlerle ilgili bu tür yazılı beyanlarda herhangi bir değişiklik olup olmadığını ve değişiklik varsa bu değişikliklerin ne olduğunu dikkate alarak, bu beyanları güncelleyen yeni bir yazılı beyan şekli üzerinde mutabakata varabilir.

A18. Mevcut yönetim, denetçi raporunda atıf yapılan tüm dönemlerde yönetimde yer almamış olabilir. Bu kişiler, ilgili dönemde yönetimde yer almamaları sebebiyle yazılı beyanların bir kısmını veya tamamını sunacak bir konumda olmadıklarını iddia edebilirler. Ancak bu durum, söz konusu kişilerin bir bütün olarak finansal tablolara ilişkin sorumluluklarını azaltmaz. Dolayısıyla, denetçinin bu kişilerden ilgili dönem(ler)in tamamını kapsayan yazılı beyan talep etme yükümlülüğü hâlâ geçerlidir.

Yazılı Beyanların Şekli (Bkz.: 15 inci paragraf)

A19. Yazılı beyanların denetçiye hitaben yazılmış bir beyan mektubunda yer alması gerekir. Ancak bazı ülkelerde, yönetimin sorumluluklarını yazılı olarak kamuya bildirmesi mevzuatla zorunlu kılınabilir. Bu tür bir bildirim, finansal tablo kullanıcılarına veya ilgili mercilere yönelik bir bildirim olmasına rağmen, denetçi bunun 10 veya 11 inci paragraf uyarınca gerekli görülen beyanlardan bir kısmı veya tamamıyla ilgili uygun bir yazılı beyan şekli olduğuna karar verebilir. Dolayısıyla, bu açıklamada yer alan ilgili hususların beyan mektubunda yer almasına gerek yoktur. Aşağıdakiler denetçinin kararını etkileyebilecek etkenlerdendir:

⁶ BDS 450, “Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi”, 5 inci paragraf

- Bildirimin 10 ve 11 inci paragraflarda yer alan sorumlulukların yerine getirilmesi konusunda bir teyit içerip içermediği.
- Bildirimin, denetçinin ilgili yazılı beyanları talep edeceği kişiler tarafından verilmiş veya onaylanmış olup olmadığı.
- Bildirimin bir kopyasının, finansal tablolara ilişkin denetçi raporu tarihinden sonra olmamakla birlikte bu tarihe mümkün olan en yakın tarihte denetçiye sunulup sunulmadığı (Bkz.: 14 üncü paragraf).

A20. Mevzuata uyulduğuna veya finansal tabloların onaylandığına ilişkin yapılan resmi bir bildirim, gerekli tüm beyanların bilinçli bir şekilde yapıldığı konusunda denetçinin ikna olması için yeterli bilgiyi içermez. Yönetimin sorumluluklarının mevzuatta ifade edilmesi, talep edilen yazılı beyanların yerine geçmez.

A21. Ek 2’de bir yazılı beyan mektubu örneği sunulmuştur.

Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim (Bkz.: 10-11, 13 üncü paragraflar)

A22. BDS 260 denetçinin, yönetimden talep ettiği yazılı beyanları üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmesini zorunlu kılar.⁷

Yazılı Beyanların Güvenilirliğine İlişkin Şüphe Duyulması ve Talep Edilen Yazılı Beyanların Sunulmaması

Yazılı Beyanların Güvenilirliğine İlişkin Şüphe Duyulması (Bkz.: 16-17 nci paragraflar)

A23. Bir veya daha fazla yazılı beyan ile başka bir kaynaktan elde edilen denetim kanıtı arasında tutarsızlıkların belirlenmesi durumunda denetçi, yaptığı risk değerlendirmesinin uygunluğunu koruyup korumadığını değerlendirir ve risk değerlendirmesinin uygunluğunu korumaması durumunda, risk değerlendirmesini revize eder ve risk olarak değerlendirilen hususlara karşılık vermek için müteakip denetim prosedürlerinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını belirler.

A24. Denetçinin, yönetimin yetkinliği, dürüstlüğü, etik değerleri veya özenine ya da bunlara bağlılığına veya bunların uygulamasına ilişkin endişeleri, finansal tablolarda yönetimin gerçeğe aykırı beyanda bulunma riskinin denetimin yürütülmesini engelleyebilecek düzeyde olduğu sonucuna varmasına sebep olacak kadar ciddi olabilir. Denetçi böyle bir durumda, üst yönetimden sorumlu olanlar uygun düzeltici tedbirleri almadıkça, mevzuatla izin verilmesi durumunda denetimden çekilmeyi değerlendirebilir. Ancak tedbirlerin alınması durumunda dahi bu tedbirler denetçinin olumlu bir denetim görüşü vermesi için yeterli olmayabilir.

A25. Denetçi BDS 230 uyarınca denetim sırasında ortaya çıkan önemli hususları, bunlarla ilgili olarak vardığı sonuçları ve bu sonuçlara ulaşırken vardığı önemli mesleki yargıları belgelerir.⁸ Denetçi yönetimin yetkinliği, dürüstlüğü, etik değerleri veya özenine veya bunlara bağlılığına veya bunları uygulamasına ilişkin önemli sorunlar belirlemiş

⁷ BDS 260, “Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim”, 16(c)(ii) paragrafi

⁸ BDS 230, “Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi”, 8(c) ve 10 uncu paragraflar

olmasına rağmen yazılı beyanların güvenilir olduğu sonucuna varabilir. Böyle bir durumda, bu önemli husus BDS 230'a uygun olarak belgelendirilir.

Yönetimin Sorumluluklarına İlişkin Yazılı Beyanlar (Bkz.: 20 nci paragraf)

A26. Denetçi A7 paragrafında açıklandığı gibi, yönetimin 10 ve 11 inci paragraflarda yer alan sorumlulukları yerine getirip getirmediği hususunda sadece diğer denetim kanıtlarına dayanarak hüküm veremez. Dolayısıyla, 20(a) paragrafında açıklandığı gibi, denetçinin bu hususlarla ilgili yazılı beyanların güvenilir olmadığı sonucuna varması veya yönetimin bu yazılı beyanları sunmaması durumunda denetçi yeterli ve uygun denetim kanıtını elde etme imkânına sahip değildir. Bu tür bir imkânsızlığın finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkileri, finansal tablolardaki belirli unsurlar, hesaplar veya kalemlerle sınırlı olmadığından yaygındır. BDS 705 uyarınca denetçi bu tür durumlarda finansal tablolara ilişkin görüş vermekten kaçınır.⁹

A27. Bir yazılı beyanın, denetçi tarafından talep edilenden farklı olması, yönetimin mutlaka yazılı beyan sunmadığı anlamına gelmez. Ancak, bu farklılığın altında yatan sebep denetçi raporundaki görüşü etkileyebilir. Örneğin:

- Finansal tabloların hazırlanmasına yönelik sorumluluğun yerine getirildiğine ilişkin yazılı beyanında yönetim; geçerli finansal raporlama çerçevesinin belirli bir hükmüyle ilgili önemli bir aykırılık olması dışında, finansal tabloların bu çerçeveye uygun olarak hazırlandığı kanaatinde olduğunu belirtebilir. Denetçi, yönetimin güvenilir yazılı beyanlar sunduğu sonucuna varırsa, 20 nci paragrafta yer alan hüküm uygulanmaz. Ancak BDS 705 uyarınca denetçinin, söz konusu aykırılığın denetçi raporundaki görüşe olan etkisini değerlendirmesi gerekir.
- Denetçiye bağımsız denetim sözleşmesi şartlarında mutabakata varılan, ilgili tüm bilgileri sağlama sorumluluğuna ilişkin sunduğu yazılı beyanda yönetim; yangında tahrip olan bilgiler dışında tüm bu bilgilerin denetçiye sunulmuş olduğu kanaatinde olduğunu belirtebilir. Denetçi, yönetimin güvenilir yazılı beyanlar sunduğu sonucuna varırsa, 20 nci paragrafta yer alan hüküm uygulanmaz. Ancak BDS 705 uyarınca denetçinin, yangında tahrip olan bilgilerin yaygınlığının finansal tablolar üzerindeki etkilerini ve bunların denetçi raporundaki görüşe olan etkisini değerlendirmesi gerekir.

⁹ BDS 705, 9 uncu paragraf

Ek 1

(Bkz.: 2 nci paragraf)

Yazılı Beyanlara İlişkin Hükümler İçeren BDS'lerin Listesi

Bu Ek, 1 Ocak 2017 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanan ve belirli denetim konularında yazılı beyanlar gerektiren diğer BDS'lerdeki ilgili paragrafları belirtir. Bu liste, BDS'lerde yer alan ana hükümlerin, ilgili uygulamaların ve açıklayıcı hükümlerin yerine geçmez.

- BDS 240, “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları” – 39 uncu paragraf
- BDS 250, “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Mevzuatın Dikkate Alınması” – 16 ncı paragraf
- BDS 450, “Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi” – 14 üncü paragraf
- BDS 501, “Bağımsız Denetim Kanıtları – Belirli Kalemler İçin Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar” – 12 nci paragraf
- BDS 540, “Gerçeğe Uygun Değere İlişin Olanlar Dâhil Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi” – 22 nci paragraf
- BDS 550, “İlişkili Taraflar” – 26 ncı paragraf
- BDS 560, “Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar” – 9 uncu paragraf
- BDS 570, “İşletmenin Sürekliliği” – 16(d) paragrafı
- BDS 710, “Karşılaştırmalı Bilgiler – Önceki Dönemlere Ait Karşılık Gelen Bilgiler ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar” – 9 uncu paragraf
- BDS 720, “Bağımsız Denetçinin Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları” – 13 (c) paragrafı

Beyan Mektubu Örneği

Aşağıda verilen beyan mektubu örneği, bu BDS ve 1/1/2017 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanan diğer BDS'ler tarafından zorunlu kılınan yazılı beyanları içerir. Bu örnekte geçerli finansal raporlama çerçevesinin Türkiye Muhasebe Standartları olduğu, BDS 570¹'te yer alan yazılı beyan elde edilmesine ilişkin yükümlülüğün ilgili olmadığı ve talep edilen yazılı beyanlar için hiçbir istisnai durumun olmadığı varsayılmıştır. İstisnai durumların olması hâlinde, beyanlarda istisnaları yansıtacak şekilde değişiklik yapılır.

(İşletme Anteti)

(Bağımsız Denetçiye)

(Tarih)

Bu beyan mektubu, ABC İşletmesinin 31 Aralık 20XX² tarihinde sona eren hesap dönemine ait finansal tablolarının Türkiye Muhasebe Standartları'na uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunulup sunulmadığı konusunda bir görüş bildirilmesi amacıyla tarafınızca yürütülen bağımsız denetimle ilgili olarak sunulmuştur.

Aşağıdaki hususları *(yeterli bilgi elde etmek amacıyla gerekli gördüğümüz sorgulamaları yaparak ulaştığımız bilgi ve kanaatimiz çerçevesinde)* teyit ederiz:

Finansal Tablolar

- [Tarih giriniz] tarihli bağımsız denetim sözleşmesinin şartlarında öngörüldüğü üzere, finansal tabloların Türkiye Muhasebe Standartları'na uygun olarak hazırlanmasına ilişkin sorumluluklarımızı (özellikle finansal tabloların gerçeğe uygun bir biçimde sunulması sorumluluğumuzu) yerine getirdik.
- Gerçeğe uygun değer ile ölçülenler dâhil, tarafımızca muhasebe tahminlerini oluştururken kullanılan önemli varsayımlar makuldür (BDS 540).
- İlişkili taraf ilişkileri ve işlemleri, Türkiye Muhasebe Standartları uyarınca uygun şekilde muhasebeleştirilmiş ve açıklanmıştır (BDS 550).
- Finansal tabloların tarihinden sonra gerçekleşen ve Türkiye Muhasebe Standartları'na uygun olarak düzeltme veya açıklama yapılmasını gerektiren tüm olaylar düzeltilmiş veya açıklanmıştır (BDS 560).

¹ BDS 570, "İşletmenin Sürekliliği"

² Denetçi, birden fazla döneme ilişkin rapor hazırlaması durumunda tarihi, denetçi raporunun kapsadığı tüm dönemlere ait olmasını sağlayacak şekilde belirler.

- Düzeltilmemiş yanlışlıkların bir bütün olarak finansal tablolar üzerindeki etkileri tek başına veya toplu olarak önemsizdir. Düzeltilmemiş yanlışlıkların listesi beyan mektubuna eklenmiştir (BDS 450).
- [Denetçinin uygun görebileceği diğer tüm hususlar (Bkz.: Bu BDS'nin A10 paragrafı).]

Sunulan Bilgiler

- Tarafımızca size³:
 - Finansal tabloların hazırlanmasıyla ilgili kayıtlar, dokümanlar ve diğer hususlar gibi muttali olduğumuz tüm bilgilere erişim imkânı,
 - Denetimin amacı doğrultusunda tarafımızdan talep edilen ilâve bilgiler,
 - Denetim kanıtlarının toplanması için işletme içinde gerekli görülen kişilerle kısıtlama olmaksızın görüşme imkânı, sağlanmıştır.
- Tüm işlemler muhasebe kayıtlarına alınmış ve finansal tablolara yansıtılmıştır.
- Finansal tabloların hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içerme riskine ilişkin olarak yaptığımız değerlendirmenin sonuçları tarafınıza açıklanmıştır (BDS 240).
- Haberdar olduğumuz ve işletmeyi etkileyen ve aşağıdaki kişilerin dâhil olduğu gerçekleşmiş veya şüphelenilen hilelere ilişkin tüm bilgiler açıklanmıştır:
 - Yönetim,
 - İç kontrolde önemli görevleri bulunan çalışanlar,
 - Finansal tablolarda önemli etki oluşturan bir hile yapabilecek konumdaki diğer kişiler (BDS 240).
- Çalışanlar, eski çalışanlar, analistler, düzenleyici kurumlar veya başkaları tarafından bildirilen ve işletmenin finansal tablolarını etkileyen hile iddiaları veya hile şüphelerine ilişkin ilgili tüm bilgiler açıklanmıştır (BDS 240).
- Finansal tabloların hazırlanması sırasında etkisi dikkate alınması gereken bilinen tüm mevzuata aykırılıklar veya şüphelenilen aykırılıklar açıklanmıştır (BDS 250).
- İşletmenin ilişkili taraflarının kimlikleri ve haberdar olduğumuz tüm ilişkili taraf ilişkileri ve işlemleri açıklanmıştır (BDS 550).
- [Denetçinin gerekli görebileceği diğer tüm hususlar (Bkz.: Bu BDS'nin A11 paragrafı).]

Yönetim

Yönetim

³ BDS 210 "Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması"na uygun olarak denetçinin, yönetimin sorumluluklarıyla ilgili diğer hususları denetim sözleşmesine dâhil etmesi durumunda, yönetimin ya da üst yönetimden sorumlu olanların yazılı beyanlarına bu hususların da dâhil edilmesi göz önünde bulundurulabilir.