

KURUL KARARLARI

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan:

KURUL KARARI

Karar No: 75935942-050.01.04-[01/13737]

Karar Tarihi: 20/12/2022

Konu: Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Cumhurbaşkanı Kararına İlişkin Usul ve Esasların Yayınlanması

30/11/2022 tarihli ve 32029 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 6434 sayılı Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Kararın (Karar) uygulanmasına yönelik usul ve esasları düzenlemek amacıyla Kararın 5 inci maddesinin altıncı fıkrası uyarınca hazırlanan Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Cumhurbaşkanı Kararına İlişkin Usul ve Esasların yayımlanmasına karar verilmiştir.

BAĞIMSIZ DENETİME TABİ ŞİRKETLERİN BELİRLENMESİNE DAİR CUMHURBAŞKANI KARARINA İLİŞKİN USUL VE ESASLAR

BİRİNCİ BÖLÜM

Amaç, Kapsam, Dayanak ve Tanımlar

Amaç

MADDE 1- (1) Bu Usul ve Esasların amacı, 29/11/2022 tarihli ve 6434 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile yürürlüğe konulan Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Kararın uygulanmasına yönelik usul ve esasları düzenlemektir.

Kapsam

MADDE 2- (1) Bu Usul ve Esaslar, 6434 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı çerçevesinde şirketlerin bağımsız denetime tabi olmasına ve bağımsız denetim kapsamından çıkmasına ilişkin hususları kapsar.

Dayanak

MADDE 3- (1) Bu Usul ve Esaslar, 6434 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararının 5 inci maddesinin altıncı fıkrasına dayanılarak hazırlanmıştır.

Tanımlar

MADDE 4- (1) Bu Usul ve Esaslardaki terimler 6434 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararında yer alan anlamlarıyla kullanılmıştır. Ayrıca, bu Usul ve Esasların uygulanmasında;

a) Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS): Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan ve bağımsız denetime tabi olup Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını uygulamayan işletmelerin uygulayacakları finansal raporlama standardını,

b) Denetim: Bağımsız denetimi,

c) Karar: 29/11/2022 tarihli ve 6434 sayılı Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Cumhurbaşkanlığı Kararı,

ç) Kurum: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunu,

d) Türkiye Denetim Standartları (TDS): 26/9/2011 tarihli ve 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname uyarınca yürürlüğe konulan, bilgi sistemleri denetimi dahil olmak üzere, denetim alanında uluslararası standartlarla uyumlu eğitim, etik, kalite kontrol ve denetim standartları ile bu alana ilişkin diğer düzenlemeleri,

e) Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS): Kurum tarafından Türkiye Muhasebe Standardı, Türkiye Finansal Raporlama Standardı, Türkiye Muhasebe Standardı Yorum ve Türkiye Finansal Raporlama Standardı Yorum adlarıyla yayımlanan standartları,

f) Türkiye Muhasebe Standartları (TMS): Kurum tarafından yayımlanan Türkiye Finansal Raporlama Standartları, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı ile

Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardını ve farklı işletme büyüklükleri, sektörler ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için Kurum tarafından belirlenen standartları ve bunlarla ilişkili diğer düzenlemeleri

ifade eder.

(2) Bağlı ortaklık ve iştirak kavramları, denetime tabi olup olunmadığının belirlenmesinde esas alınan ve yürürlükteki mevzuat uyarınca hazırlanmış finansal tablolardaki anlamlarıyla dikkate alınır.

İKİNCİ BÖLÜM

Denetime Tabi Olma

Ölçütler

MADDE 5- (1) Karara ekli (I) sayılı listede belirtilen şirket ve kuruluşlar herhangi bir ölçüte bağlı olmaksızın denetime tabidir.

(2) Sermaye piyasası araçları bir borsada veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen ancak 6/12/2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında halka açık sayılan şirketlerin denetime tabi olup olmadıkları, Kararın 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinin (1) numaralı alt bendinde yer verilen ölçütlerin eşik değerleri dikkate alınmak suretiyle belirlenir.

(3) Karara ekli (II) sayılı listede belirtilen şirketlerin denetime tabi olup olmadıkları, Kararın 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinin (2) numaralı alt bendinde yer verilen ölçütlerin eşik değerleri dikkate alınmak suretiyle belirlenir.

(4) Birinci, ikinci ve üçüncü fıkrada belirtilenlerin dışında kalan şirketlerin denetime tabi olup olmadıkları, Kararın 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinin (3) numaralı alt bendinde yer verilen ölçütlerin eşik değerleri dikkate alınmak suretiyle belirlenir.

(5) Karara göre ikinci, üçüncü ve dördüncü fıkrada belirtilen şirketlerin denetime tabi olması için ilgili fıkralarda belirtilen üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerini üst üste iki hesap döneminde sağlaması gerekir. Birbirini takip eden hesap dönemlerinde sağlanan iki ölçütün aynı ölçütler olması şart değildir.

(6) Dördüncü fıkra kapsamında yer alan örnek bir şirket için hesap dönemleri itibarıyla ölçütlerin eşik değerlerinin sağlanması ve denetime tabi olma durumu aşağıdaki tabloda gösterilmiştir:

Hesap dönemleri	Aktif toplamı 75 milyon TL veya üzeri midir?	Yıllık net satış hasılatı 150 milyon TL veya üzeri midir?	Çalışan sayısı 150 veya üzeri midir?	Kriterlerden en az ikisini sağlıyor mu?	Denetime tabi midir?
1/1-31/12 20X1	Evet	Hayır	Hayır	Sağlamıyor	Referans yıl
1/1-31/12 20X2	Evet	Evet	Hayır	Sağlıyor	Referans yıl
1/1-31/12 20X3	Evet	Hayır	Evet	Sağlıyor	Tabi değildir
1/1-31/12 20X4	Evet	Evet	Hayır	Sağlıyor	Tabidir

(7) Denetim, şirketin konsolide finansal tablolarının yanında münferit finansal tablolarını da içerir.

(8) Karar uyarınca denetime tabi olma şartlarını taşımayan bir şirket, sadece ana ortaklığının, bağlı ortaklığının veya iştirakinin Karar kapsamında denetime tabi olması nedeniyle denetime tabi olmaz. Bu durum, topluluk denetçisinin, konsolide finansal tabloların denetimine ilişkin 13/1/2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ve TDS çerçevesindeki yükümlülüklerini ortadan kaldırmaz.

Esas alınacak finansal tablolar

MADDE 6- (1) Denetime tabi olup olunmadığının belirlenmesinde, şirketler ile bu şirketlerin bağlı ortaklıkları ve iştiraklerinin aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı hesaplanırken vergi mevzuatı çerçevesinde kamu idarelerine sunulmak üzere hazırlanan son iki hesap dönemine ilişkin bilanço ve gelir tablosu dikkate alınır. Denetim kapsamına girildikten sonra 11 inci madde hükmü uygulanır. Bu şirketlerin yurtdışında bulunan bağlı ortaklık ve iştiraklerinin, varsa denetimden geçmiş uluslararası muhasebe standartlarına uygun finansal tabloları, olmaması halinde tabi oldukları mevzuat uyarınca hazırladıkları finansal tabloları dikkate alınır.

Aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatının hesaplanması

MADDE 7- (1) Aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatının hesaplanmasında, 6 ncı maddede belirtilen finansal tablolar çerçevesinde, varsa şirketin bağlı ortaklıklarının ve iştiraklerinin aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı da dikkate alınır.

(2) Bağlı ortaklıkları veya iştirakleri bulunan şirketlerin aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı hesaplanırken aşağıdaki işlemler yapılır:

a) Aktif toplamı hesaplanırken; şirketin kendi aktif toplamından, bağlı ortaklıklarının ve iştiraklerinin kayıtlı değerleri çıkarılır. Bulunan tutara, bağlı ortaklıklarının aktif toplamının tamamı ve iştiraklerinin aktif toplamından kendi iştirak hissesi payına düşen kısmı eklenir.

b) Yıllık net satış hasılatı hesaplanırken, şirketin kendi yıllık net satış hasılatına bağlı ortaklıklarının yıllık net satış hasılatının tamamı, iştiraklerinin yıllık net satış hasılatından kendi iştirak hissesi payına düşen kısmı eklenir.

c) Grup içi işlemlerden doğan varlık, borç, gelir ve giderlerden, bağlı ortaklıklarla olanların tamamı, şirketin ve bağlı ortaklıkların doğrudan iştirakleriyle olanlarının ise hisselerine düşen payı elimine edilir.

(3) Şirketlerin bağlı ortaklıkları aracılığıyla dolaylı olarak sahip oldukları bağlı ortaklıklar ve iştirakler de şirketin bağlı ortaklığı ve iştiraki olarak değerlendirilir.

Örneğin; A şirketinin B şirketinde %70, B şirketinin ise C ve D şirketlerinde sırasıyla %60 ve %15 oranlarında oy hakkına sahip olduğu durumda, A şirketi aktif toplamını ve yıllık net satış hasılatını hesaplarırken, C şirketini bağlı ortaklığı, D şirketini ise %15 oranında oy hakkına sahip olduğu iştiraki olarak değerlendirir.

(4) Şirketlerin veya bağlı ortaklıkların iştiraklerinin sahip olduğu bağlı ortaklıklar ve iştirakler, ilgili iştirakin finansal tablolarındaki değerleri üzerinden dikkate alınır. Bu sebeple, şirketin veya bağlı ortaklıkların iştiraklerinin bağlı ortaklıkları ve iştirakleri eliminasyon işlemlerine dahil edilmez.

Örneğin; A şirketinin B şirketinde %40, B şirketinin ise C ve D şirketlerinde sırasıyla %60 ve %15 oranlarında oy hakkına sahip olduğu durumda, A şirketi aktif toplamını ve yıllık net satış hasılatını hesaplarırken, sadece B şirketini iştiraki olarak değerlendirir. C ve D şirketlerinin aktif toplamını ve yıllık net satış hasılatını dikkate almaz. Dolayısıyla, C ve D şirketlerinin A ve B şirketleriyle gerçekleştirdiği işlemler eliminasyon işlemlerine dahil edilmez.

(5) Aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı hesaplanırken, şirketin yurtdışındaki bağlı ortaklıklarının ve iştiraklerinin aktif toplamları ve yıllık net satış hasılatı da dikkate alınır.

Çalışan sayısının hesaplanması

MADDE 8- (1) Şirketin çalışan sayısının hesaplanmasında, muhtasar beyannamede veya muhtasar ve prim hizmet beyannamesinde bildirilen aylık toplam çalışan sayısının yıllık ortalaması dikkate alınır. Söz konusu yıllık ortalama, aylar itibarıyla aylık çalışan sayılarının toplamının on ikiye bölünmesiyle elde edilir. Çıraklık ve mesleki eğitim sözleşmesi kapsamında şirkette mesleki eğitim gören çıraklar ve staj yapan öğrenciler çalışan sayısının hesaplanmasında dikkate alınmaz.

(2) Ortalama çalışan sayısının hesaplanırken, ana ortaklığın ve bağlı ortaklıkların bu maddeye göre hesaplanan çalışan sayılarının toplamı dikkate alınır. İştiraklerin bu maddeye göre hesaplanan çalışan sayısı ise şirketin iştirakteki hissesi oranında dikkate alınır.

Örneğin, B şirketi A şirketinin bağlı ortaklığı olup A şirketinin C şirketinde %20 payı vardır ve C şirketi A şirketinin iştiraki niteliğindedir. Söz konusu şirketlerin aylık çalışan sayılarına ilişkin bilgiler aşağıdaki tabloda yer almaktadır:

Aylar	A Şirketi	B Şirketi	C Şirketi
Ocak	300	170	180
Şubat	305	180	170
Mart	310	185	145
Nisan	305	195	150
Mayıs	300	185	150
Haziran	295	180	160
Temmuz	290	170	160
Ağustos	285	135	160
Eylül	290	140	170
Ekim	310	165	180
Kasım	310	165	180
Aralık	300	170	140
Toplam	3.600	2.040	1.945
Yıllık ortalama (Toplam/12)	300	170	162,08

Yukarıdaki tabloda, şirketler itibarıyla yıllık çalışan sayısı ve ortalama çalışan sayısı hesaplanmıştır. Buna göre, A şirketinin yıllık ortalama çalışan sayısı hesaplanırken; A ve B şirketlerinin yıllık ortalama çalışan sayılarının tamamı ile C şirketinin yıllık ortalama çalışan sayısının sadece %20'si toplanır. Dolayısıyla, A şirketi için toplam yıllık ortalama çalışan sayısı $(300 + 170 + (162,08 \times \%20) =) 502,42$ 'dir.

(3) Çalışan sayısının hesabında, 7 nci madde çerçevesinde şirketin kendisinin, bağlı ortaklıklarının ve iştiraklerinin yurtiçindeki ve yurtdışındaki çalışan sayıları da dikkate alınır.

Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işleri

MADDE 9- (1) 6 ve 7 nci maddelerde belirtilen hususlara ek olarak, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işlerini üstlenen şirketler açısından aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı aşağıdaki gibi tespit edilir:

a) Aktif toplamının hesabında, Tekdüzen Hesap Planında yer alan "170-177 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri" hesapları dikkate alınmaz.

b) Yıllık net satış hasılatının hesabında, Tekdüzen Hesap Planında yer alan "350-358 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri" hesaplarına sadece ilgili dönemde kaydedilen tutarlar yıllık net satış hasılatına eklenir.

c) İşin bitiminde Tekdüzen Hesap Planında yer alan 350-358 no'lu hesaplardan ilgili dönem gelir tablosuna aktarılan kısımlar yıllık net satış hasılatının hesabında dikkate alınmaz.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

Denetim Kapsamından Çıkma

Denetim kapsamından çıkma

MADDE 10- (1) Eşik değerleri aştığı için denetime tabi olan şirketler, tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte 5 inci maddede belirtilen ölçütlerden en az ikisine ait eşik değerlerin iki hesap döneminde art arda altında kalması durumunda, müteakip hesap döneminden itibaren denetimin kapsamından çıkar. Birbirini takip eden hesap dönemlerinde eşik değerlerin altında kalman iki ölçütün aynı olması şart değildir. Aşağıdaki tabloda, 5 inci maddenin dördüncü fıkrası kapsamında ilgili hesap dönemleri itibarıyla ölçütlerin eşik değerlerini sağlayan ve denetime tabi olan ancak sonraki dönemlerde ölçütlerin eşik değerlerini sağlamadığı için denetim kapsamından çıkan bir şirkete ilişkin örnek bir durum gösterilmiştir.¹

Hesap dönemleri	Aktif toplamı 75 milyon TL veya üzeri midir?	Yıllık net satış hasılatı 150 milyon TL veya üzeri midir?	Çalışan sayısı 150 veya üzeri midir?	Kriterlerden en az ikisini sağlıyor mu?	Denetime tabi midir?
1/1-31/12 20X1	Evet	Hayır	Evet	Sağlıyor	Referans yıl
1/1-31/12 20X2	Evet	Evet	Hayır	Sağlıyor	Referans yıl
1/1-31/12 20X3	Evet	Hayır	Hayır	Sağlamıyor	Tabidir
1/1-31/12 20X4	Hayır	Hayır	Evet	Sağlamıyor	Tabidir
1/1-31/12 20X5	Evet	Hayır	Evet	Sağlıyor	Tabi değildir

(2) Eşik değerleri aştığı için denetime tabi olan şirketler, 7 nci madde çerçevesinde tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte, bir hesap döneminde 5 inci maddede belirtilen ölçütlerden en az ikisinin eşik değerlerinin yüzde yirmi veya daha fazla oranda altında kalması durumunda, müteakip hesap döneminden itibaren denetim kapsamından çıkar.

Esas alınacak finansal tablolar

MADDE 11- (1) Denetime tabi olan şirketler, daha sonraki hesap dönemlerinde denetim kapsamında olup olmadıklarını değerlendirirken, aktif toplamının ve yıllık net satış hasılatının hesabında TMS'ye uygun olarak hazırladıkları finansal tablolarda yer alan tutarları esas alır. Bu durumda, ilgili TMS uyarınca konsolide finansal tablo hazırlayan şirketlerin, bağlı

¹ 31/12/20X3 tarihinde sona eren hesap döneminde ölçütlerden en az ikisinin eşik değerlerinin yüzde yirmi veya daha fazla oranda altında kalmadığı varsayılmıştır.

ortaklıklarının tam konsolidasyon yöntemine, iştiraklerinin ise özkaynak yöntemine göre konsolide edildikleri finansal tabloları kullanılır. Bağlı ortaklığı veya iştiraki bulunan ancak ilgili TMS uyarınca konsolide finansal tablo hazırlamayan (örneğin, BOBİ FRS'yi uygulayan orta büyüklükteki) şirketlerde bağlı ortaklık veya iştirakin aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatının hesaplamaya dahil edilmesinde 7 nci madde hükmü uygulanır.

(2) BOBİ FRS'yi ilk kez uygulayan şirketlerin önceki döneme ait karşılaştırmalı finansal tablolarını bu Standarda göre hazırlamadığı durumda bir önceki yılın yıllık net satış hasılatı tutarının belirlenmesinde kendileri ile bağlı ortaklıkları ve iştiraklerinin vergi mevzuatı çerçevesinde kamu idarelerine sunulmak üzere hazırladıkları gelir tablolarındaki tutarlar dikkate alınarak 7 ve 9 uncu madde hükümleri uygulanır.

(3) TMS'yi uygulayan şirketler açısından, bağlı ortaklık ve iştirak kavramları 6102 sayılı Kanun ve ilgili TMS'deki anlamlarıyla dikkate alınır.

(4) Ortalama çalışan sayısının hesabında 8 inci madde hükümleri uygulanır.

Denetim kapsamından çıkılmasından sonra esas alınacak finansal tablolar

MADDE 12- (1) Denetime tabi olan bir şirketin sonraki hesap dönemlerinde denetim kapsamından çıkması durumunda, söz konusu şirketin müteakip hesap dönemlerinde denetime tabi olup olmayacağına tespitinde 6, 7 ve 9 uncu madde hükümleri uygulanır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

Son Hükümler

GEÇİCİ MADDE 1- (1) 2022 yılı için denetime tabi olma veya denetim kapsamından çıkma hususlarında 26/5/2018 tarihli ve 30432 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 2018/11597 sayılı Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararında belirlenen eşik değerler esas alınır.

Yürürlükten kaldırılan mevzuat

MADDE 13- (1) 16/2/2019 tarihli ve 30688 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararına İlişkin Usul ve Esaslar yürürlükten kaldırılmıştır.

Yürürlük

MADDE 14- (1) Bu Usul ve Esaslar, 1/1/2023 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

Yürütme

MADDE 15- (1) Bu Usul ve Esasların hükümlerini Kurum Başkanı yürütür.

KURUL KARARI

Karar No: 75935942-050.01.04-[01/13738]

Karar Tarihi: 20/12/2022

Konu: Güvence Denetimi Standardı (GDS) 3410 Sera Gazı Beyanlarına İlişkin Güvence Denetimlerinin Yayınlanması

660 sayılı KHK'nın 9'uncu maddesi uyarınca; uluslararası standartlara uyum sağlanmasını teminen, Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu tarafından ISAE 3410 Assurance Engagements on Greenhouse Gas Statements başlığıyla yayınlanan Standardın mevzuata kazandırılması amacıyla GDS 3410 Sera Gazı Beyanlarına İlişkin Güvence Denetimlerinin yayınlanmasına karar verilmiştir.

TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI

GÜVENCE DENETİMİ STANDARDI 3410

SERA GAZI BEYANLARINA İLİŞKİN GÜVENCE DENETİMLERİ

SERA GAZI BEYANLARINA İLİŞKİN GÜVENCE DENETİMLERİ

İÇİNDEKİLER

Paragraf

Giriş	1
Kapsam	2-11
Yürürlük Tarihi	12
Amaçlar	13
Tanımlar	14
Ana Hükümler	
GDS 3000	15
Müşteri İlişkinin ve Sözleşmenin Kabulü ve Devam Ettirilmesi	16-18
Denetimin Planlanması	19
Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik	20-22
İşletmenin İç Kontrolü Dâhil İşletme ve Çevresi Hakkında Kanaat Edinme, “Önemli Yanlışlık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi	23-34
“Önemli Yanlışlık” Riski Olarak Değerlendirilen Risklere Karşı Yapılacak Genel İşler ve Müteakip Prosedürler	35-56
Başka Bir Denetçinin Çalışmasının Kullanılması	57
Yazılı Beyanlar	58-60
Sonraki Olaylar	61
Karşılaştırmalı Bilgiler	62-63
Diğer Bilgiler	64
Belgelendirme.....	65-70
Denetimin Kalitesine Yönelik Gözden Geçirme	71
Güvence Sonucunun Oluşturulması	72-75
Güvence Raporunun İçeriği	76-77

Diğer İletişim Sorumlulukları78

Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

GirişA1-A7

TanımlarA8-A16

GDS 3000A17

Müşteri İlişkisinin ve Sözleşmenin Kabulü ve Devam EttirilmesiA18-A37

Denetimin PlanlanmasıA38-A43

Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde ÖnemlilikA44-A51

İşletmenin İç Kontrolü Dâhil İşletme ve Çevresi Hakkında Kanaat Edinme, “Önemli Yanlışlık” Risklerinin Belirlenmesi ve DeğerlendirilmesiA52-A89

“Önemli Yanlışlık” Riski Olarak Değerlendirilen Risklere Karşı Yapılacak Genel İşler ve Müttekip ProsedürlerA90-A112

Başka Bir Denetçinin Çalışmasının KullanılmasıA113-A115

Yazılı BeyanlarA116

Sonraki OlaylarA117

Karşılaştırmalı BilgilerA118-A123

Diğer BilgilerA124-A126

Belgelendirme.....A127-A129

Denetimin Kalitesine Yönelik Gözden GeçirmeA130

Güvence Sonucunun OluşturulmasıA131-A133

Güvence Raporunun İçeriğiA134-A152

Ek 1: Emisyonlar, Arındırmalar ve Emisyon Mahsupları

Ek 2: Sera Gazı Beyanlarına İlişkin Güvence Raporu Örnekleri

Giriş

1. Sera gazı (SG) emisyonları ile iklim değişikliği arasındaki bağlantı dikkate alındığında, birçok işletme iç yönetim amaçları için SG emisyonlarını sayısallaştırır ve birçoğu da aşağıdaki nedenlerle SG beyanı hazırlar:
 - (a) Açıklanmasını zorunlu tutan düzenleyici bir sistemin (bundan sonra “düzenleyici açıklama sistemi” olarak ifade edilecektir) parçası olması dolayısıyla,
 - (b) Emisyon ticareti sisteminin parçası olması dolayısıyla veya
 - (c) İhtiyari olarak, yatırımcıları ve diğerlerini bilgilendirmek için. İhtiyari yapılan açıklamalar; örneğin ayrı bir belge olarak yayımlanabilir, daha kapsamlı bir sürdürülebilirlik raporuna veya işletmenin yıllık faaliyet raporuna dâhil edilebilir ya da bir “karbon siciline” dâhil olmayı kolaylaştırmak için yapılabilir.

Kapsam

2. Bu Güvence Denetimi Standardı (GDS) bir işletmenin SG beyanına yönelik raporlama yapmak için yürütülen güvence denetimlerini düzenler.
3. Denetçinin; örneğin SG beyanının sadece bir bölümünü oluşturduğu bir sürdürülebilirlik raporuna yönelik raporlama yapmak için güvence denetimi yürütmek amacıyla görevlendirilmiş olması durumunda, güvence denetiminde ulaştığı sonuç SG beyanına ilave olarak diğer bilgileri de kapsayabilir. Bu gibi durumlarda: (Bkz.: A1-A2 paragrafları)
 - (a) Bu GDS; -SG beyanının, güvenceye konu olan tüm bilgilerin küçük bir bölümünü oluşturduğu durumlar dışında- SG beyanı ile ilgili olarak uygulanan güvence prosedürleri için geçerlidir ve
 - (b) GDS 3000¹ (veya belirli bir dayanak denetim konusunu düzenleyen başka bir GDS), denetçinin ulaştığı sonuç kapsamına giren bilgilerin dışında kalanlarla ilgili olarak uygulanan güvence prosedürleri için geçerlidir.
4. Bu GDS aşağıdaki konulara yönelik raporlama yapmak için yürütülen güvence denetimlerini kapsamaz ve bunlara ilişkin özel bir rehberlik sağlamaz:
 - (a) Azot oksit (NO_x) ve kükürt dioksit (SO₂) gibi SG emisyonları dışındaki emisyon beyanları. Bu GDS yine de bu tür denetimler için rehberlik sağlayabilir,²
 - (b) Ürün yaşam döngüsü “ayak izi”, varsayımsal “dayanak” bilgiler ve emisyon verilerine dayanan kilit performans göstergeleri gibi SG ile ilgili diğer bilgiler (Bkz.: A3 paragrafı) veya

¹ GDS 3000, “Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri”

² NO_x (diğer bir ifadeyle NO ve NO₂; SG azot oksitten -N₂O- farklıdır) ve SO₂ iklim değişikliğiyle değil “asit yağmurlarıyla” ilişkilendirilmektedir.

- (c) Diğer işletmeler tarafından emisyon mahsupları olarak kullanılan karbon denkleştirme (ofset) projeleri gibi araçlar, prosesler veya mekanizmalar. Ancak, bir işletmenin SG beyanının güvenceye konu olan emisyon mahsupları içermesi durumunda, bu emisyon mahsupları ile ilgili olarak -uygun hâllerde- bu GDS hükümleri uygulanır (Bkz.: 76(f) paragrafı).

Doğrulama Hizmetleri ve Doğrudan Denetimler

5. *Güvence Denetimlerine İlişkin Çerçevde* (Güvence Çerçevesi) bir güvence denetiminin doğrulama hizmeti veya doğrudan denetim şeklinde olabileceği belirtilmektedir. Bu GDS sadece doğrulama hizmetlerini düzenlemektedir.³

Makul Güvence ve Sınırlı Güvence Denetimlerine İlişkin Prosedürler

6. GDS 3000’de, bir güvence denetiminin makul güvence denetimi ya da sınırlı güvence denetimi olabileceği belirtilmektedir.⁴ Bu GDS hem makul güvence hem de sınırlı güvence denetimlerini düzenlemektedir.
7. Bir SG beyanına ilişkin makul güvence denetimleri ve sınırlı güvence denetimlerinde denetçi; tetkik, gözlem, teyit, yeniden hesaplama, yeniden uygulama, analitik prosedürler ve sorgulamayı içerebilen güvence prosedürlerinin bir bileşiminden faydalanmayı seçer. Belirli bir denetimde uygulanacak güvence prosedürlerinin belirlenmesi mesleki muhakemenin kullanılmasını gerektirir. SG beyanları çok çeşitli durumları kapsadığı için, prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamı denetimden denetime büyük farklılık gösterebilir.
8. Aksi belirtilmedikçe, bu GDS’nin tüm hükümleri hem makul güvence hem de sınırlı güvence denetimlerinde uygulanır. Sınırlı güvence denetiminde elde edilen güvence seviyesinin makul güvence denetiminde elde edilen seviyeden daha düşük olmasından ötürü, sınırlı güvence denetiminde uygulanan prosedürler nitelik ve zamanlama açısından makul güvence denetimine göre farklılık gösterirken, bu prosedürlerin kapsamı da daha dardır.⁵ Yalnızca bir denetim türü için geçerli olan hükümler, paragraf numarasının sonuna “S” (sınırlı güvence) veya “M” (makul güvence) ilave edilerek tablo şeklinde sunulmuştur. Bazı prosedürler, yalnızca makul güvence denetimleri için zorunlu tutulmuş olmalarına rağmen bazı sınırlı güvence denetimleri için de uygun olabilir (Bkz.: denetçinin SG beyanına ilişkin makul güvence denetimi ve sınırlı güvence denetiminde uyguladığı müteakip prosedürler arasındaki temel farklılıkların açıklandığı A90 paragrafı) (Bkz.: A4 ve A90 paragrafları).

GDS 3000, Diğer Mesleki Düzenlemeler ve Hükümlerle İlişkisi

9. Denetçi, bir işletmenin SG beyanına yönelik raporlama yapmak için yürütülen güvence denetiminde bu GDS’ye ve GDS 3000’e uyar. Bu GDS; GDS 3000’i tamamlar ancak GDS 3000’in yerini almaz ve bir işletmenin SG beyanına yönelik

³ GDS 3000, 12(i)(ii) paragrafı

⁴ GDS 3000, 12(i)(i) paragrafı

⁵ GDS 3000, 12(i)(i)(b) paragrafı

raporlama yapmak için yürütülen güvence denetiminde GDS 3000'in nasıl uygulanacağına ilişkin daha ayrıntılı hükümler içerir (Bkz.: A17 paragrafı).

10. GDS 3000'e uygunluk denetçinin; diğer hususların yanı sıra, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (Kurum) tarafından yayımlanan Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kuralların (Bağımsızlık Standartları Dâhil) (Etik Kurallar) güvence denetimleriyle ilgili hükümlerine veya en az Etik Kurallarda öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer düzenlemelere uymasını gerektirir.⁶ GDS 3000 ayrıca sorumlu denetçinin; Kalite Kontrol Standardı 1'i (KKS 1)⁷ veya asgari olarak KKS 1'de öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer düzenlemeleri uygulayan bir denetim şirketinin mensubu olmasını gerektirir (Bkz.: A5-A6 paragrafları).
11. Denetimin mevzuat veya bir emisyon ticareti sistemi hükümlerine tabi olması durumunda, bu GDS söz konusu mevzuat veya emisyon ticareti sistemi hükümlerini geçersiz kılmaz. Mevzuat veya emisyon ticareti sistemi hükümlerinin bu GDS'den farklılaşması durumunda, mevzuat veya emisyon ticareti sistemi hükümlerine uygun olarak yürütülen bir denetim doğrudan bu GDS ile uyumsuz olur. Denetçi, sadece bu GDS'nin geçerli tüm hükümlerinin yerine getirilmesi durumunda, mevzuat veya emisyon ticareti sistemi hükümlerinin yanı sıra bu GDS'ye uygunluk sağladığını belirtebilir (Bkz.: A7 paragrafı).

Yürürlük Tarihi

12. Bu GDS, 31/12/2022 tarihi ve sonrasında yürütülen güvence denetimlerinde uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

Amaçlar

13. Denetçinin amaçları:
 - (a) SG beyanının hata veya hile kaynaklı herhangi bir önemli yanlışlık içerip içermediği hakkında içinde bulunulan şartlara uygun olarak makul güvence veya sınırlı güvence elde etmek; böylece makul güvence veya sınırlı güvence sonucu bildirmek.
 - (b) Bulgularına dayanarak, aşağıdaki hususları raporlamak:
 - (i) Makul güvence denetiminde; SG beyanının, tüm önemli yönleriyle, geçerli kıstaslara uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı veya
 - (ii) Sınırlı güvence denetiminde; uygulanan prosedürler ve elde edilen kanıtlara dayanarak, SG beyanının tüm önemli yönleriyle geçerli kıstaslara uygun olarak hazırlanmadığı kanaatine varmasına sebep olan herhangi bir hususun dikkatini çekmediği.

⁶ GDS 3000, 3(a), 20 ve 34 üncü paragraflar

⁷ GDS 3000, 3(b) ve 31(a) paragrafları ve KKS 1, "Finansal Tablolarda Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimlerle İlgili Güvence Denetimleri ve Diğer Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler için Kalite Kontrol"

- (c) Bu GDS aksini gerektirmediği sürece, bulgularına dayanarak iletişim kurmak.

Tanımlar

14. Bu GDS'nin hedefleri açısından, aşağıdaki terimler karşılarında belirtilen anlamlarıyla kullanılmıştır:⁸
- (a) Geçerli kıstaslar: İşletmenin SG beyanında yer alan emisyonları sayısallaştırmak ve raporlamak için kullanılan kıstaslardır.
 - (b) Yönetim beyanları: Açık veya başka bir şekilde SG beyanına dâhil edilen ve denetçinin meydana gelebilecek farklı türdeki muhtemel yanlışlıkları mütalaa etmek için kullandığı, işletme tarafından sunulan beyanlardır.
 - (c) Baz yıl: İşletmenin emisyonlarının zaman içerisinde karşılaştırıldığı birden çok yılın ortalaması veya belirli bir yıldır.
 - (d) Emisyon üst sınırı ve ticareti: Genel emisyon sınırlarını belirleyen, emisyon izinlerinin katılımcılar arasında tahsisini yapan ve birbirleriyle izinlerin ve emisyon kredilerinin (emisyon miktarlarının) ticaretini yapmalarına imkân sağlayan sistemdir.
 - (e) Karşılaştırmalı bilgiler: Önceki bir veya daha fazla döneme ilişkin olarak SG beyanlarında yer alan miktar/tutar ve açıklamalardır.
 - (f) Emisyonlar: İlgili dönem boyunca; atmosfere yayılmış olan veya bir yutağa yönlendirilmemiş olsaydı atmosfere yayılacak olan sera gazlarıdır. Emisyonlar şu şekilde sınıflandırılabilir:
 - (i) Direkt emisyonlar: İşletmenin sahip olduğu veya kontrol ettiği kaynaklardan ortaya çıkan emisyonlardır ("Kapsam 1 emisyonlar" olarak da bilinmektedir) (Bkz.: A8 paragrafı).
 - (ii) Dolaylı emisyonlar: İşletmenin faaliyetlerinden kaynaklanan ancak başka işletmenin sahip olduğu veya kontrol ettiği kaynaklardan ortaya çıkan emisyonlardır. Dolaylı emisyonlar şu şekilde sınıflandırılabilir:
 - o "Kapsam 2 emisyonlar": İşletme tarafından transfer edilen ve tüketilen enerji ile bağlantılı emisyonlardır (Bkz.: A9 paragrafı).
 - o "Kapsam 3 emisyonlar": "Kapsam 2 emisyonları" dışında kalan dolaylı emisyonlardır (Bkz.: A10 paragrafı).
 - (g) Emisyon mahsubu: İşletmenin SG beyanında yer alan ve bildirilen toplam emisyonlardan mahsup edilen ancak silinmeyen bir kalemdir; çoğunlukla karbon denkleştirme (ofset) alımlarından oluşur ancak işletmenin de bir parçası olduğu düzenleyici bir sistem veya başka bir sistem ile kabul edilen performans kredileri (emisyon miktarları) ve izinler gibi diğer birçok araç veya mekanizmayı da içerebilir (Bkz.: A11-A12 paragrafları).

⁸ GDS 3000'de yer alan tanımlar bu GDS için de geçerlidir.

- (h) Emisyon faktörü: Bir faaliyet ölçüsünü (örneğin, tüketilen yakıt litresi, kat edilen kilometre, çiftlikteki hayvan sayısı veya üretilen ürün tonu) bu faaliyetle ilgili SG miktarı tahmini cinsinden ifade etmek için kullanılan matematiksel bir katsayı veya orandır.
- (i) Emisyon ticareti sistemi: SG emisyonlarını azaltmak amacıyla, ekonomik teşvikler sağlayarak bu gazları kontrol etmek için kullanılan piyasa esaslı bir yaklaşımdır.
- (j) İşletme: SG beyanında yer alan emisyonla ilişkili tüzel kişilik, iktisadi işletme ya da tüzel kişilik veya ekonomik işletmenin tanımlanabilir bir bölümü (örneğin, bir fabrika veya atık sahası gibi diğer türlü tesisler) ya da tüzel kişi, diğer işletmeler veya bu işletmelerin bölümlerinden oluşan bir kombinasyondur (örneğin, bir ortak girişim).
- (k) Hile: Yönetimden, üst yönetimden sorumlu olanlardan, çalışanlardan veya üçüncü taraflardan bir veya birden fazla kişinin, haksız veya yasalara aykırı bir menfaat elde etmek amacıyla yaptığı aldatma içeren kasıtlı eylemlerdir.
- (l) Müteakip prosedürler: Kontrol testleri (varsa), detay testleri ve analitik prosedürleri de içeren “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen risklere karşı uygulanan prosedürlerdir.
- (m) SG beyanı: Temel unsurları ve bir işletmenin belirli bir döneme ait SG emisyonlarının sayısallaştırılması (bazı durumlarda emisyon envanteri olarak da adlandırılmaktadır) ile -uygun hâllerde- karşılaştırmalı bilgileri ve önemli sayısallaştırma ve raporlama politikalarının bir özetini içeren açıklayıcı notları gösteren bir beyandır. Bir işletmenin SG beyanı, arındırılan veya mahsup edilen emisyonların sınıflandırılmış bir listesini de içerebilir. Denetimin SG beyanının bütününe kapsamaması durumunda, “SG beyanı” terimi SG beyanının denetim kapsamına giren kısmı olarak kabul edilir. İlgili denetim için “denetime konu bilgiyi” SG beyanı oluşturur.⁹
- (n) Sera gazları (SG’ler): Karbondioksit (CO₂) ve geçerli kıstaslara göre SG beyanına dâhil edilmesi gereken diğer tüm gazlardır (örneğin; metan, azot oksit, kükürt heksaflörür, hidroflorokarbonlar, perflorokarbonlar ve kloroflorokarbonlar). Karbondioksit dışındaki gazlar genellikle karbondioksit eşdeğerleri (CO_{2-e}) cinsinden ifade edilir.
- (o) Kurumsal sınır: İşletmenin hangi faaliyetlerinin SG beyanına ekleneceğini belirleyen sınırdır.
- (p) Performans önemliliği: SG beyanı için belirlenmiş önemlilikten daha düşük olarak belirlenen miktar/tutar veya miktarlar/tutarlardır. Performans önemliliğinin belirlenme amacı ise, düzeltilmemiş yanlışlıklar ile tespit edilmemiş yanlışlıkların toplamının, SG beyanı için belirlenen önemliliği aşması ihtimalini uygun bir seviyeye indirmektir. Uygun hâllerde performans

⁹ GDS 3000, 12(e) paragrafı

önemliliği, belirli emisyon türleri veya açıklamalar için önemlilik düzeyi veya düzeylerinin altında belirlenen miktarı/tutarı veya miktarları/tutarları da ifade eder.

- (q) Satın alınan karbon denkleştirme (ofset): İşletmenin varsayımsal bir dayanakla karşılaştırarak bir başka işletmeye ait emisyonların azaltılması (emisyon kesintisi) veya bir başka işletmeye ait arındırmaların artırılması (arındırma artırımı) için ödediği bir emisyon mahsubudur (Bkz.: A13 paragrafı).
- (r) Sayısallaştırma: İşletmeyle doğrudan veya dolaylı olarak ilgili belirli kaynaklar (veya yutaklar) tarafından salınmış (veya arındırılmış) SG miktarını belirleme sürecidir.
- (s) Arındırma: İşletmenin belli bir dönem boyunca atmosferden arındırdığı ya da tutulmamış veya bir yutağa yönlendirilmemiş olsaydı atmosfere yayılacak olan SG'lerdir (Bkz.: A14 paragrafı).
- (t) Önemli tesis: SG beyanında yer alan toplam emisyonlara göre ortaya çıkardığı emisyonun tek başına büyüklüğünden veya belirli bir "önemli yanlışlık" riskine yol açan nitelik veya şartlarından dolayı ayrı bir öneme sahip olan tesisler (Bkz.: A15-A16 paragrafları).
- (u) Yutak: SG'leri atmosferden arındıran fiziksel bir birim veya prosestir.
- (v) Kaynak: SG'leri atmosfere salan fiziksel bir birim veya prosestir.
- (w) Emisyon türü: Emisyon kaynağı, gaz türü, bölge veya tesis gibi bir unsura dayanarak emisyonların gruplandırılması.

Ana Hükümler

GDS 3000

15. Denetçi, bu GDS ve GDS 3000'in hükümlerine uymadığı sürece, raporunda denetimin bu GDS'ye uygun olarak yürütüldüğünü belirtemez (Bkz.: A5-A6, A17, A21-A22, A37, A127 paragrafları).

Müşteri İlişkinin ve Sözleşmenin Kabulü ve Devam Ettirilmesi

Bilgi, Beceri ve Deneyim

16. Sorumlu denetçi:

- (a) Yoğun bir eğitim ve uygulama süreci sonucunda, güvence becerileri ve teknikleri konusunda yetkinliğe ve güvence sonucuna ilişkin sorumluluk kabul etmeye yönelik olarak emisyonların sayısallaştırılması ve raporlanmasıyla ilgili gerekli yetkinliğe sahiptir ve
- (b) Denetimi yürütecek kişilerin tamamının, emisyonların sayısallaştırılması ve raporlanması dâhil, denetimi bu GDS'ye uygun olarak yürütmek için gerekli yetkinliğe ve kabiliyete sahip olduğuna ikna olur (Bkz.: A18-A19 paragrafları).

17. Denetimin ön şartlarının mevcut olup olmadığını tespit etmek için:

- (a) Sorumlu denetçi, SG beyanının ve denetimin özellikle aşağıdaki hususlarda hedef kullanıcılara fayda sağlaması için yeterli kapsama sahip olduğunu belirler (Bkz.: A20 paragrafı):
 - (i) SG beyanının sayısallaştırılan veya kolaylıkla sayısallaştırılabilen önemli emisyonları kapsam dışı bırakması durumunda, bu kapsam dışı bırakmaların içinde bulunulan şartlara göre makul olup olmadığı,
 - (ii) Denetimin işletme tarafından raporlanan önemli emisyonlarla ilgili güvenceyi kapsam dışı bırakması hâlinde, bu kapsam dışı bırakmaların içinde bulunulan şartlara göre makul olup olmadığı ve
 - (iii) Denetimin emisyon mahsuplarıyla ilgili bir güvenceyi kapsamı hâlinde, denetçinin mahsuplarla ilgili olarak elde edeceği güvencenin ve bunlarla ilgili güvence raporunun amaçlanan içeriğinin açık ve içinde bulunulan şartlara göre makul olup olmadığı ve denetimi yaptıran taraf tarafından anlaşılıp anlaşılmadığı (Bkz.: A11-A12 paragrafları).
- (b) GDS 3000¹⁰'de zorunlu kılındığı şekilde geçerli kıstasların uygunluğunu değerlendirirken denetçi, kıstasların en azından aşağıdaki unsurları kapsayıcı kapsamadığını belirler (Bkz.: A23-A26 paragrafları):
 - (i) İşletmenin kurumsal sınırını belirleme yöntemi (Bkz.: A27-A28 paragrafları),
 - (ii) Açıklanacak SG'ler,
 - (iii) Baz yıla ilişkin düzeltmeler yapma yöntemleri de dâhil, kabul edilebilir sayısallaştırma yöntemleri (varsa) ve
 - (iv) SG beyanı hazırlanırken, hedef kullanıcıların yapılan önemli muhakemeleri anlayabilmelerine yönelik yeterli açıklamalar (Bkz.: A29-A34 paragrafları).
- (c) Denetçi;
 - (i) İşletmenin, SG beyanının hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyecek şekilde hazırlanması için gerekli gördüğü iç kontrolü tasarlama, uygulama ve devam ettirme,
 - (ii) SG beyanının geçerli kıstaslara uygun olarak hazırlanması ve (Bkz.: A35 paragrafı)
 - (iii) SG beyanında kullanmış olduğu geçerli kıstasa ve sözleşme şartlarından açıkça anlaşılıyorsa bu kıstasların kim tarafından geliştirildiğine atıfta bulunma veya bu kıstasları açıklama (Bkz.: A36 paragrafı)

¹⁰ GDS 3000, 24(b)(ii) ve 41 inci paragraf

sorumluluğunu anladığına ve üstlendiğine dair işletmenin mutabakatını alır.

Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması

18. GDS 3000¹¹ uyarınca üzerinde anlaşmaya varılan sözleşmenin zorunlu şartları aşağıdakileri içerir (Bkz.: A37 paragrafı):
- Denetimin amacı ve kapsamı,
 - Denetçinin sorumlulukları,
 - 17(c) paragrafında açıklananlar dâhil, işletmenin sorumlulukları,
 - SG beyanının hazırlanmasına yönelik geçerli kıstasların belirlenmesi,
 - Denetçi tarafından düzenlenecek raporların beklenen şekline ve içeriğine atf ve raporların beklenen şekil ve içerikten farklılık gösterebileceği durumlar olabileceğine ilişkin açıklama ve
 - Denetimin sonuna doğru işletmenin yazılı beyan sunma sorumluluğunu üstlendiği.

Denetimin Planlanması

19. GDS 3000¹²'de zorunlu kılındığı şekilde denetimi planlarken denetçi (Bkz.: A38-A41 paragrafları):
- Denetimin kapsamını tanımlayan denetimin özelliklerini belirler.
 - Denetimin zamanlaması ve kurulması gereken iletişimlerin niteliğini planlamak amacıyla denetimin raporlama amaçlarını belirler.
 - Mesleki muhakemesini kullanarak, denetim ekibinin çalışmalarının yönlendirmesinde önemli olduğunu düşündüğü etkenleri mütalaa eder.
 - Denetimin kabulü ve devam ettirilmesine ilişkin prosedürleri ve -uygun hâllerde- sorumlu denetçinin işletme için uyguladığı diğer denetimlerden elde ettiği bilgilerin ilgili olup olmadığını mütalaa eder.
 - Uzmanlar ve diğer denetçilerin katılımı dâhil, denetimin yürütülmesi için ihtiyaç duyulan kaynakların niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını belirler (Bkz.: A42-A43 paragrafları).
 - İşletmenin iç denetim fonksiyonunun -varsa- denetim üzerindeki etkisini belirler.

Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik

Denetim Planlanırken Önemlilik ve Performans Önemliliğinin Belirlenmesi

20. Denetçi genel denetim stratejisini oluştururken SG beyanı için önemliliği belirler (Bkz.: A44-A50 paragrafları).

¹¹ GDS 3000, 27 nci paragraf

¹² GDS 3000, 40 ıncı paragraf

21. Denetçi “önemli yanlışlık” risklerini değerlendirmek ve müteakip denetim prosedürlerinin niteliğine, zamanlamasına ve kapsamına karar vermek amacıyla performans önemliliğini belirler.

Denetim Yürütülürken Değişiklik Yapılması

22. Denetçi, başlangıçta önemliliğe ilişkin farklı bir miktar/tutar belirlemesine sebep olacak bir bilgiden denetimin yürütülmesi sırasında haberdar olması durumunda, SG beyanı için belirlendiği önemliliği değiştirir (Bkz.: A51 paragrafı).

İşletmenin İç Kontrolü Dâhil İşletme ve Çevresi Hakkında Kanaat Edinme, “Önemli Yanlışlık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi

İşletme ve Çevresi Hakkında Kanaat Edinme

23. Denetçi, işletme ve çevresinin tanınmasında aşağıdaki hususlar hakkında kanaat edinir (Bkz.: A52-A53 paragrafları):
- (a) Geçerli kıstaslar dâhil, ilgili sektör, mevzuat/düzenlemeler ve diğer dış etkenler.
 - (b) Aşağıdaki hususlar dâhil, işletmenin niteliği:
 - (i) a. Emisyonların kaynakları ve tamlığı ile -varsa- yutaklar ve emisyon mahsupları,
 - b. Her bir faaliyetin işletmenin toplam emisyonlarına sağladığı katkı ve
 - c. SG beyanında raporlanan miktarlara ilişkin belirsizlikler (Bkz.: A54-A59 paragrafları),dâhil, işletmenin kurumsal sınırı kapsamındaki faaliyetlerin niteliği (Bkz.: A27-A28 paragrafları).
 - (ii) Önemli emisyonlarla ilgili fonksiyonlarda dışarıdan hizmet alımının ya da emisyon kaynaklarının birleşimi, edinimi veya satışının söz konusu olup olmadığı dâhil, faaliyetlerin niteliği veya kapsamında önceki döneme göre meydana gelen değişiklikler ve
 - (iii) Faaliyetlerde gerçekleşen kesintilerin sıklığı ve niteliği (Bkz.: A60 paragrafı).
- (c) Emisyonların mükerrer sayılma olasılığı ile sayısallaştırma yöntemleri ve raporlama politikalarındaki değişikliklerin gerekçeleri dâhil, işletmenin SG beyanındaki sayısallaştırma yöntemleri ve raporlama politikalarının seçimi ve uygulaması.
 - (d) İlgili açıklamalar dâhil, geçerli kıstasların tahminlerle ilgili hükümleri.
 - (e) İşletmenin iklim değişikliği hedefi ve stratejisi ve -varsa- buna ilişkin ekonomik, fiziksel ve itibarla ilgili riskler ile mevzuata/düzenlemeye ilişkin riskler (Bkz.: A61 paragrafı).

- (f) İşletme bünyesindeki emisyon bilgilerine ilişkin sorumluluk ile bu bilgilerin gözetimi.
- (g) İşletmenin bir iç denetim fonksiyonuna sahip olup olmaması ve -sahipse- iç denetim fonksiyonunun emisyonlara ilişkin faaliyetleri ve temel bulguları.

Kanaat Edinme ve “Önemli Yanlışlık” Risklerini Belirleme ve Değerlendirme Prosedürleri

24. İşletme ve çevresi hakkında kanaat edinme ile “önemli yanlışlık” risklerini belirleme ve değerlendirme prosedürleri aşağıdakileri içerir (Bkz.: A52-A53, A62 paragrafları):

- (a) Denetçinin muhakemesine göre hata veya hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesinde yardımcı olabilecek bilgiye sahip olan işletme içindeki kişilerin sorgulanması.
- (b) Analitik prosedürler (Bkz.: A63-A65 paragrafları).
- (c) Gözlem ve tetkik (Bkz.: A66-A68 paragrafları).

İşletmenin İç Kontrolü Hakkında Kanaat Edinme

Sınırlı Güvence	Makul Güvence
<p>25S. Denetçi, “önemli yanlışlık” risklerini belirleme ve değerlendirmesinde dayanak olarak, emisyonların sayısallaştırılması ve raporlanması ile ilgili -aşağıdaki hususlarda yapacağı sorgulamalar yoluyla- işletmenin iç kontrolü hakkında kanaat edinir (Bkz.: A52-A53, A69-A70 paragrafları):</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Kontrol çevresi, (b) İlgili iş süreçleri dâhil, bilgi sistemi ve emisyon raporlama görevleri ve sorumluluklarına ilişkin iletişim ile emisyon raporlamasıyla ilgili önemli konular ve (c) İşletmenin risk değerlendirme sürecinin sonuçları. 	<p>25M. Denetçi, “önemli yanlışlık” risklerini belirleme ve değerlendirmesinde dayanak olarak emisyonların sayısallaştırılması ve raporlanması ile ilgili iç kontrolün aşağıdaki unsurları hakkında kanaat edinir (Bkz.: A52-A53, A70 paragrafları):</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) Kontrol çevresi, (b) İlgili iş süreçleri dâhil, bilgi sistemi ve emisyon raporlama görevleri ve sorumluluklarına ilişkin iletişim ile emisyon raporlamasıyla ilgili önemli konular, (c) İşletmenin risk değerlendirme süreci, (d) Yönetim beyanı düzeyindeki “önemli yanlışlık” risklerini değerlendirmek ve “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen risklere karşılık değerlendiren müteakip prosedürlerini tasarlamak için denetçinin, hakkında bilgi/kanaat

	<p>edinilmesinin gerekli olduğuna karar verdiği denetimle ilgili kontrol faaliyetleri. Bir güvence denetimi, SG beyanındaki her bir önemli emisyon türü ve açıklama veya bunlarla ilgili olan her yönetim beyanına ilişkin kontrol faaliyetleri hakkında bilgi/kanaat edinilmesini gerektirmez (Bkz.: A71-A72 paragrafları) ve</p> <p>(e) Kontrollerin izlenmesi.</p>
	<p>26M. Denetçi, 25M paragrafında zorunlu kılman bilgiyi/kanaati edinirken bu kontrollerin tasarımını değerlendirir ve SG beyanından sorumlu işletme personelinin sorgulanmasına ek prosedürler uygulayarak bu kontrollerin uygulanıp uygulanmadığına karar verir (Bkz.: A52-A53 paragrafları).</p>

Kanaat Edinme ve "Önemli Yanlışlık" Risklerini Belirleme ve Değerlendirmeye Yönelik Diğer Prosedürler

27. Sorumlu denetçi işletme için başka denetimler de yürütmüşse, elde edilen bilgilerin "önemli yanlışlık" risklerinin belirlenmesiyle ilgili olup olmadığını mütalaa eder (Bkz.: A73 paragrafı).
28. Denetçi, SG beyanını etkileyen gerçekleşmiş, şüphelenilen veya iddia edilen herhangi bir hile ya da mevzuata aykırılık hakkında bilgilerinin olup olmadığını belirlemek amacıyla yönetimi ve -uygun hâllerde- işletmedeki diğer kişileri sorgular (Bkz.: A84-A86 paragrafları).
29. Sorumlu denetçi, denetim ekibinin diğer kilit üyeleri ve kilit dış uzmanlar, işletmenin SG beyanının hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlıklara olan açıklığı ve geçerli kıstasların işletmenin durum ve gerçeklerine uygulanması konularında müzakereye bulunur. Sorumlu denetçi, bu müzakereye katılmayan denetim ekibi üyelerine ve dış uzmanlara hangi konuların bildirileceğine karar verir.
30. Denetçi, işletmenin kurumsal sınır tespiti dâhil, sayısallaştırma yöntemleri ve raporlama politikalarının, işletmenin faaliyetleri için uygun olup olmadığını ve bu yöntem ve politikaların ilgili sektördeki ve geçmiş dönemlerdeki geçerli kıstaslar ile sayısallaştırma ve raporlama politikalarıyla tutarlı olup olmadığını değerlendirir.

İşletme Tesislerinde Prosedürlerin Yerinde Uygulanması

31. Denetçi, denetimin içinde bulunulan şartlarına göre prosedürleri önemli tesislerde yerinde uygulamanın gerekli olup olmadığına karar verir (Bkz.: A15-A16, A74-A77 paragrafları).

İç Denetim

32. İşletmenin denetim ile ilişkili bir iç denetim fonksiyonuna sahip olması durumunda, denetçi (Bkz.: A78 paragrafı):
- İç denetim fonksiyonuna ilişkin belirli bir çalışmanın kullanılıp kullanılmayacağına ve ne ölçüde kullanılacağına karar verir ve
 - İç denetim fonksiyonuna ilişkin belirli bir çalışmadan faydalanılıyorsa, bu çalışmanın denetimin amaçlarına uygun olup olmadığını belirler.

“Önemli Yanlışlık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi

Sınırlı Güvence	Makul Güvence
<p>33S. Denetçi; niteliği, zamanlaması ve kapsamıyla:</p> <ol style="list-style-type: none">“Önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirdiği risklere karşılık veren veDenetçinin SG beyanının tüm önemli yönleriyle geçerli kıstaslara uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin sınırlı güvence elde etmesini sağlayan, <p>prosedürleri tasarlama ve uygulamanın dayanağı olarak, “önemli yanlışlık” risklerini:</p> <ol style="list-style-type: none">SG beyanı düzeyinde (Bkz.: A79-A80 paragrafları) veÖnemli emisyon türleri ve açıklamalar için (Bkz.: A81 paragrafı), <p>belirler ve değerlendirir.</p>	<p>33M. Denetçi; niteliği, zamanlaması ve kapsamıyla (Bkz.: A83 paragrafı):</p> <ol style="list-style-type: none">“Önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirdiği risklere karşılık veren veDenetçinin SG beyanının tüm önemli yönleriyle geçerli kıstaslara uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin makul güvence elde etmesini sağlayan, <p>prosedürleri tasarlama ve uygulamanın dayanağı olarak, “önemli yanlışlık” risklerini:</p> <ol style="list-style-type: none">SG beyanı düzeyinde (Bkz.: A79-A80 paragrafları) veÖnemli emisyon türleri ve açıklamalar için yönetim beyanı düzeyinde (Bkz.: A81 paragrafı), <p>belirler ve değerlendirir.</p>

“Önemli Yanlışlık” Risklerinin Sebepleri

34. Denetçi 33S veya 33M paragraflarının gerektirdiği prosedürleri uygularken asgari olarak aşağıda verilen etkenleri mütalaa eder (Bkz.: A84-A89 paragrafları):
- (a) SG beyanında kasıtlı yanlışlığın bulunma ihtimali (Bkz.: A84-A86 paragrafları),
 - (b) SG beyanının içeriği üzerinde doğrudan bir etkiye sahip olduğu genel kabul gören mevzuat hükümlerine aykırılık ihtimali (Bkz.: A87 paragrafı),
 - (c) Muhtemel önemli bir emisyonun yer verilmemesi ihtimali (Bkz.: A88(a) paragrafı),
 - (d) Önemli mevzuata/düzenlemeye ilişkin değişiklikler ile ekonomik değişiklikler (Bkz.: A88(b) paragrafı),
 - (e) Faaliyetlerin niteliği (Bkz.: A88(c) paragrafı),
 - (f) Sayısalştırma yöntemlerinin niteliği (Bkz.: A88(d) paragrafı),
 - (g) Kurumsal sınırın belirlenmesindeki karmaşıklık derecesi ve ilişkili tarafların dâhil edilip edilmediği (Bkz.: A27-A28 paragrafları),
 - (h) İşletme için olağan iş akışı dışında veya olağan dışı görülebilecek önemli emisyonların bulunup bulunmadığı (Bkz.: A88(e) paragrafı),
 - (i) Emisyonların sayısalştırılmasında subjektiflik derecesi (Bkz.: A88(e) paragrafı),
 - (j) Kapsam 3 emisyonların SG beyanına dâhil edilip edilmediği (Bkz.: A88(f) paragrafı) ve
 - (k) İşletmenin önemli tahminleri nasıl oluşturduğu ve bu tahminleri oluştururken esas aldığı veriler (Bkz.: A88(g) paragrafı).

“Önemli Yanlışlık” Riski Olarak Değerlendirilen Risklere Karşı Yapılacak Genel İşler ve Müteakip Prosedürler

35. Denetçi, SG beyanı düzeyinde “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirdiği risklere karşı yapılacak genel işleri tasarlar ve uygular (Bkz.: A90-A93 paragrafları).
36. Denetçi; -uygun hâllerde- güvence düzeyini (makul veya sınırlı güvence) dikkate alarak “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirdiği risklere niteliği, zamanlaması ve kapsamıyla karşılık veren müteakip prosedürleri tasarlar ve uygular (Bkz.: A90 paragrafı).

Sınırlı Güvence	Makul Güvence
37S. Denetçi 36 ncı paragrafa uygun olarak müteakip prosedürleri tasarlar ve uygularken (Bkz.: A90, A94 paragrafları):	37M. Denetçi 36 ncı paragrafa uygun olarak müteakip prosedürleri tasarlar ve uygularken (Bkz.: A90, A94 paragrafları):

<p>(a) Önemli emisyon türleri ve açıklamalara ilişkin “önemli yanlışlık” riskleri için yapılan değerlendirmenin nedenlerini mütalaa eder (Bkz.: A95 paragrafı) ve</p> <p>(b) Yaptığı risk değerlendirmesi sonucunda belirlediği risk düzeyi ne kadar yüksekse, o kadar fazla ikna edici denetim kanıtı elde eder (Bkz.: A97 paragrafı).</p>	<p>(a) Önemli emisyon türleri ve açıklamalara ilişkin yönetim beyanı düzeyinde “önemli yanlışlık” riskleri için yapılan değerlendirmenin aşağıdakiler dâhil nedenlerini mütalaa eder (Bkz.: A95 paragrafı):</p> <p>i. İlgili emisyon türü veya açıklamanın belirli özellikleri sebebiyle önemli yanlışlık bulunması ihtimali (yapısal risk) ve</p> <p>ii. Denetçinin diğer prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamını belirlerken kontrollerin işleyiş etkinliğine güvenmek isteyip istemediği (Bkz.: A96 paragrafı) ve</p> <p>(b) Yaptığı risk değerlendirmesi sonucunda belirlediği risk düzeyi ne kadar yüksekse, o kadar fazla ikna edici denetim kanıtı elde eder (Bkz.: A97 paragrafı).</p>
	<p><i>Kontrol Testleri</i></p> <p>38M. Denetçi aşağıdaki durumlarda, ilgili kontrollerin işleyiş etkinliğine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek amacıyla kontrol testlerini tasarlar ve uygular (Bkz.: A90(a) paragrafı):</p> <p>(a) Denetçi, diğer prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamını belirlerken kontrollerin etkin bir şekilde işlediğine güvenmek istiyorsa (Bkz.: A96 paragrafı) veya</p> <p>(b) Kontrol testleri dışındaki prosedürlerin tek başlarına, yönetim beyanına ilişkin</p>

	<p>yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlayamıyorsa (Bkz.: A98 paragrafı).</p> <p>39M. Güvenmeyi düşündüğü kontrollerde sapmalar tespit etmesi hâlinde denetçi, bu hususları ve muhtemel sonuçlarını anlamak üzere özel sorgulamalar yapar (Bkz.: A90 paragrafı) ve</p> <p>(a) Uygulanan kontrol testlerinin kontrollere güven duyulması için uygun bir dayanak teşkil edip etmediğine,</p> <p>(b) İlâve kontrol testlerinin gerekip gerekmediğine veya</p> <p>(c) Diğer prosedürleri kullanmak suretiyle muhtemel “önemli yanlışlık” risklerine karşılık vermenin gerekip gerekmediğine,</p> <p>karar verir.</p> <p><i>Kontrol Testleri Dışındaki Prosedürler</i></p> <p>40M. Denetçi, “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen risklerden bağımsız olarak, her bir önemli emisyon türü ve açıklama için -varsa- kontrol testlerinin yanı sıra detay testleri veya analitik prosedürler tasarlar ve uygular (Bkz.: A90, A94 paragrafları).</p> <p>41M. Denetçi, dış teyit prosedürlerinin kullanılıp kullanılmayacağını mütalaa eder (Bkz.: A90, A99 paragrafları).</p>
<p><i>“Önemli Yanlışlık” Riski Olarak Değerlendirilen Risklere Karşılık Olarak Uygulanan Analitik Prosedürler</i></p> <p>42S. Analitik prosedürleri tasarlaması ve uygulaması hâlinde denetçi (Bkz.: A90(c), A100-A102 paragrafları):</p>	<p><i>“Önemli Yanlışlık” Riski Olarak Değerlendirilen Risklere Karşılık Olarak Uygulanan Analitik Prosedürler</i></p> <p>42M. Analitik prosedürleri tasarlaması ve uygulaması hâlinde denetçi (Bkz.: A90(c), A100-A102 paragrafları):</p>

- (a) -Varsa- detay testleri ile “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen riskleri dikkate alarak, belirli analitik prosedürlerin uygunluğuna karar verir,
- (b) Mevcut bilgilerin kaynağı, karşılaştırılabilirliği, niteliği ve ihtiyaca uygunluğu ile bu bilgilerin hazırlanma süreci üzerindeki kontrolleri de dikkate alarak, kayıtlı miktar veya oranlara ilişkin denetçinin geliştirdiği beklentinin dayanağı olan verilerin güvenilirliğini değerlendirir ve
- (c) Kayıtlı miktar veya oranlara ilişkin bir beklenti geliştirir.

43S. Analitik prosedürler sonucunda beklenen miktar veya oranlardan ciddi ölçüde farklılık gösteren veya diğer ilgili bilgilerle tutarsızlık gösteren dalgalanmaların veya ilişkilerin belirlenmesi durumunda, denetçi bu farklılıklar hakkında işletmeyi sorgular. Denetçi, içinde bulunulan şartlara göre başka prosedürler gerekip gerekmediğini belirlemek için bu sorgulamalara verilen yanıtları mütalaa eder (Bkz.: A90(c) paragrafı).

- (a) İlgili yönetim beyanları için - varsa- detay testleri ile “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen riskleri dikkate alarak, belirli analitik prosedürlerin uygunluğuna karar verir,
- (b) Mevcut bilgilerin kaynağı, karşılaştırılabilirliği, niteliği ve ihtiyaca uygunluğu ile bu bilgilerin hazırlanma süreci üzerindeki kontrolleri de dikkate alarak, kayıtlı miktar veya oranlara ilişkin denetçinin geliştirdiği beklentinin dayanağı olan verilerin güvenilirliğini değerlendirir ve
- (c) Muhtemel bir önemli yanlışlığı belirlemek için yeterince kesin olan; kayıtlı miktar veya oranlara ilişkin bir beklenti geliştirir.

43M. Analitik prosedürler sonucunda beklenen miktar veya oranlardan ciddi ölçüde farklılık gösteren veya diğer ilgili bilgilerle tutarsızlık gösteren dalgalanmaların veya ilişkilerin belirlenmesi durumunda, denetçi aşağıda belirtilen işlemleri gerçekleştirerek bu farklılıkları araştırır (Bkz.: A90(c) paragrafı):

- (a) İşletmenin sorgulanması ve işletmenin verdiği yanıtlarla ilgili ilave kanıtların elde edilmesi ve
- (b) İçinde bulunulan şartlar altında gerekli olan diğer prosedürlerin uygulanması.

Tahminlerle İlgili Prosedürler

44S. Denetçi, “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirdiği risklere dayanarak (Bkz.: A103-A104 paragrafları):

- (a) Aşağıdaki hususları değerlendirir:
 - i. İşletmenin, geçerli kıstasların tahminlere ilişkin hükümlerini gerektiği gibi uygulayıp uygulamadığını ve
 - ii. Tahminlerin oluşturulmasında kullanılan yöntemlerin uygun olup olmadığını, bu yöntemlerin tutarlı bir şekilde uygulanıp uygulanmadığını ve -varsa- raporlanan tahminlerde veya söz konusu tahminlerin oluşturulmasında kullanılan yöntemde önceki döneme göre meydana gelen değişikliklerin içinde bulunulan şartlar altında uygun olup olmadığını ve
- (b) İçinde bulunulan şartlar altında diğer prosedürlerin gerekip gerekmediğini mütalaa eder.

Tahminlerle İlgili Prosedürler

44M. Denetçi, “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirdiği risklere dayanarak aşağıdaki hususları değerlendirir (Bkz.: A103 paragrafı):

- (a) İşletmenin, geçerli kıstasların tahminlere ilişkin hükümlerini gerektiği gibi uygulayıp uygulamadığını ve
 - (b) Tahminlerin oluşturulmasında kullanılan yöntemlerin uygun olup olmadığını, bu yöntemlerin tutarlı bir şekilde uygulanıp uygulanmadığını ve -varsa- raporlanan tahminlerde veya söz konusu tahminlerin oluşturulmasında kullanılan yöntemde önceki döneme göre meydana gelen değişikliklerin içinde bulunulan şartlar altında uygun olup olmadığını.
- 45M. Denetçi, “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirdiği risklere karşılık verirken, tahminlerin niteliğini dikkate alarak aşağıdakilerden bir veya birkaçını yerine getirir (Bkz.: A103 paragrafı):
- (a) İşletmenin tahmini nasıl oluşturduğunu ve söz konusu tahminin dayandığı verileri test eder. Denetçi bunu yaparken:
 - i. Kullanılan sayısallaştırma yönteminin içinde bulunulan şartlarda uygun olup olmadığını değerlendirir ve
 - ii. İşletme tarafından kullanılan varsayımların

	<p>makul olup olmadığını değerlendirir.</p> <p>(b) İşletmenin tahmini oluşturma süreci (bu tahminleri nasıl oluşturduğu) üzerindeki kontrollerin işleyiş etkinliğini, uygun diğer prosedürlerle birlikte test eder.</p> <p>(c) İşletmenin tahminini değerlendirmek için bir nokta tahmini veya tahmin aralığı geliştirir. Bu amaçla:</p> <p>i. İşletmedekinden farklı varsayım veya yöntemler kullanması durumunda denetçi; kendi nokta tahmininin veya tahmin aralığının, ilgili değişkenleri dikkate almasını sağlamak ve işletmenin nokta tahminine kıyasla var olan herhangi bir önemli farklılığı değerlendirmek amacıyla işletmenin varsayım veya yöntemleri hakkında yeterli kanaat edinir.</p> <p>ii. Denetçi, bir tahmin aralığı kullanmanın uygun olduğu sonucuna varırsa bu aralığı, mevcut kanıtlara dayanarak tahmin aralığı kapsamındaki tüm sonuçların makul kabul edileceği yere kadar daraltır.</p>
--	--

Örnekleme

46. Örneklem kullanılması durumunda denetçi, bir denetim örneklemini tasarlarken, denetim prosedürünün amacını ve örneklemin seçileceği anakitlenin özelliklerini mütalaa eder (Bkz.: A90(b), A105 paragrafları).

47. Denetçi, denetim sırasında belirlenen veya şüphelenilen hileler ile belirlenen veya şüphelenilen mevzuata aykırılıklara karşı uygun işleri yapar (Bkz.: A106-A107 paragrafları).

Sınırlı Güvence	Makul Güvence
<p><i>SG Beyanının Bir Araya Getirilme Sürecine İlişkin Prosedürler</i></p> <p>48S. SG beyanının bir araya getirilme sürecine ilişkin denetçinin uygulayacağı prosedürler aşağıdakileri içerir (Bkz.: A108 paragrafi):</p> <ul style="list-style-type: none">(a) SG beyanının, beyanın dayanağını oluşturan kayıtlarla uygunluğu veya mutabakatı ve(b) İşletmenin sorgulanması yoluyla SG beyanının hazırlanması sırasında yapılan önemli düzeltmelerin anlaşılması ve içinde bulunulan şartlar altında diğer prosedürlerin gerekip gerekmediğinin mütalaa edilmesi.	<p><i>SG Beyanının Bir Araya Getirilme Sürecine İlişkin Prosedürler</i></p> <p>48M. SG beyanının bir araya getirilme sürecine ilişkin denetçinin uygulayacağı prosedürler aşağıdakileri içerir (Bkz.: A108 paragrafi):</p> <ul style="list-style-type: none">(a) SG beyanının, beyanın dayanağını oluşturan kayıtlarla uygunluğu veya mutabakatı ve(b) SG beyanının hazırlanması sırasında yapılan önemli düzeltmelerin incelenmesi.
<p><i>Sınırlı Güvence Denetiminde İlave Prosedürlerin Gerekip Gerekmediğinin Belirlenmesi</i></p> <p>49S. SG beyanında önemli yanlışlık olabileceğine inanmasına sebebiyet veren bir husustan (veya hususlardan) haberdar olması durumunda denetçi:</p> <ul style="list-style-type: none">(a) Söz konusu hususun (hususların) SG beyanında önemli yanlışlık oluşturma ihtimalinin bulunmadığı sonucuna ulaşana kadar veya	<p><i>Makul Güvence Denetiminde Risk Değerlendirmesinin Revize Edilmesi</i></p> <p>49M. Denetimin yürütülmesi sırasında ilave kanıt elde edildikçe denetçinin yönetim beyanı düzeyindeki “önemli yanlışlık” risklerine ilişkin değerlendirmesi değişebilir. Denetçi, ilk değerlendirmesini dayandırdığı kanıtlarla tutarsız olan kanıtlar elde etmesi hâlinde değerlendirmesini revize eder ve planlanmış prosedürlerini buna göre uyarlar (Bkz.: A109 paragrafi).</p>

<p>(b) Bu hususun (hususların) SG beyanında önemli yanlışlık oluşmasına neden olduğunu tespit edene kadar (Bkz.: A111 paragrafi),</p> <p>daha fazla kanıt elde etmek için gerekli ilave prosedürleri tasarlar ve uygular (Bkz.: A109-A110 paragrafları).</p>	
--	--

Belirlenen Yanlışlıkların Biriktirilmesi (Bir Araya Getirilmesi)

50. Denetçi, denetim boyunca belirlediği bariz biçimde önemsiz sayılanlar dışındaki yanlışlıkları biriktirir (Bkz.: A112 paragrafi).

Denetim Yürütülürken Belirlenen Yanlışlıkların Dikkate Alınması

51. Denetçi,

- (a) Belirlenen yanlışlıkların niteliğinin ve meydana geldiği şartların, denetim boyunca biriktirilen yanlışlıklarla toplanması hâlinde önemli olabilecek başka yanlışlıkların da bulunabileceğini göstermesi hâlinde veya
- (b) Denetim boyunca biriktirilen yanlışlıklar toplamının, bu GDS'nin 20-22 nci paragraflarına uygun olarak belirlenen önemliliğe yaklaşması hâlinde, genel denetim stratejisi ile denetim planının revize edilmesinin gerekip gerekmediğine karar verir.

52. Denetçinin talebi üzerine işletmenin bir emisyon türünü veya açıklamayı incelemesi ve tespit edilen yanlışlıkları düzeltmesi hâlinde denetçi, önemli yanlışlıkların kalıp kalmadığına karar vermek için işletmenin yaptığı çalışmalara ilişkin denetim prosedürleri uygular.

Yanlışlıkların Bildirilmesi ve Düzeltilmesi

53. Denetçi, denetim boyunca biriktirilen tüm yanlışlıkları işletmenin uygun bir kademesine zamanında bildirir ve işletmeden söz konusu yanlışlıkları düzeltmesini talep eder.

54. İşletmenin, denetçi tarafından bildirilen yanlışlıkların bazılarını veya tamamını düzeltmeyi reddetmesi hâlinde denetçi, işletmenin düzeltme yapmama gerekçeleri hakkında bir kanaat edinir ve sonucu oluşturması sırasında bu kanaatini dikkate alır.

Düzeltilmemiş Yanlışlıkların Etkisinin Değerlendirilmesi

55. Denetçi düzeltilmemiş yanlışlıkların etkisini değerlendirmeden önce, bu GDS'nin 20-22 nci paragraflarına uygun olarak belirlenen önemliliğin, işletmenin fiili emisyonları kapsamında hâlâ geçerli olup olmadığını doğrulamak için önemliliği yeniden değerlendirir.

56. Denetçi, düzeltilmemiş yanlışlıkların -tek başına veya toplu olarak- önemli olup olmadığına karar verir. Denetçi bu kararı verirken, yanlışlıkların belirli emisyon türleri veya açıklamalar ile SG beyanı açısından büyüklüğünü, niteliğini ve söz konusu yanlışlıkların meydana geldiği özel şartları mütalaa eder (Bkz.: 72 nci paragraf).

Başka Bir Denetçinin Çalışmasının Kullanılması

57. Denetçi başka bir denetçinin çalışmasını kullanmak istemesi durumunda:

- (a) Söz konusu denetçilerle çalışmalarının kapsamı ve zamanlaması ile elde ettikleri bulgular hakkında açık bir biçimde iletişim kurar (Bkz.: A113-A114 paragrafları) ve
- (b) Elde edilen kanıtların yeterliliği ve uygunluğu ile SG beyanındaki ilgili bilgilerin eklenme sürecini değerlendirir (Bkz.: A115 paragrafı).

Yazılı Beyanlar

58. Denetçi yazılı beyanları, aşağıdaki konulara ilişkin işletme bünyesinde uygun sorumluluğu bulunan ve bu konular hakkında bilgiye sahip olan kişiden (veya kişilerden) talep eder (Bkz.: A116 paragrafı):

- (a) -Uygun hâllerde- karşılaştırmalı bilgiler dâhil, SG beyanını denetim sözleşmesi şartlarında öngörülen geçerli kısıtlara uygun olarak hazırlama sorumluluğunu yerine getirdiği,
- (b) Denetim sözleşmesinde mutabakata varıldığı üzere, ilgili tüm bilgileri ve bu bilgilere erişim imkânını denetçiye sağladığı ve tüm ilgili hususlara SG beyanında yer verdiği,
- (c) Düzeltilmemiş yanlışlıkların -tek başına ve toplu olarak- SG beyanı üzerindeki etkisinin önemsiz olduğu kanaatine varıp varmadıkları. Yazılı beyanda veya ekinde bu kalemlerin bir özeti yer alır.
- (d) Tahminlerin oluşturulması sırasında kullanılan önemli varsayımların makul olup olmadığı,
- (e) Denetim ile ilgili haberdar oldukları ve bariz biçimde önemsiz sayılmayan tüm iç kontrol eksikliklerini denetçiye bildirdikleri ve
- (f) Gerçekleşmiş, şüphelenilen veya iddia edilen hile veya mevzuata aykırılığın SG beyanı üzerinde önemli bir etkiye sahip olması durumunda, bu hile veya mevzuata aykırılık hakkında sahip oldukları bilgileri denetçiyle paylaşmadıkları.

59. Yazılı beyanların tarihi, güvence raporu tarihinden sonra olamaz; ancak bu tarihe mümkün olan en yakın tarihtir.

60. Denetçi, aşağıdaki durumlarda SG beyanına ilişkin sonuç bildirmekten kaçınır veya - mevzuatla izin verilmesi hâlinde- denetimden çekilir:

- (a) Denetçinin, 58(a) ve 58(b) paragrafları uyarınca sunulması gereken yazılı beyanları sunan kişinin (veya kişilerin) dürüstlüğü konusunda yeterli şüphenin mevcut olduğu ve dolayısıyla bu yazılı beyanların güvenilir olmadığı sonucuna varması veya
- (b) İşletmenin 58(a) ve 58(b) paragrafları uyarınca sunması gereken yazılı beyanları sunmaması.

Sonraki Olaylar

61. Denetçi (Bkz.: A117 paragrafı):

- (a) SG beyanının tarihi ile güvence raporu tarihi arasında gerçekleşen ve SG beyanında düzeltme veya açıklama yapılmasını gerektiren olayların bulunup bulunmadığını mütalaa eder ve söz konusu olayların geçerli kistaslar uyarınca, söz konusu SG beyanına uygun şekilde yansıtılıp yansıtılmadığı konusunda elde ettiği kanıtların yeterliliği ve uygunluğunu değerlendirir ve
- (b) Güvence raporu tarihinden sonra haberdar olduğu ve güvence raporu tarihinde haberdar olmuş olması durumunda raporunu değiştirmesine sebep olabilecek durumlara uygun şekilde karşılık verir.

Karşılaştırmalı Bilgiler

62. Cari emisyon bilgileriyle birlikte karşılaştırmalı bilgilerin de sunulması ve bu karşılaştırmalı bilgilerden bazıları veya tamamının denetçinin ulaştığı sonuç kapsamına girmesi durumunda, denetçinin karşılaştırmalı bilgilerle ilgili prosedürleri aşağıdaki konuların değerlendirilmesini içerir (Bkz.: A118-A121 paragrafları):

- (a) Karşılaştırmalı bilgilerin önceki dönemde sunulan veya -uygun hâllerde yeniden düzenlenmiş- miktar/tutar(lar) ve diğer açıklamalarla mutabık olup olmadığı ile yeniden düzenlenmiş bu tutarların uygun şekilde açıklanıp açıklanmadığı (Bkz.: A121 paragrafı) ve
- (b) Karşılaştırmalı bilgilerde yansıtılan sayısallaştırma politikalarının cari dönemde uygulanan politikalarla tutarlı olup olmadığı veya sayısallaştırma politikalarında değişiklikler olması durumunda, bu değişikliklerin uygun bir biçimde uygulanıp uygulanmadığı ve yeterli şekilde açıklanıp açıklanmadığı.

63. Denetçinin ulaştığı sonucun karşılaştırmalı bilgileri kapsayıp kapsamadığına bakılmaksızın, sunulan karşılaştırmalı bilgilerde önemli bir yanlışlığın olabileceğinin farkına varması durumunda denetçi:

- (a) Konuyu ilgili konulara ilişkin işletme bünyesinde uygun sorumluluğu bulunan ve bu konular hakkında bilgiye sahip olan kişiyle (veya kişilerle) müzakere eder ve içinde bulunulan şartlara uygun prosedürleri uygular (Bkz.: A122-A123 paragrafları) ve
- (b) Güvence raporu üzerindeki etkisini mütalaa eder. Sunulan karşılaştırmalı bilgilerin önemli bir yanlışlık içermesi ve söz konusu karşılaştırmalı bilgilerin yeniden düzenlenmemiş olması hâlinde:

- (i) Denetçinin ulaştığı sonuç karşılaştırmalı bilgileri kapsıyorsa, denetçi güvence raporunda sınırlı olumlu sonuç veya olumsuz sonuç bildirir veya
- (ii) Denetçinin ulaştığı sonuç karşılaştırmalı bilgileri kapsamıyorsa, denetçi güvence raporuna karşılaştırmalı bilgileri etkileyen durumların açıklandığı “Diğer Hususlar Paragrafı” ekler.

Diğer Bilgiler

64. Denetçi; SG beyanı ve buna ilişkin güvence raporunu içeren belgelerde yer alan diğer bilgileri, -varsa- SG beyanı veya güvence raporuyla ilgili olabilecek öncmlü tutarsızlıkları belirlemek amacıyla inceler ve bu incelemeyi yaparken (Bkz.: A139 paragrafı):
- (a) Diğer bilgiler ile SG beyanı veya güvence raporu arasında önemli bir tutarsızlık olduğunu belirlemesi veya
 - (b) Söz konusu diğer bilgilerde, SG beyanı veya güvence raporunda yer alan hususlarla ilgisi olmayan önemli bir yanlış izahatan haberdar olması,
- hâlinde konuyu işletmeyle görüşür ve uygun adımları atar (Bkz.: A124-A126 paragrafları).

Belgelendirme

65. Denetçi, uygulanan prosedürlerin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını belgelendirirken (Bkz.: A127 paragrafı):
- (a) Test edilen kalemlerin ve hususların belirleyici özelliklerini,
 - (b) Denetim çalışmasını kimin yürüttüğünü ve ilgili çalışmanın tamamlandığı tarihi ve
 - (c) Yürütülen denetim çalışmasını kimin gözden geçirdiğini, ilgili gözden geçirmenin tarihini ve kapsamını,
- kayıt altına alır.
66. Denetçi, önemli hususlara ilişkin olarak işletmeyle ve diğer kişilerle yapılan müzakereleri -bu hususların niteliği ile müzakerelerin ne zaman ve kiminle yapıldığını belirtmek suretiyle- belgelendirir (Bkz.: A127 paragrafı).

Kalite Kontrol

67. Denetçi, çalışma kâğıtlarında:
- (a) Etik hükümlere uyulması konusunda tespit edilen sorunlara ve bu sorunların nasıl çözüldüğüne,
 - (b) Yürütülen denetim için geçerli olan bağımsızlık hükümlerine uyulup uyulmadığı konusunda ulaşılan sonuçlar ile denetim şirketiyle yapılan ve bu sonuçları destekleyen müzakerelere,

- (c) Müşteri ilişkisinin ve güvence denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesine ilişkin ulaşılan sonuçlara ve
 - (d) Denetim sırasında yapılan istişarelerin içeriği ve kapsamı ile bu istişareler neticesinde ortaya çıkan sonuçlara,
- yer verir.

Güvence Raporu Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Hususlar

68. Denetçi, istisnai durumlarda, güvence raporu tarihinden sonra yeni veya ilave prosedürler uygularsa ya da yeni sonuçlara ulaşırsa aşağıda sayılan hususları belgelendirir (Bkz.: A128 paragrafı):
- (a) Karşılaşılan durumlar,
 - (b) Uygulanan yeni veya ilave prosedürler, elde edilen kanıtlar ve ulaşılan sonuçlar ile bunların güvence raporu üzerindeki etkileri ve
 - (c) Çalışma kâğıtlarındaki değişikliklerin ne zaman ve kim tarafından yapıldığı ve gözden geçirildiği.

Çalışma Kâğıtlarının Nihai Denetim Dosyasında Birleştirilmesi

69. Denetçi, çalışma kâğıtlarını bir denetim dosyasında birleştirir ve güvence raporu tarihinden sonra nihai denetim dosyasının oluşturulmasına yönelik idari süreci zamanında tamamlar. Çalışma kâğıtlarının nihai denetim dosyasında birleştirilmesi işlemi tamamlandıktan sonra denetçi, ne şekilde olursa olsun çalışma kâğıtlarını saklama süresi sona ermeden silemez, atamaz veya yok edemez (Bkz.: A129 paragrafı).
70. 68 inci paragrafta öngörülen durumlar dışında denetçi, çalışma kâğıtlarının nihai denetim dosyasında birleştirilmesi işlemi tamamlandıktan sonra mevcut çalışma kâğıtlarında değişiklik yapmayı veya yeni çalışma kâğıtları eklemeyi gerekli görürse, yapılan değişikliklerin veya eklemelerin niteliğine bakılmaksızın aşağıdaki hususları belgelendirir:
- (a) Değişiklik veya ekleme yapmasının özel sebepleri ve
 - (b) Değişiklik veya eklemelerin ne zaman ve kim tarafından yapıldığı ve gözden geçirildiği.

Denetimin Kalitesine Yönelik Gözden Geçirme

71. Mevzuatın denetimin kalitesine yönelik gözden geçirmenin yapılmasını gerekli kıldığı veya denetim şirketinin böyle bir gözden geçirme yapılmasını gerektiğine karar verdiği denetimlerde, denetimin kalitesini gözden geçiren kişi, denetim ekibi tarafından varılan önemli yargılar ile güvence raporunun oluşturulması sırasında ulaşılan sonuçları tarafsız bir şekilde değerlendirebilir. Bu değerlendirme aşağıdakileri içerir (Bkz.: A130 paragrafı):

- (a) Denetim ekibinin emisyonların sayısallaştırılması ve raporlanması ile bu hususlara ilişkin güvence verilmesine ilişkin mesleki yeterlilikleri dâhil olmak üzere, önemli hususların sorumlu denetçiyle müzakere edilmesi,
- (b) SG beyanının ve önerilen güvence raporunun gözden geçirilmesi,
- (c) Denetim ekibinin vardığı önemli yargılar ile ulaştığı sonuçlarla ilgili seçilen çalışma kâğıtlarının gözden geçirilmesi ve
- (d) Güvence raporu oluşturulurken ulaşılan sonuçların ve önerilen güvence raporunun uygun olup olmadığının değerlendirilmesi.

Güvence Sonucunun Oluşturulması

72. Denetçi, SG beyanı hakkında makul veya sınırlı güvence elde edip etmediği konusunda sonuca varır. Söz konusu sonuçta, bu GDS'nin 56 ncı ve 73-75 inci paragraflarında geçen hükümler dikkate alınır.

Sınırlı Güvence	Makul Güvence
73S. Denetçi, SG beyanının tüm önemli yönleriyle geçerli kıstaslara uygun olarak hazırlanmadığı kanaatine varmasına sebep olan herhangi bir hususun dikkatini çekip çekmediğini değerlendirir.	73M. Denetçi, SG beyanının, tüm önemli yönleriyle, geçerli kıstaslara uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını değerlendirir.

74. Bu değerlendirme, SG beyanının hazırlanmasında ve tahminlerin oluşturulmasında kararların alınmasına ve muhakemelerde bulunulmasına ilişkin muhtemel taraflılığın göstergeleriyle birlikte, işletmenin sayısallaştırma yöntemleri ve raporlama uygulamalarının nitel yönlerinin¹³ ve geçerli kıstaslar göz önünde tutularak aşağıdaki hususların mütalaa edilmesini içerir:

- (a) Seçilen ve uygulanan sayısallaştırma yöntemleri ve raporlama politikalarının geçerli kıstaslarla tutarlı ve uygun olup olmadığı,
- (b) SG beyanı hazırlanırken yapılan tahminlerin makul olup olmadığı,
- (c) SG beyanında sunulan bilgilerin ihtiyaca uygun, güvenilir, tam, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir olup olmadığı,
- (d) SG beyanı hazırlanırken, hedef kullanıcıların yapılan önemli muhakemeleri anlayabilmelerine yönelik olarak SG beyanında geçerli kıstaslara ve belirsizlikler dâhil diğer hususlara ilişkin uygun bir açıklama yapıp yapılmadığı (Bkz.: A29, A131-A133 paragrafları) ve
- (e) SG beyanında kullanılan terminolojinin uygun olup olmadığı.

¹³ Muhtemel taraflılığın göstergeleri tek başına, bir tahminin makullüğü ile ilgili sonuca varırken yanlışlık bulunduğu anlamına gelmez.

75. 73 üncü paragraf uyarınca yapılan değerlendirme aşağıdaki hususların da dikkate alınmasını gerektirir:

- (a) SG beyanının genel sunumu, yapısı ve içeriği ile
- (b) SG beyanının; -kıstaslar bağlamında uygun olması durumunda- dayanağını oluşturan emisyonları, gerçeğe uygun sunumu sağlayacak şekilde yansıtıp yansıtmadığına ilişkin güvence sonucu metni veya denetimle ilgili içinde bulunulan diğer şartlar.

Güvence Raporunun İçeriği

76. Güvence raporu, asgari olarak aşağıdaki temel unsurları içerir (Bkz.: A134 paragrafı):

- (a) Raporun, bağımsız bir güvence raporu olduğunu açıkça gösteren bir başlık.
- (b) Muhatap.
- (c) Denetçi tarafından elde edilen güvence seviyesine (sınırlı güvence ya da makul güvence) ilişkin bir tanım veya açıklama.
- (d) SG beyanının kapsadığı dönem (veya dönemler) dâhil SG beyanına ve -varsa- SG beyanında bulunan ancak denetçinin ulaştığı sonucun kapsamına girmeyen bilgilere ilişkin bir tanım, güvencenin konusunu oluşturan bilgiye ilişkin açık bir tanım, denetçinin güvence dışı tutulan bilgilere yönelik herhangi bir prosedür uygulamadığı ve dolayısıyla söz konusu bilgilere dair sonuç bildirmedeği hususu dâhil, denetim dışı tutulan bilgilere ilişkin açık bir tanım (Bkz.: A120, A135 paragrafları).
- (e) İşletmenin sorumluluklarına ilişkin bir açıklama (Bkz.: A35 paragrafı).
- (f) SG sayısallaştırmasının yapısal belirsizliğe maruz kaldığına ilişkin bir beyan (Bkz.: A54-A59 paragrafı).
- (g) SG beyanının denetçinin ulaştığı sonuç kapsamına giren emisyon mahsuplarını içermesi hâlinde, bu emisyon mahsuplarının tanımı ve denetçinin bunlara ilişkin sorumluluğuna dair bir beyan (Bkz.: A136-A139 paragrafları).
- (h) Geçerli kıstasların tanımı;
 - (i) Bu kıstaslara nasıl erişilebileceğine ilişkin açıklama,
 - (ii) Bu kıstasların sadece belirli hedef kullanıcılara veya belirli (özel) bir amaçla sunulması hâlinde, güvence raporu kullanıcılarını bu hususta uyaran ve dolayısıyla SG beyanının başka amaçlar için uygun olmayabileceğini belirten bir ifade. Bu ifade ayrıca, güvence raporunun kullanımını bu hedef kullanıcılarla veya bu amaçla sınırlar (Bkz.: A140-A141 paragrafları) ve
 - (iii) Belirlenmiş kıstaslar, SG beyanının açıklayıcı dipnotlarında bu kıstasların uygun olduğu yönünde açıklamaların eklenmesini gerektiriyorsa, ilgili dipnotun (veya dipnotların) tanımı (Bkz.: A131 paragrafı).

- (i) Denetçinin faaliyet gösterdiği denetim şirketinin, KKS 1’i veya en az KKS 1’de öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer mevzuat hükümlerini uyguladığına ilişkin bir açıklama.
- (j) Denetçinin, Kurum tarafından yayımlanan Etik Kuralların bağımsızlık ve diğer etik hükümlerine veya asgari olarak Etik Kurallarda öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer mevzuat hükümlerine uyduğuna ilişkin bir açıklama.
- (k) Aşağıdaki hususlar dâhil, denetçinin sorumluluğuna ilişkin bir açıklama:
- (i) Denetimin GDS 3410 “Sera Gazı Beyanlarına İlişkin Güvence Denetimleri”ne uygun olarak yürütüldüğüne ilişkin bir ifade ve
- (ii) Denetçinin ulaştığı sonuca dayanak olarak yürütülen çalışmanın bilgilendirici bir özeti. Sınırlı güvence denetimi olması durumunda, uygulanan prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamına ilişkin bir değerlendirme yapılması, denetçinin ulaştığı sonucun anlaşılması için önem arz eder. Sınırlı güvence denetiminde, yürütülen çalışmanın özetinde aşağıdaki hususlar belirtilir (Bkz.: A142-A144 paragrafları):
- Sınırlı güvence denetiminde uygulanan prosedürler nitelik ve zamanlama açısından makul güvence denetimine göre farklılık gösterir ve kapsamı daha dardır ve
 - Sonuç olarak, sınırlı güvence denetiminde elde edilen güvence seviyesi, makul güvence denetimi yürütülmüş olsaydı elde edilecek olan güvence seviyesine göre önemli ölçüde düşüktür.
- (l) Denetçinin ulaştığı sonuç:
- (i) Makul güvence denetiminde sonuç, pozitif bir ifade şekli kullanılarak bildirilir.
- (ii) Sınırlı güvence denetiminde sonuç; uygulanan prosedürler ve elde edilen kanıtlara dayanarak denetçinin, SG beyanının tüm önemli yönleriyle geçerli kıstaslara uygun olarak hazırlanmadığı kanaatine varmasına sebep olan herhangi bir hususun (veya hususların) dikkatini çekip çekmediğini bildirecek şekilde ifade edilir.
- (iii) Denetçinin olumlu sonuç dışında bir sonuç beyan etmesi durumunda güvence raporu aşağıdakileri içerir:
- a. Olumlu sonuç dışında bir sonuç beyan edilmesine sebep olan hususun (veya hususların) açıklandığı bir bölüm ve
- b. Olumlu sonuç dışındaki sonuçtan oluşan bir bölüm.
- (m) Denetçinin imzası (Bkz.: A145 paragrafı).
- (n) Güvence raporunun tarihi. Güvence raporu; işletmedeki yetkili kişilerin SG beyanına ilişkin sorumluluklarını üstlendiklerini beyan ettiklerine dair kanıtlar

dâhil, denetçinin ulaştığı sonuca dayanak oluşturan kanıtları elde ettiği tarihten önce olamaz.

(o) Denetçinin adresi.

Dikkat Çekilen Hususlar Paragrafı ve Diğer Hususlar Paragrafı

77. Denetçinin (Bkz.: A146-A152 paragrafları):

- (a) Muhakemesine göre, hedef kullanıcıların SG beyanını anlamaları açısından temel teşkil edecek derecede öneme sahip olan, SG beyanında sunulan veya açıklanan bir hususa hedef kullanıcıların dikkatinin çekilmesinin gerekli olduğunu düşünmesi (Dikkat Çekilen Hususlar Paragrafı) veya
- (b) SG beyanında sunulan veya açıklananlar dışındaki bir hususun bildirilmesi gerektiğini düşünmesi -öyle ki bu husus, denetçinin muhakemesine göre, hedef kullanıcıların denetimi, denetçinin sorumluluklarını veya güvence raporunu anlamalarıyla ilgilidir- (Diğer Hususlar Paragrafı)

ve mevzuatla izin verilmesi hâlinde denetçi bu hususu, ulaştığı sonucun söz konusu husustan ötürü değişmediğini de net bir şekilde belirten bir paragrafta uygun bir başlık eklemek suretiyle, güvence raporunda bildirir.

Diğer İletişim Sorumlulukları

78. Denetçi, denetim süresince dikkatini çeken aşağıda belirtilen hususları, SG beyanıyla ilgili gözetim sorumluluklarına sahip kişiye (veya kişilere) -mevzuatla yasaklanmamış olması durumunda- bildirir ve bu hususları işletme içinden veya dışından bir başka tarafa raporlama sorumluluğu olup olmadığını belirler:

- (a) Denetçinin mesleki muhakemesine göre dikkat gerektirecek öneme sahip iç kontrol eksiklikleri,
- (b) Tespit edilen veya şüphelenilen hile ve
- (c) Bariz biçimde önemsiz sayılan hususlar dışında, mevzuata ilişkin tespit edilen veya şüphelenilen aykırılık içeren konular (Bkz.: A87 paragrafı).

Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

Giriş

SG Beyanına İlave Olarak Diğer Bilgileri Kapsayan Güvence Denetimleri (Bkz.: 3 üncü paragraf)

- A1. Bazı durumlarda denetçi, SG bilgilerini içeren bir rapora ilişkin güvence denetimi yürütmesine rağmen, söz konusu SG bilgileri 14(m) paragrafında tanımlanan SG beyanını içermez. Bu gibi durumlarda, bu GDS böyle bir denetim için rehberlik sağlayabilir.
- A2. SG beyanının, denetçinin ulaştığı sonuç kapsamına giren genel bilgilerin küçük bir bölümünü oluşturması durumunda, bu GDS'nin uygulanma kapsamı (ne ölçüde uygulanacağı) denetim şartlarına göre denetçinin mesleki muhakemesine bağlıdır.

SG Verilerine Dayanan Kilit Performans Göstergeleri (Bkz.: 4(b) paragrafı)

- A3. SG verilerine dayanan kilit performans göstergesi örneği olarak, bir işletme tarafından üretilen araçların belirli bir dönem boyunca kilometre başına düşen emisyon miktarının ağırlıklı ortalaması (bazı ülkelerde bu emisyon miktarının hesaplanması ve açıklanması mevzuatla zorunlu tutulmuştur) gösterilebilir.

Makul Güvence ve Sınırlı Güvence Denetimlerine İlişkin Prosedürler (Bkz.: 8 inci paragraf)

- A4. Bazı prosedürler, yalnızca makul güvence denetimleri için zorunlu tutulmuş olmalarına rağmen sınırlı güvence denetimleri için de uygun olabilir. Örneğin, sınırlı güvence denetimlerinde kontrol faaliyetleri hakkında kanaat edinmek zorunlu tutulmamış olsa da, bazı durumlarda -örneğin bilgilerin sadece elektronik ortamda kaydedildiği, işlendiği veya raporlandığı hâllerde- denetçi, yine de kontrolleri test etmeye ve dolayısıyla ilgili kontrol faaliyetleri hakkında kanaat edinmenin sınırlı güvence denetimi için de gerekli olduğuna karar verebilir (Bkz.: A90 paragrafı).

Bağımsızlık (Bkz.: 10 ve 15 inci paragraflar)

- A5. Etik Kurallar; güvence denetimleri söz konusu olduğunda, bu denetimlerle ilgili bağımsızlığa yönelik tehditlere kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla oluşturulan *Bağımsızlık Standartlarını* belirler. Temel ilkelere uyumun çok farklı şekillerde tehdit edilebilmesi muhtemeldir. Tehditler, aşağıdaki sınıflardan bir veya birkaçının kapsamına girer:

- Kişisel çıkar tehdidi, örneğin işletmeden alacağı toplam ücretlere gereğinden fazla bağlı olunması.
- Kendi kendini denetleme, örneğin işletme için; SG beyanını doğrudan etkileyen bir başka hizmetin -işletmenin emisyonlarının sayısallaştırma sürecine katılım gibi- yürütülmesi.
- Taraf tutma, örneğin geçerli kıstasların yorumlanmasında işletme adına bir avukat gibi hareket edilmesi.

- Yakınlık, örneğin denetim ekibinin bir üyesinin işletmenin SG beyanının hazırlanmasında doğrudan ve önemli etkisi bulunan bir pozisyonda olan bir çalışan ile uzun süredir iş ilişkisi içinde bulunması ya da bu çalışanın aile yakınlarından birisi veya çekirdek ailesinin bir üyesi olması.
- Yıldıрма, örneğin ücretleri düşürmek için işin kapsamını uygunsuz şekilde azaltmaya yönelik baskı altında tutulması veya işletmenin içinde bulunduğu sektör grubuyla ilişkili yetkili kurum tarafından tutulan sicilden denetçinin çıkarılmakla tehdit edilmesi.

A6. Etik Kurallar; belirlenen tehditlerin kabul edilebilir bir düzeye indirilemediği durumlarda, tehditleri oluşturan durumları ortadan kaldırmak, tehditlerin kabul edilebilir bir düzeye indirmek için önlemler almak veya mevzuatla izin verilmesi hâlinde denetimden çekilmek suretiyle tehditlerin ele alınmasını zorunlu kılar.

Mevzuat ve Emisyon Ticareti Sistemi Hükümleri (Bkz.: 11 inci paragraf)

A7. Mevzuat veya bir emisyon ticareti sistemi hükümleri bu GDS'nin hükümlerine ilave hükümler içerebilir; belirli prosedürlerin tüm denetimlerde uygulanmasını veya prosedürlerin belirli bir yöntemle uygulanmasını zorunlu tutabilir. Örneğin, mevzuat veya emisyon ticareti sistemi hükümleri denetçinin, bu GDS ile uyumlu olmayan bir şekilde raporlama yapmasını zorunlu tutabilir. Mevzuatta, güvence raporunun şekli veya metni için bu GDS hükümlerinden önemli ölçüde farklı şekil veya metinler öngörülebilir ve denetçi, raporunda ek açıklama yapılmasının muhtemel bir yanlış anlamayı azaltmayacağı sonucuna varabilir. Böyle bir durumda, denetimin bu GDS'ye uygun olarak yürütülmediğine ilişkin bir ifadeye bu raporda yer verilmesi hususu denetçi tarafından değerlendirilir.

Tanımlar

Emisyonlar (Bkz.: 14(f) paragrafı, Ek 1)

- A8. Kapsam 1 emisyonlar; sabit yanma (işletmenin buhar kazanı, yakma fırını, motor ve fener gibi sabit ekipmanlarında yanan yakıttan ortaya çıkan), hareketli yanma (işletmenin kamyon, tren, uçak ve gemi gibi nakliye araçlarında yanan yakıttan ortaya çıkan), proses emisyonları (çimento üretimi, petrokimya işleme ve alüminyum döküm gibi fiziksel veya kimyasal proseslerden kaynaklanan) ve kaçak emisyonları (ekipmanların bağlantı veya kaynak yerlerinden sızıntılar gibi kasıtlı ve kasıtlı olmayan salınımlar ile atık su işleme, çukurlar ve soğutma kulelerinden gelen emisyonlar) içerebilir.
- A9. Neredeyse tüm işletmeler elektrik, ısı veya buhar gibi herhangi bir şekilde enerji satın alır; dolayısıyla tüm işletmelerin Kapsam 2 emisyonları bulunur. Kapsam 2 emisyonlar -örneğin işletmenin satın aldığı elektrik ile ilgili emisyonlar- işletmenin kurumsal sınırı dışında yer alan elektrik santralinde oluşturduğu için dolaylıdır.
- A10. Kapsam 3 emisyonlar; çalışanların iş gezileri, hizmet alımı şeklindeki faaliyetler, işletmenin ürünlerini kullanmak için gereken fosil yakıt veya elektrik tüketimi, işletmenin proseslerinde kullanılmak üzere satın alınan malzemelerin çıkarılması ve

üretimi, satın alınan yakıtların taşınması gibi unsurlarla bağlantılı emisyonları içerebilir. Kapsam 3 emisyonlar, A31-A34 paragraflarında daha ayrıntılı açıklanmıştır.

Emisyon Mahsupları (Bkz.: 14(g), 17(a)(iii) paragrafları, Ek 1)

- A11. Bazı durumlarda emisyon mahsupları; kıstasların mahsubuna izin verdiği emisyon miktarıyla herhangi bir bağlantısı bulunmayan ülkeye özgü izin ve krediler ile işletmenin emisyon mahsubundan faydalanmak için yaptığı ödeme veya gerçekleştirdiği başka bir faaliyet sonucunda oluşan emisyon azaltımını içerir.
- A12. Bir işletmeye ait SG beyanının denetim kapsamındaki emisyon mahsuplarını içermesi durumunda, -uygun hâllerde- emisyon mahsuplarıyla ilgili bu GDS hükümleri uygulanır (Bkz.: A136-A139 paragrafları).

Satın Alınan Karbon Denkleştirme (Ofset) (Bkz.: Para. 14(q) paragrafı, Ek 1)

- A13. İşletmenin başka bir işletmeden karbon denkleştirme (ofset) satın alması durumunda, bu diğer işletme satışlardan edindiği parayı; emisyon kesinti projelerine (fosil yakıtların kullanıldığı enerji üretim teknolojinin yenilenebilir enerji kaynaklarıyla değiştirilmesi veya enerji verimlilik önlemlerinin uygulanması gibi) veya emisyonların atmosferden arındırılmasına (örneğin, normalde dikilmeyecek ağaçlar dikilmesi veya normalde koruma altına alınmayacak ağaçların koruma altına alınması) yönelik harca-yabilir veya söz konusu para normal şartlarda yerine getirilmesi gereken bir faaliyetin (orman kaybı veya bozulması gibi) yerine getirilmemesinin tazminatı olabilir. Bazı ülkelerde, karbon denkleştirmeler (ofsetler) sadece emisyon kesintisi veya arındırmanın hâlihazırda olduğu durumlarda satın alınabilir.

Arındırma (Bkz.: 14(s) paragrafı, Ek 1)

- A14. Arındırma, sera gazlarını jeolojik yutaklarda (örneğin, yer altı) veya biyolojik yutaklarda (örneğin, ağaçlar) depolayarak gerçekleştirilebilir. SG beyanının, tutulmamış veya bir yutağa yönlendirilmemiş olsaydı atmosfere yayılacak olan SG'leri içermesi durumunda, söz konusu SG'ler genellikle brüt olarak raporlanır, diğer bir ifadeyle SG beyanında hem kaynak hem de yutak sayısallaştırılır. Arındırmanın denetçinin ulaştığı sonuç kapsamına girmesi durumunda, -uygun hâllerde- söz konusu arındırma ile ilgili bu GDS hükümleri uygulanır.

Önemli Tesis (Bkz.: 14(t), 31 inci paragraflar)

- A15. Bir tesisin SG beyanında raporlanan toplam emisyonlara tek başına katkısı arttıkça, SG beyanında "önemli yanlışlık" riskleri de genellikle artar. Emisyonlarının; SG beyanı kapsamına alınan toplam emisyonlara oranla görece büyüklüğünden dolayı ayrı bir öneme sahip olan tesisleri belirlemede yardımcı olması için denetçi, seçilmiş bir kıyaslama noktasına göre bir yüzde uygulayabilir. Kıyaslama noktasının belirlenmesinde ve buna uygulanacak yüzdenin tespitinde mesleki muhakeme kullanılır. Örneğin, denetçi toplam üretim hacminin %15'ini aşan tesislerin önemli tesisler olduğunu mütalaa edebilir. Ancak denetçinin mesleki muhakemesine göre,

içinde bulunulan şartlar altında daha yüksek veya daha düşük yüzdelerin de uygun olabileceğine karar verilebilir. Az sayıda tesis olduğu ve hiçbirinin toplam üretim hacminin %15'inin altında kalmadığı ancak denetçinin mesleki muhakemesine göre tüm tesislerin önemli görülmediği (diğer bir ifadeyle, bazı tesislerin önemli görüldüğü) veya toplam üretim hacminin %15'inin çok az altında kalan birçok tesisin bulunduğu ancak denetçinin mesleki muhakemesine göre bu tesislerin önemli olduğu durumlar örnek olarak gösterilebilir.

A16. Denetçi aynı zamanda bir tesisi belirli bir “önemli yanlışlık” riskine yol açan nitelik veya şartlarından dolayı önemli bir tesis olarak belirleyebilir. Örneğin bir tesis; belirli bir karmaşıklığa sahip veya özel hesaplamaların kullanılması gerektiğinden ya da belirli bir karmaşıklığa sahip veya özel kimyasal veya fiziksel proseslere sahip olmasından dolayı diğer tesislerden farklı veri toplama işlemleri veya sayısallaştırma teknikleri kullanılabilir.

GDS 3000 (Bkz.: 9 ve 15 inci paragraflar)

A17. GDS 3000; bu GDS'nin kapsamına giren denetimler dâhil (tarihî finansal bilgilerin bağımsız denetimi veya sınırlı bağımsız denetimi hariç), güvence denetimleri için geçerli olan hükümleri içerir. Bazı durumlarda, bu GDS söz konusu konularla ilgili ilave hükümler veya açıklayıcı hükümler içerebilir.

Müşteri İlişkinin ve Sözleşmenin Kabulü ve Devam Ettirilmesi

Yetkinlik (Bkz.: 16(b) paragrafı)

A18. SG'ye ilişkin yetkinlikler aşağıdaki unsurları içerebilir:

- SG'leri iklim değişikliğiyle ilişkilendiren bilimsel süreçler dâhil, iklim bilimine ilişkin genel bilgiye sahip olunması.
- İşletmenin SG beyanındaki bilgilerin hedef kullanıcılarının kim olduğu ve bu bilgileri nasıl kullanabileceklerine ilişkin bilgiye sahip olunması (Bkz.: A47 paragrafı).
- Gereken hâllerde, emisyon ticareti sistemi ve ilgili piyasa mekanizmalarına ilişkin bilgiye sahip olunması.
- -Varsa- işletmenin emisyonlarını nasıl raporlaması gerektiğini etkileyen veya -örneğin- işletme emisyonlarına bir sınır getirebilen mevzuat bilgisine sahip olunması.
- İlişkili bilimsel belirsizlikler ve tahmin belirsizlikleri dâhil SG sayısallaştırma ve ölçüm metodolojileri ve alternatif metodolojilere ilişkin bilgiye sahip olunması.
- Aşağıdakiler dâhil, geçerli kıstaslar konusunda bilgi sahibi olunması:
 - Uygun emisyon faktörlerinin belirlenmesi.
 - Önemli veya hassas tahminler yapılmasını ya da büyük ölçüde muhakeme kullanılmasını gerektiren kıstasların ilgili yönlerinin belirlenmesi.
 - Kurumsal sınırların, diğer bir ifadeyle emisyonları SG beyanına eklenecek işletmelerin, belirlenmesi için kullanılan yöntemler.

- o Hangi emisyon mahsuplarının işletmenin SG beyanına eklenmesine izin verildiğinin belirlenmesi.

A19. SG beyanına ilişkin güvence denetimlerinin karmaşıklığı farklılık gösterir. İşletmenin Kapsam 1 emisyonlarına sahip olmaması ve yönetmelikte öngörülen veya tek bir konumdaki elektrik tüketimi için uygulanan emisyon faktörünü kullanarak sadece Kapsam 2 emisyonlarını raporladığı gibi bazı durumlarda, denetim daha basit olabilir. Bu durumda denetim, büyük ölçüde faturalarda belirtilen elektrik tüketim rakamlarını kaydetmek ve işlemek için kullanılan sistem ile belirlenen emisyon faktörünün aritmetik uygulamasına odaklanır. Ancak, denetimin daha karmaşık olması durumunda, emisyonların sayısallaştırılması ve raporlanması konusunda uzman yetkinliği gerekebilir. Bu tür durumlarda ilgili olabilecek özel uzmanlık gerektiren alanlar aşağıdakileri içerir:

Bilgi sistemleri konusunda uzmanlık

- SG beyanındaki verilerin başlatılması, kaydedilmesi, işlenmesi, gerektiğinde düzeltilmesi, düzenlenmesi ve raporlanması dâhil, emisyon bilgilerinin nasıl oluşturulduğunun anlaşılması.

Bilim ve mühendislik konusunda uzmanlık

- Üretim prosesinde malzeme akışının eşleştirilmesi ve kaynak verilerin toplandığı ilgili noktaların belirlenmesi dâhil emisyonları oluşturan ilgili proseslere katılım sağlanması. Bu husus özellikle işletmenin emisyon kaynakları tespitinin tam olup olmadığının değerlendirilmesi için önemli olabilir.
- Girdiler, prosesler ve çıktılar arasındaki kimyasal ve fiziksel ilişkiler ile emisyon ve diğer değişkenler arasındaki ilişkilerin analizi. Bu ilişkileri anlama ve analiz etme kapasitesi genellikle analitik prosedürlerin tasarlanması için önemlidir.
- Belirsizliğin SG beyanı üzerindeki etkisinin belirlenmesi.
- İşletme içinde veya dışındaki test laboratuvarlarında uygulanan kalite kontrol politikaları ve prosedürlerine ilişkin bilgiye sahip olunması.
- Belirli sektörler ve ilgili emisyon oluşum ve arındırma prosesleri konusunda deneyim. Kapsam 1 emisyonların sayısallaştırılmasına ilişkin prosedürler, ilgili sektörler ve proseslere bağlı olarak büyük farklılık gösterir. Örneğin alüminyum üretimindeki elektroliz proseslerin niteliği, fosil yakıt ile elektrik üretiminde yanma prosesleri ve çimento üretimindeki kimyasal proseslerin hepsi birbirinden farklıdır.
- Fiziksel sensör ve diğer sayısallaştırma yöntemlerinin uygulanması ve uygun emisyon faktörlerinin seçilmesi.

SG Beyanının ve Denetimin Kapsamı (Bkz.: 17(a) paragrafı)

- A20. Bilinen emisyon kaynaklarının SG beyanına dâhil edilmeme veya açıklanan emisyon kaynaklarının denetim kapsamına dâhil edilmeme gerekçelerinin içinde bulunulan şartlara göre makul olmadığı durumlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:
- İşletmenin önemli Kapsam 1 emisyonlara sahip olması ancak SG beyanına sadece Kapsam 2 emisyonlarını eklemesi.
 - İşletmenin, kurumsal sınırın hedef kullanıcıları yanıltabilecek şekilde belirlenmiş olmasından dolayı raporlanmayan önemli emisyonlara da sahip daha büyük bir tüzel kişiliğin bir parçası olması.
 - Denetçinin raporladığı emisyonların SG beyanına dâhil edilen toplam emisyonların sadece küçük bir bölümünü oluşturması.

Denetim Konusunun Uygunluğunun Değerlendirilmesi (Bkz.: 15 inci paragraf)

A21. GDS 3000, denetçinin dayanak denetim konusunun uygunluğunu değerlendirmesini zorunlu kılar.¹⁴ Bir SG beyanında, işletmenin emisyonları (ve -varsa- arındırma ve emisyon mahsupları) dayanak denetim konusunu oluşturur. Bu dayanak denetim konusu, diğer hususların yanı sıra işletmenin emisyonlarının uygun kıstaslar kullanılarak tutarlı bir şekilde sayısallaştırılabilmesi hâlinde uygun olur.¹⁵

A22. SG kaynakları aşağıdaki yöntemlerle sayısallaştırılabilir:

- (a) SG yoğunluğunun ve akış oranlarının sürekli emisyon izleme veya periyodik örnekleme yöntemiyle doğrudan ölçümü (veya doğrudan izlenmesi) veya
- (b) Yakıt tüketimi gibi muadil bir faaliyetin ölçülmesi ve kütle dengesi denklemleri,¹⁶ işletmeye özgü emisyon faktörleri ya da belirli bir bölge, kaynak, sektör veya prosese ait ortalama emisyon faktörleri kullanılarak emisyonların hesaplanması.

Kıstasların Uygunluğunun Değerlendirilmesi

Özel Olarak Geliştirilmiş Kıstaslar ve Belirlenmiş Kıstaslar (Bkz.: 17(b) paragrafı)

A23. Uygun kıstaslar; ihtiyaca uygunluk, tamlık, güvenilirlik, tarafsızlık ve anlaşılabilirlik özelliklerini taşır. Kıstaslar “özel olarak geliştirilmiş” veya mevzuatta düzenlenmiş veya şeffaf bir standart oluşturma süreci izleyen yetkili kurumlar tarafından yayımlanmış “belirlenmiş” kıstaslar olabilir.¹⁷ Düzenleyici bir kurum tarafından belirlenmiş kıstaslar, söz konusu düzenleyici kurumun hedef kullanıcı olması durumunda geçerli olduğu kabul edilebilmesine rağmen; bazı belirlenmiş kıstaslar özel bir amaç için geliştirilebilir ve diğer şartlar altında uygulanması uygun

¹⁴ GDS 3000, 24(b)(i) paragrafı

¹⁵ GDS 3000, 24(b)(ii) paragrafı

¹⁶ Diğer bir ifadeyle, tanımlanmış bir sınıra giren ve bu sınırdan çıkan bir maddenin miktarının eşitlik oluşturularak bir denklemle gösterilmesi; örneğin bir yanma cihazına giren hidrokarbon temelli bir yakıtta karbon miktarı, cihazdan karbon dioksit olarak çıkan karbon miktarına eşittir.

¹⁷ GDS 3000, A45-A48 paragrafları

olmayabilir. Örneğin, düzenleyici bir kurum tarafından geliştirilen ve belirli bir bölgeye ait emisyon faktörlerinden oluşan kıstaslar bir başka bölgedeki emisyonlar için kullanılırsa yanıltıcı bilgiler taşıyabilir ya da emisyonların sadece belirli özel yönlerini raporlamak üzere tasarlanmış kıstaslar, bunları belirleyen düzenleyici kurum dışında başka hedef kullanıcılara raporlama yapmak için uygun olmayabilir.

- A24. İşletmenin belirli bir amaç için kullanılan makinelere sahip olması veya kullanılan belirlenmiş kıstasların farklılık gösterdiği farklı ülkelerden emisyon bilgileri toplaması durumunda özel olarak geliştirilmiş kıstaslar uygun olabilir. Özel olarak geliştirilmiş kıstasların tarafsızlığını ve diğer özelliklerini değerlendirirken, özellikle işletmenin sektörü veya bölgesinde genel olarak kullanılan yerleşik (belirlenmiş) kıstaslara dayanmaması veya bu tür kıstaslarla tutarsızlık göstermesi durumunda özel olarak dikkat edilmesi gerekebilir.
- A25. Kıstaslar, SG beyanının açıklayıcı notlarında özel sınırlar, yöntemler, varsayımlar, emisyon faktörleri gibi konularda yapılan açıklamalara ilave belirlenmiş kıstaslar içerebilir. Bazı durumlarda, SG beyanında yer alan açıklayıcı notlara eklenmiş olsa da -örneğin 17(b) paragrafında belirtilen unsurları kapsamaması durumunda- belirlenmiş kıstasların kullanılması uygun olmayabilir.
- A26. Kıstasların uygunluğu güvence seviyesinden etkilenmez, diğer bir ifadeyle makul güvence denetimi için uygun olmayan kıstaslar, sınırlı güvence denetimi için de uygun değildir (bunun tersi de geçerlidir).

İşletmenin Kurumsal Sınırı Kapsamındaki Faaliyetler (Bkz.: 17(b)(i), 23(b)(i), 34(g) paragrafları)

- A27. İşletmenin sahip olduğu veya kontrol ettiği hangi faaliyetlerin işletmenin SG beyanına dâhil edileceğinin belirlenmesi, işletmenin kurumsal sınırının belirlenmesi olarak da bilinir. Bazı durumlarda mevzuat, düzenleyici amaçlarla işletmenin SG emisyonlarının raporlama sınırlarını tanımlar. Diğer durumlarda ise, geçerli kıstaslar işletmenin, kurumsal sınırını belirlemeye yönelik farklı yöntemler arasında bir seçim yapmasına izin verebilir. Örneğin, kıstaslar işletmenin; SG beyanını, finansal tablolarıyla ilişkilendiren bir yaklaşım ile ortak girişimleri veya iştirakleri farklı şekilde işleme tabi tutan başka bir yaklaşım arasında seçim yapmasına izin verebilir. İşletmenin kurumsal sınırının belirlenmesi ortak girişim, ortaklık ve tröstler gibi karmaşık kurumsal yapıların ve karmaşık veya olağandışı sözleşme ilişkilerinin analiz edilmesini gerektirebilir. Örneğin, bir tesisin mülkiyeti bir tarafa aitken, bu tesisin işletilmesi bir başka tarafa ait olabilir ve bu tesis malzemeleri tamamen farklı bir taraf için işleyebilir.
- A28. İşletmenin kurumsal sınırının belirlenmesi, işletmenin “faaliyet sınırını” tanımlayan kıstasların belirlenmesinden farklıdır. Faaliyet sınırı, Kapsam 1, 2 ve 3 emisyon kategorilerinden hangilerinin SG beyanı kapsamına alınacağı ile ilgilidir ve kurumsal sınırın düzenlenmesinden sonra belirlenir.

Yeterli Açıklamalar (Bkz.: 17(b)(iv), 74(d) paragrafları)

A29. Düzenleyici açıklama sistemlerinde, mevzuat tarafından belirlenmiş açıklamalar düzenleyici kuruma raporlama yapmak için yeterlidir. SG beyanını hazırlarken yapılan önemli muhakemeleri anlamak amacıyla hedef kullanıcılara yönelik isteğe bağlı raporlama yapılması durumunda, SG beyanında aşağıdaki gibi konulara ilişkin açıklama gerekli olabilir:

- (a) İşletmenin kurumsal sınırına hangi faaliyetlerin dâhil edildiği ve geçerli kıstasların farklı yöntemler arasında bir seçim yapılmasına izin vermesi durumunda bu sınırı belirlemek için kullanılan yöntem (Bkz.: A27-A28 paragrafları),
- (b) Aşağıdaki hususlar dâhil, seçilen önemli sayısallaştırma yöntemleri ve raporlama politikaları:
 - (i) SG beyanına hangi Kapsam 1 ve Kapsam 2 emisyonlarının eklendiğini belirlemek için kullanılan yöntem (Bkz.: A30 paragrafı),
 - (ii) Veri kaynakları dâhil, geçerli kıstasları işletmenin içinde bulunduğu şartlara uygularken yapılan önemli yorumlamalar ve farklı yöntemler arasında seçim yapılmasına izin verildiği veya işletmeye özgü yöntemlerin kullanıldığı durumlarda kullanılan yöntemle ilişkin açıklama ve bu yöntemi kullanma gerekçesi ile
 - (iii) İşletmenin, önceden raporladığı emisyonların yeniden düzenlenmesinin gerekip gerekmediğini nasıl belirlediği.
- (c) SG beyanındaki emisyonların sınıflandırılması. A14 paragrafında belirtildiği gibi SG beyanının, tutulmamış veya bir yutağa yönlendirilmemiş olsaydı atmosfere yayılacak olan SG'leri içermesi durumunda, söz konusu SG'ler genellikle brüt olarak raporlanır, diğer bir ifadeyle SG beyanında hem kaynak hem de yutak sayısallaştırılır.
- (d) İşletmenin emisyonlarının sayısallaştırılmasıyla ilgili belirsizlikler hakkında; belirsizliklerin sebepleri, nasıl ele alındıkları, SG beyanı üzerindeki etkileri ve SG beyanının Kapsam 3 emisyonlar içermesi durumunda aşağıdakilere ilişkin açıklamaları içeren bir beyan (Bkz.: A31-A34 paragrafları):
 - (i) Bir işletmenin SG beyanına Kapsam 3 emisyonların tamamını eklemesinin uygulanabilir olmadığı hususu dâhil, Kapsam 3 emisyonların niteliği ve
 - (ii) Eklenen Kapsam 3 emisyon kaynaklarının seçilme dayanağı ile
- (e) Bu paragrafta düzenlenen konularda veya SG beyanının önceki dönem (veya dönemler) veya baz yıl ile karşılaştırılabilirliğini önemli ölçüde etkileyen diğer hususlarda meydana gelen değişiklikler.

Kapsam 1 ve Kapsam 2 Emisyonlar

A30. Kıstaslar genellikle tüm önemli Kapsam 1, Kapsam 2 veya hem Kapsam 1 hem Kapsam 2 emisyonların SG beyanında yer almasını gerektirir. Bazı Kapsam 1 veya Kapsam 2 emisyonlara SG beyanında yer verilmediği durumlarda, özellikle SG beyanında yer alan emisyonların işletmenin sorumlu olduğu emisyonların en büyüğü olmaması durumunda, SG beyanının açıklayıcı notlarında hangi emisyonların yer alacağını hangilerinin yer almayacağını belirlenmesine ilişkin dayanağın açıklanması önemlidir.

Kapsam 3 Emisyonlar

A31. Bazı kıstaslar belirli Kapsam 3 emisyonların raporlanmasını gerektirirken, herhangi bir işletmenin tedarik zincirinin başından sonuna kadar tüm kaynakları kapsayan dolaylı emisyonların kapsamının sayısallaştırılması neredeyse tüm işletmeler için uygulanabilir olmadığı için Kapsam 3 emisyonların SG beyanında yer alması genellikle ihtiyaridir. Bazı işletmeler için, örneğin hizmet sektöründeki birçok işletmede olduğu gibi işletmenin Kapsam 3 emisyonlarının Kapsam 1 ve Kapsam 2 emisyonlarına göre daha fazla olması durumunda, Kapsam 3 emisyonların belirli kategorilerinin raporlanması hedef kullanıcılara önemli bilgiler sunar. Bu tür durumlarda, denetçi önemli Kapsam 3 emisyonların SG beyanında yer almaması hâlinde güvence denetimi üstlenmeyi uygun bulmayabilir.

A32. Bazı Kapsam 3 emisyon kaynaklarının SG beyanında yer alması durumunda -özellikle SG beyanında yer alan kaynakların işletmenin sorumlu olduğu kaynakların en büyüğü olmaması durumunda- hangi kaynakların yer alacağını seçmeye ilişkin dayanağın makul olması önemlidir.

A33. Bazı durumlarda, Kapsam 3 emisyonları sayısallaştırmak için kullanılan kaynak verileri işletme tarafından saklanabilir. Örneğin işletme, çalışanlarının uçak seyahatlerine ilişkin emisyonların sayısallaştırılmasının dayanağı olarak ayrıntılı kayıtlar tutabilir. Bazı durumlarda ise, Kapsam 3 emisyonları sayısallaştırmak için kullanılan kaynak verileri işletme dışında iyi kontrol edilen ve erişilebilir bir kaynaktan saklanabilir. Ancak bu gibi durumlar haricinde, denetçinin bu tür Kapsam 3 emisyonlar hakkında yeterli ve uygun kanıt elde edebilme ihtimali düşüktür. Bu tür durumlarda, Kapsam 3 emisyon kaynaklarını denetim kapsamından çıkarmak uygun olabilir.

A34. Kullanılan sayısallaştırma yöntemlerinin büyük ölçüde tahmine dayanması ve raporlanan emisyonlarda yüksek düzeyde bir belirsizlik oluşmasına sebep olması durumunda da Kapsam 3 emisyonların denetim kapsamından çıkarılması uygun olabilir. Örneğin, uçak yolculuğu ile ilgili emisyonları hesaplamaya yönelik farklı sayısallaştırma yöntemleri, aynı kaynak verilerinin kullanılması durumunda dahi büyük ölçüde farklılık gösteren sayısallaştırmalar ortaya çıkarabilir. Bu tür Kapsam 3 emisyon kaynaklarının denetim kapsamına alınması durumunda, kullanılan sayısallaştırma yöntemlerinin nesnel bir şekilde seçilmesi ve bu yöntemlerin kullanılmalarıyla bağlantılı belirsizliklerle birlikte tam olarak açıklanmaları önemlidir.

İşletmenin SG Beyanının Hazırlanmasına Yönelik Sorumluluğu (Bkz.: 17(c)(ii), 76(d) paragrafları)

A35. A70 paragrafında belirtildiği gibi bazı denetimler için işletme kayıtlarının durumu ve güvenilirliğiyle ilgili şüpheler; denetçinin, SG beyanına ilişkin olumlu sonuç vermesini destekleyebilecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmesinin muhtemel olmadığı sonucuna varmasına sebep olabilir. Bu durum işletmenin, SG beyanlarının hazırlanması konusunda çok az deneyim sahibi olması durumunda geçerli olabilir. Bu tür durumlarda, emisyonların sayısallaştırılması ve raporlanmasının; bir üzerinde mutabık kalman prosedürler işi veya daha sonraki bir dönemde alınacak bir güvence hizmetine yönelik yapılan hazırlık için danışmanlık işine konu olması daha uygun olabilir.

Kıstasları Geliştirenler (Bkz.: 17(c)(iii) paragrafı)

A36. SG beyanının, geçerli kıstasları ve raporlama yönteminin belirlenmiş olduğu düzenleyici açıklama sistemi veya emisyon ticareti sistemi için hazırlanmış olması durumunda; kıstasları geliştirenin düzenleyici kurum veya emisyon ticareti sisteminden sorumlu kurum olduğu, denetimin şartlarından açıkça görülmesi mümkündür. İhtiyari raporlama durumlarında ise, SG beyanının açıklayıcı notlarında belirtilmedikçe kıstası kimin geliştirdiği anlaşılamayabilir.

Sözleşme Şartlarının Değiştirilmesi (Bkz.: 15 ve 18 inci paragraflar)

A37. GDS 3000, denetçinin makul bir gerekçe olmadıkça denetim sözleşmesinin şartlarında değişiklik yapılmasını kabul etmemesini zorunlu kılar¹⁸. Denetimin kapsamını değiştirmeye yönelik bir talebin, örneğin denetçinin olumlu sonuç dışında bir sonuca ulaşma ihtimalinden dolayı belirli emisyon kaynaklarını denetim kapsamının dışında bırakmak için yapılan bir talep olması durumunda, makul bir gerekçesi olmayabilir.

Denetimin Planlanması (Bkz.: 19 uncu paragraf)

A38. Genel denetim stratejisini oluştururken denetçinin, SG beyanına ilişkin bilgi sisteminin tasarımının ve uygulanmasının farklı yönlerine dikkatini vermeyi mütalaa etmesi uygun olabilir. Örneğin, bazı durumlarda işletme raporlanan bilgilerin güvenilirliğini sağlamak için özellikle uygun bir iç kontrol ihtiyacının farkında olabilirken; diğer durumlarda daha çok toplanacak bilgilerin faaliyete ilişkin özellikleri ile bilimsel veya teknik özelliklerinin doğru bir şekilde belirlenmesine odaklanmış olabilir.

A39. Küçük ölçekli denetimler veya daha basit denetimler (Bkz.: A19 paragrafı) çok küçük bir denetim ekibi tarafından yürütülebilir. Küçük bir ekipte, ekip üyelerinin koordinasyonu ve iletişimi daha kolay olur. Küçük ölçekli bir denetim veya daha basit bir denetim için genel denetim stratejisinin oluşturulması, karmaşık veya zaman alıcı bir çalışma gerektirmez. Örneğin, işletmeyle yapılan müzakerelerin esas alındığı özet

¹⁸ GDS 3000, 29 uncu paragraf

bilgi notu, 19 uncu paragrafta belirtilen hususları kapsamı hâlinde, belgelendirilmiş denetim stratejisi olarak işlev görebilir.

- A40. Denetimin kapsamını belirlerken veya denetimin yürütülmesini ve yönetilmesini kolaylaştırmak amacıyla (örneğin, planlanan prosedürlerin bazılarını işletme personelinin çalışmalarıyla koordine etmek için) denetçi, planlama unsurlarını işletmeyle müzakere etmeye karar verebilir. Bu müzakereler sıklıkla yapılabilir ancak genel denetim stratejisi ve denetim planı, denetçinin sorumluluğundadır. Denetimin etkinliğinden ödün verilmemesi için genel denetim stratejisinde veya denetim planında yer alan konular müzakere edilirken dikkatli olunması gerekir. Örneğin, ayrıntılı prosedürlerin niteliğinin ve zamanlamasının işletmeyle müzakere edilmesi, prosedürleri gereğinden fazla öngörülebilir hâle getirerek, denetimin etkinliğinden ödün verilmesine sebep olabilir.
- A41. Güvence denetimi yinelenen bir süreçtir. Planlanan prosedürleri uygularken elde edilen denetim kanıtı, denetçinin planlanan diğer prosedürlerin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını değiştirmesine neden olabilir. Bazı durumlarda denetçi, denetimin daha erken aşamasında beklenenden önemli ölçüde farklılık gösteren bilgiler elde edebilir. Örneğin, seçilen tesislerde prosedürlerin yerinde uygulanması sırasında fark edilen sistematik hatalar ilave tesislerin ziyaret edilmesi gerektiğini gösterebilir.

Uzmanların veya Diğer Denetçilerin Çalışmasının Kullanılmasına Yönelik Planlama (Bkz.: 19(e) paragrafı)

- A42. Denetim, özellikle emisyonların sayısallaştırılması ve raporlanması konusunda uzman yetkinliği gerektirecek daha karmaşık denetimlerde bir veya birkaç uzmandan oluşan farklı alanlarda uzmanlığa sahip bir ekip tarafından yürütülebilir (Bkz.: A19 paragrafı). GDS 3000'de denetimi yürütmek için gereken kaynakların niteliği, zamanlaması ve kapsamının belirlendiği planlama aşamasında üzerinde durulması gerekebilecek bir uzman çalışmasının kullanılmasına ilişkin bazı hükümler bulunur.¹⁹
- A43. Uzaktaki bir fabrika veya başka bir tesiste; iş ortaklığı veya iştirak ya da başka ülkede bulunan bir bağlı ortaklık, bölüm veya şube ile ilişkili diğer denetçinin çalışması kullanılabilir. Denetim ekibinin, SG beyanına eklenecek bilgilere ilişkin olarak diğer denetçiden çalışma yürütmesini istemeyi planladığı durumlarda dikkate alınan hususlar aşağıdakileri içerebilir:
- Diğer denetçinin; denetimle ilgili etik hükümleri anlayıp anlamadığı, bunlara uyup uymadığı ve özellikle bağımsız olup olmadığı.
 - Diğer denetçinin mesleki yetkinliği.
 - Denetim ekibinin, diğer denetçinin çalışmasına katılım düzeyi.
 - Diğer denetçinin, etkin biçimde gözetime tabi olduğu bir yasal (düzenleyici) çevrede faaliyet gösterip göstermediği.

¹⁹ GDS 3000, 45(c), 52 ve 54 üncü paragraflar

Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik

Denetim Planlanırken Önemliliğin Belirlenmesi (Bkz.: 20–21 paragrafları)

A44. Kıstaslar, önemlilik kavramını SG beyanının hazırlanması ve sunumu kapsamında ele alabilir. Kıstaslar, önemliliği farklı açılardan ele alabilmelerine rağmen, önemlilik kavramı genellikle aşağıdakileri içerir:

- Genel olarak eksiklik ve yanlışlıkların -tek başına veya toplu olarak- SG beyanı kullanıcılarının bu beyana istinaden alacakları kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa, söz konusu eksiklik ve yanlışlıklar önemli olarak değerlendirilir,
- Önemliliğe ilişkin yargılara, içinde bulunulan şartlar çerçevesinde varılır ve bu yargılar, yanlışlığın büyüklüğünden veya niteliğinden ya da bu ikisinin bileşiminden etkilenir ve
- SG beyanının hedef kullanıcıları için önemli olan hususlar hakkındaki yargılar, hedef kullanıcıların bir grup olarak ortak bilgi ihtiyaçlarının dikkate alınmasına dayanır. Denetim belirli kullanıcıların özel bilgi ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik olarak tasarlanmadığı sürece yanlışlıkların, bilgi ihtiyaçları birbirinden oldukça farklı olabilecek belirli kullanıcılar üzerindeki muhtemel etkisi genellikle dikkate alınmaz.

A45. Geçerli kıstaslarda böyle bir düzenlemenin bulunması, denetim için önemliliğin belirlenmesinde denetçiye bir referans çerçevesi sunar. Geçerli kıstaslarda önemlilik kavramına ilişkin bir düzenlemenin yer almaması durumunda, yukarıda belirtilen hususlar denetçiye bu tür bir referans çerçevesi sağlar.

A46. Denetçinin önemliliği belirlemesi mesleki muhakemesini kullanmasını gerektiren bir konudur ve bu belirleme denetçinin bir grup olarak hedef kullanıcıların ortak bilgiye olan ihtiyaçlarını algılayışından etkilenir. Bu çerçevede denetçi, hedef kullanıcıların:

- (a) SG beyanıyla ilgili faaliyetler hakkında makul ölçüde bilgiye sahip olduklarını ve SG beyanındaki bilgileri makul özen göstererek değerlendirme isteklerinin bulunduğunu,
- (b) SG beyanının önemlilik düzeylerine göre hazırlandığını ve bu beyana söz konusu düzeylere göre güvence verildiğini anladıklarını ve geçerli kıstaslara eklenen her tür önemlilik kavramı hususunda bilgiye sahip olduklarını,
- (c) Emisyonların sayısallaştırılmasında belirsizliklerin bulunduğunu anladıklarını (Bkz.: A54-A59 paragrafları) ve
- (d) SG beyanında yer alan bilgileri esas alarak makul kararlar aldıklarını, varsayar.

A47. Hedef kullanıcılar ve bu kullanıcıların bilgi ihtiyaçları aşağıdakileri içerebilir:

- Yatırımcılar ile tedarikçiler, müşteriler, çalışanlar gibi diğer paydaşlar ve isteğe bağlı açıklamalar olması durumunda daha geniş bir topluluk. Bilgi ihtiyaçları ise işletmenin özkaynaklarını alma veya satma; işletmeye borç verme, işletmeyle

birlikte ticaret yapma veya işletme tarafından istihdam edilme ya da işletmeye veya başkalarına (örneğin, siyasetçiler) açıklama yapma kararlarıyla ilgili olabilir.

- Emisyon ticareti sistemi olması durumunda, -bu sistem ile oluşturulan devredilebilir araçlar (ruhsat, izin veya krediler) ve emisyon fazlalıklarıyla ilgili para cezası veya başka cezalar uygulanmasıyla ilgili kararlara ilişkin bilgi ihtiyaçları olabilen- piyasa katılımcıları.
- Bir düzenleyici açıklama sistemi olması durumunda, düzenleyici ve politika oluşturan kurumlar. Bu kurumların bilgi ihtiyaçları; açıklama sistemine uygunluğun ve genellikle bir araya getirilmiş bilgilere dayanan iklim değişikliğinin azaltılması ile bu değişikliklere uyumun iklim değişikliğiyle bağlantılı geniş kapsamlı hükümet politikası kararlarına uygunluğunun izlenmesi ile ilgili olabilir.
- Olası bir düzenleyici açıklama sistemi öngörüsüyle veya bir emisyon ticareti sistemine girerken alternatif teknolojiler arasında seçim yapma, yatırım ve tasfiye kararları gibi stratejik ve operasyonel kararlar için emisyonla ilgili bilgilerden faydalanan yönetim ve işletmede üst yönetimden sorumlu olanlar.

Denetçi, özellikle güvence raporuna erişebilen çok sayıda kişi olması durumunda raporu okuyacak herkesi belirleyemeyebilir. Bu tür durumlarda, özellikle olası kullanıcıların emisyonlarla ilgili geniş kapsamlı çıkarılara sahip olması durumunda, hedef kullanıcılar önemli ve ortak çıkarılara sahip büyük paydaşlarla sınırlı tutulabilir. Hedef kullanıcılar mevzuat tarafından ya da denetçi ile denetimi yaptıran taraf arasında yapılan bir sözleşme gibi farklı yöntemlerle belirlenebilir.

A48. Önemliliğe ilişkin yargılara, içinde bulunulan şartlar çerçevesinde varılır ve bu yargılar hem nicel hem nitel etkenlerden etkilenir. Ancak, önemlilik ile ilgili kararlar güvence seviyesinden etkilenmez, diğer bir ifadeyle makul güvence denetimi için önemlilik düzeyi ne ise sınırlı güvence denetimi için de odur.

A49. Önemliliğin belirlenmesinde genellikle başlangıç noktası olarak seçilen bir kıyaslama noktasına, yüzdesel bir oran uygulanır. Uygun kıyaslama noktasının ve yüzdesel oranın belirlenmesini etkileyebilecek etkenlere örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:

- SG beyanında yer alan unsurlar (örneğin, Kapsam 1, Kapsam 2 ve Kapsam 3 emisyonlar, arındırma ve emisyon mahsupları). İçinde bulunulan şartlara göre, brüt olarak raporlanan emisyonlar -diğer bir ifadeyle Kapsam 1, Kapsam 2 ve Kapsam 3 emisyonlarının herhangi bir arındırma veya emisyon mahsubu yapılmadan bir araya getirilerek raporlandığı değer- uygun bir kıyaslama noktası olabilir. Önemlilik, denetçinin ulaştığı sonuç kapsamına giren emisyonlarla ilgilidir. Dolayısıyla, denetçinin ulaştığı sonucun SG beyanının tamamını kapsamaması durumunda, önemlilik düzeyi SG beyanının sadece denetçinin ulaştığı sonuç kapsamına giren kısmıyla ilişkili olarak (sadece bu kısım SG beyanınıymış gibi) belirlenir.

- Belirli bir emisyon türünün miktarı veya belirli bir açıklamanın niteliği. Bazı durumlarda, bir bütün olarak SG beyanına ilişkin önemlilik düzeyinden daha düşük veya daha yüksek değerdeki yanlışlıkların kabul edilebilir olduğu belirli emisyon türleri veya açıklamalar bulunur. Denetçi örneğin, belirli bir gaz, kapsam veya tesis ya da belirli bir ülkedeki emisyonlar için daha düşük veya daha yüksek bir önemlilik düzeyi belirlemeyi uygun bulabilir.
- SG beyanında ilgili bilgilerin nasıl sunulduğu, örneğin emisyonların önceki dönem (veya dönemler), baz yıl veya “üst sınır” ile bir karşılaştırmasını içerip içermediği. Böyle bir karşılaştırmayı içermesi durumunda, karşılaştırmalı bilgilerle ilgili önemliliğin belirlenmesi uygun bir değerlendirme olabilir. Bir “üst sınır”ın söz konusu olması durumunda ve “üst sınır”ın raporlanan emisyonlardan daha düşük olması hâlinde önemlilik, işletmeye tahsis edilen üst sınıra göre belirlenebilir.
- Emisyonların nispi oynaklığı. Örneğin, emisyonların dönemler arasında önemli farklılıklar göstermesi durumunda, cari dönemde daha üst düzeyde olsa bile dalgalanmanın en alt düzeyine göre önemliliğin belirlenmesi uygun olabilir.
- Geçerli kıstasların şartları. Bazı durumlarda, geçerli kıstaslarda bir doğruluk eşiği belirlenebilir ve bu eşik önemlilik düzeyi olarak adlandırılabilir. Örneğin, kıstaslarda emisyonların “önemlilik eşiği” olarak öngörülen bir yüzde kullanılarak ölçülmesine ilişkin bir beklenti belirtilebilir. Bu durumda, kıstaslarda belirlenen eşik, denetçiye denetim için önemlilik düzeyini belirlemesi açısından bir referans çerçevesi sağlar.

A50. Nitel etkenler aşağıdakileri içerebilir:

- Emisyon kaynakları.
- Emisyonun içerdiği gaz türleri.
- SG beyanındaki bilgilerin kullanılacağı kapsam (örneğin, bilgilerin emisyon ticareti sisteminde kullanıma, bir düzenleyici kuruma sunmaya veya geniş çaplı dağıtım yapılan bir sürdürülebilirlik raporuna eklemeye yönelik olup olmadığı) ve hedef kullanıcıların alabilecekleri muhtemel karar türleri.
- Hedef kullanıcıların dikkatlerinin odaklandığı bir veya birden çok emisyon türü veya açıklamanın olup olmadığı, örneğin iklim değişikliğine yol açan ve aynı zamanda ozon tabakasını incelten gazlar.
- İşletmenin niteliği, iklim değişikliği stratejileri ve iklim değişikliği hedeflerine yönelik ilerleme aşaması.
- İşletmenin faaliyet gösterdiği sektör ile ekonomik ve düzenleyici çevre.

Denetim Yürütülürken Değişiklik Yapılması (Bkz.: 22 nci paragraf)

A51. Denetim sırasında içinde bulunulan durumlardaki değişiklik (örneğin, işletmenin işinin büyük bir bölümünün elden çıkarılması kararı), yeni bilgiler, denetim prosedürlerinin uygulanması sonucunda denetçinin işletmeye ve faaliyetlerine ilişkin

anlayışındaki değişiklik nedeniyle; önemliliğin değiştirilmesi gerekebilir. Örneğin, gerçek emisyonların, başlangıçta önemlilik düzeyini belirlemek için kullanılan emisyonlardan önemli ölçüde farklılık gösterdiği, denetim sırasında açık bir şekilde görülebilir. Denetim sırasında denetçinin SG beyanı için başlangıçta belirlenenden daha düşük bir önemlilik düzeyinin (ve -varsa- belirli emisyon türleri veya açıklamalar için önemlilik düzeyi veya düzeyleri) uygun olacağı sonucuna varması hâlinde, performans önemliliği ve müteakip prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamında değişiklik yapılması gerekebilir.

İşletmenin İç Kontrolü Dâhil İşletme ve Çevresi Hakkında Kanaat Edinme, “Önemli Yanlışlık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi (Bkz.: 23-26 ncı paragraflar)

- A52. Denetçi, işletme hakkında kanaat edinmek (işletmeyi tanımak) için gerekli olan bilginin kapsamını, -uygun hâllerde- makul veya sınırlı güvenceyi sağlamada gerekli olan “önemli yanlışlık” risklerini belirlemek ve değerlendirmek için uygulanacak prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamını belirlerken mesleki muhakemesini kullanır. Denetçinin göz önünde bulunduracağı temel husus, edinilen kanaatin ve risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesinin bu GDS’de belirtilen amaca ulaşmak için yeterli olup olmadığıdır. Denetçinin işletme ve çevresi hakkında kanaat edinmek için ihtiyaç duyduğu bilginin kapsamı, yönetimin işletmeyi yönetirken sahip olduğu bilginin kapsamından daha dardır. Ayrıca, bilginin kapsamı ile “önemli yanlışlık” risklerini belirlemek ve değerlendirmek için uygulanacak prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamı; sınırlı güvence denetiminde makul güvence denetimine göre daha dardır.
- A53. Kanaat edinme, “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi yinelenen bir süreçtir. İşletme ve çevresi hakkında kanaat edinmeye ve “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesine yönelik prosedürler tek başına, bir güvence sonucu için dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun kanıt sağlamaz.

Belirsizlik (Bkz.: 23(b)(i)c, 76(f) paragrafları)

- A54. SG sayışlaştırma sürecinin %100 doğru sonuç vermesi aşağıdaki hususlardan dolayı nadiren gerçekteşir:
- (a) *Bilimsel belirsizlik:* SG’lerin ölçümüyle ilgili bilimsel bilginin eksik olmasından kaynaklanır. Örneğin, biyolojik yutaklarda SG ayırma oranı ve farklı gaz emisyonlarını birleştirmek ve bunları karbondioksit eşdeğerleri olarak raporlamak için kullanılan “küresel ısınma potansiyeli” değerleri bilimsel bilginin yetersizliğine maruz kalır. Raporlanan emisyonların sayışlaştırılmasını etkileyen bilimsel belirsizliğin derecesi işletmenin kontrolü dışındadır. Ancak, raporlanan emisyonlarda makul olmayan sapmalara sebep olabilecek bilimsel belirsizlik potansiyeli, SG beyanı hazırlanırken kullanılacak belirli bilimsel varsayımların öngörüldüğü kıstaslar veya bu varsayımları içeren belirli faktörler kullanılarak etkisiz hale getirilebilir ve

(b) *Tahmin (veya ölçüm) belirsizliği*: Mevcut bilimsel bilgi sınırları dâhilinde emisyonları ölçmek için kullanılan ölçüm ve hesaplama süreçlerinden kaynaklanır. Tahmin belirsizliği, bir tahminin dayandığı verilerle (örneğin, kullanılan ölçüm araçlarının yapısında bulunan belirsizlikle ilgili olabilir) veya uygun hâllerde model dâhil tahmin oluşturulmasında kullanılan yöntem (metot) (bazen sırasıyla, parametre ve model belirsizliği olarak da adlandırılır) ile ilgili olabilir. Tahmin belirsizliği düzeyi çoğu zaman işletme tarafından kontrol edilebilir. Tahmin belirsizliği düzeyinin düşürülmesi daha fazla maliyet içerebilir.

- A55. Bir işletmenin emisyonlarını sayısallaştırmanın belirsizliğe maruz kalması, işletmenin emisyonlarının denetim konusu olarak uygun olmadığı anlamına gelmez. Örneğin geçerli kıstaslar, elektrik kaynaklı Kapsam 2 emisyonların tüketilen kilovat saat miktarına öngörülen emisyon faktörü uygulanarak hesaplanmasını gerekli kılabılır. Öngörülen emisyon faktörü, her durumda doğru olmayabilen varsayımlar ve modellere dayandırılır. Ancak, varsayımlar ve modeller içinde bulunulan şartlara göre makul olduğu ve yeterli şekilde açıklandığı sürece, SG beyanında bulunan bilgiler genellikle güvence denetiminin konusunu oluşturur.
- A56. A55 paragrafındaki durum, bir işletmenin kendine özel şartlara dayanan modeller ve varsayımların kullanıldığı kıstaslara uygun olarak yapılan sayısallaştırma ile farklılık oluşturabilir. İşletmeye özgü modeller ve varsayımların kullanılması, örneğin sektöre ilişkin ortalama emisyon faktörlerinin kullanılmasına göre muhtemelen daha doğru sayısallaştırma sonuçları verir; aynı zamanda işletmeye özgü modeller ve varsayımlara nasıl ulaşıldığı konusunda ilave “önemli yanlışlık” risklerini de ortaya çıkarması muhtemeldir. A55 paragrafında belirtildiği gibi, varsayımlar ve modeller içinde bulunulan şartlara göre makul olduğu ve yeterli şekilde açıklandığı sürece, SG beyanında bulunan bilgiler genellikle güvence denetiminin konusunu oluşturur.
- A57. Ancak, bazı durumlarda, denetçi belirsizliğin SG beyanındaki bilgiler üzerindeki etkisinin çok yüksek olması hâlinde güvence denetimini üstlenmenin uygun olmadığına karar verebilir. Örneğin, işletmenin raporlanan emisyonlarının önemli bir kısmının izlenmeyen kaçak emisyon kaynaklarından (Bkz.: A8 paragrafı) doğması ve tahmin yöntemlerinin yeterince gelişmemiş olması veya işletmenin raporlanan arındırmalarının önemli bir kısmının biyolojik yutaklara yüklenebilmesi hâlinde bu durum geçerli olabilir. Bu tür durumlarda güvence denetimini üstlenip üstlenmeme konusundaki kararlar güvence seviyesinden etkilenmez, diğer bir ifadeyle bu tür durumlarda makul güvence denetimi uygun değilse sınırlı güvence denetimi de uygun olmaz (bunun tersi de geçerlidir).
- A58. SG beyanının açıklayıcı notlarında, işletmenin SG beyanını etkileyen belirsizliklerin niteliği, sebepleri ve etkilerine ilişkin yapılan açıklama, hedef kullanıcıları emisyonların sayısallaştırılmasıyla ilgili belirsizlikler konusunda uyarır. Bu açıklama hedef kullanıcıların kullanılan kıstasları belirlemediği durumda özellikle önemlidir. Örneğin, bir SG beyanında kullanılan kıstaslar belirli bir düzenleyici amaçla

geliştirilmiş olmasına rağmen, SG beyanı geniş kapsamlı hedef kullanıcının kullanımına sunulabilir.

A59. Belirsizlik tüm SG beyanlarının önemli bir özelliği olduğu için, 76(f) paragrafı SG beyanının açıklayıcı notlarına hangi açıklamalar eklenirse eklensin, güvence raporunda belirsizliğe ilişkin açıklamanın bulunmasını zorunlu tutar.²⁰

İşletme ve Çevresi

Faaliyetlerde Gerçekleşen Kesintiler (Bkz.: 23(b)(iii) paragrafı)

A60. Kesintiler, beklenmedik şekilde meydana gelen veya bakım programının parçası olarak planlanan devre dışı kalmalar gibi durumlardan oluşabilir. Bazı durumlarda, örneğin tesisin sadece en yoğun dönemlerde kullanılması durumunda faaliyetler nitelik bakımından aralıklı olabilir.

İklim Değişikliği Hedefleri ve Stratejileri (Bkz.: 23(e) paragrafı)

A61. İşletmenin iklim değişikliği stratejisi ve -varsa- buna ilişkin ekonomik, fiziksel ve itibarla ilgili riskler ile mevzuata/düzenlemeye ilişkin riskler, denetçinin “önemli yanlışlık” risklerini belirlemesine yardımcı olur. Örneğin, işletmenin karbon nötr işletme olma taahhüdünde bulunmuş olması, hedefi açıklanan ilgili zaman diliminde gerçekleştirmek için işletmeyi emisyonları olduğundan düşük göstermeye teşvik edebilir. Diğer taraftan, işletmenin gelecekte düzenleme yapılmış bir emisyon ticareti sistemine tabi olmayı öngörmesi durumunda bu husus, işletmeyi planın başlangıcında daha fazla izin alma imkânını artırmak için bu süre içerisinde emisyonları olduğundan yüksek göstermeye teşvik edebilir.

Kanaat Edinme ve “Önemli Yanlışlık” Risklerini Belirleme ve Değerlendirme Prosedürleri (Bkz.: 24 üncü paragraf)

A62. İşletme hakkında kanaat edinme yükümlülüğü kapsamında bilgi edinirken denetçi 24 üncü paragrafta açıklanan prosedürlerin tamamını uygulamak zorunda olmakla birlikte, hakkında kanaat edindiği her bir unsur için prosedürlerin tamamını uygulamak zorunda değildir.

İşletme ve Çevresi Hakkında Kanaat Edinme ve “Önemli Yanlışlık” Risklerini Belirleme ve Değerlendirmeye Yönelik Analitik Prosedürler (Bkz.: 24(b) paragrafı)

A63. İşletme ve çevresi hakkında kanaat edinme ve “önemli yanlışlık” risklerini belirleme ve değerlendirmeye yönelik uygulanan analitik prosedürler işletmenin, denetçinin farkında olmadığı farklı yönlerini ortaya çıkarabilir ve risk olarak değerlendirilen hususlara karşı yapılacak işlerin tasarlanması ve uygulanmasına dayanak sağlamak amacıyla “önemli yanlışlık” risklerinin değerlendirilmesine yardımcı olabilir. Analitik prosedürler, farklı tesislerin SG emisyonlarının bu tesislere ait üretim miktarlarıyla karşılaştırılmasını içerebilir.

A64. Analitik prosedürler, denetime etkisi olan hususlara işaret edebilecek olağan dışı olay, miktar/tutar, oran ve eğilimlerin belirlenmesine yardımcı olabilir. Tespit edilen olağan

²⁰ Bkz.: GDS 3000, 69(d) paragrafı

dışı veya beklenmedik ilişkiler, “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesinde denetçiye yardımcı olabilir.

A65. Ancak bu tür analitik prosedürlerde bir araya getirilmiş veriler kullanıldığında (analitik prosedürler, “önemli yanlışlık” risklerini belirlemek ve değerlendirmek, işletme ve çevresi hakkında kanaat edinmek için uygulandığında bu durum söz konusu olabilir), söz konusu prosedürlerin sonuçları önemli bir yanlışlığın var olup olmadığı hakkında sadece genel bir ön gösterge sağlar. Bu sebeple bu tür durumlarda, analitik prosedürlerin sonuçlarıyla birlikte “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesinde elde edilen diğer kanıtların da dikkate alınması, denetçinin analitik prosedürlerin sonuçlarını anlamasına ve değerlendirmesine yardımcı olabilir.

Gözlem ve Tetkik (Bkz.: 24(c) paragrafı)

A66. Gözlem, başkaları tarafından uygulanan bir süreç veya prosedürün izlenmesidir (örneğin, işletme personeli tarafından kalibre edilen izleme cihazlarının veya kontrol faaliyetlerinin denetçi tarafından gözlemlenmesi). Gözlem, bir süreç veya prosedürün işleyişiyle ilgili kanıt sağlar fakat yapıldığı zamanla sınırlıdır. Süreç veya prosedürün gözlemleniyor olması, bunların uygulanma şeklini etkileyebilir.

A67. Tetkik aşağıdakileri içerir:

- (a) Örneğin bir izleme cihazının kalibrasyon kayıtlarının; işletme içinden veya dışından elde edilen, basılı veya elektronik ortamda ya da başka bir depolama ortamında bulunan, kayıt veya belgelerinin incelenmesi. Kayıt ve belgelerin tetkiki; bu kayıt ve belgelerin niteliği ile kaynağına ve (bu kayıt ve belgelerin işletme içi kayıt ve belgeler olması durumunda) bunların oluşturulmasına ilişkin kontrollerin etkinliğine bağlı olarak, farklı güvenilirlik derecelerinde kanıt sağlar veya
- (b) Örneğin bir kalibrasyon cihazının fiziki olarak incelenmesi.

A68. Gözlem ve tetkik, yönetimle ve diğerleriyle yapılan sorgulamaları destekleyebilir, ayrıca işletme ve çevresi hakkında bilgi sağlayabilir. Bu tür denetim prosedürleri, aşağıdaki hususların gözlem veya tetkikini içerir:

- İşletme faaliyetleri. Önemli Kapsam 1 emisyonların SG beyanına dâhil edilmesi durumunda tesislerdeki izleme ekipmanı dâhil ekipmanların ve proseslerin gözlemlenmesi özellikle ilgili olabilir.
- Belgeler (emisyon azaltma planları ve stratejileri gibi), kayıtlar (kalibrasyon kayıtları ve test laboratuvarlarından elde edilen sonuçlar gibi) ve bilgi toplama prosedürlerinin ayrıntılarını veren rehberler ve iç kontrol rehberleri.
- İşletmenin çevre yönetim sistemleriyle ilgili işletme içi veya işletme dışı raporlar gibi yönetim veya üst yönetimden sorumlu olanlar için hazırlanan raporlar.
- Yönetim tarafından hazırlanmış raporlar (üç aylık yönetim raporları gibi) ve üst yönetimden sorumlu olanlar tarafından hazırlanmış raporlar (yönetim kurulu toplantı tutanakları gibi).

İşletmenin İç Kontrolü Hakkında Kanaat Edinme (Bkz.: 25S-26M paragrafları)

A69. Denetçinin, sınırlı güvence denetiminde, makul güvence denetimlerinde zorunlu tutulduğu gibi işletmenin, emisyonların sayısallaştırılması ve raporlanması ile ilgili tüm iç kontrol unsurları hakkında kanaat edinmesi gerekmez. Ayrıca, denetçinin kontrollerin tasarımını değerlendirmesi ve bu kontrollerin uygulanıp uygulanmadığına karar vermesi gerekmez. Dolayısıyla, sınırlı güvence denetiminde, işletmenin kontrol faaliyetleri bakımından sorgulanması ile emisyonların sayısallaştırılması ve raporlanmasıyla ilgili kontrollerin izlenmesi uygun olabilirken, işletmenin iç kontrolünün bu unsurları hakkında ayrıntılı kanaat edinmesi çoğunlukla gerekmez.

A70. Denetçinin iç kontrolün ilgili unsurları hakkındaki kanaati, denetimi tamamlaması için yeterli ve uygun kanıt bulunup bulunmadığına ilişkin şüpheler doğurabilir. Örneğin (Bkz.: A71-A72, A92-A93 ve A96 paragrafları):

- SG beyanını hazırlayanların dürüstlüğüyle ilgili endişeler; denetçinin, SG beyanında yönetimin yanlış açıklamalarda bulunma riskinin denetimin yürütülmesini engelleyebilecek düzeyde olduğu sonucuna varmasına sebep olacak kadar ciddi olabilir.
- İşletme kayıtlarının durumu ve güvenilirliğiyle ilgili endişeler; denetçinin, SG beyanına ilişkin olumlu sonuç vermesini destekleyebilecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmesinin muhtemel olmadığı sonucuna varmasına sebep olabilir.

Denetimle İlgili Kontrol Faaliyetleri (Bkz.: 25M(d) paragrafı)

A71. Denetçinin belirli kontrol faaliyetlerinin denetim ile ilgili olup olmadığına ilişkin muhakemesi işletmenin, emisyonların raporlanmasıyla ilgili iş süreçleri dâhil bilgi sisteminin gelişmişlik, belgelendirme ve resmiyet düzeyinden etkilenebilir. Emisyonlara ilişkin raporlama geliştikçe, emisyonların sayısallaştırılması ve raporlanmasıyla ilgili bilgi sistemleri ve ilgili kontrol faaliyetlerinin gelişmişlik, belgelendirme ve resmiyet düzeyinin de gelişmesi beklenir.

A72. Küçük işletmelerde veya henüz gelişmemiş bilgi sistemlerinin olması durumunda, belirli kontrol faaliyetleri de muhtemelen oldukça basit, iyi belgelendirilmemiş ve sadece gayri resmi olarak var olabilen faaliyetlerdir. Bu durumda denetçinin, “önemli yanlışlık” risklerini değerlendirmek için ve risk olarak değerlendirilen hususlara karşılık olarak müteakip prosedürlerini tasarlaması için belirli kontrol faaliyetlerini anlaması gerektiği yönünde bir yargıya varma ihtimali azalır. Diğer taraftan, düzenlenme yapılmış bazı emisyon ticareti sistemlerinde ise, bilgi sistemleri ve kontrol faaliyetlerinin resmi bir şekilde belgelendirilmesi ve tasarımlarının düzenleyici kurum tarafından onaylanması gerekebilir. Ancak, bu tür durumların bazılarında bile ilgili tüm veri akışları ve ilişkili kontroller belgelendirilmeyebilir. Örneğin, sürekli izleme yoluyla kaynak veri toplanmasına ilişkin kontrol faaliyetleri müteakip veri işleme ve raporlama süreciyle ilgili kontrol faaliyetlerine göre

muhtemelen daha gelişmiş, iyi belgelendirilmiş ve resmidir (Bkz.: A70, A92–A93 ve A96 paragrafları).

İşletme İçin Yürütülen Diğer Denetimler (Bkz.: 27 nci paragraf)

A73. İşletme için yürütülen diğer denetimlerden elde edilen bilgiler örneğin, işletmenin kontrol çevresinin farklı yönleriyle ilişkili olabilir.

İşletme Tesislerinde Prosedürlerin Yerinde Uygulanması (Bkz.: 31 inci paragraf)

A74. Diğer prosedürlerle birlikte gözlem ve tetkikin bir tesiste yerinde uygulanması (genellikle “saha ziyareti” olarak adlandırılır) denetçinin işletme merkezinde prosedürler uygulayarak işletme hakkında kanaat edinmesinde önemli olabilir. Denetçinin işletme hakkındaki kanaati ve “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi, makul güvence denetimi için sınırlı güvence denetimine göre daha kapsamlı olması bekleneceği için, makul güvence denetiminde prosedürlerin yerinde uygulandığı tesis sayısı sınırlı güvence denetimine göre genellikle daha fazladır.

A75. Bir tesiste prosedürlerin yerinde uygulanması (veya başka denetçinin bu prosedürleri denetçi adına uygulamasının sağlanması) “önemli yanlışlık” risklerini belirleme ve değerlendirme prosedürleri uygularken veya değerlendirilmiş “önemli yanlışlık” risklerine karşılık verirken planlamanın bir parçası olarak gerçekleştirilebilir. Önemli tesislerde prosedürlerin yerinde uygulanması, ilk kez üstlenilen bir denetim için SG beyanına eklenen Kapsam 1 kaynaklar ve yutakların tamlığı değerlendirilirken ve işletmenin veri toplama ve işleme sistemleri ile tahmin tekniklerinin, dayanak fiziksel süreçler ve ilişkili belirsizliklerle ilgili olarak uygun olup olmadığını belirlerken özellikle önemlidir.

A76. A74 paragrafında belirtildiği gibi, prosedürlerin bir tesiste yerinde uygulanması denetçinin işletme merkezinde prosedürler uygulayarak işletme hakkında kanaat edinirken önemli olabilir. Denetçi, birçok makul güvence denetiminde özellikle işletmenin Kapsam 1 emisyonların bulunduğu önemli tesislere sahip olması durumunda, “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen risklere karşılık vermek için her bir önemli tesiste prosedürlerin yerinde uygulanması gerektiğini de mütalaa eder. Sınırlı güvence denetiminde ise, işletmenin Kapsam 1 emisyonların bulunduğu çok sayıda önemli tesise sahip olması durumunda, denetçi önemli tesisler arasında bir seçim yaparak prosedürleri buralarda yerinde uygulamadıkça anlamlı bir güvence seviyesi elde edilemez. İşletmenin Kapsam 1 emisyonların bulunduğu önemli tesislere sahip olması ve denetçinin tesiste kendisi tarafından (veya denetçi adına bir başka denetçi tarafından) etkili ve verimli prosedürlerin yerinde uygulanamayacağını belirlemesi durumunda, alternatif prosedürler aşağıdakilerden bir veya birkaçından oluşabilir:

- Kaynak belgeler, enerji akış şemaları ve materyal akış şemalarının gözden geçirilmesi.
- Tesis yönetiminden alınan anket cevaplarının analiz edilmesi.

- Tesisin uydu görüntülerinin tetkiki.

A77. Denetçi özellikle makul güvence denetiminde toplam emisyonlara ilişkin uygun bir kapsam elde etmek için, önemli olmayan tesisler arasında bir seçim yaparak prosedürleri buralarda yerinde uygulanmasının uygun olacağına karar verebilir. Bu tür bir kararda ilgili olabilecek etkenler aşağıdakileri içerir:

- Farklı tesislerdeki emisyonların niteliği. Örneğin, denetçinin Kapsam 1 emisyonların bulunduğu bir tesisi ziyaret etmeyi seçmesi sadece Kapsam 2 emisyonların bulunduğu bir tesise göre daha muhtemeldir. İkinci durumda, işletme merkezinde enerji faturalarının incelenmesinin temel bir kanıt kaynağı niteliğinde olması daha muhtemeldir.
- Tesis sayısı ve tesislerin ölçüğü ile bunların toplam emisyona katkısı.
- Tesislerde farklı proseslerin ya da farklı teknolojileri kullanan proseslerin kullanılıp kullanılmadığı. Kullanılması durumunda, farklı proses veya teknolojiler kullanan tesisler arasında bir seçim yapılarak prosedürlerin buralarda yerinde uygulanması uygun olabilir.
- Emisyon bilgilerini toplamak için farklı tesislerde kullanılan yöntemler.
- Farklı tesislerde ilgili personelin sahip olduğu deneyim.
- Zaman içerisinde tesis seçimindeki değişiklikler.

İç Denetim (Bkz.: 32 nci paragraf)

A78. İşletmenin iç denetim fonksiyonu sorumlulukları ve faaliyetlerinin niteliğinin emisyonların sayısallaştırılması ve raporlanmasıyla ilgili olması hâlinde, iç denetim fonksiyonunun denetim ile ilgili olması daha muhtemeldir ve denetçi, uygulanacak prosedürlerin nitelik veya zamanlamasını değiştirmek veya kapsamını daraltmak amacıyla iç denetim fonksiyonunun çalışmalarını kullanmayı (çalışmalarından faydalanmayı) düşünür.

SG Beyanı Düzeyinde “Önemli Yanlışlık” Riskleri (Bkz.: 33S(c)–33M(c) paragrafları)

A79. SG beyanı düzeyinde “önemli yanlışlık” riskleri, bir bütün olarak SG beyanında yaygın olan riskleri ifade eder. Bu nitelikteki riskler; belirli emisyon türleri veya açıklamalarla ilişkilendirilebilir riskler olmak zorunda değildir. Bu tür riskler daha ziyade, örneğin yönetimin iç kontrolü ihlâl etmesindeki gibi, “önemli yanlışlık” risklerini artırabilen durumları yansıtır. SG beyanı düzeyindeki “önemli yanlışlık” riskleri özellikle, denetçinin hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerini değerlendirmesiyle ilgili olabilir.

A80. SG beyanı düzeyinde riskler, özellikle eksik (yetersiz) bir kontrol çevresinden kaynaklanabilir. Örneğin, yönetimin yetkin olmaması gibi eksikliklerin SG beyanı üzerinde yaygın bir etkisi olabilir ve bu eksiklikler, denetçinin bu risklere yönelik genel işler yapmasını (genel bir karşılık vermesini) gerektirebilir. SG beyanı düzeyinde diğer “önemli yanlışlık” riskleri örneğin aşağıdaki unsurları içerebilir:

- Veri toplama, emisyonları sayısallaştırma ve SG beyanlarını hazırlama süreçlerine ilişkin yetersiz, yeterince kontrol edilmemiş veya yeterince belgelendirilmemiş mekanizmalar.
- Veri toplama, emisyonları sayısallaştırma ve SG beyanlarını hazırlama süreçlerine ilişkin personelin yetkin olmaması.
- Emisyonları sayısallaştırma ve SG beyanlarını hazırlama süreçlerine yönetim katılımının yetersizliği.
- Tüm SG kaynaklarının doğru bir şekilde belirlenememesi.
- -Örneğin, emisyon ticaret piyasaları ile bağlantılı- hile riskleri.
- Önceki dönemleri kapsayan, değişen sınırlar veya ölçme metodolojilerindeki değişiklikler gibi nedenlerle tutarlı bir şekilde hazırlanmayan bilgilerin sunulması.
- Özellikle avantajlı veri veya eğilimlerin aşırı şekilde vurgulanması gibi SG beyanında bilgilerin yanıltıcı bir biçimde sunulması.
- Farklı tesislerde kurumsal sınırın belirlenmesine yönelik farklı yöntemler de dâhil, tutarsız sayısallaştırma yöntemleri ve raporlama politikaları.
- Tesislerden alınan bilgiler birleştirilirken birim dönüştürmede yapılan hatalar.
- Tahminlerle ilgili bilimsel belirsizliklerin ve kilit varsayımların yetersiz bir şekilde açıklanması.

Yönetim Beyanlarının Kullanılması (Bkz.: 33S(d)-33M(d) paragrafları)

- A81. Yönetim beyanları, meydana gelebilecek farklı türdeki muhtemel yanlışlıkları mütalaa etmek için denetçi tarafından makul güvence denetiminde kullanılır veya sınırlı güvence denetiminde de kullanılabilir.
- A82. SG beyanının geçerli kıstaslara uygun olarak sunumunda işletme, alenen veya zımnen emisyonların sayısallaştırılmasına, sunulmasına ve açıklanmasına ilişkin beyanlarda bulunur. Yönetim beyanları, aşağıdaki gruplardan birine girer ve aşağıdaki şekilleri alabilir:
- (a) Güvenceye konu olan döneme ilişkin emisyonların sayısallaştırılmasıyla ilgili yönetim beyanları:
- (i) Gerçekleşme: Kaydedilmiş emisyonlar gerçekleşmiştir ve işletmeye aittir.
 - (ii) Tamlık: Kaydedilmiş olması gereken tüm emisyonlar kaydedilmiştir (farklı Kapsamlara ilişkin tamlık hususu için Bkz.: A30-A34 paragrafları).
 - (iii) Doğruluk: Emisyonlara ilişkin sayısallaştırma uygun şekilde kaydedilmiştir.
 - (iv) Hesap kesimi: Emisyonlar doğru raporlama döneminde kaydedilmiştir.

- (v) Sınıflandırma: Emisyonlar uygun emisyon türlerine kaydedilmiştir.
- (b) Sunum ve açıklamaya ilişkin yönetim beyanları:
- (i) Gerçekleşme ve sorumluluk: Açıklanmış emisyonlar ve diğer hususlar gerçekleşmiştir ve işletmeye aittir.
- (ii) Tamlık: SG beyanında yer alması gereken tüm açıklamalar yer almıştır.
- (vi) Sınıflandırma ve anlaşılabilirlik: Emisyon bilgileri uygun şekilde sunulmuş ve açıklanmıştır; açıklamalar da net bir şekilde ifade edilmiştir.
- (iv) Doğruluk ve sayısallaştırma: SG beyanında yer alan emisyonların sayısallaştırılması ve ilgili bilgiler uygun şekilde açıklanmıştır.
- (v) Tutarlılık: Sayısallaştırma politikaları önceki dönemlerde uygulanan politikalarla tutarlıdır ya da bu politikadaki değişiklikler gerekçelendirilmiş, gerektiği gibi uygulanmış ve uygun şekilde açıklanmıştır ve -varsa- karşılaştırmalı bilgiler önceki dönemde raporlandığı gibidir ya da uygun şekilde düzeltilmiştir.

İç Kontrole Güven (Bkz.: 33M paragrafı)

A83. Denetçinin yönetim beyanı düzeyinde ortaya çıkan “önemli yanlışlık” risklerine ilişkin yaptığı değerlendirme, kontrollerin etkin bir şekilde işlediğine dair bir beklenti içeriyorsa (denetçi, diğer prosedürlerin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını belirlerken kontrollerin etkin bir şekilde işlediğine güvenmek istiyorsa) denetçi, 38M paragrafına göre bu kontrollerin işleyiş etkinliklerine ilişkin kontrol testleri tasarlar ve uygular.

“Önemli Yanlışlık” Risklerinin Sebepleri (Bkz.: 34 üncü paragraf)

Hile (Bkz.: 28, 34(a) paragrafları)

A84. SG beyanındaki yanlışlıklar, hata veya hileden kaynaklanabilir. Hata ile hileyi birbirinden ayıran unsur, SG beyanında yanlışlığa sebep olan eylemin kasıtlı olarak yapılıp yapılmadığıdır.

A85. SG beyanının kasıtlı olarak yanlış sunulmasına ilişkin teşvikler örneğin, emisyon raporlama sürecine doğrudan katılan veya bu süreci etkileme fırsatı bulunan kişilerin menfaatlerinin önemli bir bölümünün aşırı SG hedeflerinin gerçekleştirilmesine bağlı olması durumunda ortaya çıkabilir. A61 paragrafında belirtildiği gibi, emisyonları olduğundan daha düşük veya daha yüksek göstermeye yönelik diğer teşvikler, işletmenin iklim değişikliği stratejisinden ve -varsa- buna ilişkin ekonomik, fiziksel ve itibarla ilgili riskler ile mevzuata/düzenlemeye ilişkin risklerden kaynaklanabilir.

A86. Hile çok geniş bir hukuki kavram olmakla birlikte, bu GDS'nin amaçları açısından denetçi, SG beyanında önemli bir yanlışlığa sebep olan hileyle ilgilenir. Her ne kadar denetçi hilenin varlığından şüphelenebilir veya ender durumlarda hilenin varlığını tespit edebilirse de, hilenin gerçekten olup olmadığına dair yasal bir hüküm veremez.

A87. Bu GDS, denetçinin iki farklı sınıfta yer alan mevzuata uygunluğa ilişkin sorumluluklarını birbirinden ayırır:

- (a) SG beyanında yer alan önemli miktar/tutar ve açıklamaların belirlenmesinde doğrudan bir etkiye sahip olduğu genel olarak kabul edilen (işletmenin SG beyanında yer alan raporlanan miktar ve açıklamaları belirleyen) mevzuat hükümleri. 34(b) paragrafına göre denetçi, 33S veya 33M paragraflarının zorunlu tuttuğu prosedürleri uygularken ilgili mevzuat hükümlerine aykırılıktan kaynaklanan önemli yanlışlıkların oluşma ihtimalini mütalaa eder ve
- (b) SG beyanında yer alan miktar ve açıklamaların belirlenmesinde doğrudan bir etkiye sahip olmayan mevzuat. Ancak bu tür mevzuata uygunluk sağlanması (örneğin, faaliyet lisansı şartlarına veya çevreyle ilgili düzenlemelere uygunluk sağlanması), işletmenin faaliyetleri, faaliyetlerini devam ettirebilme kabiliyeti veya önemli cezalardan kaçınması açısından önemli olabilir. GDS 3000²¹de²¹ zorunlu kılındığı şekilde denetçi denetimi mesleki şüphecilik içinde planlar ve yürütürken, SG beyanı hakkında bir sonuç oluşturmak üzere uygulanan prosedürler, denetçinin dikkatini söz konusu mevzuata ilişkin tespit edilen veya şüphelenilen aykırılık durumlarına çekmesi ihtimali bakımından önemlidir.

“Önemli Yanlışlık” Risklerinin Diğer Sebepleri (Bkz.: 34 üncü paragraf)

A88. 34(c)-(k) paragraflarında belirtilen etkenlere ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- (a) Bir veya birkaç emisyon kaynağına yer verilmemesi, kaçak emisyonlar gibi kesinliği daha az olan ve gözden kaçabilen kaynaklar için daha muhtemeldir.
- (b) Önemli mevzuata/düzenlemeye ilişkin değişiklikler ve ekonomik değişiklikler; yenilenebilir enerji hedeflerindeki artışlar veya emisyon ticareti sistemleri kapsamındaki izinlerde oluşan önemli fiyat değişiklikleri gibi durumları (örneğin, bir elektrik üreticinde yanlış sınıflandırma riskinin artmasına yol açabilen) kapsayabilir.
- (c) İşletme faaliyetlerinin niteliği; karmaşık olabilir (örneğin, birden çok ve farklı tesisler veya proseslerden oluşabilen) veya sürekli olmayabilir (örneğin, en yoğun dönemlerde elektrik üretimi) ya da işletmenin emisyonları ile diğer ölçülebilir faaliyet düzeyleri (örneğin, kobalt nikel fabrikası) arasında çok az veya zayıf ilişkiler kurulmasına yol açabilir. Bu tür durumlarda, anlamlı analitik prosedür imkânları önemli ölçüde azalabilir.

Faaliyetlerde veya sınırlarda gerçekleşen değişiklikler (örneğin, yeni proseslerin getirilmesi ya da emisyon kaynakları veya yutakların satılması, iktisap edilmesi veya dışardan hizmet alımıyla sağlanması) de “önemli

²¹ GDS 3000, 37 nci paragraf

yanlışlık” riskleri (örneğin, sayısallaştırma veya raporlama prosedürlerine yabancılıktan dolayı) oluşturabilir. Karmaşık bir tesiste kaynakların ve yutakların belirlenmesi konusunda koordinasyonun yetersiz olmasından dolayı emisyon kaynakları veya yutaklar iki kez sayılabilir.

(d) Uygun olmayan bir sayısallaştırma yönteminin seçilmesi (örneğin, doğruluğu daha yüksek bir doğrudan ölçüm yönteminin kullanılması mümkün ve daha uygunken, Kapsam 1 emisyonların emisyon faktörü kullanılarak hesaplanması). Uygun bir sayısallaştırma yönteminin seçilmesi, yöntemin değiştirilmiş olması durumunda özellikle önemlidir. Bunun sebebi, hedef kullanıcıların çoğunlukla zaman içerisinde veya bir baz yılına göre meydana gelen emisyon eğilimleriyle ilgilenmesidir. Bazı kistaslar, sayısallaştırma yöntemlerinin sadece doğruluğu daha yüksek bir yöntem kullanılacaksa değiştirilmesini gerektirebilir. Sayısallaştırma yöntemlerinin niteliğiyle ilgili diğer etkenler aşağıdakileri içerir:

- Bir sayısallaştırma yönteminin yanlış uygulanması, örneğin sayaçların kalibre edilmemesi veya sayaçların yeterli sıklıkla okunmaması veya içinde bulunulan şartlara uygun olmayan emisyon faktörlerinin kullanılması. Örneğin, bir emisyon faktörü sürekli kullanım varsayımına dayandırılabilir ve bir kapanma durumundan sonra kullanılması uygun olmayabilir.
- Daha yüksek “önemli yanlışlık” riskleri oluşturacak sayısallaştırma yöntemlerinde karmaşıklık, örneğin kaynak verilerin matematiksel olarak yoğun veya karmaşık manipülasyonu (karmaşık matematiksel modellerin kullanılması gibi); hâl dönüştürme (değiştirme) faktörlerinin (sıvı ölçümlerini gaz ölçümlerine dönüştürme faktörleri gibi) yoğun şekilde kullanımı veya birim dönüştürme faktörlerinin yoğun şekilde kullanımı (İngiliz ölçü birimlerine göre yapılan ölçümlerin metrik ölçü birimlerine dönüştürülmesi gibi).
- Sayısallaştırma yöntemleri veya girdi değişkenlerinde oluşan değişiklikler (örneğin, kullanılan sayısallaştırma yönteminin biyokütle karbon içeriğine dayanması ve kullanılan biyokütle bileşiminin dönem içerisinde değişmesi).

(e) Önemli rutin olmayan emisyonlar veya muhakeme gerektiren hususlar, sistematik sayısallaştırma ve raporlama işlemine tabi tutulan karmaşık olmayan ve rutin emisyonlara göre daha yüksek bir “önemli yanlışlık” riski içeren bir kaynaktır. Rutin olmayan emisyonlar, büyüklük veya nitelik açısından olağandışı olan ve dolayısıyla sık meydana gelmeyen (örneğin, tesiste arıza veya önemli bir sızıntı gibi münferit olaylar) emisyonlardır. Muhakeme gerektiren hususlar subjektif tahminlerin geliştirilmesini de içerebilir. “Önemli yanlışlık” riskleri aşağıdaki gibi hususlardan dolayı daha yüksek olabilir:

- Sayısallaştırma yöntemleri veya raporlama uygulamasının belirlenmesinde yönetimin çok fazla müdahalesinin bulunması.
 - Verilerin toplanması ve işlenmesi sırasında daha fazla manuel müdahale.
 - Karmaşık hesaplamalar veya sayısallaştırma yöntemleri ve raporlama ilkeleri.
 - Rutin olmayan emisyonların, işletmenin risklere yönelik etkin kontrolleri uygulamasını zorlaştırabilen, niteliği.
 - Tahminlere ilişkin sayısallaştırma yöntemleri ve raporlama ilkelerinin farklı yorumlanabilmesi.
 - Gerekli muhakemelerin subjektif veya karmaşık olabilmesi.
- (f) Sayısallaştırmada kullanılan kaynak verilerin işletme tarafından saklanmadığı veya yaygın olarak kullanılan sayısallaştırma yöntemlerinin kesin olmadığı ya da raporlanan emisyonlarda büyük sapmalara sebep olan Kapsam 3 emisyonların dâhil edilmesi (Bkz.: A31-A34 paragrafları).
- (g) Denetçinin, işletmenin önemli tahminleri nasıl oluşturduğu ve tahminlerin dayandığı veriler hakkında kanaat edinmek için mütalaa edeceği hususlar örneğin aşağıdakileri içerir:
- Tahminlerin dayandırıldığı veriler hakkında kanaat,
 - Uygun hâllerde model dâhil, tahmin oluşturulmasında kullanılan yöntem (metot),
 - Kontrol çevresi ve bilgi sisteminin ilgili yönleri,
 - İşletmenin bir uzmandan faydalanıp faydalanmadığı,
 - Tahminlerin dayandığı varsayımlar,
 - Tahminlerin oluşturulmasında kullanılan yöntemlerde önceki dönemlere göre bir değişiklik olup olmadığı veya bir değişiklik yapılmasının gerekip gerekmediği, bu tür durumların söz konusu olması hâlinde sebebi ile
 - İşletmenin aşağıdaki unsurlar dâhil olmak üzere tahmin belirsizliğinin SG beyanı üzerindeki etkisini değerlendirip değerlendirmedeği ve değerlendirmişse bunu nasıl yaptı:
 - İşletmenin varsayımlardaki değişikliklerin tahmin üzerindeki etkisini belirlemek için örneğin bir duyarlılık analizi yaparak alternatif varsayım veya sonuçları dikkate alıp almadığı ve -aldıysa- nasıl dikkate aldığı,
 - Yapılan analizin çok sayıda sonuç senaryosuna işaret ettiği zaman, işletmenin tahmini nasıl belirlediği ve
 - İşletmenin önceki dönemde yapılan tahminlerin sonucunu izleyip izlemediği ve bu izleme prosedürünün sonucuna gerektiği gibi karşılık verip vermediği.

A89. “Önemli yanlışlık” risklerine sebep olabilen diğer etkenler örneğin aşağıdakileri içerir:

- Emisyonların sayısallaştırılmasında -personelin emisyon prosesleri veya veri kaydı konusuna yabancı olması ya da bu konuda yeterince eğitilmiş olmaması durumunda meydana gelmesi daha muhtemel olan- insan hatası.
- Uygun kontroller yapılmadan çizelgelerin kullanılması gibi az sayıda etkin kontrole sahip olabilen yeterince iyi tasarlanmamış bilgi sistemlerine gereğinden fazla güven duyulması.
- Normal şartlarda otomatik olarak kaydedilen faaliyet düzeylerinin manuel düzeltilmesi; örneğin bir alev ölçerin aşırı yüklenmesi durumunda manuel girdi yapılması gerekebilir.
- Belirli bir tesisin yüksek düzeyde kamusal denetimi gibi önemli dış kaynaklı gelişmeler.

“Önemli Yanlışlık” Riski Olarak Değerlendirilen Risklere Karşı Yapılacak Genel İşler ve Müteakip Prosedürler

Sınırlı ve Makul Güvence Denetimleri (Bkz.: 8, 35-41M, 42S-43M, 46 ncı paragraflar)

A90. Sınırlı güvence denetiminde elde edilen güvence seviyesinin makul güvence denetiminde elde edilen seviyeden daha düşük olmasından ötürü, sınırlı güvence denetiminde uygulanan prosedürler nitelik ve zamanlama açısından makul güvence denetimine göre farklılık gösterir ve bu prosedürlerin kapsamı da daha dardır. Denetçinin makul güvence denetiminde ve sınırlı güvence denetiminde; SG beyanında “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirdiği risklere karşı yapacağı genel işler ve uygulayacağı müteakip prosedürler arasındaki temel farklılıklar aşağıdakileri içerir:

- (a) Kanıtların kaynağı olan farklı prosedürlerin niteliğine yapılan vurgu, denetim şartlarına bağlı olarak farklılık gösterir. Örneğin:
- Belirli bir sınırlı güvence denetiminde, içinde bulunulan denetim şartlarına uygun olarak denetçi; makul güvence denetimine kıyasla işletme personelinin sorgulanmasına ve analitik prosedürlere nispeten daha çok vurgu yapıp, varsa kontrol testlerine ve dış kaynaklardan kanıt elde edilmesine nispeten daha az vurgu yapılmasına karar verebilir.
 - İşletmenin emisyon akışlarını sayısallaştırmak için sürekli ölçüm ekipmanını kullanması durumunda, denetçi sınırlı güvence denetiminde “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirdiği risklere, ekipmanın kalibre edilme sıklığını sorgulayarak karşılık vermeye karar verebilir. Aynı şartlar altında makul güvence denetiminde denetçi, işletmenin ekipman kalibrasyon kayıtlarını incelemeye veya kalibrasyonunu bağımsız olarak test etmeye karar verebilir.
 - İşletmenin kömür yakan bir işletme olması durumunda, denetçi makul güvence denetiminde kömürün özelliklerini bağımsız olarak analiz etmeye karar verebilirken; sınırlı güvence denetiminde ise işletmenin

laboratuvar test sonuçları kayıtlarını gözden geçirmenin “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirdiği risklere uygun bir karşılık olduğuna karar verebilir.

(b) Sınırlı güvence denetiminde uygulanan müteakip prosedürlerin kapsamı makul güvence denetimindekine göre daha dardır. Bu husus aşağıdakileri kapsayabilir:

- İnceleme için daha az kalem seçilmesi,
- Daha az sayıda prosedürün uygulanması (örneğin, makul güvence denetiminde hem analitik prosedürler hem detay testleri uygulanırken, içinde bulunulan şartlara göre yalnızca analitik prosedürlerin uygulanması) veya
- Prosedürlerin daha az sayıda tesiste yerinde uygulanması.

(c) Makul güvence denetiminde “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen risklere karşılık vermek amacıyla uygulanan analitik prosedürler, önemli yanlışlıkların belirlenmesine yönelik, miktarlar veya oranlara ilişkin yeterince açıklığa/kesinliğe sahip beklentilerin geliştirilmesini içerir. Sınırlı güvence denetiminde analitik prosedürler çoğu zaman yanlışlıkların makul güvence denetiminde beklenen kesinlik seviyesinde belirlenmesinden ziyade eğilimlerin, ilişkilerin ve oranların yönüyle ilgili beklentileri destekleyecek şekilde tasarlanabilir.²²

Ayrıca, önemli dalgalanma/sapma, ilişki veya farklılıkların belirlenmesi durumunda, sınırlı güvence denetiminde, çoğunlukla işletmeye ilişkin sorgulamalar yapılarak (makul güvence denetimi olması durumunda 43M(a) paragrafının gerekli kıldığı ilave kanıtlar elde edilmeden) alınan karşılıklar bilinen denetim şartları çerçevesinde değerlendirilerek uygun kanıtlar elde edilir.

Buna ek olarak, sınırlı güvence denetiminde analitik prosedürleri yürüten denetçi örneğin aşağıdakileri kullanabilir:

- Tesis düzeyi yerine bölge düzeyinde veriler ya da haftalık yerine aylık veriler gibi daha üst düzeyde toplulaştırılmış veriler.
- Makul güvence denetiminde verilerin güvenilirliğinin testine yönelik uygulanması beklenen prosedürlere aynı kapsamda tabi tutulmamış veriler.

“Önemli Yanlışlık” Riski Olarak Değerlendirilen Risklere Karşı Yapılacak Genel İşler (Bkz.: 35 inci paragraf)

²² Bu husus her zaman geçerli olmayabilir; örneğin denetçi bazı durumlarda sınırlı güvence denetiminde dâhi sabit fiziksel veya kimyasal ilişkilere dayanarak kesin bir beklenti geliştirebilir.

A91. SG beyanı düzeyinde “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen risklere karşı yapılacak genel işler aşağıdakileri içerebilir:

- Güvence personeline mesleki şüphesizliği korumanın gerekliliğinin belirtilmesi.
- Daha deneyimli personelin veya özel becerilere sahip kişilerin görevlendirilmesi veya uzmanlardan faydalanılması.
- Daha fazla yönlendirme ve gözetim yapılması.
- Uygulanacak müteakip prosedürlerin seçimine daha fazla öngörülemezlik unsurlarının dâhil edilmesi.
- Denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamıyla ilgili genel değişiklikler yapılması. Örneğin, prosedürlerin ara dönem yerine dönem sonunda uygulanması veya daha ikna edici denetim kanıtları elde etmek amacıyla denetim prosedürlerinin niteliğinin değiştirilmesi.

A92. SG beyanı düzeyinde “önemli yanlışlık” risklerinin değerlendirilmesi ve dolayısıyla da denetçinin risklere karşı yapacağı genel işler, denetçinin kontrol çevresi hakkındaki kanaatinden etkilenir. Etkin bir kontrol çevresi, denetçinin iç kontrole ve işletme içinde oluşturulan denetim kanıtlarının güvenilirliğine daha fazla itimat etmesine; böylelikle, örneğin denetçinin bazı denetim prosedürlerini dönem sonu yerine ara dönemde uygulamasına imkân sağlayabilir. Ancak kontrol çevresindeki eksiklikler bunun tersi bir etki yaratacaktır. Örneğin denetçi, etkin olmayan bir kontrol çevresine ilişkin aşağıdaki işleri yapabilir:

- Ara dönem yerine dönem sonu itibarıyla daha fazla prosedürün uygulanması.
- Kontrol testleri yerine prosedürlerden daha kapsamlı denetim kanıtlarının elde edilmesi.
- Örneklem büyüklüğünün ve prosedürlerin kapsamının (prosedürlerin uygulandığı işletme sayısı gibi) artırılması.

A93. Bu sebeple, bu tür değerlendirmelerin denetçinin genel yaklaşımı üzerine önemli bir etkisi vardır (örneğin, diğer prosedürler yerine kontrol testlerinin benimsenmesi) (Bkz.: A70–A72 ve A96 paragrafları).

Müteakip Prosedür Örnekleri (Bkz.: 37S–37M, 40M paragrafları)

A94. Müteakip prosedürler aşağıdakileri içerebilir:

- Kilovat saat cinsinden satın alınan elektrik gibi faaliyet verilerinin toplanması ve kaydedilmesine ilişkin kontrollerin işleyiş etkinliğinin test edilmesi.
- Emisyon faktörlerinin uygun kaynaklarla (örneğin, devlet yayımları) mutabakatı ve bunların içinde bulunulan şartlar altında uygulanabilirliğinin değerlendirilmesi.
- İşletmenin kurumsal sınırını belirlemeyle ilgili iş ortaklığı sözleşmeleri ve diğer sözleşmelerin gözden geçirilmesi.

- İşletmenin sahip olduğu araçların kilometre sayaçları gibi kaydedilen verilerin karşılaştırılması.
- Hesaplamaların yeniden yapılması (kütle dengesi ve enerji dengesi hesaplamaları gibi) ve belirlenen farklılıkların karşılaştırılması.
- Sürekli izleme ekipmanından okumaların alınması.
- Yağ tanklarına daldırma gibi fiziksel ölçümlerin gözlemlenmesi veya yeniden uygulanması.
- Özel ölçüm ve sayısallaştırma tekniklerinin (özellikle, geri dönüşüm veya geri besleme döngüsü gibi karmaşık yöntemlerin) geçerliliği ve uygunluğunun analiz edilmesi.
- Kömür gibi malzemelerden örneklem alınması ve özelliklerinin bağımsız olarak analiz edilmesi veya işletmenin örneklem alma tekniklerinin gözlemlenmesi ve laboratuvar test sonuç kayıtlarının gözden geçirilmesi.
- Hesaplamaların doğruluğunun ve kullanılan hesaplama yöntemlerinin uygunluğunun kontrol edilmesi (örneğin, girdi ölçümlerinin dönüştürülmesi ve toplanması).
- Üretim kayıtları, yakıt kullanım kayıtları ve enerji alım faturaları gibi kaynak belgelere dönük kaydedilen verilerin mutabakatı.

“Önemli Yanlışlık” Riski Olarak Değerlendirilen Riskleri Etkileyebilen Faktörler (Bkz.: 37S(a)–37M(a) paragrafları)

A95. “Önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen riskleri etkileyebilen faktörler aşağıdakileri içerir:

- Ölçüm araçlarının kabiliyetleri ve kalibrasyon sıklığına ilişkin yapısal kısıtlamalar.
- Verilerin toplandığı tesis sayısı, tesislerin niteliği, coğrafi dağılımı ve ortaklık yapıları.
- SG beyanı kapsamına alınan farklı gazlar ile emisyon kaynaklarının sayısı ve niteliği.
- Emisyonların ilişkili olduğu proseslerin sürekli veya aralıklı oluşu ve bu tür proseslere ilişkin aksama riski.
- Faaliyet ölçüm yöntemleri ve emisyon hesaplama yöntemlerinin karmaşıklığı (örneğin, bazı prosesler özel ölçüm ve hesaplama yöntemleri gerektirir).
- Belirlenemeyen kaçak emisyon riski.
- Emisyon miktarının mevcut girdi verileriyle korelasyon düzeyi.
- Veri toplama işlemini yapan personelin ilgili yöntemler konusunda eğitilmiş olup olmadığı ve bu personelin değişim sıklığı.

- Veri yakalama ve manipülasyon sürecinde kullanılan otomasyonun niteliği ve düzeyi.
- İşletme içinde veya dışındaki test laboratuvarlarında uygulanan kalite kontrol politikaları ve prosedürleri.
- Kurumsal sınırın nasıl belirlendiği dâhil, sayısallaştırma ve raporlama politikaları ile kıstasların karmaşıklığı.

Kontrollerin İşleyiş Etkinliği (Bkz.: 37M(a)(ii), 38M(a) paragrafları)

A96. Küçük işletmelerde veya henüz gelişmemiş bilgi sistemlerinin olması durumunda, denetçi tarafından belirlenebilen çok sayıda kontrol faaliyeti olmayabilir veya kontrollerin mevcudiyetine veya işleyişine ilişkin işletme tarafından yapılan belgelendirmenin kapsamı sınırlı ve az olabilir. Bu tür durumlarda, denetçinin ağırlıklı olarak kontrol testlerinden ziyade müteakip prosedürleri uygulaması daha etkili olabilir. Ancak bazı istisnai durumlarda, kontrol faaliyetlerinin veya diğer kontrol bileşenlerinin bulunmaması, yeterli ve uygun kanıtın elde edilmesini imkânsız hâle getirebilir (Bkz.: A70-A72 ve A92-A93 paragrafları).

Kanıtların İkna Ediciliği (Bkz.: 37S(b)–37M(b) paragrafları)

A97. Yaptığı risk değerlendirmesi sonucunda belirlediği “önemli yanlışlık” riski ne kadar yüksekse o kadar fazla ikna edici denetim kanıtı elde etmek amacıyla denetçi, kanıt miktarını artırabilir veya çok sayıda bağımsız kaynaktan doğrulayıcı kanıt elde etme gibi yöntemlerle daha ihtiyaca uygun (ilgili) ya da güvenilir kanıtlar elde edebilir.

Yeterli ve Uygun Kanıt Sağlamak İçin Gerekli Kontrol Testlerinin Riskleri (Bkz.: 38M(b) paragrafı)

A98. Emisyonların sayısallaştırılması; ilgili bilgilerin sürekli izleme sistemi gibi sadece elektronik formatta kaydedilmesi, işlenmesi veya raporlanması ya da faaliyet verilerini işleme sürecinin bilgi teknolojisi tabanlı bir operasyonel sisteme veya finansal raporlama sistemine entegre olması gibi durumlarda, manuel müdahale olmadan veya çok az manuel müdahaleye başvuru yüksek otomasyon düzeyine sahip işlemleri içerebilir. Bu tür durumlarda:

- Kanıtlar sadece elektronik formatta bulunabilir; bu kanıtların yeterlilik ve uygunluk düzeyleri, doğruluk ve tamlıkları üzerindeki kontrollerin etkinliğine bağlıdır.
- Bilgilerin uygun olmayan şekilde başlatılmasının veya bilgilerde değişiklik yapılmasının gerçekleşmesi ve tespit edilememesi, kontrollerin etkin bir şekilde işlememesi durumunda daha muhtemeldir.

Teyit Prosedürleri (Bkz.: 41M paragrafı)

A99. Dış teyit prosedürleri aşağıda örnekleri verilen bilgiler hakkında geçerli kanıt sağlayabilir:

- Üçüncü kişiler tarafından toplanmış faaliyet verileri (örneğin, bir seyahat acentesi tarafından düzenlenen, çalışanların uçak yolculuğu verileri; bir tesise tedarikçi

tarafından ölçülen enerji girişi; işletme dışı bir filo yöneticisi tarafından kaydedilen işletmenin araçlarıyla yapılan kilometre miktarı).

- Emisyon faktörlerinin hesaplanmasında kullanılan sektör kıyaslama noktası verileri.
- İşletme ile diğer taraflar arasında yapılan anlaşma, sözleşme veya işlemlerin şartları ya da işletmenin kurumsal sınırı göz önünde bulundurulduğunda diğer tarafların kendilerine ait SG beyanlarına belirli emisyonları dâhil edip etmediğine ilişkin bilgiler.
- Örneklemeler üzerinde yapılan laboratuvar analiz sonuçları (örneğin, girdi örneklemelerin ısı değerleri).

“Önemli Yanlışlık” Riski Olarak Değerlendirilen Risklere Karşılık Olarak Uygulanan Analitik Prosedürler (Bkz.: 42S–42M paragrafları)

A100. Birçok durumda, belirli emisyonlar ile diğer ölçülebilir olaylar arasındaki fiziksel veya kimyasal ilişkilerin (örneğin, yakıt tüketimi ile karbon dioksit ve azot oksit emisyonları arasındaki ilişki) sabit olma niteliği güçlü analitik prosedürlerin tasarlanabilmesine olanak sağlar.

A101. Benzer şekilde, emisyonlar ile finansal veya operasyonel bilgiler arasında makul düzeyde öngörülebilir bir ilişki (örneğin, elektrik kaynaklı Kapsam 2 emisyonlar ile defteri kebirde kayıtlı elektrik alımları veya faaliyet saati dengesi arasındaki ilişki) mevcut olabilir. Diğer analitik prosedürler;

- İşletmenin emisyonlarına ilişkin bilgilerin sektör ortalamaları gibi işletme dışı verilerle karşılaştırılması veya
- İlave araştırma yapılması amacıyla anomalilerin (aykırılıkların) belirlenmesi için dönem içerisindeki eğilimlerin analizleri ile
- Tesislerin iktisap veya tasfiyesi gibi diğer durumlara ilişkin tutarlılığa yönelik dönemler arasındaki eğilimlerin analizlerinden

oluşabilir.

A102. Analitik prosedürler özellikle, parçalara (bölümlere) ayrılmış veriler mevcut olduğunda veya denetçinin kullanılacak verilerin (iyi kontrol edilen kaynaklardan alınması gibi hâllerde) güvenilir olduğunu düşünmek için gerekçesi olduğu durumlarda etkilidir. Bazı durumlarda kullanılacak veriler; finansal raporlama sistemi ile toplanabilir ya da diğer bilgi sistemlerine ilgili finansal bilgilerin girişiyle ve uygulanan bazı ortak girdi kontrolleriyle paralel olarak girilebilir. Örneğin, satın alınan yakıt miktarına ilişkin faturalar, tedarikçilerde kaydedilmiş olan haliyle aynı şekilde ticari borçlar sistemine girilmesi durumunda girdi olabilir. Bazı durumlarda, kullanılacak veriler operasyonel kararların ayrılmaz bir girdisi olabilir ve dolayısıyla operasyon personeli tarafından daha yüksek düzeyde denetime ya da ayrı dış denetim (örneğin, iş ortaklığı sözleşmesinin veya düzenleyici kurum tarafından yapılan bir gözetimin parçası olarak) prosedürlerine tabi tutulur.

Tahminlerle İlgili Prosedürler (Bkz.: 44S-45M paragrafları)

A103. Bazı durumlarda denetçinin, işletmenin alternatif varsayım veya sonuçları nasıl dikkate aldığı ve bunları neden reddettiğini değerlendirmesi uygun olabilir.

A104. Bazı sınırlı güvence denetimlerinde, denetçinin 45M paragrafında belirtilen prosedürlerden bir veya birkaçını yürütmesi uygun olabilir.

Örnekleme (Bkz.: 46 ncı paragraf)

A105. Örnekleme süreci aşağıdakileri içerir:

- (a) Örnekleme riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirmeye yetecek bir örneklem büyüklüğüne karar verilmesi. Kabul edilebilir güvence denetimi risk düzeyi makul güvence denetimleri için sınırlı güvence denetimlerine göre daha düşük olduğundan, detay testlerinin uygulanması durumunda kabul edilebilir örnekleme riski düzeyi de daha düşük olabilir. Dolayısıyla, bir makul güvence denetiminde detay testleri için bir örneklemin kullanılması durumunda, örneklem büyüklüğü, sınırlı güvence denetiminde benzer şartlarda kullanılan örneklem büyüklüğünden daha yüksek olabilir.
- (b) Örneklemede yer alacak kalemlerin, anakitledeki her bir örnekleme biriminin seçilme şansı olacak şekilde seçilmesi ve seçilen her bir kaleme ilgili amaca uygun prosedürlerin uygulanması. Denetçinin tasarlanmış prosedürleri veya uygun olan alternatif prosedürleri seçilen bir kalem üzerinde uygulayamaması durumunda, söz konusu kalem, kontrol testleri açısından, öngörülen kontrolden bir sapma, detay testleri açısından ise bir yanlışlık olarak kabul edilir.
- (c) Belirlenen her bir sapma veya yanlışlığın nitelik ve sebebinin araştırılması ve bunların, prosedürün amacı ve denetimin diğer alanları üzerindeki muhtemel etkilerinin değerlendirilmesi.
- (d) Aşağıdaki hususların değerlendirilmesi:
 - (i) Detay testleri için, örneklemede bulunan yanlışlıkların kullanılarak anakitlenin geneli için bir öngörüle bulunması dâhil örneklem sonuçları ve
 - (ii) Örneklem kullanımının, test edilen anakitle hakkında bir sonuca varmak için makul bir dayanak sağlayıp sağlamadığı.

Hile ve Mevzuat (Bkz.: 47 ncı paragraf)

A106. Denetim sırasında belirlenen veya şüphelenilen hilelere karşı denetçinin verebileceği karşılıklar aşağıdaki gibidir:

- Konuyu işletmeyle müzakere etmek.
- İşletmenin hukuk müşaviri veya düzenleyici kurum gibi uygun niteliğe sahip bir tarafla/kişiyle istişare etmesini işletmeden talep etmek.
- İşletmeden alınan yazılı beyanların güvenilirliği ve kendi risk değerlendirmesi dâhil, konunun denetimin diğer yönlerine ilişkin etkilerini mütalaa etmek.

- Atılabilecek farklı adımların sonuçlarına ilişkin hukuki danışmanlık almak.
- Üçüncü taraflarla (örneğin, düzenleyici bir kurumla) iletişim kurmak.
- Güvence raporunu sunmamak.
- Denetimden çekilmek.

A107. A106 paragrafında belirtilen adımlar, denetim sırasında belirlenen veya şüphelenilen mevzuata aykırılıklara karşılık verilmesinde uygun olabilir. Ayrıca, denetçinin:

- (a) Aykırılığın SG beyanı üzerinde önemli bir etkisinin olduğu ve SG beyanına yeterince yansıtılmadığı sonucuna varmamış olması ya da
- (b) SG beyanı için önemli olabilecek aykırılığın gerçekleşip gerçekleşmediğini veya gerçekleşmesinin muhtemel olup olmadığını değerlendirmek için yeterli ve uygun kanıt elde etmesinin işletme tarafından engellenmemesi (engellenmesi durumunda, GDS 3000'in 66 ncı paragrafı uygulanır),

hâlinde, konunun bu GDS'nin 77 nci paragrafına uygun olarak güvence raporunda "Diğer Hususlar" paragrafı içerisinde açıklanması da uygun olabilir.

SG Beyanının Bir Araya Getirilme Sürecine İlişkin Prosedürler (Bkz.: 48S-48M paragrafları)

A108. A71 paragrafında belirtildiği gibi, emisyonlara ilişkin raporlama geliştikçe, emisyonların sayısallaştırılması ve raporlanmasıyla ilgili bilgi sistemlerinin gelişmişlik, belgelendirme ve resmiyet düzeyinin de gelişmesi beklenir. Henüz gelişmemiş bilgi sistemlerinde, bir araya getirilme süreci gayri resmi bir şekilde olabilmektedir. Daha gelişmiş sistemlerde ise bir araya getirilme süreci daha sistematik olabilmektedir ve resmi olarak belgelendirilebilmektedir. Denetçinin düzeltmelere ilişkin uygulayacağı prosedürlerin niteliği ve aynı zamanda kapsamı ile denetçinin SG beyanının, beyanın dayanağını oluşturan kayıtlarla uygunluğu veya mutabakatı, işletmenin sayısallaştırma ve raporlama sürecinin niteliğine, karmaşıklığına ve ilgili "önemli yanlışlık" risklerine bağlıdır.

İlave Prosedürler (Bkz.: 49S-49M paragrafları)

A109. Güvence denetimi yinelenen bir süreçtir ve planlanan prosedürlere karar verilirken esas alınan bilgilere göre önemli ölçüde farklılık gösteren bilgiler denetçinin dikkatini çekebilir. Planlanan prosedürleri uygularken edindiği kanıtlar denetçinin ilave prosedürler uygulamasına yol açabilir. Bu tür prosedürlere örnek olarak, işletmeden; denetçinin belirlediği hususun (veya hususların) incelenmesinin istenmesi ve -uygun hâllerde- SG beyanında düzeltmelerin yapılması talebinde bulunulması verilebilir.

Sınırlı Güvence Denetiminde İlave Prosedürlerin Gerekip Gerekmediğinin Belirlenmesi (Bkz.: 49S, 49S(b) paragrafları)

A110. Denetçi, SG beyanının önemli yanlışlık içerebileceğine inanmasına/düşünmesine yol açan husustan (veya hususlardan) haberdar olabilir. Örneğin, denetçi saha ziyaretlerini yaparken SG beyanına eklenmemiş gibi görünen potansiyel bir emisyon kaynağı tespit edebilir. Bu tür durumlarda, denetçi potansiyel kaynağın SG beyanı kapsamına alınıp alınmadığı konusunda ilave sorgulamalar yapar. 49S paragrafı uyarınca uygulanan

ilave prosedürlerin kapsamı mesleki muhakemenin konusudur. Önemli yanlışlık oluşma ihtimali ne kadar yüksekse, denetçi o kadar fazla ikna edici kanıt elde eder.

A111. Sınırlı güvence denetiminde, SG beyanının önemli yanlışlık içerebileceğine inanmasına/düşünmesine yol açan husus veya hususların dikkatini çekmesi durumunda denetçinin, 49S paragrafına göre ilave prosedürler tasarlaması ve uygulaması gerekir. Denetçi, böyle yapmasına rağmen, ilgili hususun (veya hususların) SG beyanında önemli yanlışlıklara yol açma ihtimalinin bulunmadığı sonucuna ulaşmak veya SG beyanında önemli yanlışlıklara neden olduğunu tespit etmek için yeterli ve uygun kanıt elde edemezse, bir kapsam kısıtlaması (sınırlaması) ortaya çıkar.

Belirlenen Yanlışlıkların Biriktirilmesi (Bir Araya Getirilmesi) (Bkz.: 50 nci paragraf)

A112. Denetçi, belirlediği bir miktarın/tutarın altında kalan miktarı/tutarı bariz biçimde önemsiz sayabilir ve SG beyanı üzerinde toplu olarak bariz biçimde önemli bir etkiye sahip olmayacaklarını beklediğinden, bu seviyenin altında kalan yanlışlıkları biriktirmeyi gerekli görmeyebilir. “Bariz biçimde önemsiz sayılan” ibaresi “önemli değil” ibaresiyle aynı anlamı taşımaz. Bariz biçimde önemsiz sayılan konular, büyüklük bakımından bu GDS’ye uygun olarak belirlenen önemlilikten tamamen farklıdır (daha küçüktür) ve tek başına veya toplu olarak ele alındıklarında ve büyüklük, nitelik veya şartları bakımından değerlendirildiklerinde bariz biçimde, dikkate almaya değmeyecek konulardır. Bir veya birden fazla kalemin bariz biçimde önemsiz sayılıp sayılmaması hakkında herhangi bir belirsizliğin bulunduğu durumlarda bu konu, bariz biçimde önemsiz olarak değerlendirilemez.

Başka Bir Denetçinin Çalışmasının Kullanılması

Başka Bir Denetçiyle İletişim Kurulması (Bkz.: 57(a) paragrafı)

A113. Denetim ekibi yapılacak çalışmayı, bu çalışmanın kullanımını ve diğer denetçinin denetim ekibiyle kuracağı iletişimin şekli ve içeriği ile bu iletişimde yer alacak aşağıdaki ilgili hususları ortaya koyar:

- Diğer denetçinin -çalışmasının denetim ekibi tarafından hangi kapsamda kullanılacağını bilerek- denetim ekibiyle işbirliği yapacağını teyit etmesine ilişkin denetim ekibinin talebi.
- Diğer denetçinin çalışmasının, SG beyanının performans önemliliğinden daha düşük olabilecek performans önemliliği (ve belirlenmişse, belirli emisyon türlerine veya açıklamalara ait önemlilik düzeyi veya düzeyleri) ve SG beyanı açısından üstünde kalan yanlışlıkların bariz biçimde önemsiz sayılmayacağı eşik tutar.
- Diğer denetçinin çalışmasıyla ilgili olan, SG beyanında belirlenmiş “önemli yanlışlık” riskleri ile diğer denetçiden SG beyanı için önemli olabilen diğer yanlışlık risklerini ve diğer denetçinin bu risklere karşı yaptığı/yapacağı işleri zamanında bildirmesine ilişkin denetim ekibinin talebi.

Başka Bir Denetçiden Gelen Bildirimler (Bkz.: 57(a) paragrafı)

A114. Denetim ekibinin diğer denetçiden iletmesini talep edebileceği ilgili hususlar aşağıdakileri içerir:

- Diğer denetçinin, bağımsızlık ve mesleki yetkinlik dâhil, topluluk denetimiyle ilgili etik hükümlere uyup uymadığı.
- Diğer denetçinin, topluluk denetim ekibi tarafından belirlenen yükümlülöklere uyup uymadığı.
- SG beyanında önemli yanlışlıkların ortaya çıkmasına yol açabilecek, mevzuata aykırılık hâllerine ilişkin bilgiler.
- Denetim sırasında diğer denetçi tarafından belirlenen ve bariz biçimde önemsiz sayılmayan düzeltilmemiş yanlışlıkların listesi.
- İlgili bilgilerin hazırlanması sürecine ilişkin muhtemel taraflılık göstergeleri.
- Denetim sırasında diğer denetçi tarafından belirlenmiş önemli iç kontrol eksikliklerinin tanımlanması.
- Diğer denetçinin işletmeye bildirdiği veya bildirmesi beklenen hile veya şüphelenilen hile hâlleri dâhil diğer önemli hususlar.
- SG beyanıyla ilgili olabilecek diğer hususlar veya diğer denetçinin, işletmeden talep ettiği yazılı beyanlarda belirtilen istisnalar dâhil, denetim ekibinin dikkatine sunmayı istediği diğer tüm hususlar.
- Diğer denetçinin genel bulguları, sonuçları veya görüşü.

Kanıt (Bkz.: 57(b) paragrafı)

A115. Diğer denetçinin çalışmasıyla ilgili kanıt elde ederken üzerinde durulması gereken hususlar aşağıdakileri içerebilir:

- SG beyanı için önemli olan işletme faaliyetleri konusunda diğer denetçinin çalışmasıyla ilgili olarak bu denetçiyle yapılan müzakereler.
- İlgili bilgilerin önemli yanlışlıklara olan açıklığı konusunda diğer denetçiyle yapılan müzakereler.
- Diğer denetçinin, “önemli yanlışlık” riski olarak belirlediği riskler, bu risklere karşı yaptığı işler ve ulaştığı sonuçlara ilişkin belgelendirmesinin gözden geçirilmesi. Bu belgelendirme, diğer denetçinin belirlenmiş riskler konusunda ulaştığı sonucu yansıtan bir bilgi notu şeklinde olabilir.

Yazılı Beyanlar (Bkz.: 58 inci paragraf)

A116. Denetçi 58 inci paragrafta zorunlu tutulan yazılı beyanlara ilave olarak, başka yazılı beyanların da talep edilmesini gerekli görebilir. Denetçi, yazılı beyanları genellikle kıdemli yöneticiler veya üst yönetimden sorumlu olanlardan talep eder. Ancak, yönetim yapılarının farklı kültürel ve hukuki geçmiş ile büyüklük ve sahiplik özelliklerinin etkilerini yansıtacak şekilde, ülkeye ve işletmeye göre farklılık gösterebilmesinden dolayı, bu GDS'nin tüm denetimler için yazılı beyan talep edilebilecek uygun kişiyi (veya kişileri) belirlemesi mümkün değildir. Örneğin, işletme kendi başına ayrı bir tüzel kişilik olmayan bir tesis olabilir. Bu tür durumlarda,

yazılı beyan talep edilecek uygun yönetici veya üst yönetimden sorumlu olanların belirlenmesinde mesleki muhakeme kullanılır.

Sonraki Olaylar (Bkz.: 61 inci paragraf)

A117. Sonraki olaylar örnek olarak; devlet kurumu gibi bir organ tarafından revize emisyon faktörlerinin yayımlanması, mevzuatta meydana gelen değişiklikler, bilimsel bilginin geliştirilmesi, işletmede meydana gelen önemli yapısal değişiklikler, doğruluğu daha yüksek sayısallaştırma yöntemlerinin mevcudiyeti veya önemli bir hatanın tespit edilmesini içerebilir.

Karşılaştırmalı Bilgiler (Bkz.: 62-63, 76(c) paragrafları)

A118. Mevzuatta veya denetim sözleşmesinin şartlarında bir SG beyanında karşılaştırmalı bilgilerin sunumu, raporlanması ve güvencesiyle ilgili şartlar belirlenebilir. Finansal tablolar ile bir SG beyanı arasındaki temel fark, SG beyanında sunulan miktarların/tutarların ayrı bir döneme ait emisyonların ölçümünü vermesi ve zaman içerisinde oluşan kümülatif miktarları/tutarları baz almamasıdır. Sonuç olarak, emisyonlar yanlış dönemde kaydedilmediği ve dolayısıyla yanlış bir başlangıç dönemindeki miktarlar/tutarlar ölçüm için baz alınmadığı sürece, sunulan karşılaştırmalı bilgiler mevcut yıla ait bilgileri etkilemez.

A119. SG beyanının; emisyonlarda meydana gelen yüzde indirimlerine ilişkin atflar veya dönem bilgilerinde benzer bir karşılaştırma içermesi durumunda, denetçinin karşılaştırmaların uygunluğunu değerlendirmesi önemlidir. Bu karşılaştırmalar aşağıdaki sebeplerden dolayı uygun olmayabilir:

- (a) Faaliyetlerde önceki döneme göre meydana gelen önemli değişiklikler,
- (b) Dönüştürme faktörlerinde meydana gelen önemli değişiklikler veya
- (c) Kaynaklarda veya ölçüm yöntemlerinde tutarsızlık.

A120. Cari emisyon bilgileriyle birlikte karşılaştırmalı bilgilerin de sunulması ancak karşılaştırmalı bilgilerden bazıları veya tamamının denetçinin ulaştığı sonuç kapsamına girmemesi durumunda, bu tür bilgilerin durumunun SG beyanında ve güvence raporunda açık bir biçimde belirtilmesi önemlidir.

Yeniden Düzenlemeler (Bkz.: 62(a) paragrafı)

A121. Önceki bir döneme ait raporlanmış SG miktarlarının; bilimsel bilginin gelişmesi, işletmede meydana gelen önemli yapısal değişiklikler, doğruluğu daha yüksek sayısallaştırma yöntemlerinin bulunması veya önemli bir hatanın tespit edilmesi gibi nedenlerle mevzuat ya da geçerli kıstaslara uygun olarak yeniden düzenlenmesi gerekebilir.

Karşılaştırmalı Bilgilere İlişkin Prosedürlerin Uygulanması (Bkz.: 63(a) paragrafı)

A122. Karşılaştırmalı bilgilere ilişkin güvence içeren bir sınırlı güvence denetiminde, sunulan karşılaştırmalı bilgilerde önemli bir yanlışlığın olabileceğinin farkına varması durumunda denetçi, 49S paragrafındaki hükümlere uygun prosedürler uygular. Makul

güvence denetiminde ise, karşılaştırmalı bilgilere ilişkin bir görüş oluşturmak için yeterli prosedürler uygulanır.

A123. Denetimin karşılaştırmalı bilgilere ilişkin bir güvence içermemesi hâlinde, 63(a) paragrafında belirtilen durumlarda prosedür uygulama hükmü, önemli düzeyde yanlış veya yanıltıcı olduğunu düşündüğü bilgilerle bilerek ilişkilendirilmemesine yönelik denetçinin etik yükümlülüğünü karşılamak içindir.

Diğer Bilgiler (Bkz.: 64 üncü paragraf)

A124. SG beyanı, denetçinin ulaştığı sonuç kapsamına girmeyen diğer bilgilerle birlikte yayımlanabilir. Örneğin SG beyanı, bir işletmenin yıllık faaliyet raporu veya sürdürülebilirlik raporuna dâhil edilebilir ya da aşağıda örnekleri verilen diğer iklim değişikliğine özel bilgilerle birlikte sunulabilir:

- İklim değişikliğinin işletmenin stratejik hedefleri üzerinde oluşturduğu etkiye ilişkin bir beyan dâhil, stratejik analiz.
- İklim değişikliğiyle ilişkili mevcut ve beklenen ciddi riskler ile fırsatlara ilişkin bir açıklama ve nitel değerlendirme.
- İşletmenin iklim değişikliğiyle ilgili riskler, fırsatlar ve etkilere yönelik yürüttüğü uzun vadeli ve kısa vadeli planlar dâhil, faaliyetlerine ilişkin açıklamalar.
- İşletmenin iklim değişikliğiyle ilgili stratejisini veya bu stratejinin gerçekleştirilmesinin planlandığı zaman dilimini etkileme olasılığı olan iklim değişikliğiyle ilgili eğilimler ve faktörler dâhil, geleceğe yönelik görüşleri hakkındaki açıklamalar.
- İklim değişikliğiyle ilgili konuların belirlenmesi, yönetilmesi ve gözetilmesi için tahsis edilen kurumsal yönetim süreçleri ve işletme kaynaklarına ilişkin bir açıklama.

A125. İşletme bazı durumlarda SG beyanının hazırlanmasında kullanılan daha farklı bir temele dayanarak hesaplanan emisyon bilgileri yayımlayabilir. Örneğin diğer bilgiler, yeni bir tesisin işletmeye alınması veya bir tesisin kapatılması gibi yinelenme olasılığı bulunmayan olayların etkisini hesaba katmamak için emisyonların yeniden hesaplandığı “benzer nitelikte” bir temel esas alınarak hazırlanabilir. Bu bilgileri hazırlamak için kullanılan yöntemlere, SG beyanını hazırlamak için kullanılan kıstaslar tarafından izin verilmemesi durumunda denetçi bu tür bilgilerin çıkarılmasını isteyebilir. Ayrıca, SG beyanında yer alan niceliksel verilerle tutarsızlık gösteren veya ispatlanamayan anlatı tarzındaki (sayısal olmayan bir biçimdeki) herhangi bir bilginin de çıkarılmasını isteyebilir (örneğin, gelecekteki adımlara ilişkin spekülatif projeksiyonlar veya iddialar gibi).

A126. Diğer bilgilerin SG beyanı ve güvence raporunun güvenilirliğine zarar vermesi durumunda uygun olabilecek ilave adımlar örneğin aşağıdakileri içerir:

- İşletmenin hukuk müşaviri gibi uygun niteliğe sahip bir kişiyle istişare etmesini işletmeden talep etmek.

- Atılabilecek farklı adımların sonuçlarına ilişkin hukuki danışmanlık almak.
- Üçüncü taraflarla (örneğin, düzenleyici bir kurumla) iletişim kurmak.
- Güvence raporunu sunmamak.
- Mevzuatın izin vermesi durumunda denetimden çekilmek.
- Söz konusu hususu güvence raporunda açıklamak.

Belgelendirme

Uygulanan Prosedürler ve Elde Edilen Kanıtlara İlişkin Belgelendirme (Bkz.: 15, 65–66 paragrafları)

A127. GDS 3000, denetçinin güvence raporunun dayanağına ilişkin bir kayıt sunan çalışma kâğıtlarını zamanında hazırlamasını zorunlu tutar.²³ Çalışma kâğıtlarında yer verilmesi uygun olabilecek hususlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- Hile: Hile kaynaklı “önemli yanlışlık” riskleri, hileye yönelik prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamı; hileyle ilgili olarak işletmeye, düzenleyici kurumlara ve diğer taraflara yapılan bildirimler.
- Mevzuat: Mevzuata ilişkin tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıklar ve işletme veya işletme dışından diğer taraflarla yapılan müzakerelerin sonuçları.
- Planlama: Genel denetim stratejisi, denetim planı ve denetim sırasında yapılan her tür önemli değişiklik ile bu değişikliklerin sebepleri.
- Önemlilik: SG beyanı için önemlilik, -uygun hâllerde- belirli emisyon türleri veya açıklamalar için önemlilik düzeyi veya düzeyleri, performans önemliliği ve denetim yürütülürken önemlilikle ilgili yapılan değişikliklere ilişkin miktarlar/tutarlar ve bu miktarların/tutarların belirlenmesinde dikkate alınan etkenler.
- “Önemli Yanlışlık” Riskleri: 29 uncu paragraf uyarınca yapılan müzakere ve bu müzakerelerde alınan önemli kararlar, işletme ve çevresiyle ilgili olarak 23 üncü paragrafta belirtilen her bir husus hakkında edinilen kanaate ilişkin temel unsurlar ve denetçinin mesleki muhakemesine göre müteakip prosedürlerin gerekli olduğu “önemli yanlışlık” riskleri.
- Müteakip Prosedürler: Uygulanan müteakip prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamı, bu müteakip prosedürlerin “önemli yanlışlık” riskleriyle bağlantısı ve prosedürlerin sonuçları.
- Yanlışlıkların Değerlendirilmesi: Altında kalan yanlışlıkların bariz biçimde önemsiz sayılacağı miktar/tutar, denetim boyunca biriktirilen yanlışlıklar ve bunların düzeltilip düzeltilmediği, düzeltilmemiş yanlışlıkların -tek başına veya toplu olarak- önemli olup olmadığı hakkında denetçinin vardığı sonuç ve bu sonucun gerekçesi.

²³ GDS 3000, 79 uncu paragraf

A128. Denetçinin, güvence raporu tarihinden sonra öğrendiği fakat rapor tarihi itibarıyla mevcut olan ve ilgili tarihte haberdar olması durumunda SG beyanında değişiklik yapılmasına veya olumlu sonuç dışında bir sonuç vermesine sebep olabilecek olaylar (örneğin, düzeltilmemiş önemli bir hatanın tespit edilmesi), istisnai durumlara örnek olarak verilebilir. Çalışma kâğıtlarında yapılan değişiklikler, KKS 1’de zorunlu tutulan denetim şirketinin gözden geçirme sorumluluklarına ilişkin politika ve prosedürlerine uygun olarak gözden geçirilir ve yapılan değişikliklerin nihai sorumluluğunu sorumlu denetçi üstlenir.²⁴

Çalışma Kâğıtlarının Nihai Denetim Dosyasında Birleştirilmesi (Bkz.: 69 uncu paragraf)

A129. KKS 1 (veya en az KKS 1’de öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer düzenlemeler veya mevzuat) denetim şirketlerinin, çalışma kâğıtlarının nihai denetim dosyasında birleştirilmesi işlemini zamanında tamamlamalarına yönelik politika ve prosedürler oluşturmalarını gerektirir.²⁵ Çalışma kâğıtlarının nihai denetim dosyasında birleştirilmesi işleminin tamamlanması için uygun süre genellikle, güvence raporu tarihinden itibaren en fazla altmış gündür.²⁶

Denetimin Kalitesine Yönelik Gözden Geçirme (Bkz.: 71 inci paragraf)

A130. Denetimin kalitesine yönelik gözden geçirmede dikkate alınabilecek hususlar aşağıdakileri içerir:

- Denetim şirketinin söz konusu denetimdeki bağımsızlığına yönelik olarak denetim ekibi tarafından yapılan değerlendirme.
- Görüş farklılıkları içeren hususlar ya da diğer zor veya ihtilafli konularda gerekli istişarelerin yapıp yapılmadığı ile bu istişareler neticesinde ulaşılan sonuçlar.
- Gözden geçirilmek üzere seçilen çalışma kâğıtlarının, önemli yargılarla ilişkili olarak yapılan çalışmalarını yansıtmayı yansıtmadığı ve ulaşılan sonuçları destekleyip desteklemediği.

Güvence Sonucunun Oluşturulması

Geçerli Kıstasların Açıklanması (Bkz.: 74(d), 76(h) paragrafları)

A131. SG beyanının işletme tarafından hazırlanması durumunda, SG beyanının açıklayıcı notlarına geçerli kıstaslara ilişkin uygun bir açıklama eklenmesi gerekir. Bu açıklama, hedef kullanıcılara, SG beyanının dayanağı olan çerçeve hakkında fikir verir. Ayrıca bu açıklama; SG beyanındaki belirli hususların ne şekilde ele alınacağını belirleyen çeşitli kıstaslar (örneğin, SG beyanının hangi emisyon mahsuplarını içerdiği, -varsabunların nasıl sayısallaştırıldığı ve ne sundukları, SG beyanının içerdiği hangi Kapsam 3 emisyonlarının seçileceğine ilişkin dayanak ve bu emisyonların nasıl

²⁴ KKS 1, 32–33 üncü paragraflar

²⁵ KKS 1, 45 inci paragraf

²⁶ KKS 1, A54 paragrafı

sayısallaştırıldıkları) arasında önemli farklılıkların bulunması durumunda özellikle önem arz eder.

- A132. SG beyanının belirli kıstaslara uygun olarak hazırlandığına ilişkin yapılan açıklama, yalnızca, SG beyanının, kapsadığı dönem boyunca yürürlükte olan geçerli kıstasların tüm hükümlerine uygunluk sağlaması durumunda uygundur.
- A133. Geçerli kıstaslara ilişkin kesin olmayan nitelikler veya sınırlayıcı bir dil içeren açıklama (örneğin, “SG beyanı XYZ hükümlerine büyük ölçüde uygunluk sağlamaktadır”), SG beyanı kullanıcılarını yanıltabileceğinden yeterli bir açıklama oluşturmaz.

Güvence Raporunun İçeriği

Örnek Güvence Raporları (Bkz.: 76 ncı paragraf)

- A134. Ek 2’de, 76 ncı paragrafta ifade edilen unsurları içeren SG beyanlarına ilişkin güvence raporu örneklerine yer verilmektedir.

Denetçinin Ulaştığı Sonucun Kapsamına Girmeyen Bilgiler (Bkz.: 76(c) paragrafı)

- A135. SG beyanının denetçinin ulaştığı sonucun kapsamına girmeyen karşılaştırmalar gibi bilgiler içermesi durumunda, güvenceye konu olmayan bilgilerde yanlış anlamaları ve bu bilgilere gereğinden fazla güven duyulmasını önlemek için söz konusu bilgiler; denetçinin güvence raporunda, SG beyanında yer aldığı şekliyle belirtilir.

Emisyon Mahsupları (Bkz.: 76(g) paragrafı)

- A136. SG beyanının emisyon mahsupları içermesi durumunda güvence raporuna eklenecek beyanın metni, içinde bulunulan şartlara göre büyük farklılık gösterebilir.
- A137. Karbon denkleştirme (ofset) ve diğer emisyon mahsuplarına ilişkin ihtiyaca uygun ve güvenilir bilgilerin mevcudiyeti ve dolayısıyla işletmeler tarafından iddia edilen emisyon mahsuplarını desteklemek için denetçilerin elde edebileceği kanıtlar büyük farklılık gösterir.
- A138. Emisyon mahsuplarının farklı nitelikleri ile denetçi tarafından emisyon mahsuplarına uygulanabilecek prosedürlerin niteliği ve bu prosedürlerin az sayıda olması dolayısıyla bu GDS; bu emisyon mahsuplarının, denetçinin ulaştığı sonucun kapsamına alınması durumunda güvence raporunda belirtilmesini ve denetçinin bunlarla ilgili sorumluluğunun güvence raporunda beyan edilmesini zorunlu tutar.
- A139. Emisyon mahsuplarının karbon denkleştirmeler (ofsetler) içermesi durumunda denetçinin emisyon mahsuplarıyla ilgili sorumluluk beyanı; “SG beyanında; ilgili yıl için ABC’nin emisyonlarından, karbon denkleştirmelerle (ofsetlerle) ilgili olarak yyy ton CO_{2-e} mahsubu bulunmaktadır. Bu karbon denkleştirmelerin (ofsetlerin) yıl içerisinde elde edilip edilmediğine ve bunlara ilişkin SG beyanında yer alan açıklamanın ilgili sözleşme ve belgelerin makul bir özeti niteliğinde olup olmadığına ilişkin prosedürleri uyguladık. Ancak, bu karbon denkleştirmelerin (ofsetlerin) işletme dışı tedarikçileriyle ilgili herhangi bir prosedür uygulamadık ve karbon

denkleştirmelerin (ofsetlerin) yyy ton CO_{2-e} indirimine neden olup olmadığı veya olup olmayacağı konusunda herhangi bir sonuç bildirmiyoruz.” şeklinde ifade edilebilir.

Güvence Raporunun Kullanımı (Bkz.: 76(h)(ii) paragrafı)

A140. Denetçi, güvence raporunun muhatabını belirtmenin yanı sıra raporun hazırlanma amacı veya hedef kullanıcılarının belirtildiği bir ifadeyi güvence raporu metnine almanın uygun olacağını mütalaa edebilir. Örneğin, SG beyanının kamuya açık bir şekilde arz edilmesi durumunda, SG beyanının açıklayıcı notlarına ve güvence raporuna; raporun, SG ile ilgili faaliyetlere ilişkin makul düzeyde bilgi sahibi ve SG beyanında yer alan bilgileri makul düzeyde özen göstererek incelemiş olan ve SG beyanının uygun önemlilik düzeylerinde hazırlanmış ve güvence altına alınmış olduğunu anlayan kullanıcıları hedeflediğine ilişkin bir beyanın eklenmesi uygun olabilir.

A141. Ayrıca, denetçi güvence raporunun hedef kullanıcılar dışında dağıtımını ve diğer kullanıcılar tarafından veya başka amaçlarla kullanımını özel olarak sınırlayan bir ifade eklenmesinin uygun olacağını mütalaa edebilir.

Denetçinin Prosedürlerinin Özeti (Bkz.: 76(k)(ii) paragrafı)

A142. Makul güvence denetimine ilişkin güvence raporunda normal şartlarda standart bir ifade tarzı izlenir ve uygulanan prosedürler sadece özet olarak açıklanır. Bunun sebebi; makul güvence denetimlerinde uygulanan belirli prosedürleri detaylı bir şekilde açıklamamanın, (olumlu sonuç içeren bir raporun yayımlandığı her durumda) denetçinin görüş bildirebilmesi için yeterli ve uygun kanıt elde ettiğini kullanıcıların anlamalarına yardımcı olmamasıdır.

A143. Sınırlı güvence denetiminde; uygulanan prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamına ilişkin bir değerlendirme, hedef kullanıcıların denetimde bildirilen sonucu anlayabilmesi için gereklidir. Dolayısıyla, denetçinin sınırlı güvence denetimindeki prosedürlere ilişkin açıklaması genellikle makul güvence denetimine göre daha ayrıntılıdır. Makul güvence denetiminde normal şartlarda uygulanması gereken, ancak uygulanmamış olan prosedürlere ilişkin bir açıklamanın eklenmesi de uygun olabilir. Ancak, denetçinin “önemli yanlışlık” risklerine ilişkin gerekli tanıma/kanaat edinme ve değerlendirmesinin sınırlı güvence denetiminde makul güvence denetimine göre daha dar kapsamlı olduğundan, tüm bu prosedürlerin eksiksiz olarak belirtilmesi mümkün olmayabilir.

Bu belirleme yapılırken ve sunulacak detay düzeyi belirlenirken değerlendirilecek etkenler aşağıdakileri içerir:

- İşletmeye özgü şartlar (örneğin, işletmenin faaliyetlerinin sektördeki tipik işletmelere göre farklılık gösteren niteliği).
- Uygulanan prosedürlerin niteliği ve kapsamını etkileyen özel sözleşme şartları.
- Hedef kullanıcıların, piyasa uygulamasına veya yürürlükteki mevzuata dayanarak raporda sunulacak detay düzeyine ilişkin beklentileri.

A144. Sınırlı güvence denetiminde uygulanan prosedürler açıklanırken, nesnel bir şekilde yazılması ancak belirsizliğe sebep olacak derecede özet geçilmemesi ya da olduğundan az gösterecek veya abartacak ve makul güvencenin elde edildiğini işaret edecek şekilde yazılmaması önemlidir. Ayrıca prosedürlere ilişkin açıklamanın, bir üzerinde mutabık kalınan prosedürler işi üstlenildiği ve çoğu durumda iş planının tamamının detaylandırılmadığı yönünde bir izlenim vermemesi önemlidir.

Denetçinin İmzası (Bkz.: 76(m) paragrafı)

A145. Denetçinin imzası, ilgili ülkenin mevzuatına uygun olmak şartıyla, denetçinin kendi adına veya denetim şirketi adına ya da her ikisi adına atılır. Bazı ülkelerde, imzasına ek olarak denetçinin, raporunda mesleki unvanını veya kendisinin ya da -uygun hâllerde- denetim şirketinin bu ülkedeki yetkili otorite tarafından yetkilendirilmiş olduğunu beyan etmesi zorunlu kılınmış olabilir.

Dikkat Çekilen Hususlar Paragrafı ve Diğer Hususlar Paragrafı (Bkz.: 77 nci paragraf)

A146. Dikkat Çekilen Hususlar veya Diğer Hususlar paragraflarının yaygın şekilde kullanılması, denetçinin bu hususlara ilişkin yaptığı bildirimlerin etkinliğini azaltır.

A147. Dikkat Çekilen Hususlar paragrafı, farklı kıstasların kullanılmış olması veya kıstaslarda değişiklik olması, güncellenmesi veya önceki dönemlere göre farklı yorumlanması ve bunların raporlanan emisyonlar üzerinde temel bir etki oluşturması ya da rapora konu olan döneme ait emisyon tahmininde bulunmak için ekstrapolasyonun kullanıldığı araçlarda söz konusu dönemde bir sistem arızası meydana gelmesi ve bunun SG beyanında belirtilmiş olması gibi durumlarda uygun olabilir.

A148. Diğer Hususlar paragrafı ise, örneğin denetim kapsamının önceki döneme göre önemli ölçüde değişmesi ve bunun SG beyanında belirtilmemiş olması durumunda uygun olabilir.

A149. Dikkat Çekilen Hususlar paragrafında, dikkat çekilen hususa ve bu hususu tam olarak açıklayan ilgili açıklamaların SG beyanındaki yerine açıkça atıfta bulunulur. Ayrıca bu paragrafta, dikkat çekilen hususun denetçinin sonucunu değiştirmediği belirtilir (Bkz.: A125 paragrafı).

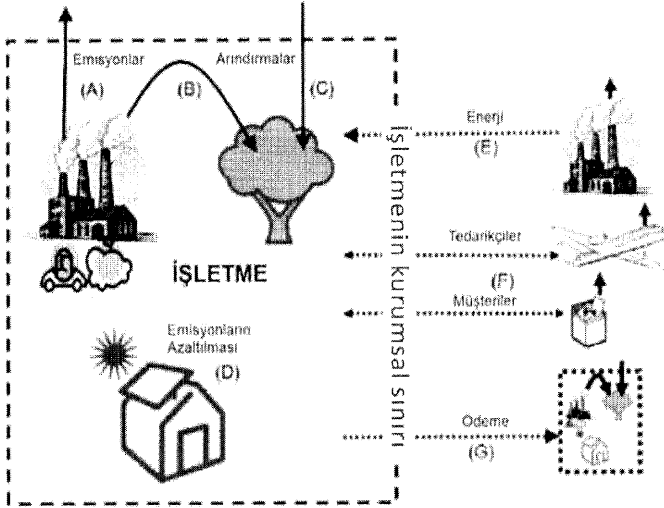
A150. Diğer Hususlar paragrafının içeriği, ilgili hususun SG beyanında sunulmasının ve açıklanmasının zorunlu kılınmadığını açık bir biçimde yansıtır. 77 nci paragraf Diğer Hususlar paragrafının kullanımını; kullanıcıların denetime, denetçinin sorumluluklarına veya güvence raporuna ilişkin anlayışıyla ilgili olan ve denetçinin güvence raporunda bildirmeyi gerekli gördüğü konularla sınırlar (Bkz.: A124 paragrafı).

A151. Güvence raporuna, işletmenin bilgi sistemine yönelik iyileştirmeler gibi hususlara ilişkin denetçinin önerilerinin dâhil edilmesi, bu hususların SG beyanı hazırlanırken uygun şekilde ele alınmadığına işaret edebilir. Bu tür öneriler, bir yönetim mektubunda veya üst yönetimden sorumlu olanlarla yapılan müzakerede bildirilebilir. Güvence raporuna önerilerin dâhil edilip edilmemesine karar verilmesinde dikkate

alınacak hususlar; önerilerin niteliğinin hedef kullanıcıların bilgi ihtiyaçları ile ilgili olup olmadığı ve denetçinin SG beyanına ilişkin olarak sınırlı olumlu sonuca ulaştığı şeklinde yanlış anlaşılmasını önleyecek biçimde ifade edilip edilmediği gibi hususları içerir.

A152. Diğer Hususlar paragrafı, mevzuatın veya mesleki standartların (örneğin, bilginin gizliliğine (sır saklamaya) ilişkin etik standartların) denetçi tarafından açıklanmasını yasakladığı bilgileri içermez. Diğer Hususlar paragrafı, yönetim tarafından sunulması gereken bilgileri içermez.

(Bkz.: A8–A14 paragrafları)

Emisyonlar, Arındırmalar ve Emisyon Mahsupları

A = Direkt, Kapsam 1, emisyonlar (Bkz.: A8 paragrafı).

B = Arındırmalar (işletmenin sınırları içinde oluşan ancak atmosfere bırakılmak yerine bu sınırlar içinde tutulan ve depolanan emisyonlar. Bu emisyonlar genellikle brüt olarak, diğer bir ifadeyle Kapsam 1 emisyon ve arındırma olarak açıklanır) (Bkz.: A14 paragrafı).

C = Arındırmalar (işletmenin atmosferden arındırdığı SG'lerdir) (Bkz.: A14 paragrafı).

D = İşletmenin emisyonlarını azaltmak için yaptığı faaliyetler. Bu tür faaliyetler Kapsam 1 emisyonları (örneğin, yakıt açısından daha verimli araçlar kullanarak), Kapsam 2 emisyonları (örneğin, satın alınan elektrik miktarını azaltmak için güneş panelleri kurarak) veya Kapsam 3 emisyonları (örneğin, iş gezilerini azaltarak veya daha az enerji kullanımı gerektiren ürünler satarak) azaltabilir. İşletme bu tür faaliyetleri SG beyanının açıklayıcı notlarında ele alabilir. Ancak bu faaliyetler; işletmenin SG beyanında emisyonların sayısallaştırılmasını, sadece raporlanan emisyonların normal şartlarda oluşacak emisyon mahsubundan daha düşük olduğu veya geçerli kıstaslara uygun olarak bir emisyon mahsubu meydana getirdiği ölçüde etkiler (Bkz.: A11 paragrafı).

E = Kapsam 2 emisyonlar (Bkz.: A9 paragrafı).

F = Kapsam 3 emisyonlar (Bkz.: A10 paragrafı).

G = Satın alınan karbon denkleştirmeler (ofsetler) dâhil, emisyon mahsupları (Bkz.: A11-A13 paragrafları).

(Bkz.: A134 paragrafı)

SG Beyanlarına İlişkin Güvence Raporu Örnekleri¹

- Örnek 1: Bir şirketin SG beyanına ilişkin makul güvence raporu
- Örnek 2: Bir şirketin SG beyanına ilişkin sınırlı güvence raporu
- Örnek 3: Bir şirketin SG beyanına ilişkin makul güvence raporu [*Türkiye uygulaması için uyarlanmıştır*]
- Örnek 4: Bir şirketin SG beyanına ilişkin sınırlı güvence raporu [*Türkiye uygulaması için uyarlanmıştır*]

¹ Örnek 3 ve Örnek 4, güncellenen Bağımsız Denetim Standartları'nda öngörülen ve GDS 3410'da da uygulanması mümkün olabilecek hususları ihtiva edecek şekilde sırasıyla Örnek 1 ve Örnek 2'nin Kurum tarafından revize edilmesiyle oluşturulmuştur. Denetçilerin, ihtiyaçlar ve içinde bulunulan şartlar doğrultusunda söz konusu raporların orijinal hâlini veya Kurum tarafından revize edilmiş hâlini kullanmaları mümkündür.

Örnek 1:

Bu örnek güvence raporunda aşağıdaki durumlar varsayılmıştır:

- **Denetim, bir makul güvence denetimidir.**
- **İşletmenin SG beyanında Kapsam 3 emisyonu bulunmamaktadır.**
- **İşletmenin SG beyanında emisyon mahsubu bulunmamaktadır.**
- **SG beyanında karşılaştırmalı bilgi bulunmamaktadır.**

Aşağıdaki örnek rapor, sadece rehber olması amacıyla verilmiş olup her durumda uygulanacak kapsam ve ayrıntıyı içermemektedir.

ABC ŞİRKETİ'NİN SERA GAZI (SG) BEYANINA İLİŞKİN BAĞIMSIZ DENETÇİ MAKUL GÜVENCE RAPORU

[Uygun Olan Muhatap]

Sera Gazı Beyanının Güvence Denetimi²

ABC Şirketinin (Şirket) 31 Aralık 20X1 tarihinde sona eren yıla ait, ekte bulunan (xx-yy sayfalarında Emisyon Envanteri ve Açıklayıcı Notların yer aldığı) SG beyanına ilişkin bir makul güvence denetimini üstlenmiş bulunuyoruz. [Bu denetim bağımsız denetçiler, mühendisler ve çevre bilimcilerden oluşan çok disiplinli bir ekip tarafından yürütülmüştür.]³

Şirketin SG Beyanına İlişkin Sorumluluğu

Şirket SG beyanının, beyanın 1 No'lu Dipnotunda açıklandığı şekilde uygulanan [*geçerli kistasları belirtiniz*⁴]’a uygun olarak hazırlanmasından sorumludur. Bu sorumluluk, SG beyanının hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyecek şekilde hazırlanması için gerekli görülen iç kontrolün tasarlanması, uygulanması ve sürdürülmesinden oluşur.

[SG beyanının 1 No'lu Dipnotunda açıklandığı üzere]⁵ sera gazı sayıllaştırması, emisyon faktörlerini ve farklı gaz emisyonlarını birleştirmek amacıyla gereken değerleri belirlemek için kullanılan bilimsel bilginin yetersizliğinden dolayı, yapısal belirsizliğe maruz kalır.

Bağımsızlığımız ve Kalite Kontrol

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan ve dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, sır saklama ve mesleğe uygun davranış temel ilkeleri üzerine kurulu Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar (Bağımsızlık Standartları Dâhil) (Etik Kurallar) ile SG beyanının denetimiyle ilgili mevzuatta yer alan etik hükümlere uygun olarak Şirketten bağımsız olduğumuzu beyan ederiz. Etik Kurallar ve mevzuat kapsamındaki etiğe ilişkin diğer sorumluluklar da tarafımızca yerine getirilmiştir.

Kuruluşumuz, Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler İçin Kalite Kontrol Standardını (KKS 1) uygulamaktadır. Buna bağlı olarak kuruluşumuz; geçerli yasal ve düzenleyici gereklilikler ile etik gerekliliklere uygunluğa ilişkin belgelenmiş politika ve prosedürleri içeren kapsamlı bir kalite kontrol sistemi sürdürmektedir.

Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu

Sorumluluğumuz elde ettiğimiz kanıtlara dayanarak SG beyanına ilişkin bir görüş bildirmektir. Yaptığımız makul güvence denetimi, KGK tarafından Güvence Denetimi Standardı (GDS)

² “Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler” ikinci alt başlığının kullanılmasının gerekmediği durumlarda, “Sera Gazı Beyanının Güvence Denetimi” alt başlığının kullanılmasına gerek yoktur.

³ Denetim için bu durum geçerli değilse (örneğin, denetim sadece Kapsam 2 emisyonlarına ilişkin raporlama yapılmış amacıyla yürütülmüşse ve başka uzmandan faydalanılmamışsa) bu cümle çıkarılır.

⁴ Geçerli kistaslara, www.****.org/sitesinden/ulaşilabilir.

⁵ SG beyanının 1 No'lu Dipnotunda yapısal belirsizlikle ilgili herhangi bir müzakere yoksa bu cümle çıkarılır.

3410, “Sera Gazı Beyanlarına İlişkin Güvence Denetimleri”ne uygun olarak yürütülmüştür. GDS 3410, SG beyanında önemli yanlışlık olup olmadığı konusunda makul güvence elde etmek için bu denetimi planlamamızı ve yürütmemizi zorunlu tutar.

GDS 3410’a uygun olarak yapılan makul güvence denetimi, SG beyanındaki emisyonların sayısallaştırılması ve ilgili bilgiler hakkında kanıt elde etmeye yönelik prosedürlerin uygulanmasını içerir. Seçilen prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamı SG beyanındaki hata veya hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerinin değerlendirilmesi dâhil denetçinin muhakemesine bağlıdır. Bu risk değerlendirmeleri yapılırken, Şirket tarafından SG beyanının hazırlanmasına ilişkin iç kontrol dikkate alınmıştır. Bir makul güvence denetimi aşağıdakileri de içerir:

- Şirketin, SG beyanının hazırlanmasının temeli olarak, 1 No’lu Dipnotta açıklandığı şekilde uygulanan [*geçerli kistasları belirtiniz*]’ın kullanımının içinde bulunulan şartlar altında uygunluğunun değerlendirilmesi,
- Kullanılan sayısallaştırma yöntemleri ve raporlama politikalarının uygunluğu ile Şirket tarafından yapılan tahminlerin makul olup olmadığının değerlendirilmesi ve
- SG beyanının genel sunumunun değerlendirilmesi.

Denetim sırasında elde ettiğimiz kanıtların, görüşümüzün oluşturulması için yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

Görüş

Görüşümüze göre, 31 Aralık 20X1 tarihinde sona eren yıla ait SG beyanı, tüm önemli yönleriyle beyanın 1 No’lu Dipnotunda açıklandığı şekilde uygulanan [*geçerli kistasları belirtiniz*]’a uygun olarak hazırlanmıştır.

Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler (*sadece bazı denetimler için geçerlidir*)

[Güvence raporunun bu bölümünün şekil ve içeriği, denetçinin mevzuatta belirlenen diğer raporlama sorumluluklarının niteliğine bağlı olarak değişecektir.]

1) [...]

2) [...]

[Mevzuatta ayrı bir rapor sunulması istenmiyorsa, öngörülen diğer raporlama yükümlülükleri maddeler itibarıyla bu bölümde belirtilir. Ayrıca denetçi bu bölümde ayrı olarak sunulan raporların tarih ve sayısı hakkında da bilgi verebilir.]

Bu güvence denetimini yürütüp sonuçlandıran sorumlu denetçi [adı, soyadı]’dır.

[Güvence Raporu Tarihi]

[Bağımsız Denetçinin İmzası]⁶

⁶ Bağımsız denetçinin mührü ve varsa mevzuatın gerektirdiği diğer hususlara bu bölümde yer verilir.

[Sorumlu Denetçinin Adı, Soyadı]

[Bağımsız Denetçinin Adresi]

[Denetçinin imzası]

Örnek 2:

Bu örnek güvence raporunda aşağıdaki durumlar varsayılmıştır:

- **Denetim, bir sınırlı güvence denetimidir.**
- **İşletmenin SG beyanında Kapsam 3 emisyonu bulunmamaktadır.**
- **İşletmenin SG beyanında emisyon mahsubu bulunmamaktadır.**
- **SG beyanında karşılaştırmalı bilgi bulunmamaktadır.**

Aşağıdaki örnek rapor, sadece rehber olması amacıyla verilmiş olup her durumda uygulanacak kapsam ve ayrıntıyı içermemektedir.

ABC ŞİRKETİ'NİN SERA GAZI (SG) BEYANINA İLİŞKİN BAĞIMSIZ DENETÇİ SINIRLI GÜVENCE RAPORU

[Uygun Olan Muhatap]

Sera Gazı Beyanının Güvence Denetimi⁷

ABC Şirketinin (Şirket) 31 Aralık 20X1 tarihinde sona eren yıla ait, ekte bulunan (xx-yy sayfalarında Emisyon Envanteri ve Açıklayıcı Notların da yer aldığı) SG beyanına ilişkin bir sınırlı güvence denetimini üstlenmiş bulunuyoruz. [Bu denetim bağımsız denetçiler, mühendisler ve çevre bilimcilerden oluşan çok disiplinli bir ekip tarafından yürütülmüştür.]⁸

Şirketin SG Beyanına İlişkin Sorumluluğu

Şirket SG beyanının, beyanın 1 No'lu Dipnotunda açıklandığı şekilde uygulanan [*geçerli kastedilmesi belirtilen*]⁹'a uygun olarak hazırlanmasından sorumludur. Bu sorumluluk, SG beyanının hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyecek şekilde hazırlanması için gerekli görülen iç kontrolün tasarlanması, uygulanması ve sürdürülmesinden oluşur.

[SG beyanının 1 No'lu Dipnotunda açıklandığı üzere]¹⁰ sera gazı sayısallaştırması, emisyon faktörlerini ve farklı gaz emisyonlarını birleştirmek amacıyla gereken değerleri belirlemek için kullanılan bilimsel bilginin yetersizliğinden dolayı, yapısal belirsizliğe maruz kalır.

Bağımsızlığımız ve Kalite Kontrol

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGG) tarafından yayımlanan ve dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, sır saklama ve mesleğe uygun davranış temel ilkeleri üzerine kurulu Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar (Bağımsızlık Standartları Dâhil) (Etik Kurallar) ile SG beyanının denetimiyle ilgili mevzuatta yer alan etik hükümlere uygun olarak Şirketten bağımsız olduğumuzu beyan ederiz. Etik Kurallar ve mevzuat kapsamındaki etiğe ilişkin diğer sorumluluklar da tarafımızca yerine getirilmiştir.

Kuruluşumuz, Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler İçin Kalite Kontrol Standardını (KKS 1) uygulamaktadır. Buna bağlı olarak kuruluşumuz; geçerli yasal ve düzenleyici gereklilikler ile etik gerekliliklere uygunluğa ilişkin belgelenmiş politika ve prosedürleri içeren kapsamlı bir kalite kontrol sistemi sürdürmektedir.

Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu

Sorumluluğumuz uyguladığımız prosedürlere ve elde ettiğimiz kanıtlara dayanarak, SG beyanının hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkin sınırlı güvence

⁷ "Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler" ikinci alt başlığının kullanılmasından kaçınılması durumunda, "Sera Gazı Beyanının Güvence Denetimi" alt başlığının kullanılmasına gerek yoktur.

⁸ Denetim için bu durum geçerli değilse (örneğin, denetim sadece Kapsam 2 emisyonlarına ilişkin raporlama yapılması amacıyla yürütülmüşse ve başka uzmandan faydalanılmamışsa) bu cümle çıkarılır.

⁹ Geçerli kastedilmesi, www.****.org sitesinden ulaşılabilir.

¹⁰ SG beyanının 1 No'lu Dipnotunda yapısal belirsizlikle ilgili herhangi bir müzakere yoksa bu cümle çıkarılır.

elde etmek ve sınırlı güvence sonucumuzu içeren bir güvence raporu düzenlemektir. Sınırlı güvence denetimimizi KGG tarafından yayımlanan Güvence Denetimleri Standardı 3410, Sera Gazı Beyanlarına İlişkin Güvence Denetimlerine (“GDS 3410”) uygun olarak yürütmüş bulunuyoruz. GDS 3140, SG beyanında önemli yanlışlık olup olmadığı konusunda sınırlı güvence elde etmek için bu denetimi planlamamızı ve uygulamamızı zorunlu tutar.

GDS 3410'a uygun olarak üstlenilen sınırlı güvence denetimi; Şirketin, SG beyanının hazırlanmasının temeli olarak uygulanan [geçerli kıstasları belirtiniz]'ın kullanımının içinde bulunulan şartlar altında uygunluğunun değerlendirilmesi, SG beyanının hata veya hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerinin değerlendirilmesi, içinde bulunulan şartların gerektirmesi durumunda değerlendirilmiş risklere karşılık verilmesi ve SG beyanının genel sunumunun değerlendirilmesinden oluşur. Sınırlı güvence denetimi, iç kontrol hakkında kanaat edinilmesi dâhil risk değerlendirme prosedürleri ve değerlendirilmiş risklere karşılık olarak uygulanan prosedürler açısından makul güvence denetimine göre önemli ölçüde daha dar kapsamlıdır.

Uyguladığımız prosedürler mesleki muhakememize dayandırılmış olup, sorgulama, uygulanan süreçlere ilişkin gözlem, belgelerin tetkiki, analitik prosedürler, sayısallaştırma yöntemleri ve raporlama politikalarının uygunluğunun değerlendirilmesi ve beyanın dayanağını oluşturan kayıtlarla uygunluğu veya mutabakatını içerir.

[[Denetçi, uygulanan (kendi muhakemesine göre kullanıcıların görüşün (sonucun) dayanağına ilişkin kanaatiyle/anlayışıyla ilgili olabilecek ilave bilgiler sunan) prosedürlerin niteliği ve kapsamına ilişkin bir özet ekleyebilir.¹¹ Aşağıdaki bölüm, rehber olması amacıyla verilmiş olup örnek prosedürler, kullanıcıların yapılan işe ilişkin anlayışı için önemli olabilecek prosedürlerin türünü veya kapsamının tam bir listesi niteliğinde değildir.]¹²

Denetim şartları göz önünde bulundurulmak suretiyle, yukarıda listenen prosedürleri uygulayarak:

- Sorgulamalar yoluyla, Şirketin emisyon sayısallaştırma ve raporlamasına ilişkin kontrol çevresi ve bilgi sistemleri konusunda kanaat edindik. Ancak, belirli kontrol faaliyetlerinin tasarımını değerlendirmedik, bunların uygulanmasıyla ilgili kanıt elde etmedik ve işleyiş etkinliklerini test etmedik.
- Şirketin tahmin geliştirme yöntemlerinin uygun olup olmadığını ve tutarlı bir şekilde uygulanıp uygulanmadığını değerlendirdik. Ancak, uyguladığımız prosedürler tahminlerin dayandığı verilerin test edilmesini veya Şirketin tahminlerini değerlendirmek için kendi tahminlerimizin geliştirilmesini içermemektedir.
- Emisyon kaynaklarının tamlığı, veri toplama yöntemleri, kaynak veriler ve sahalarda geçerli olabilecek ilgili varsayımları değerlendirmek için saha ziyaretleri [üç sahada] gerçekleştirdik. Test için seçilen sahalarda; bu sahalarda emisyonlarının toplam

¹¹ Prosedürler özetlenir, ancak belirsizliğe sebep olacak derecede özet geçilmez ya da olduğundan az gösterecek ya da abartacak şekilde yazılmaz ve makul güvencenin elde edilmediğine işaret eder. Prosedürlere ilişkin açıklamanın bir üzerinde mutabık kalınan prosedürler işi üstlenildiği izlenimi vermemesi önemlidir ve çoğu zaman iş planının bütün detayları belirtilmez.

¹² Nihai raporda, açıklayıcı paragraf çıkarılır.

emisyonlara oram, emisyon kaynakları ve önceki dönemlerde seçilen sahalara dikkate alınarak belirlenmiştir. Prosedürlerimiz, tesis verilerini toplamaya ve bir araya getirmeye yönelik bilgi sistemlerinin veya bu sahalarda kontrollerin test edilmesini [içermektedir/içermemektedir.]]¹³

Sınırlı güvence denetiminde uygulanan prosedürler nitelik ve zamanlama açısından makul güvence denetimine göre farklılık gösterir ve bu prosedürlerin kapsamı da daha dardır. Sonuç olarak, sınırlı güvence denetiminde elde edilen güvence seviyesi, makul güvence denetimi yürütülmüş olsaydı elde edilecek olan güvence seviyesine göre önemli ölçüde düşüktür. Dolayısıyla, Şirketin SG beyanının tüm önemli yönleriyle beyanın 1 No'lu Dipnotunda açıklandığı şekilde uygulanan [*geçerli kıstasları belirtiniz*]'a uygun olarak hazırlanmış olup olmadığına ilişkin makul güvence görüşü bildirmiyoruz.

Sınırlı Güvence Sonucu

Uyguladığımız prosedürlere ve elde ettiğimiz kanıtlara dayanarak, Şirketin 31 Aralık 20X1 tarihinde sona eren yıla ait SG beyanının, tüm önemli yönleriyle beyanın 1 No'lu Dipnotunda açıklandığı şekilde uygulanan [*geçerli kıstasları belirtiniz*]'a uygun olarak hazırlanmadığı kanaatine varmamıza sebep olacak herhangi bir husus dikkatimizi çekmemiştir.

Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler (*sadece bazı denetimler için geçerlidir*)

[Güvence raporunun bu bölümünün şekil ve içeriği, denetçinin mevzuatta belirlenen diğer raporlama sorumluluklarının niteliğine bağlı olarak değişecektir.]

1) [...]

2) [...]

[Mevzuatta ayrı bir rapor sunulması istenmiyorsa, öngörülen diğer raporlama yükümlülükleri maddeler itibarıyla bu bölümde belirtilir. Ayrıca denetçi bu bölümde ayrı olarak sunulan raporların tarih ve sayısı hakkında da bilgi verebilir.]

Bu güvence denetimini yürütüp sonuçlandıran sorumlu denetçi [adı, soyadı]'dır.

[Güvence Raporu Tarihi]

[Bağımsız Denetçinin İmzası]¹⁴

[Sorumlu Denetçinin Adı, Soyadı]

[Bağımsız Denetçinin Adresi]

[Denetçinin imzası]

¹³ Denetçinin, denetimin şartlarına göre uygulanan prosedürlerle ilgili genişletilmiş bilgilerin gerekmediği sonucuna varması durumunda bu bölüm çıkarılır.

¹⁴ Bağımsız denetçinin mührü ve varsa mevzuatın gerektirdiği diğer hususlara bu bölümde yer verilir.

Örnek 3:

Bu örnek güvence raporunda aşağıdaki durumlar varsayılmıştır:

- **Denetim, bir makul güvence denetimidir.**
- **İşletmenin SG beyanında Kapsam 3 emisyonu bulunmamaktadır.**
- **İşletmenin SG beyanında emisyon mahsubu bulunmamaktadır.**
- **SG beyanında karşılaştırmalı bilgi bulunmamaktadır.**

Aşağıdaki örnek rapor, sadece rehber olması amacıyla verilmiş olup her durumda uygulanacak kapsam ve ayrıntıyı içermemektedir.

ABC ŞİRKETİ'NİN SERA GAZI (SG) BEYANINA İLİŞKİN BAĞIMSIZ DENETÇİ MAKUL GÜVENCE RAPORU

[Uygun Olan Muhatap]

A) Sera Gazı Beyanının Güvence Denetimi¹⁵

1. Görüş

ABC Şirketinin (Şirket) 31 Aralık 20X1 tarihinde sona eren yıla ait, ekte bulunan (xx-yy sayfalarında Emisyon Envanteri ve Açıklayıcı Notların yer aldığı) SG beyanına ilişkin bir makul güvence denetimini üstlenmiş bulunuyoruz. [Bu denetim bağımsız denetçiler, mühendisler ve çevre bilimcilerden oluşan çok disiplinli bir ekip tarafından yürütülmüştür.]¹⁶

Görüşümüze göre, 31 Aralık 20X1 tarihinde sona eren yıla ait SG beyanı, tüm önemli yönleriyle beyanın 1 No'lu Dipnotunda açıklandığı şekilde uygulanan [*geçerli kistasları belirtiniz*]'a uygun olarak hazırlanmıştır.

2) Görüşün Dayanağı

Yaptığımız bağımsız denetim, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartlarının bir parçası olan Güvence Denetimi Standardı (GDS) 3410, "Sera Gazı Beyanlarına İlişkin Güvence Denetimleri"ne uygun olarak yürütülmüştür. Bu Standart kapsamındaki sorumluluklarımız, raporumuzun Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları bölümünde ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır.

KGK tarafından yayımlanan ve dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, sır saklama ve mesleğe uygun davranış temel ilkeleri üzerine kurulu Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar (Bağımsızlık Standartları Dâhil) (Etik Kurallar) ile SG beyanının denetimiyle ilgili mevzuatta yer alan etik hükümlere uygun olarak Şirketten bağımsız olduğumuzu beyan ederiz. Etik Kurallar ve mevzuat kapsamındaki etiğe ilişkin diğer sorumluluklar da tarafımızca yerine getirilmiştir.

Kuruluşumuz, Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler İçin Kalite Kontrol Standardını (KKS 1) uygulamaktadır. Buna bağlı olarak kuruluşumuz; geçerli yasal ve düzenleyici gereklilikler ile etik gerekliliklere uygunluğa ilişkin belgelenmiş politika ve prosedürleri içeren kapsamlı bir kalite kontrol sistemi sürdürmektedir.

Güvence denetimi sırasında elde ettiğimiz kanıtların, görüşümüzün oluşturulması için yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

¹⁵ "Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler" ikinci alt başlığının kullanılmasının gerekmediği durumlarda, "Sera Gazı Beyanının Güvence Denetimi" alt başlığının kullanılmasına gerek yoktur.

¹⁶ Denetim için bu durum geçerli değilse (örneğin, denetim sadece Kapsam 2 emisyonlarına ilişkin raporlama yapılmış amacıyla yürütülmüşse ve başka uzmandan faydalanılmamışsa) bu cümle çıkarılır.

3) Şirketin SG Beyanına İlişkin Sorumluluğu

Şirket SG beyanının, beyanın 1 No'lu Dipnotunda açıklandığı şekilde uygulanan [*geçerli kıstasları belirtiniz*¹⁷]’a uygun olarak hazırlanmasından sorumludur. Bu sorumluluk, SG beyanının hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyecek şekilde hazırlanması için gerekli görülen iç kontrolün tasarlanması, uygulanması ve sürdürülmesinden oluşur.

[SG beyanının 1 No'lu Dipnotunda açıklandığı üzere]¹⁸ sera gazı sayısallaştırması, emisyon faktörlerini ve farklı gaz emisyonlarını birleştirmek amacıyla gereken değerleri belirlemek için kullanılan bilimsel bilginin yetersizliğinden dolayı, yapısal belirsizliğe maruz kalır.

4) Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu

SG beyanına ilişkin bir makul güvence denetiminde, biz bağımsız denetçilerin sorumlulukları şunlardır:

Amacımız, SG beyanının hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde etmek ve görüşümüzü içeren bir güvence raporu düzenlemektir. GDS 3410’a uygun olarak yürütülen bir güvence denetimi sonucunda verilen makul güvence; yüksek bir güvence seviyesidir ancak, var olan önemli bir yanlışlığın her zaman tespit edileceğini garanti etmez. Yanlışlıklar hata veya hile kaynaklı olabilir. Yanlışlıkların, tek başına veya toplu olarak, SG beyanı kullanıcılarının bu beyana istinaden alacakları kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa bu yanlışlıklar önemli olarak kabul edilir.

GDS 3410’a uygun olarak yapılan makul güvence denetimi, SG beyanındaki emisyonların sayısallaştırılması ve ilgili bilgiler hakkında kanıt elde etmeye yönelik prosedürlerin uygulanmasını içerir. Seçilen prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamı SG beyanındaki hata veya hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerinin değerlendirilmesi dâhil denetçinin muhakemesine bağlıdır. Bu risk değerlendirmeleri yapılırken, Şirket tarafından SG beyanının hazırlanmasına ilişkin iç kontrol dikkate alınmıştır. Bir makul güvence denetimi aşağıdakileri de içerir:

- Şirketin, SG beyanının hazırlanmasının temeli olarak, 1 No'lu Dipnotta açıklandığı şekilde uygulanan [*geçerli kıstasları belirtiniz*]’ın kullanımının içinde bulunulan şartlar altında uygunluğunun değerlendirilmesi,
- Kullanılan sayısallaştırma yöntemleri ve raporlama politikalarının uygunluğu ile Şirket tarafından yapılan tahminlerin makul olup olmadığının değerlendirilmesi ve
- SG beyanının genel sunumunun değerlendirilmesi.

B) Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler (*sadece bazı denetimler için geçerlidir*)

[Güvence raporunun bu bölümünün şekil ve içeriği, denetçinin mevzuatta belirlenen diğer raporlama sorumluluklarının niteliğine bağlı olarak değişecektir.]

¹⁷ Geçerli kıstaslara, www.****.org sitesinden ulaşılabilir.

¹⁸ SG beyanının 1 No'lu Dipnotunda yapısal belirsizlikle ilgili herhangi bir müzakere yoksa bu cümle çıkarılır.

1) [...]

2) [...]

[Mevzuatta ayrı bir rapor sunulması istenmiyorsa, öngörülen diğer raporlama yükümlülükleri maddeler itibarıyla bu bölümde belirtilir. Ayrıca denetçi bu bölümde ayrı olarak sunulan raporların tarih ve sayısı hakkında da bilgi verebilir.]

Bu güvence denetimini yürütüp sonuçlandıran sorumlu denetçi [adı, soyadı]'dır.

[Güvence Raporu Tarihi]

[Bağımsız Denetçinin İmzası]¹⁹

[Sorumlu Denetçinin Adı, Soyadı]

[Bağımsız Denetçinin Adresi]

[Denetçinin imzası]

¹⁹ Bağımsız denetçinin mührü ve varsa mevzuatın gerektirdiği diğer hususlara bu bölümde yer verilir.

Örnek 4:

Bu örnek güvence raporunda aşağıdaki durumlar varsayılmıştır:

- **Denetim, bir sınırlı güvence denetimidir.**
- **İşletmenin SG beyanında Kapsam 3 emisyonu bulunmamaktadır.**
- **İşletmenin SG beyanında emisyon mahsubu bulunmamaktadır.**
- **SG beyanında karşılaştırmalı bilgi bulunmamaktadır.**

Aşağıdaki örnek rapor, sadece rehber olması amacıyla verilmiş olup her durumda uygulanacak kapsam ve ayrıntıyı içermemektedir.

ABC ŞİRKETİ'NİN SERA GAZI (SG) BEYANINA İLİŞKİN BAĞIMSIZ DENETÇİ SİNİRLİ GÜVENCE RAPORU

[Uygun Olan Muhatap]

A) Sera Gazı Beyanının Güvence Denetimi²⁰

1. Görüş (Sınırlı Güvence Sonucu)

ABC Şirketinin (Şirket) 31 Aralık 20X1 tarihinde sona eren yıla ait, ekte bulunan (xx-yy sayfalarında Emisyon Envanteri ve Açıklayıcı Notların da yer aldığı) SG beyanına ilişkin bir sınırlı güvence denetimini üstlenmiş bulunuyoruz. [Bu denetim bağımsız denetçiler, mühendisler ve çevre bilimcilerden oluşan çok disiplinli bir ekip tarafından yürütülmüştür.]²¹

Uyguladığımız prosedürlere ve elde ettiğimiz kanıtlara dayanarak, Şirketin 31 Aralık 20X1 tarihinde sona eren yıla ait SG beyanının, tüm önemli yönleriyle beyanın 1 No'lu Dipnotunda açıklandığı şekilde uygulanan [*geçerli kastasları belirtiniz*]'a uygun olarak hazırlanmadığı kanaatine varmamıza sebep olacak herhangi bir husus dikkatimizi çekmemiştir.

2) Görüşün (Sınırlı Güvence Sonucunun) Dayanağı

Yaptığımız bağımsız denetim, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGGK) tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartlarının bir parçası olan Güvence Denetimi Standardı (GDS) 3410, "Sera Gazı Beyanlarına İlişkin Güvence Denetimleri"ne uygun olarak yürütülmüştür. Bu Standart kapsamındaki sorumluluklarımız, raporumuzun Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları bölümünde ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır.

KGGK tarafından yayımlanan ve dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, sır saklama ve mesleğe uygun davranış temel ilkeleri üzerine kurulu Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar (Bağımsızlık Standartları Dâhil) (Etik Kurallar) ile SG beyanının denetimiyle ilgili mevzuatta yer alan etik hükümlere uygun olarak Şirketten bağımsız olduğumuzu beyan ederiz. Etik Kurallar ve mevzuat kapsamındaki etiğe ilişkin diğer sorumluluklar da tarafımızca yerine getirilmiştir.

Kuruluşumuz, Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler İçin Kalite Kontrol Standardını (KKS 1) uygulamaktadır. Buna bağlı olarak kuruluşumuz; geçerli yasal ve düzenleyici gereklilikler ile etik gerekliliklere uygunluğa ilişkin belgelenmiş politika ve prosedürleri içeren kapsamlı bir kalite kontrol sistemi sürdürmektedir.

²⁰ "Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler" ikinci alt başlığının kullanılmasının gerekmediği durumlarda, "Sera Gazı Beyanının Güvence Denetimi" alt başlığının kullanılmasına gerek yoktur.

²¹ Denetim için bu durum geçerli değilse (örneğin, denetim sadece Kapsam 2 emisyonlarına ilişkin raporlama yapılmış amacıyla yürütülmüşse ve başka uzmandan faydalanılmamışsa) bu cümle çıkarılır.

3) Şirketin SG Beyanına İlişkin Sorumluluğu

Şirket SG beyanının, beyanın 1 No'lu Dipnotunda açıklandığı şekilde uygulanan [*geçerli kıstasları belirtiniz*²²]’a uygun olarak hazırlanmasından sorumludur. Bu sorumluluk, SG beyanının hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyecek şekilde hazırlanması için gerekli görülen iç kontrolün tasarlanması, uygulanması ve sürdürülmesinden oluşur.

[SG beyanının 1 No'lu Dipnotunda açıklandığı üzere]²³ sera gazı sayısallaştırması, emisyon faktörlerini ve farklı gaz emisyonlarını birleştirmek amacıyla gereken değerleri belirlemek için kullanılan bilimsel bilginin yetersizliğinden dolayı, yapısal belirsizliğe maruz kahr.

4) Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu

SG beyanına ilişkin bir sınırlı güvence denetiminde, biz bağımsız denetçilerin sorumlulukları şunlardır:

Amacımız, uyguladığımız prosedürlere ve elde ettiğimiz kanıtlara dayanarak, SG beyanının hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkin sınırlı güvence elde etmek ve görüşümüzü (sınırlı güvence sonucumuzu) içeren bir güvence raporu düzenlemektir.

GDS 3410’a uygun olarak üstlenilen sınırlı güvence denetimi; Şirketin, SG beyanının hazırlanmasının temeli olarak, uygulanan [*geçerli kıstasları belirtiniz*]’ın kullanımının içinde bulunulan şartlar altında uygunluğunun değerlendirilmesi, SG beyanının hata veya hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerinin değerlendirilmesi, içinde bulunulan şartların gerektirmesi durumunda değerlendirilmiş risklere karşılık verilmesi ve SG beyanının genel sunumunun değerlendirilmesinden oluşur. Sınırlı güvence denetimi, iç kontrol hakkında kanaat edinilmesi dâhil risk değerlendirme prosedürleri ve değerlendirilmiş risklere karşılık olarak uygulanan prosedürler açısından makul güvence denetimine göre önemli ölçüde daha dar kapsamlıdır.

Uyguladığımız prosedürler mesleki muhakememize dayandırılmış olup, sorgulama, uygulanan süreçlere ilişkin gözlem, belgelerin tetkiki, analitik prosedürler, sayısallaştırma yöntemleri ve raporlama politikalarının uygunluğunun değerlendirilmesi ve beyanın dayanağını oluşturan kayıtlarla uygunluğu veya mutabakatını içerir.

[[Denetçi, uygulanan (kendi muhakemesine göre kullanıcıların görüşün (sonucun) dayanağına ilişkin kanaatıyla/anlayışıyla ilgili olabilecek ilave bilgiler sunan) prosedürlerin niteliği ve kapsamına ilişkin bir özet ekleyebilir.²⁴ Aşağıdaki bölüm, rehber olması amacıyla verilmiş olup

²² Geçerli kıstaslara, www.****.org sitesinden ulaşılabilir

²³ SG beyanının 1 No'lu Dipnotunda yapısal belirsizlikle ilgili herhangi bir müzakere yoksa bu cümle çıkarılır.

²⁴ Prosedürler özetlenir, ancak belirsizliğe sebep olacak derecede özet geçilmez ya da olduğundan az gösterecek ya da abartacak şekilde yazılmaz ve makul güvencenin elde edilmediğine işaret eder. Prosedürlere ilişkin açıklamanın bir üzerinde mutabık kalınan prosedürler işi üstlenildiği izlenimi vermemesi önemlidir ve çoğu zaman iş planının bütün detayları belirtilmez.

örnek prosedürler, kullanıcıların yapılan işe ilişkin anlayışı için önemli olabilecek prosedürlerin türünü veya kapsamının tam bir listesi niteliğinde değildir.]²⁵

Denetim şartları göz önünde bulundurulmak suretiyle, yukarıda listenen prosedürleri uygulayarak:

- Sorgulamalar yoluyla, Şirketin emisyon sayısallaştırma ve raporlamasına ilişkin kontrol çevresi ve bilgi sistemleri konusunda kanaat edindik. Ancak, belirli kontrol faaliyetlerinin tasarımını değerlendirmedik, bunların uygulanmasıyla ilgili kanıt elde etmedik ve işleyiş etkinliklerini test etmedik.
- Şirketin tahmin geliştirme yöntemlerinin uygun olup olmadığını ve tutarlı bir şekilde uygulanıp uygulanmadığını değerlendirdik. Ancak, uyguladığımız prosedürler tahminlerin dayandığı verilerin test edilmesini veya Şirketin tahminlerini değerlendirmek için kendi tahminlerimizin geliştirilmesini içermemektedir.
- Emisyon kaynaklarının tamlığı, veri toplama yöntemleri, kaynak veriler ve sahalara için geçerli olabilecek ilgili varsayımları değerlendirmek için saha ziyaretleri [üç sahada] gerçekleştirdik. Test için seçilen sahalara; bu sahalara emisyonlarının toplam emisyonlara oranı, emisyon kaynakları ve önceki dönemlerde seçilen sahalara dikkate alınarak belirlenmiştir. Prosedürlerimiz, tesis verilerini toplamaya ve bir araya getirmeye yönelik bilgi sistemlerinin veya bu sahalarda kontrollerin test edilmesini [içermektedir/içermemektedir.]]²⁶

Sınırlı güvence denetiminde uygulanan prosedürler nitelik ve zamanlama açısından makul güvence denetimine göre farklılık gösterir ve bu prosedürlerin kapsamı da daha dardır. Sonuç olarak, sınırlı güvence denetiminde elde edilen güvence seviyesi, makul güvence denetimi yürütülmüş olsaydı elde edilecek olan güvence seviyesine göre önemli ölçüde düşüktür. Dolayısıyla, Şirketin SG beyanının tüm önemli yönleriyle beyanın 1 No'lu Dipnotunda açıklandığı şekilde uygulanan [geçerli kıstasları belirtiniz]'a uygun olarak hazırlanmış olup olmadığına ilişkin makul güvence görüşü bildirmiyoruz.

B) Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler (sadece bazı denetimler için geçerlidir)

[Güvence raporunun bu bölümünün şekil ve içeriği, denetçinin mevzuatta belirlenen diğer raporlama sorumluluklarının niteliğine bağlı olarak değişecektir.]

1) [...]

2) [...]

[Mevzuatta ayrı bir rapor sunulması istenmiyorsa, öngörülen diğer raporlama yükümlülükleri maddeler itibarıyla bu bölümde belirtilir. Ayrıca denetçi bu bölümde ayrı olarak sunulan raporların tarih ve sayısı hakkında da bilgi verebilir.]

²⁵ Nihai raporda, açıklayıcı paragraf çıkarılır.

²⁶ Denetçinin, denetimin şartlarına göre uygulanan prosedürlerle ilgili genişletilmiş bilgilerin gerekmediği sonucuna varması durumunda bu bölüm çıkarılır.

Bu güvence denetimini yürütüp sonuçlandıran sorumlu denetçi [adı, soyadı]'dır.

[Güvence Raporu Tarihi]

[Bağımsız Denetçinin İmzası]²⁷

[Sorumlu Denetçinin Adı, Soyadı]

[Bağımsız Denetçinin Adresi]

[Denetçinin imzası]

²⁷ Bağımsız denetçinin mührü ve varsa mevzuatın gerektirdiği diğer hususlara bu bölümde yer verilir.

KURUL KARARI

Karar No: 75935942-050.01.04-[01/13739]

Karar Tarihi: 20/12/2022

Konu: İlgili Hizmetler Standardı (İHS) 4400 Üzerinde Mutabık Kalınan Prosedürlerin Uygulandığı İşlerin Yayınlanması

660 sayılı KHK'nın 9'uncu maddesi uyarınca; uluslararası standartlara uyum sağlanmasını teminen, İHS 4400 Finansal Bilgilere İlişkin, Üzerinde Mutabık Kalınan Prosedürlerin Uygulanmasına Yönelik İşlerin yürürlükten kaldırılarak, Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu tarafından ISRS 4400 Agreed-Upon Procedures Engagements başlığıyla yayımlanan Standardın mevzuata kazandırılması amacıyla İHS 4400 Üzerinde Mutabık Kalınan Prosedürlerin Uygulandığı İşlerin yayımlanmasına karar verilmiştir.

TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI

İLGİLİ HİZMETLER STANDARDI 4400

ÜZERİNDE MUTABIK KALINAN PROSEDÜRLERİN UYGULANDIĞI İŞLER

İLGİLİ HİZMETLER STANDARDI 4400
ÜZERİNDE MUTABIK KALINAN
PROSEDÜRLERİN UYGULANDIĞI İŞLER
İÇİNDEKİLER

	Paragraf
Giriş	
Kapsam	1-3
Üzerinde Mutabik Kalınan Prosedürlerin Uygulandığı İş.....	4-6
Uygulama Alanı.....	7-10
Yürürlük Tarihi	11
Amaçlar	12
Tanımlar	13
Ana Hükümler	
Üzerinde Mutabik Kalınan Prosedürlerin Uygulandığı İşin Bu İHS'ye Uygun Olarak Yürütülmesi.....	14-16
Etik Hükümler.....	17
Mesleki Muhakeme.....	18
Üzerinde Mutabik Kalınan Prosedürlerin Uygulandığı İşe İlişkin Kalite Kontrol.....	19-20
Üzerinde Mutabik Kalınan Prosedürlerin Uygulandığı İşin Kabulü ve Devam Ettirilmesi...21-23	
Üzerinde Mutabik Kalınan Prosedürlerin Uygulandığı Sözleşmenin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması.....	24-26
Üzerinde Mutabik Kalınan Prosedürlerin Uygulanması.....	27-28
Denetçinin Faydalandığı Uzman Çalışmasının Kullanılması.....	29
“Üzerinde Mutabik Kalınan Prosedürlerin Uygulandığı İşe İlişkin Rapor”.....	30-33
Diğer İşlerle Birlikte Üzerinde Mutabik Kalınan Prosedürlerin Uygulandığı İşin Yürütülmesi.34	
Belgelendirme.....	35
Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama	
Kapsam.....	A1-A8
Yürürlük Tarihi.....	A9
Tanımlar.....	A10-A13

Etik Hükümler.....	A14-A20
Mesleki Muhakeme.....	A21-A23
Üzerinde Mutabık Kalınan Prosedürlerin Uygulandığı İşe İlişkin Kalite Kontrol.....	A24-A27
Üzerinde Mutabık Kalınan Prosedürlerin Uygulandığı İşin Kabulü ve Devam Ettirilmesi.....	A28-A38T
Üzerinde Mutabık Kalınan Prosedürlerin Uygulandığı Sözleşmenin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması.....	A39-A44
Üzerinde Mutabık Kalınan Prosedürlerin Uygulanması.....	A45
Denetçinin Faydalandığı Uzman Çalışmasının Kullanılması.....	A46-A50
“Üzerinde Mutabık Kalınan Prosedürlerin Uygulandığı İşe İlişkin Rapor”	A51-A58
Diğer İşlerle Birlikte Üzerinde Mutabık Kalınan Prosedürlerin Uygulandığı İşin Yürütülmesi.....	A59
Belgelendirme.....	A60

Ek 1: Üzerinde Mutabık Kalınan Prosedürlerin Uygulandığı İşe İlişkin Sözleşme Örneği

Ek 2: “Üzerinde Mutabık Kalınan Prosedürlerin Uygulandığı İşe İlişkin Rapor” Örnekleri

Giriş

Kapsam

1. Bu İlgili Hizmetler Standardı (İHS),
 - (a) Üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulanacağı bir işin üstlenilmesi durumunda denetçinin sorumluluklarını ve
 - (b) “Üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işe ilişkin rapor”un şekil ve içeriğinidüzenler.

Bu İHS’de, aynı numaralı paragraflarda, T kodlu paragraflar (örneğin, A38 ve A38T) ülkemizde geçerli olan uygulamayı (Türkiye uygulamasını) göstermekte olup, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (Kurum) tarafından getirilen ilâve yükümlülükleri belirtmektedir. Söz konusu ilâve yükümlülükler, aynı numaralı paragrafta belirtilen alternatifleri azaltabilir, uygulama kapsamını genişletebilir veya denetçinin ilâve çalışma ile raporlama yapmasını gerektirebilir. T kodlu olmayan aynı numaralı paragraflar, Uluslararası İlgili Hizmetler Standartlarının çevirisi olup denetçilerin uluslararası uygulamaya ilişkin farkındalıklarını korumak amacıyla aynen bırakılmıştır.

2. Bu İHS, üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı finansal veya finansal olmayan konulara ilişkin işlerin yürütülmesinde uygulanır (Bkz.: A1-A2 paragrafları).

KKS 1’ İle İlişki

3. Kalite kontrol sistemleri, politikaları ve prosedürleri denetim şirketinin sorumluluğundadır. KKS 1; denetim şirketlerinin, üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işleri için de geçerlidir. Bu İHS’nin üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işler düzeyindeki kalite kontrole ilişkin hükümleri, denetim şirketinin KKS 1’e veya en az KKS 1’de öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer düzenlemelere tabi olduğu ön kabulüne dayanarak düzenlenmiştir (Bkz.: A3-A8 paragrafları).

Üzerinde Mutabık Kalınan Prosedürlerin Uygulandığı İş

4. Denetçi; üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı (iş yaptıran tarafın, işin amacı açısından uygulanacak prosedürlerin uygun olduğunu kabul ettiği) bir işte, kendisinin ve iş yaptıran tarafın üzerinde mutabık kaldığı prosedürleri uygular. Denetçi, uyguladığı üzerinde mutabık kalınan prosedürleri ve ilgili bulguları, “üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işe ilişkin rapor”da bildirir. İş yaptıran taraf ve diğer hedef kullanıcılar, üzerinde mutabık kalınan prosedürleri ve denetçi tarafından raporlanan bulguları kendileri açısından değerlendirir ve denetçi tarafından yürütülen çalışmadan kendi sonuçlarını çıkarır.

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”

5. Bu İHS'ye uygun olarak yürütülmüş üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı için önemi;
 - (a) Denetçinin etik hükümler dâhil, mesleki standartlara uymasından ve
 - (b) Uygulanmış olan prosedürler ve ilgili bulguların açıkça bildirilmesinden kaynaklanır.
6. Üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı iş, bir bağımsız denetim, sınırlı bağımsız denetim veya diğer güvence denetimi değildir. Üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı iş, denetçinin herhangi bir şekilde bir görüş veya güvence sonucu bildirmesi amacıyla kanıt elde edilmesini içermez.

Uygulama Alanı

7. Bu İHS'de, Standart hükümlerinin düzenlendiği bağlamı ifade eden amaçlar bölümü yer alır. Söz konusu amaçlar, üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı bir işte, yerine getirilmesi gerekenlerin neler olduğunu anlamasında denetçiye yardımcı olmayı hedefler.
8. Bu İHS'de, denetçinin belirtilen amaçlara ulaşmasını sağlayacak ana hükümler yer alır.
9. Bu İHS'de ayrıca, Standardın doğru bir şekilde anlaşılmasına ilişkin bir çerçeve sağlayan giriş bölümü, tanımlar bölümü ile açıklayıcı hükümler ve uygulama bölümü yer alır.
10. Açıklayıcı hükümler ve uygulama bölümü, ana hükümlere ilişkin ilave açıklamalar ve bunların uygulanmasına yönelik rehberlik sağlar. Bu bölümde yer alan hükümler, ayrı bir ana hüküm niteliğinde olmayıp, ana hükümlerin doğru bir şekilde uygulanmasını sağlar. Ayrıca açıklayıcı hükümler ve uygulama bölümü, bu İHS'de ele alınan ve ana hükümlerin uygulanmasına yardımcı olan konuların arka planına ilişkin bilgiler de sağlayabilir.

Yürürlük Tarihi

11. Bu İHS, 31/12/2022 tarihi ve sonrasında yürütülen üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işlerde uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer (Bkz.: A9 paragrafı).

Amaçlar

12. Denetçinin, bu İHS kapsamında üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işi yürütürken amaçları:
 - (a) İşi yaptırnan tarafla uygulanacak prosedürler üzerinde mutabık kalmak,
 - (b) Üzerinde mutabık kalınan prosedürleri uygulamak ve
 - (c) Bu İHS'nin hükümlerine uygun olarak uygulanmış prosedürler ve ilgili bulgular hakkında bildirimlerde bulunmaktır.

Tanımlar

13. Aşağıdaki terimler bu İHS'de, karşılarında belirtilen anlamlarıyla kullanılmıştır:

- (a) Üzerinde mutabık kalınan prosedürler: Denetçi ve işi yaptıran tarafın (ve ilgili ise diğer taraflar) üzerinde mutabık kaldığı prosedürlerdir. (Bkz.: A10 paragrafı)
- (b) Üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı iş: Denetçinin; kendisinin ve işi yaptıran tarafın üzerinde mutabık kalmış olduğu prosedürleri uygulamak ve uygulanan prosedürleri ve ilgili bulguları “üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işe ilişkin rapor”da bildirmek için görevlendirildiği bir iştir. (Bkz.: A10 paragrafı)
- (c) Sorumlu denetçi: Üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işten, söz konusu işin yürütülmesinden ve denetim şirketi adına düzenlenen “üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işe ilişkin rapor”dan sorumlu olan ve Kurumun onayı alınmak suretiyle görevlendirilmiş denetim şirketi yöneticisi, şirketteki başka bir denetçi veya denetim üstlenen bağımsız denetçidir.
- (d) İş yaptıran taraf: Üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işi yürütmesi için denetçiyle sözleşme yapan taraf veya taraflardır. (Bkz.: A11 paragrafı)
- (e) İş ekibi: Üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işi yürüten sorumlu denetçi, denetçiler ve diğer çalışanlar ile denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket tarafından görevlendirilen, işle ilgili prosedürleri uygulayan diğer kişilerdir. Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket tarafından şirket dışından görevlendirilen uzmanlar (dış uzman) bu ekibe dâhil değildir.
- (f) Bulgular: Bulgular, uygulanmış olan üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin somut sonuçlarıdır. Bulgular, tarafsız olarak doğrulanabilir niteliktedir. Bu İHS’de bulgulara yapılan atıflar, herhangi bir şekilde görüş veya güvence sonucu ya da denetçinin verebileceği herhangi bir tavsiye içermez. (Bkz.: A12-A13 paragrafları)
- (g) Hedef kullanıcılar: Denetçinin, “üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işe ilişkin rapor”u kullanmasını beklediği kişiler, kuruluşlar veya gruplardır. Bazı durumlarda, “üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işe ilişkin rapor”un hitap ettiği hedef kullanıcılar dışında hedef kullanıcılar da bulunabilir. (Bkz.: A10 paragrafı)
- (h) Denetçi: İş yürüten kişi veya kişilerdir (genellikle sorumlu denetçi, iş ekibinin diğer üyeleri veya uygun olması durumunda denetim şirkettir). Bu İHS’de bir yükümlülük veya sorumluluğun sorumlu denetçi tarafından yerine getirileceğinin açıkça ifade edilmesi hâlinde “denetçi” terimi yerine “sorumlu denetçi” terimi kullanılır.
- (i) Denetçinin faydalandığı uzman: Üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı bir iş için denetçinin sorumluluklarını yerine getirmesinde denetçiye yardımcı olmak üzere ilgili alandaki çalışması kullanılan, güvence ve ilgili hizmetler dışındaki bir alanda uzmanlığa sahip kişi veya kuruluştur. Bu uzman, iç uzman (denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil bir şirketin geçici

çalışanları dâhil, denetim şirketi yöneticisi veya çalışanları) veya dış uzman olabilir.

- (j) Mesleki muhakeme: Üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı iş sırasında mevcut olan şartlara uygun olarak atılacak adımlara yönelik bilgiye dayalı kararlar alınırken; ilgili mevzuat, bu İHS ve etik hükümler çerçevesinde, sahip olunan eğitim, bilgi ve deneyimin kullanılmalıdır.
- (k) Etik hükümler: İş ekibinin üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işi yürütürken tabi olduğu, Kurum tarafından yayımlanan Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar'da (Bağımsızlık Standartları Dâhil) (Etik Kurallar) yer alan hükümler ile mevzuatta yer alan daha kısıtlayıcı diğer hükümlerdir.
- (l) Sorumlu taraf: Üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulanacağı işin konusundan sorumlu olan taraf veya taraflardır.

Ana Hükümler

Üzerinde Mutabık Kalınan Prosedürlerin Uygulandığı İşin Bu İHS'ye Uygun Olarak Yürütülmesi

- 14. Denetçinin, bu İHS'nin amaçlarını anlaması ve hükümlerini uygun şekilde yerine getirebilmesi için açıklayıcı hükümler ve uygulama bölümü dâhil, bu İHS'nin tamamına vâkıf olması gerekir.

Bu İHS'nin Hükümlerine Uyuma

- 15. Denetçi, üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işle ilgili olduğu sürece bu İHS'de yer alan hükümlerin her birine uyar.
- 16. Denetçi, bu İHS'nin üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işle ilgili tüm hükümlerine uymadığı sürece, işin bu İHS'ye uygun olarak yürütüldüğünü belirtmez.

Etik Hükümler

- 17. Denetçi, ilgili etik hükümlere uyar (Bkz.: A14-A20 paragrafları).

Mesleki Muhakeme

- 18. Denetçi, üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işi kabul ederken, yürütürken ve işle ilgili raporlama yaparken işin şartlarını dikkate alarak mesleki muhakemesini kullanır (Bkz.: A21-A23 paragrafları).

Üzerinde Mutabık Kalınan Prosedürlerin Uygulandığı İşe İlişkin Kalite Kontrol

- 19. Sorumlu denetçi, aşağıdaki hususlara ilişkin sorumluluğu üstlenir:
 - (a) -Varsa- denetçinin faydalandığı bir uzman tarafından yürütülen çalışma dâhil görevlendirildiği üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işin genel kalitesi ve (Bkz.: A24 paragrafi)
 - (b) İşin, aşağıdakiler aracılığıyla denetim şirketinin kalite kontrol politika ve prosedürlerine uygun olarak yürütülmesi:

- (i) Müşteri ilişkisinin ve sözleşmenin kabulü ve devam ettirilmesine ilişkin uygun prosedürlerin takip edilmesi (Bkz.: A25 paragrafı),
 - (ii) İş ekibinin bir üyesi olmayan denetçinin faydalandığı uzman ile iş ekibinin tamamının, üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işin yürütülmesine ilişkin uygun yetkinlik ve kabiliyete sahip olduğuna ikna olunması,
 - (iii) İş ekibi üyelerinin etik hükümlere uymadığına ilişkin göstergelere karşı dikkatli olunması ve iş ekibi üyelerinin etik hükümlere uymadıklarına işaret eden hususların sorumlu denetçinin dikkatini çekmesi hâlinde yapılacak uygun işlemin belirlenmesi (Bkz.: A26 paragrafı),
 - (iv) Üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işin, mesleki standartlar ve mevzuat hükümlerine uygun olarak yönlendirilmesi ve gözetimi ile yürütülmesi ve
 - (v) Üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işe ilişkin uygun belgelendirmenin yapılması ve sürdürülmesi için sorumluluğun üstlenilmesi.
20. Denetçinin faydalandığı uzman çalışmasının kullanılacağı durumlarda sorumlu denetçi; denetçinin, “üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işe ilişkin rapor”da yer alan bulgulara ilişkin sorumluluğu kabul edebilmesi için yeterli olabilecek ölçüde denetçinin faydalandığı uzmanın çalışmasına katılım sağlayabileceğinden emin olur (Bkz.: A27 paragrafı).

Üzerinde Mutabık Kalınan Prosedürlerin Uygulandığı İşin Kabulü ve Devam Ettirilmesi

21. Üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı bir işi kabul etmeden veya işi devam ettirmeden önce denetçi, işin amaçları hakkında bir kanaat edinir. Denetçiden uygulaması istenen prosedürlerin, üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işin amaçları açısından uygun olmadığını gösteren herhangi bir durum veya gerçekten haberdar olması durumunda denetçi, işi kabul etmez veya işe devam etmez (Bkz.: A28-A31 paragrafları).
22. Denetçi, yalnızca aşağıdaki durumlarda üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işi kabul eder veya işi devam ettirir:
- (a) İş yaptıran tarafın, denetçi tarafından uygulanması beklenen prosedürlerin işin amacı açısından uygun olduğunu kabul etmesi,
 - (b) Denetçinin, üzerinde mutabık kalınan prosedürleri uygulaması için ihtiyaç duyduğu bilgileri elde edebilmeyi beklemesi,
 - (c) Üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin ve ilgili bulguların açık, yanıtıcı olmayan ve farklı yorumlamalara neden olmayacak şekilde tarafsız olarak belirlenebilmesi (Bkz.: A32-A36 paragrafları),
 - (d) Denetçinin, ilgili etik hükümlere uyulmayacağına inanmasına sebep olan herhangi bir gerekçesinin bulunmaması ve

- (e) Bağımsızlık hükümlerine uyması gerekmesi durumunda denetçinin, bağımsızlık hükümlerine uyulmayacağına inanmasına sebep olan herhangi bir gerekçesinin bulunmaması (Bkz.: A37-A38 paragrafları).
23. Sorumlu denetçi, önceden öğrenilmiş olması hâlinde denetim şirketinin işi reddetmesine sebep olabilecek bir bilgiyi edinmesi durumunda, kendisinin ve denetim şirketinin gerekli adımları atabilmesi için konuyu derhâl denetim şirketine bildirir.

Üzerinde Mutabık Kalınan Prosedürlerin Uygulandığı Sözleşmenin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması

24. Denetçi, işi yaptıran tarafla üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işin şartları üzerinde anlaşmaya varır ve yazılı bir sözleşme düzenler. Söz konusu şartlar aşağıdakileri içerir (Bkz.: A39-A40 paragrafları):
- (a) Üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulanacağı işin konusunun veya konularının tanımı,
- (b) İş yaptıran tarafça belirlendiği şekliyle işin amacı ve “üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işe ilişkin rapor”un hedef kullanıcıları,
- (c) -Varsa- iş yaptıran tarafça belirlenen sorumlu taraf ve üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işin; sorumlu tarafın, bu işin konusundan sorumlu olması esasına dayanarak yürütüldüğüne ilişkin bir açıklama,
- (d) Üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işi yürütürken denetçinin uyacağı etik hükümlerin kabul edilmesi,
- (e) Denetçinin bağımsızlık hükümlerine uyumunun gerekip gerekmediği, gerekmesi durumunda ilgili bağımsızlık hükümlerine ilişkin bir açıklama (Bkz.: A37-A38 paragrafları),
- (f) Aşağıdaki açıklamalar dâhil, üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işin niteliği:
- (i) Üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı iş, denetçinin işi yaptıran tarafla (ve ilgili ise diğer taraflarla) mutabık kalmış olduğu prosedürlerin uygulanmasını ve bulguların raporlanmasını içerir (Bkz.: A10 paragrafı),
- (ii) Bulgular, -uygulanmış olan- üzerinde mutabık kalınan prosedürlere ilişkin somut sonuçlardır ve
- (iii) Üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı iş, bir güvence denetimi değildir ve dolayısıyla denetçi, bir görüş veya bir güvence sonucu bildirmez,
- (g) Üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin, işin amacı açısından uygun olduğunun işi yaptıran tarafça (ve ilgili ise diğer taraflarca) kabul edilmesi/onaylanması (Bkz.: A10 paragrafı),
- (h) “Üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işe ilişkin rapor”un muhatabının belirlenmesi,

- (i) Uygulanacak (açık, yanıltıcı olmayan ve farklı yorumlamalara neden olmayacak şekilde belirlenen) prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamı (Bkz.: A41-A42 paragrafları) ve
 - (j) “Üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işe ilişkin rapor”un beklenen şekil ve içeriğine atf.
25. Üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı iş sırasında, bu prosedürlerde değişiklik olması durumunda denetçi, işi yaptıran tarafla değişen prosedürleri yansıtacak şekilde sözleşmenin yeni şartları üzerinde anlaşmaya varır (Bkz.: A43 paragrafı).

Müteakip İşler

26. Müteakip (birbirini takip eden) dönemlerde üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulanmasına yönelik bir işin yapılması durumunda denetçi, işin kabul edilmesi sırasında değerlendirilen hususlardaki değişiklikler dâhil, sözleşme şartlarının içinde bulunulan durum ve gerçeklere göre revize edilmesinin gerekli olup olmadığını ve sözleşmenin mevcut şartlarının işi yaptıran tarafa hatırlatılmasına ihtiyaç olup olmadığını değerlendirir (Bkz.: A44 paragrafı).

Üzerinde Mutabık Kalınan Prosedürlerin Uygulanması

27. Denetçi, sözleşme şartlarında mutabık kalınan şekliyle prosedürleri uygular.
28. Denetçi, yazılı beyan talep edip etmeyeceğini değerlendirir (Bkz.: A45 paragrafı).

Denetçinin Faydalandığı Uzman Çalışmasının Kullanılması

29. Denetçinin faydalandığı uzman çalışmasını kullanması durumunda denetçi;
- (a) Uzmanın yetkinlik, kabiliyet ve tarafsızlığını değerlendirir,
 - (b) Uzmanın çalışmasının niteliği, kapsamı ve amacı hakkında söz konusu uzmanla anlaşmaya varır (Bkz.: A48-A49 paragrafları),
 - (c) Uzman tarafından yürütülen çalışmanın niteliği, zamanlaması ve kapsamının, söz konusu uzmanla anlaşmaya varılan çalışmayla tutarlı olup olmadığını belirler ve
 - (d) Uzman tarafından yürütülen çalışmayı dikkate alarak bulguların, yürütülen çalışmanın sonuçlarını yeterli ölçüde açıklayıp açıklaymadığını belirler.

“Üzerinde Mutabık Kalınan Prosedürlerin Uygulandığı İşe İlişkin Rapor”

30. “Üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işe ilişkin rapor” yazılı olarak düzenlenir ve aşağıdakileri içerir (Bkz.: A51 paragrafı):
- (a) Raporun, “üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işe ilişkin rapor” olduğunu açıkça gösteren bir başlık,
 - (b) Sözleşme şartlarında belirtilen muhatap,
 - (c) Üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işin konusuna ilişkin açıklama,

- (d) “Üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işe ilişkin rapor”un amacına ilişkin bir açıklama ile söz konusu raporun başka amaçlar için uygun olmayabileceğini belirten bir açıklama (Bkz.: A53-A54 paragrafları),
- (e) Üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işe ilişkin aşağıdakileri ifade eden bir açıklama:
- (i) Üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı iş; denetçinin, işi yaptırnan tarafla (ve ilgili ise diğer taraflarla) mutabık kaldığı prosedürlerin uygulamasını ve bulguları raporlamasını içerir.
 - (ii) Bulgular, -uygulanmış olan- üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin somut sonuçlarıdır ve
 - (iii) İş yaptıran taraf (ve ilgili ise diğer taraflar), üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin işin amacı açısından uygun olduğunu kabul eder (Bkz.: A10 paragrafı).
- (f) -Varsa- işi yaptıran tarafça belirlenen sorumlu taraf ve sorumlu tarafın, üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işin konusundan sorumlu olduğuna dair bir açıklama,
- (g) İşin İHS 4400’e uygun olarak yürütüldüğüne ilişkin bir açıklama,
- (h) Denetçinin, üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygunluğuna ilişkin bir beyanda bulunmadığına ilişkin bir açıklama,
- (i) Üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işin, bir güvence denetimi olmadığı ve dolayısıyla denetçinin, bir görüş veya bir güvence sonucu bildirmediğine ilişkin bir açıklama,
- (j) Denetçinin, ilave prosedürler uygulanmış olsaydı, raporlaması gereken diğer hususların ortaya çıkabileceğine ilişkin bir açıklama,
- (k) Denetçinin, Kurum tarafından yayımlanan Etik Kurallar’ın etik hükümlerine veya asgari olarak Etik Kurallar’da öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer mevzuat hükümlerine uyduğuna ilişkin bir açıklama,
- (l) Bağımsızlığa ilişkin olarak;
- (i) Denetçinin bağımsız olmasının gerekmemesi ve -bağımsız olmasının gerekmesine rağmen- bağımsızlık hükümlerine uyuma ilişkin sözleşmenin şartları üzerinde anlaşmaya varılmamış olması durumunda, işin amacı açısından denetçinin uyması gereken herhangi bir bağımsızlık hükmünün bulunmadığına ilişkin bir açıklama veya
 - (ii) Denetçinin bağımsız olmasının gerekmesi veya bağımsızlık hükümlerine uyuma ilişkin sözleşmenin şartları üzerinde anlaşmaya varılmış olması durumunda, denetçinin ilgili bağımsızlık hükümlerine uyduğuna ilişkin bir açıklama. Bu açıklamada ilgili bağımsızlık hükümleri belirtilir.

- (m) Denetçinin faaliyet gösterdiği denetim şirketinin, KKS 1’i veya en az KKS 1’de öngörülen yükümlülükleri karşılayacak mevzuat hükümlerini uyguladığına ilişkin bir açıklama,
 - (n) Sözleşmenin şartlarında mutabık kalındığı şekliyle uygulanmış olan her bir prosedürün niteliği, kapsamı ve -varsa- zamanlamasının detayına ilişkin bir açıklama (Bkz.: A55-A57 paragrafları),
 - (o) Tespit edilen istisnalara ilişkin detaylar dâhil, uygulanmış olan her bir prosedürden elde edilen bulgular (Bkz.: A55-A56 paragrafları),
 - (p) Denetçinin imzası,
 - (q) “Üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işe ilişkin rapor” tarihi ve
 - (r) Denetçinin adresi.
31. Denetçinin; “üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işe ilişkin rapor”da denetçinin faydalandığı uzman tarafından yürütülen çalışmaya atıfta bulunması durumunda, uzmanın dâhil olmasıyla denetçinin prosedürlerin uygulanması ve bulguların raporlanmasına ilişkin sorumluluğunun azaldığını ima eden herhangi bir ifadeye raporda yer verilemez (Bkz.: A58 paragrafı).
32. Denetçinin, 30(o) paragrafında zorunlu kılınan, bulgulara ilişkin açıklamalara ilave olarak “üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işe ilişkin rapor”da bulguların bir özetine yer vermesi durumunda:
- (a) Bulgulara ilişkin özet; açık, yanıltıcı olmayan ve farklı yorumlamalara neden olmayacak şekilde tarafsız bir biçimde belirtilir ve
 - (b) “Üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işe ilişkin rapor”; özeti okumanın, raporun tamamının incelenmesi anlamına gelmeyeceğini belirten bir açıklama içerir.
33. “Üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işe ilişkin rapor” tarihi, bu İHS’ye uygun olarak denetçinin üzerinde mutabık kalınan prosedürleri tamamladığı ve bulguları belirlediği tarihten önce olamaz.

Diğer İşlerle Birlikte Üzerinde Mutabık Kalınan Prosedürlerin Uygulandığı İşin Yürütülmesi

34. “Üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işe ilişkin rapor”, diğer işlere ilişkin raporlardan açık ve net bir biçimde ayrırt edilebilmelidir.

Belgelendirme

35. Denetçi, çalışma kağıtlarında:
- (a) Yazılı sözleşme şartlarına ve -varsa- işi yaptıran tarafla anlaşmaya varılan, değişen prosedürleri yansıtacak şekilde sözleşmenin yeni şartlarına,
 - (b) Uygulanan prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamına ve

(c) -Uygulanmış olan- üzerinde mutabık kalınan prosedürlerden elde edilen bulgulara,

yer verir (Bkz.: A60 paragrafı).

Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

Kapsam (Bkz.: 2 nci paragraf)

- A1. Bu İHS'de "konu"ya yapılan atıf; üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı (ilgili bilgi, belge, ölçüm veya mevzuata uyum dâhil) tüm hususları ifade eder.
- A2. Üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işin yürütülebileceği finansal ve finansal olmayan konuya ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:
- Aşağıdakilerle ilgili finansal konular:
 - İşletmenin finansal tabloları, belirli işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya finansal tablolardaki açıklamalar.
 - Bir finansman programı uyarınca yapılan harcamaların söz konusu programa uygunluğu.
 - Hasılatın belirli bir yüzdesine dayanan telif, kiralama veya imtiyaz bedellerinin belirlenmesi için hasılat.
 - Düzenleyici kurumlarca belirlenen sermaye yeterlilik rasyoları.
 - Aşağıdakilerle ilgili finansal olmayan konular:
 - Sivil havacılık kurumuna raporlanan yolcu sayısı.
 - Düzenleyici bir kuruma raporlanan, sahte veya ayıplı mal imhasının gözlemlenmesi.
 - Düzenleyici bir kuruma raporlanan, piyango çekilişlerine ilişkin veri üretim süreçleri.
 - Düzenleyici bir kuruma raporlanan, sera gazı emisyonlarının hacmi/büyüklüğü.

Yukarıdaki liste tüm durumları kapsamamaktadır. Dış raporlamaya ilişkin taleplere bağlı olarak ilave konu türleri ortaya çıkabilir.

KKS 1 İle İlişki (Bkz.: 3 üncü paragraf)

- A3. KKS 1; denetim şirketinin, üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işler dâhil, ilgili hizmetlere yönelik kalite kontrol sistemini kurma ve bu sistemin devamlılığını sağlama sorumluluğunu düzenler. Bu sorumluluklar denetim şirketinin aşağıdakileri oluşturmasına yöneliktir:
- Kalite kontrol sistemi ve
 - Kalite kontrol sisteminin amacına ulaşması için şirketin tasarladığı politikalar ile bu politikalara uyum sağlanmasına ve izlenmesine ilişkin şirket prosedürleri.

A4. KKS 1'e göre denetim şirketinin amacı;

- (a) Denetim şirketinin ve personelinin, mesleki standartlara ve mevzuat hükümlerine uydurğuna ve
- (b) Denetim şirketi veya sorumlu denetçi tarafından düzenlenen raporların, içinde bulunulan şartlara uygun olduğuna,

ilişkin kendisine makul güvence sağlayan bir kalite kontrol sistemi kurmak ve bu sistemin devamlılığını sağlamak².

A5. Bazı ülkelerde, üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işlerle ilgili olarak KKS 1'in uygulanmasına yönelik bir mevzuat bulunmayabilir ve bu ülkelerde bu tür işleri yürüten denetim şirketleri için kalite kontrole yönelik yükümlülükler getirilmiş olabilir. Bu İHS'nin üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işe ilişkin kalite kontrole ilgili hükümleri; söz konusu ülkede kalite kontrole ilişkin getirilen yükümlülüklerin, asgari olarak KKS 1'de öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevada olduğu ön kabulüne dayanır. Söz konusu hükümler; KKS 1'de yer alan hükümlerin amaçlarına ulaşılması konusunda denetim şirketine -aşağıdaki unsurların her birini ele alan politika ve prosedürleri içeren bir kalite kontrol sistemi oluşturma zorunluluğuna da içeren- bir yükümlülük getirdiğinde bu ön kabul şartı sağlanmış olur:

- Denetim şirketi bünyesinde kaliteye ilişkin liderlik sorumlulukları,
- Etik hükümler,
- Müşteri ilişkisinin ve sözleşmenin kabulü ve devam ettirilmesi,
- İnsan kaynakları,
- İşin yürütülmesi ve
- İzleme.

A6. İş ekipleri, denetim şirketinin kalite kontrol sistemi bağlamında, söz konusu iş için geçerli olan kalite kontrol prosedürlerini uygulamakla sorumludur.

A7. İş ekipleri, denetim şirketi veya diğer tarafların sunduğu bilgiler aksini göstermediği sürece denetim şirketinin kalite kontrol sistemine güvenebilir. Örneğin iş ekipleri;

- İşe almaya ve eğitime yönelik prosedürler aracılığıyla personelin yetkinliğinin sağlanması,
- Müşteri ilişkisinin kurulması ve devam ettirilmesine yönelik sistemler aracılığıyla müşteri ilişkisinin devam ettirilmesi,
- İzleme süreci aracılığıyla mevzuat hükümlerine uyum sağlanması,

hususlarında denetim şirketinin kalite kontrol sistemine güvenebilir.

Kalite kontrol sisteminde belirlenen, üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işi etkileyebilecek eksiklikleri dikkate alırken sorumlu denetçi, ilgili

² KKS 1, 11 inci paragraf

durumu düzeltmek amacıyla denetim şirketi tarafından alınan önlemlerin üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı iş bağlamında yeterli olup olmadığını göz önünde bulundurabilir.

- A8. Denetim şirketinin kalite kontrol sisteminde bir eksiklik bulunması, tek başına, üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işin mesleki standartlar ile mevzuat hükümlerine uygun olarak yürütülmediği veya raporun içinde bulunulan şartlara uygun olmadığı sonucuna varılması için dayanak teşkil etmeyebilir.

Yürürlük Tarihi (Bkz.: 11 inci paragraf)

- A9. Birden fazla yılı kapsayan sözleşmelerde denetçi, üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işin, bu İHS'nin yürürlüğe girdiği tarihte ve sonrasında bu İHS'ye uygun olarak yürütülebilmesi için sözleşme şartlarının güncellenmesini talep edebilir.

Tanımlar

İşi Yaptıran Taraf ve Diğer Hedef Kullanıcılar (Bkz.: 13(a), 13(b), 13(d), 13(g), 24(f)(i), 24(g), 30(e)(i), 30(e)(iii) paragrafları)

- A10. Bazı durumlarda prosedürler için, işi yaptıran tarafa ilave olarak hedef kullanıcılarla da anlaşmaya varılabilir. İşi yaptıran taraf haricindeki hedef kullanıcılar da prosedürlerin uygunluğunu kabul edebilir.
- A11. İşi yaptıran taraf farklı şartlar altında sorumlu taraf, düzenleyici kurum veya diğer hedef kullanıcılar olabilir. Bu İHS'de işi yaptıran tarafa yapılan atıflar, -uygun hâllerde- birden çok sorumlu tarafı ifade eder.

Bulgular (Bkz.: 13(f) paragrafı)

- A12. Bulgular, tarafsız olarak doğrulanabilir (diğer bir ifadeyle, farklı denetçilerin aynı prosedürleri uygulayarak eşdeğer sonuçlara varması beklenir). Bulgular, denetçinin bir görüş vermesini veya sonuç açıklamasını ya da denetçinin verebileceği herhangi bir tavsiyeyi içermez.
- A13. Denetçi örneğin, “bulgular” teriminin yanlış anlaşılacağından endişelendiği gibi durumlarda, “bulgular” terimi yerine “somut bulgular” terimini kullanabilir. “Bulgular” teriminin somut olmayan sonuçları da içerecek şekilde anlaşılabilirdiği ülkelerde veya dillerde böyle bir durum söz konusu olabilir.

Etik Hükümler (Bkz.: 17 nci paragraf)

Tarafsızlık ve Bağımsızlık

- A14. Üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işi yürüten bir denetçinin etik hükümlere uyması gerekir. Etik hükümler, Etik Kurullar'da yer alan bağımsızlık hükümleri ile mevzuatta yer alan daha kısıtlayıcı diğer hükümlerden oluşur. Etik Kurullar denetçinin, -önyargılar, çıkar çatışmaları veya başkalarının baskı oluşturması nedeniyle meslek veya işle ilgili muhakemelerini etkilemesine izin vermemesini gerektiren tarafsızlık ilkesi dâhil- temel ilkelere uyumunu zorunlu kılar. Dolayısıyla,

denetçinin tabi olduğu etik hükümler, asgari olarak üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işi yürütürken denetçinin tarafsız olmasını gerektirir.

- A15. Etik Kurallar, üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işlere ilişkin bağımsızlık hükümleri içermez. Ancak, mevzuat, diğer mesleki hükümler, sözleşme veya program şartları ile üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işler için işin konusuna yönelik düzenleme bağımsızlığa ilişkin özel hükümler içerebilir.

Mevzuata Aykırılık³

- A16. Mevzuat veya etik hükümler;
- Denetçinin tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıkları yetkili bir kuruma rapor etmesini zorunlu kılabilir.
 - İçinde bulunulan şartlar altında yetkili bir kuruma rapor edilmesinin uygun olabileceği konusunda denetçiye sorumluluk yükleyebilir⁴.
- A17. Tespit edilen veya şüphelenilen aykırılığın yetkili bir kuruma rapor edilmesi:
- Mevzuat veya etik hükümlerin, denetçinin rapor etmesini gerektirmesi,
 - Denetçinin etik hükümlere uygun olarak, tespit edilen veya şüphelenilen aykırılığı rapor etmenin, bunlara karşı atılacak uygun bir adım olduğuna karar vermesi veya
 - Mevzuat veya etik hükümlerin, denetçiye böyle bir hak vermesi,
- hâlinde gerekli veya uygun olabilir.
- A18. Denetçinin; üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işi yürütebilmek için gerekenden daha yüksek düzeyde mevzuat bilgisine sahip olması beklenmez. Ancak mevzuat veya etik hükümler, tespit edilen veya şüphelenilen aykırılığa karşılık verirken denetçiden bilgisini, mesleki muhakemesini ve uzmanlığını kullanmasını bekleyebilir. Bir eylemin/fiilin gerçek anlamda aykırılık oluşturup oluşturmadığı, nihai olarak bir mahkeme veya uygun olan diğer bir karar organı tarafından belirlenecek bir konudur.
- A19. Bazı durumlarda, mevzuattaki veya etik hükümlerdeki sır saklama yükümlülüğü, tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıkların yetkili bir kuruma rapor edilmesine izin vermeyebilir. Diğer durumlarda, tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıkların yetkili bir kuruma rapor edilmesi, etik hükümler uyarınca sır saklama yükümlülüğünün ihlali olarak değerlendirilmeyecektir⁵.
- A20. Denetçi; denetim şirketi içerisinde danışmanlık almayı (denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket içerisinde), atacağı herhangi bir adımın mesleki veya hukuki sonuçlarını öğrenmek amacıyla hukuki danışmanlık almayı veya gizlilik esasına bağlı

³ Etik hükümler, hile dâhil mevzuata aykırılıklara işaret edebilir (Bkz.: Etik Kurallar, 360.5 U2 paragrafı).

⁴ Etik Kurallar, A360.36-A360.36 U3 paragrafları.

⁵ Etik Kurallar, A114.1, 114.1 U1 ve A360.37 paragrafları.

kalmak kaydıyla düzenleyici bir kuruma danışmayı düşünebilir (mevzuatla yasaklanmadığı veya sır saklama yükümlülüğü ihlal edilmediği müddetçe)⁶.

Mesleki Muhakeme (Bkz.: 18 inci paragraf)

A21. Mesleki muhakeme; üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı iş boyunca, bu İHS'nin hükümleri ile etik hükümler uygulanırken ve -uygun hâllerde- atılacak adımlara yönelik bilgiye dayalı kararlar alınırken kullanılır.

A22. Üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işi kabul ederken, yürütürken ve bu işe ilişkin raporlama yaparken mesleki muhakeme aşağıdaki örneklerdeki gibi kullanılır:
İşin kabul edilmesinde;

- İş yaptıran tarafla (ve ilgili ise diğer taraflarla), uygulanacak prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamı konusunda (işin amacını dikkate alarak) müzakere yapılırken ve anlaşmaya varılırken.
- İşin kabulü ve devam ettirilmesine ilişkin şartların karşılanıp karşılanmadığı belirlenirken.
- Sözleşmenin şartları üzerinde anlaşmaya varıldığı şekliyle, -denetçinin faydalandığı uzmanın çalışmaya katılımı ihtiyacı dâhil- prosedürleri uygulamak için gerekli kaynaklar belirlenirken.
- Denetçinin; üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işin amacı açısından, üzerinde mutabık kalınması talep edilen prosedürlerin uygun olmadığını gösteren durum ve gerçeklerden haberdar olması durumunda, atılacak uygun adımlar belirlenirken.

İşin yürütülmesinde;

- Üzerinde mutabık kalınan prosedürleri uygularken denetçinin aşağıdakilerden haberdar olması durumunda atılacak uygun adımlar veya verilecek karşılıklar belirlenirken:
 - Hile veya aykırılığa ilişkin bir duruma veya şüphelenilen aykırılığa işaret edebilen hususlarda.
 - Üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işe ilişkin bilginin güvenilirliği hakkında şüphe oluşturan veya bilginin yanıltıcı olabileceğine işaret eden diğer hususlarda.
 - Anlaşmaya varıldığı şekilde uygulanamayan prosedürlerde.

İşe ilişkin raporlama yapılmasında;

- Bulgular, istisnaların bulunması dâhil, tarafsız bir şekilde ve yeterince detaylı olarak açıklanırken.

⁶ Etik Kurallar, 360.39 U1 paragrafı.

A23. Üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işi yürütürken denetçinin mesleki muhakemeyi kullanma ihtiyacı aşağıdaki nedenlerden dolayı sınırlanabilir:

- -İşi yaptıran tarafın, işin amacı açısından uygulanacak prosedürlerin uygun olduğunu kabul ettiği- üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı bir işin, denetçi ve işi yaptıran tarafın üzerinde mutabık kalmış olduğu prosedürlerin uygulanmasını içermesi.
- Üzerinde mutabık kalınan prosedürler ve bu prosedürlerin uygulanması sonucunda ortaya çıkan bulguların açık, yanıtıcı olmayan ve farklı yorumlamalara neden olmayacak şekilde tarafsız olarak belirlenebilmesi.
- Bulguların tarafsız olarak doğrulanabilmesi (diğer bir ifadeyle, farklı denetçilerin aynı prosedürleri uygulayarak eşdeğer sonuçlara varmasının beklenmesi).

Üzerinde Mutabık Kalınan Prosedürlerin Uygulandığı İşe İlişkin Kalite Kontrol (Bkz.: 19-20 nci paragraflar)

A24. Sorumlu denetçi, her bir işin genel kalitesine ilişkin sorumluluğu üstlenmesi bağlamında, atacağı adımlar ile iş ekibinin diğer üyelerine vereceği mesajlarda, işin kalitesi açısından:

- (a) Çalışmaların mesleki standartlar ile mevzuat hükümlerine uygun olarak yürütülmesinin,
 - (b) Denetim şirketinin kalite kontrol politika ve prosedürlerine uyum sağlanmasının ve
 - (c) Raporun bu İHS'ye uygun olarak düzenlenmesinin,
- önemini vurgular.

A25. KKS 1, denetim şirketinin;

- Yeni bir müşteriyle iş ilişkisi kurmadan önce,
- Mevcut bir müşteriye hizmet vermeye devam edip etmeme kararı verirken ve
- Mevcut bir müşteriden yeni bir işi kabul edip etmemeyi değerlendirirken,

şartlara göre gerekli gördüğü her türlü bilgiyi elde etmesini zorunlu kılar. Müşteri ilişkisinin ve üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işin kabulü ve devam ettirilmesi açısından ulaşılan sonuçların uygun olup olmadığının belirlenmesinde sorumlu denetçiye yardımcı olan bilgiler arasında işletmenin büyük pay sahiplerinin, kilit yöneticilerinin ve üst yönetimden sorumlu olanların dürüstlüğüne ilişkin bilgiler yer alır. Sorumlu denetçinin, işin uygun bir şekilde yürütülmesini etkileyebilecek derecede yönetimin dürüstlüğünden şüphelenmesi için bir sebebin bulunması durumunda, işin kabul edilmesi uygun olmayabilir.

A26. KKS 1, denetim şirketinin kendisinin ve personelinin etik hükümlere uyduklarına dair makul güvence sağlamayı amaçlayan politika ve prosedürler oluşturma sorumluluğunu düzenler. Bu İHS sorumlu denetçinin, iş ekibinin etik hükümlere uymasıyla ilgili sorumluluklarını belirler.

A27. 20 nci paragrafta yer alan hükmü karşılayamaması durumunda denetçinin; üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işin kapsamını -uygun bir şekilde sorumluluk alabileceği prosedürlerle- sınırlandırmak amacıyla işi yaptırın tarafla anlaşmaya varması uygun olabilir. İş yaptıran taraf, ayrı bir biçimde diğer prosedürleri uygulaması için bir uzmanı görevlendirebilir.

Üzerinde Mutabık Kalınan Prosedürlerin Uygulandığı İşin Kabulü ve Devam Ettirilmesi (Bkz.: 21-23 üncü paragraflar)

A28. Üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işin amacı hakkında kanaat edinirken denetçi, uygulanması istenilen prosedürlerin işin amacı açısından uygun olmadığına işaret eden hususlardan haberdar olabilir. Örneğin, denetçi aşağıdakileri işaret eden durum ve gerçeklerden haberdar olabilir:

- Prosedürlerin, hedef kullanıcıların karar alma mekanizmalarını belirli bir yönde etkileyecek şekilde seçilmesi.
- Üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işin konusunun güvenilir olmaması.
- Güvence denetimi veya danışmanlık hizmetinin, işi yaptırın tarafın veya diğer hedef kullanıcıların ihtiyacını daha iyi karşılayabilmesi.

A29. Denetçiyi, 21 ve 22 nci paragraflarda yer alan şartların karşılandığı konusunda ikna edebilecek diğer adımlar aşağıdakileri içerir:

- Uygulanacak prosedürlerin, -uygun hâllerde- örneğin mevzuatta veya sözleşme şartlarındaki (bazen “İş Tanımları” olarak ifade edilen) yazılı hükümlerle karşılaştırılması.
- İş yaptıran taraftan aşağıdakileri yapmasının talep edilmesi:
 - Sözleşmenin şartlarında belirttiği şekliyle, uygulanması beklenen prosedürlerin ve “üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işe ilişkin rapor”un şekil ve içeriğinin bir örneğinin hedef kullanıcıya (veya hedef kullanıcılara) dağıtılması.
 - Uygulanacak prosedürlere ilişkin hedef kullanıcıdan (veya hedef kullanıcılardan) kabul/onay alınması.
 - Hedef kullanıcının (veya hedef kullanıcıların) uygun temsilcileriyle uygulanacak prosedürlerin müzakere edilmesi.
- İş yaptıran tarafın tek hedef kullanıcı olmaması durumunda, işi yaptırın taraf ile diğer hedef kullanıcı (veya hedef kullanıcılar) arasındaki yazışmaların incelenmesi.

A30. 21 ve 22 nci paragraflardaki şartların karşılanmaması durumunda, üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işin, işi yaptırın tarafın veya diğer hedef kullanıcıların ihtiyacını karşılayabilmesi muhtemel değildir. Bu gibi durumlarda, denetçi bir güvence denetimi gibi daha uygun olabilecek diğer hizmetleri tavsiye edebilir.

A31. 21 ve 22 nci paragraflardaki şartların tamamı, iş süresince ilave edilen veya değiştirilen prosedürler için de uygulanır.

Üzerinde Mutabık Kalınan Prosedürlerin ve Bulguların Belirlenmesi (Bkz.: 22(c) paragrafı)

A32. Üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı iş sırasında yürütülecek prosedürler, mevzuat tarafından öngörülebilir. Bazı durumlarda mevzuat ayrıca, “üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işe ilişkin rapor”da belirtilecek prosedürlere ve bulgulara ilişkin bir biçim öngörebilir. 22(c) paragrafında belirtildiği gibi üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işin kabulüne ilişkin bir şart, denetçinin üzerinde mutabık kalınan prosedürleri ve bulguları açık, yanıltıcı olmayan ve farklı yorumlamalara neden olmayacak şekilde tarafsız olarak belirleyebilmesidir.

A33. Üzerinde mutabık kalınan prosedürler açık, yanıltıcı olmayan ve farklı yorumlamalara neden olmayacak şekilde tarafsız olarak belirlenir. Diğer bir ifadeyle bu prosedürler; hedef kullanıcının, uygulanan prosedürlerin niteliği, kapsamı ve -varsa- zamanlamasını anlaması için yeterli bir ayrıntı/belirlilik düzeyinde açıklanır. Herhangi bir terimin (kullanıldığı yerdeki bağlama veya eksikliğe bağlı olarak) potansiyel olarak belirsiz ve yanıltıcı bir şekilde kullanılabileceğini anlamak önemlidir. Terimlerin kullanıldıkları bağlamda uygun olduğu varsayıldığında, kabul edilebilir olan adımlara ilişkin açıklama örnekleri aşağıdakileri içerir:

- Onaylama.
- Karşılaştırma.
- Anlaşmaya varma.
- İz sürme.
- Teftiş etme.
- Sorgulama.
- Yeniden hesaplama.
- Gözleme.

A34. Kullanıldıkları bağlama bağlı olarak açık olmayan, yanıltıcı ve farklı yorumlamalara neden olabilen terimler örneğin aşağıdakileri içerebilir:

- “Gerçeğe uygun sunum”, “doğru ve gerçeğe uygun”, “bağımsız denetim”, “sınırlı bağımsız denetim”, “güvence”, “görüş” veya “sonuç” gibi Türkiye Denetim Standartları kapsamında güvenceyle ilişkili olan terimler.
- Bulgulara ilişkin “onaylamaktayız”, “doğrulamaktayız” ve “güvence veremekteyiz” gibi bir güvence görüşü veya sonucu bildirmeyi ifade eden terimler.
- “Gerekli gördüğümüz tüm açıklamaları temin etmiş ve prosedürleri uygulamış bulunuyoruz” şeklindeki açık olmayan veya muğlak ifadeler.
- “Önemli” veya “ciddi” gibi farklı yorumlamalara neden olan terimler.

- Uygulanacak prosedürlerin niteliği, kapsamı ve -varsa- zamanlaması belirtilmeksizin; “müzakere etme”, “değerlendirme”, “test etme”, “analiz etme” veya “inceleme” gibi prosedürlere ilişkin kesin olmayan açıklamalar. Örneğin, soruların sorulduğu veya müzakerede bulunulan kişiler belirtilmeksizin “müzakere etme” kelimesinin kullanılması kesin bir ifade olmayabilir.
- “Görüşümüze göre”, “bizim açımızdan” veya “buna ilişkin pozisyon almaktayız” gibi bulguların somut sonuçları yansıtmadığını gösteren terimler.

A35. Örneğin, “makul olup olmadığını belirlemek için maliyet dağılımının sınırlı denetimi” gibi bir prosedürün; açık, yanıtıcı olmayan ve farklı yorumlamalara neden olmayan terimlere ilişkin şartları sağlaması aşağıdaki nedenlerden dolayı muhtemel değildir:

- “Sınırlı denetim” terimi, prosedürlerde sınırlı güvence denetimi amaçlanmamış olsa bile bazı kullanıcılar tarafından, maliyet dağılımının sınırlı güvence denetiminin konusunu oluşturduğu, anlamına gelecek şekilde yanlış yorumlanabilir.
- “Makul” terimi, “makul” olan şey konusunda farklı yorumlamalara neden olabilir.

A36. Mevzuatın açık olmayan, yanıtıcı olan ve farklı yorumlamalara neden olan terimler kullanarak bir prosedürü belirlediği veya tanımladığı durumlarda denetçi, işi yaptırılan taraftan örneğin aşağıdakileri talep ederek 22(c) paragrafındaki hususlar hakkında ikna olabilir:

- Açık olması, yanıtıcı olmaması veya farklı yorumlamalara neden olmaması için, prosedürün kendisinin veya tanımının değiştirilmesi.
- Açık olmayan, yanıtıcı veya farklı yorumlamalara neden olan bir terimin -örneğin mevzuat nedeniyle- düzeltilmemesi durumunda, söz konusu terime ilişkin bir tanımın “üzerinde mutabık kalınan prosedürlere yönelik işe ilişkin rapor”da yer alması.

Bağımsızlık Hükümlerine Uyum (Bkz.: 22(e) ve 24(e) paragrafları)

A37. Denetçinin bağımsızlık hükümlerine A15 paragrafındaki gibi nedenlerden dolayı uymasının gerekmesi durumunda, 22(e) paragrafı uygulanır. Bağımsızlık hükümlerine uyum için işi yaptırılan tarafla sözleşmenin şartları üzerinde anlaşmaya varması durumunda da denetçi, 22(e) paragrafını uygular. Örneğin başlangıçta denetçi, etik hükümler veya mevzuat tarafından ya da diğer nedenlerden dolayı kendisinin bağımsızlık hükümlerine tabi olmadığını belirlemiş olabilir. Ancak, işin kabulü ve devam ettirilmesi veya sözleşmenin şartları üzerinde anlaşmaya varılmasını değerlendirirken denetçinin aşağıda yer alan hususlara ilişkin bilgisi, -üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işin amacı açısından- işi yaptırılan tarafla belirli bağımsızlık hükümlerine uyumla ilgili bir müzakerede bulunmasının uygun olup olmadığının göstergesi olabilir:

- Üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işin amacı,
- İşi yaptıran tarafın, diğer hedef kullanıcıların ve sorumlu tarafın (iş yaptıran taraftan farklı olması durumunda) kimlikleri,
- Uygulanacak prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamı veya
- Denetçinin iş yaptıran taraf, diğer hedef kullanıcılar veya sorumlu taraf (iş yaptıran taraftan farklı olması durumunda) için yürütmekte olduğu veya yürütmüş olduğu diğer işler.

A38. Denetçi, iş yaptıran tarafın (veya iş yaptıran taraftan farklı olması durumunda sorumlu tarafın) finansal tablolarının bağımsız denetçisi olabilir. Bu tür bir durumda, denetçinin ayrıca üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı bir işi yürütmek için görevlendirilmiş olması durumunda, “üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işe ilişkin rapor”un hedef kullanıcıları, denetçinin üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işin amacı açısından bağımsız olduğunu varsayabilir. Dolayısıyla denetçi, finansal tabloların denetimi için geçerli olan bağımsızlık hükümlerine uyumun, üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işin amacı açısından uygun olduğu hususunda iş yaptıran tarafla anlaşmaya varabilir. Böyle bir durumda, 24(e) paragrafına uygun olarak, denetçinin bu gibi bağımsızlık hükümlerine tabi olduğunu içeren bir ifade sözleşmenin şartlarına dâhil edilir.

A38T. Denetçi, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun 397 ilâ 406 ncı maddeleri kapsamında bağımsız denetçi olarak görev aldığı şirketlere üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işi sunamaz.* Bu İHS, mevzuatla başka bir şekilde yasaklanmadığı sürece denetçiden -bağımsız denetçi olarak görev almadığı bir işletme nezdinde- üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı bir işi yürütmesi talep edilmesi durumunda kullanılabilir.

Üzerinde Mutabık Kalınan Prosedürlerin Uygulandığı Sözleşmenin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması (Bkz.: 24-25 inci paragraflar)

A39. -Uygun hâllerde- sözleşmeye dâhil edilebilecek ilave hususlar örneğin aşağıdakileri içerebilir:

- Üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işin bazı alanlarında denetçinin faydalandığı uzmanın katılımına ilişkin düzenlemeler.
- “Üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işe ilişkin rapor”un kullanımı veya dağıtımı üzerindeki her türlü kısıtlama.

A40. Ek 1’de üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işe ilişkin sözleşme örneği yer almaktadır.

A41. Denetçi; uygulanacak prosedürlerin, istisnaların belirlenmesi için sayısal eşikler içereceği hususunda iş yaptıran tarafla anlaşmaya varabilir. Uygulanacak prosedürlerin sayısal eşikler içermesi hususunda iş yaptıran tarafla anlaşmaya varılması durumunda,

* Bkz.: 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, 400 üncü madde

sözleşmenin şartlarındaki prosedürlere ilişkin tanımlamalarda bu sayısal eşiklere yer verilir.

- A42. Bazı durumlarda mevzuatta, uygulanacak prosedürlerin yalnızca niteliği öngörülebilir. Bu gibi durumlarda denetçi; 24(i) paragrafına uygun olarak işi yaptıran tarafın, uygulanacak prosedürlerin işin amacı açısından uygun olduğunu kabul etmesi için bir dayanağa sahip olması amacıyla, işi yaptıran tarafla uygulanacak prosedürlerin zamanlaması ve kapsamı konusunda anlaşmaya varır.
- A43. Bazı durumlarda, sözleşmenin şartları üzerinde anlaşmaya varılması ve üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulanması doğrusal ve ayrı bir biçimde gerçekleşir. Diğer durumlarda, sözleşmenin şartları üzerinde anlaşmaya varılması ve üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin yürütülmesi; iş yürütülürken ortaya çıkan yeni bilgiler karşılık vermek amacıyla, anlaşma sağlanan üzerinde mutabık kalınan prosedürlerdeki değişikliklerle birlikte, yinelenen bir süreçtir. Daha öncesinde üzerinde mutabık kalınmış prosedürlerin değiştirilmesi gerektiğinde 25 inci paragraf, denetçinin işi yaptıran tarafla değişen sözleşme şartları üzerinde anlaşmaya varmasını zorunlu kılar. Değişen sözleşme şartları örneğin, güncellenmiş bir sözleşme, mevcut sözleşmeye bir ilave veya yazılı kabulü/onayı içeren diğer bir belge şeklinde olabilir.

Müteakip İşler (Bkz.: 26 ncı paragraf)

A44. Müteakip (birbirini takip eden) dönemlerde üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulanmasına yönelik bir işin yapılması durumunda denetçi, birbirini takip eden her bir iş için yeni bir sözleşme veya başka türlü bir yazılı anlaşma yapmamaya karar verebilir. Ancak aşağıdaki etkenler, sözleşme şartlarının revize edilmesinin veya işi yaptıran tarafa mevcut sözleşme şartlarının denetçi tarafından hatırlatılmasının uygun olduğuna işaret edebilir:

- İş yaptıran tarafın, üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işin amacını veya üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamını yanlış anladığına dair herhangi bir göstergenin varlığı.
- Daha öncesinde üzerinde mutabık kalınmış prosedürlerde yapılan herhangi bir değişiklik dâhil, sözleşmenin revize edilmiş şartlarının veya özel şartlarının bulunması.
- İş etkileyen yasal, düzenleyici veya sözleşmeye dayalı yükümlülüklerdeki bir değişiklik.
- İş yaptıran tarafın yönetiminde veya üst yönetiminden sorumlu olanlarındaki bir değişiklik.

Üzerinde Mutabık Kalınan Prosedürlerin Uygulanması (Bkz.: 28 inci paragraf)

A45. Denetçi yazılı beyanları, örneğin aşağıdaki gibi durumlarda talep etmeye karar verebilir:

- Üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin sorgulamayı içermesi durumunda denetçi, sözlü olarak verilmiş olan cevaplarda yazılı beyanlar talep edebilir.

- İşi yaptıran tarafın sorumlu taraf olmaması durumunda denetçi; işi yaptıran tarafla, üzerinde mutabık kalınan bir prosedür için sorumlu taraftan yazılı beyanların talep edilmesi konusunda anlaşmaya varabilir.

Denetçinin Faydalandığı Uzman Çalışmasının Kullanılması (Bkz.: 29 uncu paragraf)

A46. Denetçinin faydalandığı uzman çalışmasının kullanılması denetçiye, aşağıdaki konularda yardımcı olması için bir uzmandan faydalanmasını içerebilir:

- -Uygulanacak- üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin, işi yaptıran tarafla müzakere edilmesi. Örneğin bir avukat, sözleşmenin hukuki boyutlarını ele alan bir prosedürün tasarımı konusunda denetçiye tavsiyelerde bulunabilir veya
- Bir veya birden çok üzerinde mutabık kalınan prosedürün uygulanması. Örneğin bir kimyacı, bir tahıl örneğindeki toksin seviyelerini belirlemesinde olduğu gibi, üzerinde mutabık kalınan bir prosedür uygulayabilir.

A47. Denetçinin faydalandığı uzman, denetçi tarafından görevlendirilmiş bir dış uzman veya denetim şirketinin bir parçası/çalışanı olan ve bu nedenle şirketin kalite kontrol sistemine tabi olan bir iç uzman olabilir. Denetçi, denetim şirketi veya diğer taraflarca sunulan bilgiler aksini göstermediği sürece denetim şirketinin kalite kontrol sistemine güvenebilir. Bu güvenin boyutu şartlara göre farklılık gösterir ve aşağıdaki hususlarla bağlantılı olarak denetçinin prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamını etkileyebilir:

- İşe alma ve eğitim programları aracılığıyla elde edilen yetkinlik ve kabiliyet.
- Denetçinin, faydalandığı uzmanın tarafsızlığına ilişkin değerlendirmesi.
- Denetçinin faydalandığı uzmanla yapılan anlaşma.

Bu tür bir güven, denetçinin bu İHS hükümlerini yerine getirme sorumluluğunu azaltmaz.

A48. Denetçinin faydalandığı uzmanın bir veya birden çok üzerinde mutabık kalınan prosedür uygulaması durumunda; 29(b) paragrafında zorunlu kılındığı üzere bu uzmanın çalışmasının niteliği, kapsamı ve amacına yönelik anlaşma, denetçinin faydalandığı uzman tarafından uygulanacak prosedürün (veya prosedürlerin) niteliği, zamanlaması ve kapsamını içerir. 29(b) paragrafındaki gerekli hususlara ilave olarak denetçinin, uzman ile aşağıda örnekleri verilen hususlarda anlaşmaya varması uygun olabilir:

- (a) Denetçi ve uzmanın sahip olduğu ilgili görev ve sorumluluklar,
- (b) Denetçi ile uzman arasında, uzman tarafından sunulacak herhangi bir raporun şekli dâhil, kurulan iletişimin niteliği, zamanlaması ve kapsamı ile
- (c) Uzmanın, sır saklama hükümlerini gözetme gerekliliği.

A49. Anlaşmanın yazılı yapılmasının uygun olup olmayacağı dâhil, A47 paragrafında belirtilen hususlar denetçi ve uzman arasındaki anlaşmanın ayrıntılarını ve şeklini etkileyebilecek niteliktedir. Denetçi ve dış uzman arasında yapılacak anlaşma genellikle bir sözleşme şeklindedir.

A50. Denetçinin faydalandığı uzman çalışmasının kullanılması durumunda, işin kabulü veya devam ettirilmesi aşamasında 29 uncu paragrafta zorunlu kılınan prosedürlerden birkaçının uygulanması uygun olabilir.

“Üzerinde Mutabık Kalınan Prosedürlerin Uygulandığı İşe İlişkin Rapor” (Bkz.: 30-33 üncü paragraflar)

A51. Ek 2’de “üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işe ilişkin rapor” örneklerine yer verilmektedir.

Üzerinde Mutabık Kalınan Prosedürlerin Uygulandığı İşin Konusu (Bkz.: 30(c) paragrafı)

A52. Denetçi -varsa- yanlış anlamaları önlemek için, “üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işe ilişkin rapor”un, söz konusu prosedürlerin uygulandığı işin konusu haricinde bir bilgi sağlamadığını açıklayabilir. Örneğin, bir işletmenin ticari alacakları ve stokları için üzerinde mutabık kalınan prosedürleri uygulamak üzere görevlendirilmiş olması durumunda denetçi, “üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işe ilişkin rapor”un sadece bu hesaplarla ilgili olduğu ve bir bütün olarak işletmenin finansal tablolarını kapsamadığına ilişkin bir açıklamayı rapora dâhil edebilir.

“Üzerinde Mutabık Kalınan Prosedürlerin Uygulandığı İşe İlişkin Rapor”un Amacı (Bkz.: 30(d) paragrafı)

A53. 30(d) paragrafında zorunlu kılınan açıklamaya ek olarak denetçi, “üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işe ilişkin rapor”un sadece işi yaptıran taraf ve hedef kullanıcılar için hazırlandığını belirtmeyi uygun görebilir. Bu durum, belirli bir ülkedeki mevzuata bağlı olarak, üzerinde mutabık kalınan prosedürlere ilişkin raporun dağıtımının veya kullanımının kısıtlanması suretiyle gerçekleştirilebilir. Bazı ülkelerde, “üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işe ilişkin rapor”un kullanımının kısıtlanması mümkünken, raporun dağıtımı kısıtlanamayabilir. Diğer ülkelerde, “üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işe ilişkin rapor”un dağıtımının kısıtlanması mümkünken, raporun kullanımı kısıtlanamayabilir.

A54. “Üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işe ilişkin rapor”un dağıtımının veya kullanımının (mümkün olması hâlinde) kısıtlanıp kısıtlanmayacağına karar verirken denetçinin dikkate alabileceği etkenler örneğin aşağıdakileri içerir:

- Hedef kullanıcıların, üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işin amacını yanlış anlaması veya bulguları yanlış yorumlamasının haricinde kullanıcılar için yüksek bir riskin bulunup bulunmadığı.
- Üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin, işi yaptıran tarafın yönetimi veya üst yönetimden sorumlu olanları gibi sadece iç kullanıcıların kullanımı için tasarlanıp tasarlanmadığı.
- Üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin veya bulguların gizli bilgi içerip içermediği.

Üzerinde Mutabık Kalınan Prosedürler ve Bulgular (Bkz.: 30(n)-30(o) paragrafları)

- A55. Üzerinde mutabık kalınan prosedürleri veya bulguları, gizli veya hassas bilgi verilmeksizin açıklayamaması durumunda denetçi, atacağı herhangi bir adımın mesleki veya hukuki sonuçlarını öğrenmek amacıyla:
- Denetim şirketi içerisinde (örneğin, denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket içerisinde) danışmanlık alma,
 - Denetim şirketi dışından (örneğin, başka bir denetçiden) danışmanlık alma veya
 - Hukuki danışmanlık almayı,
- düşünebilir.
- A56. Daha önceden üzerinde mutabık kalınmış prosedürlerin uygulanmamış olması veya değiştirilmiş olmasının; hedef kullanıcıların, üzerinde mutabık kalınan prosedürleri ve bulguları değerlendirmesi için önemli olduğu durumlar olabilir. Örneğin bu husus, prosedürlerin mevzuatla düzenlendiği durumlarda geçerli olabilir. Bu tür durumlarda denetçi, “üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işe ilişkin rapor”da, sözleşmenin asıl şartlarında mutabık kalınan -ancak uygulanamamış veya değiştirilmiş- prosedürleri ve bu prosedürlerin uygulanamamış veya değiştirilmiş olmasının nedenlerini açıklar.
- A57. Denetçi, sözleşme şartlarında üzerinde mutabık kalınan prosedürlere ilişkin anlaşmaya varılan tarihe atıfta bulunur.

Denetçinin Faydalandığı Uzmana Yapılan Atıf (Bkz.: 31 inci paragraf)

- A58. Bazı durumlarda mevzuat, “üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işe ilişkin rapor”da, herhangi bir prosedür uygulayan, denetçinin faydalandığı uzmana bir atıf yapılmasını zorunlu kılar. Örneğin bu tür bir atıf, kamu sektöründe şeffaflık amaçları açısından gerekebilir. Denetçi ayrıca diğer durumlarda örneğin, üzerinde mutabık kalınan prosedürler açıklanırken, denetçinin faydalandığı uzmana atıf yapılmasının uygunluğunu değerlendirebilir. Bununla birlikte denetçi, bulguların “üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işe ilişkin rapor”a dâhil edilmesinden tek başına sorumludur ve bu sorumluluk, denetçinin faydalandığı uzmandan yararlanılması nedeniyle azaltılamaz. Bu nedenle, “üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işe ilişkin rapor”un denetçinin faydalandığı uzmana atıfta bulunması durumunda bu raporun, denetçinin sorumluluğunun uzmana yapılan atıf nedeniyle azaldığını ima etmemesi önemlidir.

Diğer İşlerle Birlikte Üzerinde Mutabık Kalınan Prosedürlerin Uygulandığı İşin Yürütülmesi (Bkz.: 34 üncü paragraf)

- A59. Denetçiden, üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işle birlikte üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işin sonucunda tavsiyeler verilmesi gibi diğer işleri yürütmesi talep edilebilir. Bu tür talepler, üzerinde mutabık kalınan prosedürleri uygulaması ve tavsiyelerde bulunması şeklinde olabilir ve farklı işlere ilişkin şartlar tek bir sözleşme metninde düzenlenebilir. Yanlış anlamaları önlemek amacıyla 34 üncü

paragraf, “üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işe ilişkin rapor”un diğer işlere ilişkin raporlardan açık ve net bir şekilde ayırt edilmesini zorunlu kılar. Örneğin tavsiyeler:

- “Üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işe ilişkin rapor”dan ayrı olarak bir belgede verilebilir veya
- Hem “üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işe ilişkin rapor” hem de tavsiyeleri birlikte içeren, ancak -“üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işe ilişkin rapor”un ve tavsiyelerin belgenin ayrı bölümlerinde yer alması gibi- tavsiyelerin “üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işe ilişkin rapor”dan açık bir şekilde ayırt edildiği bir belgede yer alabilir.

Belgelendirme (Bkz.: 35 inci paragraf)

A60. Uygulanan prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamının belgelendirilmesi aşağıda örneği verilen hususlara ilişkin kayıt içerebilir:

- Üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulanacağı işin konusunun (veya konularının) özelliklerinin belirlenmesi. Söz konusu özelliklerin belirlenmesi, üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin niteliğine ve prosedürlerin uygulanacağı işin konusuna (veya konularına) bağlı olarak değişiklik gösterecektir. Örneğin:
 - Alım siparişlerine ilişkin bir prosedür için denetçi, seçilen belgeleri tarihlerine ve sipariş numaralarına göre belirleyebilir.
 - Bir ana kitle içindeki belirli bir tutarın üzerindeki tüm kalemlerin seçilmesini gerektiren bir prosedür için denetçi, prosedürün kapsamını kayıt altına alabilir ve ana kitleyi belirleyebilir (örneğin, belirli bir dönemde tüm yevmiye kayıtlarındaki belirli bir tutarı aşan kayıtlar, belirli aylarda belirli bir sayının üzerinde olan kayıtlı saatlere ilişkin tüm zaman çizelgeleri veya belirli bir listede yer alan her onuncu kalem).
 - Belirli personelin sorgulanmasını gerektiren bir prosedür için denetçi, sorgulama tarihlerini, personelin adlarını, mesleki unvanlarını ve yapmış olduğu belirli sorgulamaları kaydedebilir.
 - Bir gözlem prosedürü için denetçi, gözlemlenen süreç veya hususu, ilgili kişileri, bu kişilerin sorumluluklarını, gözlemin nerede ve ne zaman gerçekleştirildiğini kaydedebilir.
- Üzerinde mutabık kalınan prosedürleri uygulayan kişi ve bu prosedürlerin uygulandığı tarih.
- -Uygulanmış olan- üzerinde mutabık kalınan prosedürleri gözden geçiren kişi ve bu tür bir gözden geçirmenin tarihi ve kapsamı.

Üzerinde Mutabık Kalınan Prosedürlerin Uygulandığı İşe İlişkin Sözleşme Örneği

Aşağıda, üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işe ilişkin olarak bu İHS’de yer alan hükümleri gösteren ve bu konuda rehberlik içeren bir sözleşme örneği yer almaktadır. Bu sözleşme örneği bağlayıcı olmayıp yalnızca bu İHS’de yer alan değerlendirmelerle bağlantılı olarak kullanılabilir. Sözleşme örneğinde üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı her bir işe ilişkin farklı yükümlülük ve şartlara göre değişiklik yapılması gerekecektir. Sözleşme örneği, üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı -tek bir raporlama dönemine ait- işe yönelik hazırlanmıştır ve müteakip işlere uygulanması düşünülüyorsa bu İHS’de belirtildiği şekilde uyarlanması gerekecektir. Hazırlanan taslak sözleşmelerin uygunluğuna ilişkin hukuki danışmanlık alınması uygun olabilir.

[İşi Yaptıran Taraf]¹;

Bizden, [ABC] ürünlerinin tedarikine ilişkin olarak, üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işi yürütmemizi talep etmiş bulunmaktasınız. Bu sözleşme, sözleşmenin şartları ve amaçları ile sağlayacağımız hizmetlerin niteliği ve kısıtlamaları hakkındaki bilgimizi doğrulamak içindir. Üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı bu işi, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan İlgili Hizmetler Standardı (İHS) 4400 *Üzerinde Mutabık Kalınan Prosedürlerin Uygulandığı İşler*’e uygun olarak yürüteceğiz. Üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı iş yürütülürken, bağımsız olmamızı zorunlu tutmamasına rağmen [*ilgili etik hükümleri belirtiniz*]¹ a uyacağız.

İHS 4400 kapsamında yürütülen üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı iş, sizinle anlaşmaya varılan prosedürleri uygulamamızı ve bulguları “üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işe ilişkin rapor”da bildirmemizi içerir. Bulgular, -uygulanmış olan- üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin somut sonuçlarıdır. Siz (ve -uygun hâllerde- diğer taraflar) prosedürlerin işin amacı açısından uygun olduğunu kabul etmektesiniz. Üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygunluğuna ilişkin bir beyanda bulunmamaktayız. Üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı bu iş, [*Sorumlu Taraf*]¹’in üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işin konusundan sorumlu olduğu esasına dayalı olarak yürütülecektir. Ayrıca, üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı bu iş bir güvence denetimi değildir. Dolayısıyla, bir güvence görüşü veya sonucu bildirmemekteyiz.

¹ Bu sözleşmede “siz”, “biz”, “iş yaptıran taraf”, “sorumlu taraf”, “yönetim” ve “denetçi”ye yapılan atıflar duruma göre uygun şekilde değiştirilecek veya aynen kullanılacaktır.

Uygulayacağımız prosedürler, yalnızca [ABC] ürünleri tedarikinizin, tedarik politikalarımıza uygun olup olmadığını belirlemenize yardımcı olmak içindir.² Dolayısıyla, raporumuzun muhatabı siz olacaksınız ve raporumuz başka amaçlar için uygun olmayabilir.

Aşağıdaki prosedürleri uygulama ve çalışmalarımızdan elde edilen bulguları size bildirme konusunda mutabakata varmış bulunmaktayız:

- [Sorumlu Taraf] yönetiminden [ABC] ürünlerine ilişkin [1 Ocak 20X1] ve [31 Aralık 20X1] tarihleri arasında imzalanan tüm sözleşmelerin bir listesinin (“liste”) alınması ve 25.000 TL’nin üzerindeki tüm sözleşmelerin belirlenmesi.
- Listedeki 25.000 TL’nin üzerindeki her bir sözleşme için, sözleşmenin ihale/teklif kayıtlarıyla karşılaştırılması ve her bir sözleşmeye [Sorumlu Taraf]’ın “Ön Yetkili Yükleniciler Listesi”nden en az üç yüklenici tarafından teklif verilip verilmediğinin belirlenmesi.
- Listedeki 25.000 TL’nin üzerindeki her bir sözleşme için, imzalanan sözleşme başına ödenecek tutarın, nihai olarak [Sorumlu Taraf] tarafından yükleniciye ödenen tutarla karşılaştırılması ve nihai olarak ödenen tutarın, sözleşmede anlaşmaya varılan tutarla aynı olup olmadığını belirlenmesi.

Prosedürler [.././.....] ve [.././.....] tarihleri arasında uygulanacaktır.

“Üzerinde Mutabık Kalınan Prosedürlerin Uygulandığı İşe İlişkin Rapor”umuz

Bu işimizin bir parçası olarak, üzerinde mutabık kalınan prosedürleri ve -uygulanmış olan-prosedürlerin bulgularının açıklandığı bir rapor düzenleyeceğiz [*“mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işe ilişkin rapor”un beklenen şekil ve içeriğine uygun bir atıfta bulununuz*].

Anlaşmaya vardığımız prosedürleri uygulayacağımızı ve bu prosedürlerin işin amacı açısından uygun olduğu dâhil olmak üzere, iş bu sözleşmede yer alan düzenlemeleri anladığınızı ve kabul ettiğinizi/onayladığınızı göstermek üzere sözleşmenin bir nüshasını imzalayarak tarafımıza gönderiniz.

[*Uygun görülen ücret düzenlemeleri, faturalama ve diğer özel şartlarla ilgili diğer bilgileri belirtiniz.*]

XYZ AŞ.

[Sorumlu Taraf]’ın adına kabul eden ve onaylayan:

(İmza)

.....

İsim ve Unvan

Tarih

² Bu durumda işi yaptıran taraf aynı zamanda hedef kullanıcıdır.

“Üzerinde Mutabık Kalınan Prosedürlerin Uygulandığı İşe İlişkin Rapor” Örnekleri

- Örnek 1: [ABC] ürünlerinin tedarikine ilişkin “üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işe ilişkin rapor”
- Örnek 2: [ABC] ürünlerinin tedarikine ilişkin “üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işe ilişkin rapor”

Örnek 1

Bu “üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işe ilişkin rapor”da aşağıdaki durumlar varsayılmıştır:

- Muhatap ve tek hedef kullanıcı, işi yaptıran taraftır. İş yaptıran taraf, sorumlu taraf değildir. Örneğin düzenleyici, iş yaptıran taraf ve hedef kullanıcıdır; düzenleyici tarafından gözetimi yapılan işletme ise sorumlu taraftır.
- Herhangi bir istisna tespit edilmemiştir.
- Denetçi, üzerinde mutabık kalınan prosedürlerden herhangi birinin uygulanması için denetçinin faydalanacağı bir uzmanı görevlendirmemiştir.
- Raporun kullanımına ve dağıtımına ilişkin herhangi bir kısıtlama bulunmamaktadır.
- Denetçinin uyması gereken herhangi bir bağımsızlık hükmü bulunmamaktadır.
- 3 numaralı Prosedürdeki istisnaların raporlanacağı sayısal eşiğin 100 TL olduğu hususunda iş yaptıran tarafla anlaşmaya varılmıştır.

[ABC] Ürünlerinin Tedarikine İlişkin “Üzerinde Mutabık Kalınan Prosedürlerin Uygulandığı İşe İlişkin Rapor”

[Muhatap]'a

Bu Raporun Amacı

Raporumuz yalnızca, [*İşi Yaptıran Taraf*]'a, [ABC] ürünlerinin tedarikinin kendi tedarik politikalarına uygun olup olmadığını belirlenmesinde yardımcı olmak amacıyla hazırlanmıştır ve başka bir amaç için uygun olmayabilir.

İşi Yaptıran Tarafın ve Sorumlu Tarafın Sorumlulukları

[*İşi Yaptıran Taraf*], üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin, işin amacına uygun olduğunu kabul etmiştir.

[*Sorumlu Taraf*], [*İşi Yaptıran Taraf*] tarafından tanımlandığı şekliyle üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işin konusundan sorumludur.

Denetçinin Sorumlulukları

Üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı bu işi, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGGK) tarafından yayımlanan İlgili Hizmetler Standardı (İHS) 4400 *Üzerinde Mutabık Kalınan Prosedürlerin Uygulandığı İşler*'e uygun olarak yürütmüş bulunuyoruz. Üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı bir iş, [*İşi Yaptıran Taraf*] ile mutabık kalınan prosedürlerin uygulanmasını ve -uygulanmış olan- mutabık kalınan prosedürlerin somut sonuçları olan bulguların raporlanmasını içerir. Üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygunluğuna ilişkin bir beyanda bulunmamaktayız.

Üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı bu iş bir güvence denetimi değildir. Dolayısıyla, bir güvence görüşü veya sonucu bildirmemekteyiz.

İlave prosedürler uygulanmış olsaydı, raporlanması gereken diğer hususlar ortaya çıkabilirdi.

Mesleki Etik ve Kalite Kontrol

[*İlgili etik kuralları belirtiniz*]'ın etik hükümlerine uymuş bulunuyoruz. Bu işin amacı açısından, uyulması gereken herhangi bir bağımsızlık hükmü bulunmamaktadır.

Denetim şirketimiz, Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler İçin Kalite Kontrol Standardını (KKS 1) uygulamakta ve dolayısıyla etik hükümlere, mesleki standartlara ve mevzuat hükümlerine uygunluk sağlandığına dair belgelendirilmiş politika ve prosedürleri içeren kapsamlı bir kalite kontrol sisteminin devamlılığını sağlamaktadır.

Prosedürler ve Bulgular

[ABC] ürünlerinin tedarikine ilişkin olarak [*İşi Yaptıran Taraf*] ile mutabık kalınan aşağıda açıklanan prosedürleri uygulamış bulunuyoruz:

	Prosedürler	Bulgular
1	[<i>Sorumlu Taraf</i>] yönetiminden [ABC] ürünlerine ilişkin [1 Ocak 20X1] ve [31 Aralık 20X1] tarihleri arasında imzalanan tüm sözleşmelerin bir listesinin (“liste”) alınması ve 25.000 TL’nin üzerindeki tüm sözleşmelerin belirlenmesi.	Yönetimden [ABC] ürünlerine ilişkin [1 Ocak 20X1] ve [31 Aralık 20X1] tarihleri arasında imzalanan tüm sözleşmelerin bir listesini aldık. Bu listedeki 125 sözleşmeden 37’sinin 25.000 TL’nin üzerinde olduğunu belirledik.
2	Listedeki 25.000 TL’nin üzerindeki her bir sözleşme için, sözleşmenin ihale/teklif kayıtlarıyla karşılaştırılması ve her bir sözleşmeye [<i>Sorumlu Taraf</i>]’ın “Ön Yetkili Yükleniciler Listesi”nden en az üç yüklenici tarafından teklif verilip verilmediğinin belirlenmesi.	25.000 TL’nin üzerindeki 37 sözleşmeyle ilgili ihale/teklif kayıtlarını inceledik. 37 sözleşmenin tamamına, [<i>Sorumlu Taraf</i>]’ın “Ön Yetkili Yükleniciler Listesi”nden en az üç yüklenici tarafından teklif verilmiş olduğunu tespit ettik.
3	Listedeki 25.000 TL’nin üzerindeki her bir sözleşme için, imzalanan sözleşme başına ödenecek tutarın, nihai olarak [<i>Sorumlu Taraf</i>] tarafından yükleniciye ödenen tutarla karşılaştırılması ve nihai olarak ödenen tutarın, sözleşmede anlaşmaya varılan tutarla ± 100 TL aralığında aynı olup olmadığının belirlenmesi.	Listedeki 25.000 TL’nin üzerindeki 37 sözleşmeyi aldık ve sözleşmelerde ödenecek tutarları, nihai olarak [<i>Sorumlu Taraf</i>] tarafından yükleniciye ödenen tutarlarla karşılaştırdık. Nihai olarak ödenen tutarların -hiçbir istisna olmaksızın- 37 sözleşmenin tamamında mutabık kalman tutarla ± 100 TL aralığında aynı olduğunu tespit ettik.

[Rapor Tarihi]

[Denetçinin İmzası]³

[Denetçinin Adı, Soyadı]

[Denetçinin Adresi]

³ Denetçinin mührü ve varsa mevzuatın gerektirdiği diğer hususlara bu bölümde yer verilir.

Örnek 2

Bu “üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işe ilişkin rapor”da aşağıdaki durumlar varsayılmıştır:

- İşi yaptıran taraf sorumlu taraftır. İşi yaptıran taraftan farklı olan hedef kullanıcı da aynı zamanda işi yaptıran taraf gibi bir muhataptır. Örneğin, düzenleyici hedef kullanıcıdır ve düzenleyici tarafından gözetimi yapılan işletme ise işi yaptıran taraf ve sorumlu taraftır.
- İstisnalar tespit edilmiştir.
- Denetçi, üzerinde mutabık kalınan prosedürlerden birinin uygulanması için denetçinin faydalanacağı bir uzmanı görevlendirmiştir ve “üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işe ilişkin rapor”da söz konusu uzmana atıfta bulunulmuştur.
- Raporun kullanımına ve dağıtımına ilişkin kısıtlama bulunmaktadır.
- Denetçinin uyması gereken herhangi bir bağımsızlık hükmü bulunmamaktadır.
- Denetçi sözleşmede, üzerinde mutabık kalınan prosedürlere ilişkin anlaşmaya varılan tarihe atıfta bulunur.

[ABC] Ürünlerinin Tedarikine İlişkin “Üzerinde Mutabık Kalınan Prosedürlerin Uygulandığı İşe İlişkin Rapor”

[Muhatap]'a

Bu Raporun Amacı

Raporumuz yalnızca, [Hedef Kullanıcı]'ya, [İşi Yaptıran Taraf]'ın [ABC] ürünlerinin tedarikinin [Hedef Kullanıcı]'nın tedarik politikalarına uygun olup olmadığını belirlenmesinde yardımcı olmak amacıyla hazırlanmıştır ve başka bir amaç için uygun olmayabilir. Bu rapor yalnızca [İşi Yaptıran Taraf] ve [Hedef Kullanıcı] için hazırlanmış olup başka taraflara dağıtımı yapılamaz ve başka taraflarca kullanılamaz.

İşi Yaptıran Tarafın Sorumlulukları

[İşi Yaptıran Taraf], üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin, işin amacına uygun olduğunu kabul etmiştir.

[İşi Yaptıran Taraf (ayrıca Sorumlu Taraf)] üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işin konusundan sorumludur.

Denetçinin Sorumlulukları

Üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı bu işi, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGG) tarafından yayımlanan İlgili Hizmetler Standardı (İHS) 4400 *Üzerinde Mutabık Kalınan Prosedürlerin Uygulandığı İşler*'e uygun olarak yürütmüş bulunuyoruz. Üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı bir iş, [İşi Yaptıran Taraf] ile mutabık kalınan prosedürlerin uygulanmasını ve -uygulanmış olan- mutabık kalınan prosedürlerin somut sonuçları olan bulguların raporlanmasını içerir. Üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygunluğuna ilişkin bir beyanda bulunmamaktayız.

Üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı bu iş bir güvence denetimi değildir. Dolayısıyla, bir güvence görüşü veya sonucu bildirmemekteyiz.

İlave prosedürler uygulamış olsaydık, raporlanması gereken diğer hususlar ortaya çıkabilirdi.

Mesleki Etik ve Kalite Kontrol

[İlgili etik kuralları belirtiniz]'in etik hükümlerine uymuş bulunuyoruz. Bu işin amacı açısından, uyulması gereken herhangi bir bağımsızlık hükmü bulunmamaktadır.

Denetim şirketimiz, Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler İçin Kalite Kontrol Standardını (KKS 1) uygulamakta ve dolayısıyla etik hükümlere, mesleki standartlara ve mevzuat hükümlerine uygunluk sağlandığına dair belgelendirilmiş politika ve prosedürleri içeren kapsamlı bir kalite kontrol sisteminin devamlılığını sağlamaktadır.

Prosedürler ve Bulgular

[ABC] ürünlerinin tedarikine ilişkin olarak [İşi Yaptıran Taraf] ile [./././...] tarihli sözleşmede mutabık kalınan aşağıda açıklanan prosedürleri uygulamış bulunuyoruz:

	Prosedürler	Bulgular
1	[İşi Yaptıran Taraf] yönetiminden [ABC] ürünlerine ilişkin [1 Ocak 20X1] ve [31 Aralık 20X1] tarihleri arasında imzalanan tüm sözleşmelerin bir listesinin ("liste") alınması ve 25.000 TL'nin üzerindeki tüm sözleşmeleri belirlenmesi.	Yönetimden [ABC] ürünlerine ilişkin [1 Ocak 20X1] ve [31 Aralık 20X1] tarihleri arasında imzalanan tüm sözleşmelerin bir listesini aldık. Bu listedeki 125 sözleşmeden 37'sinin 25.000 TL'nin üzerinde olduğunu belirledik.
2	Listedeki 25.000 TL'nin üzerindeki her bir sözleşme için, sözleşmenin ihale/teklif kayıtlarıyla karşılaştırılması ve her bir sözleşmeye [İşi Yaptıran Taraf]'ın "Ön Yetkili Yükleniciler Listesi"nden en az üç yüklenici tarafından teklif verilip verilmediğinin belirlenmesi. [Yabancı dili belirtiniz] dilinde teslim edilen ihale/teklif kayıtları için, karşılaştırma yapmadan önce denetçi tarafından görevlendirilen bir çevirmenin yardımıyla ihale kayıtlarının tercüme edilmesi.	25.000 TL'nin üzerindeki 37 sözleşmeyle ilgili ihale/teklif kayıtlarını inceledik. 37 sözleşmeye ilişkin ihale/teklif kayıtlarından 5'i [yabancı dili belirtiniz] dilinde teslim edilmiştir. Bu 5 ihale/teklif kaydının tercüme edilmesinde yardımcı olması için bir çevirmen görevlendirdik. 37 sözleşmenin 36'sına, [İşi Yaptıran Taraf]'ın "Ön Yetkili Yükleniciler Listesi"nden en az üç yüklenici tarafından teklif verilmiş olduğunu tespit ettik. 65.000 TL'nin üzerindeki 1 sözleşme için ihale yapılmadığını/teklif alınmadığını tespit ettik. Yönetim, bu sözleşme için ihale yapılmamasına/teklif alınmamasına gerekçe olarak süreye bağlanmış ve acil olarak yetiştirilmesi gereken bir işi sunmuştur. İhale/teklif kayıtlarının tercüme edilmesinde yardımcı olması için çevirmenin görevlendirilmiş olması; prosedürlerin uygulanması ve bulguların raporlanmasına ilişkin sorumluluklarımızı azaltmamaktadır.
3	Listedeki 25.000 TL'nin üzerindeki her bir sözleşme için, imzalanan sözleşme başına ödenecek tutarın, nihai olarak [İşi Yaptıran Taraf] tarafından yükleniciye ödenen tutarla karşılaştırılması ve nihai olarak ödenen tutarın, sözleşmede anlaşmaya varılan tutarla aynı olup olmadığını belirlenmesi.	Listedeki 25.000 TL'nin üzerindeki 37 sözleşmeyi aldık ve sözleşmelerde ödenecek tutarları, nihai olarak [İşi Yaptıran Taraf] tarafından yükleniciye ödenen tutarlarla karşılaştırdık. Sözleşmelerde ödenecek tutarların, 37 sözleşmenin 26'sı için [İşi Yaptıran Taraf] tarafından nihai olarak ödenen tutarlardan farklı olduğunu tespit ettik. Yönetim bize tüm bu tutarlardaki farkın, Eylül 20X1'de yürürlüğe

	giren satış vergisi oranındaki % 1'lik bir artıştan kaynaklandığını ifade etmiştir.
--	---

[Rapor Tarihi]

[Denetçinin İmzası]⁴

[Denetçinin Adı, Soyadı]

[Denetçinin Adresi]

⁴ Denetçinin mührü ve varsa mevzuatın gerektirdiği diğer hususlara bu bölümde yer verilir.

KURUL KARARI

Karar No: 75935942-050.01.04-[01/13747]

Karar Tarihi: 20/12/2022

Konu: Kalite Yönetim Standartları ve İlgili Standart Değişikliklerinin Yayınlanması

660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 9'uncu maddesi uyarınca; uluslararası standartlara uyum sağlanmasını teminen, Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu (IAASB) tarafından;

- ISQM 1, Quality Management for Firms that Perform Audits or Reviews of Financial Statements, or Other Assurance or Related Services Engagements,
- ISQM 2, Engagement Quality Reviews,
- ISA 220 (Revised), Quality Management for an Audit of Financial Statements,
- Conforming Amendments to ISAs and IAASB's Other Standards as a Result of Quality Management Project,
- Conforming and Consequential Amendments to the IAASB's Other Standards as a Result of the New and Revised Quality Management Standards

başlıklarıyla yayınlanan Standartların ve diğer ilgili Standartlarda yapılan değişikliklerin mevzuata kazandırılması amacıyla;

- KYS 1, Finansal Tabloların Bağımsız Denetim veya Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri veya İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Şirketleri İçin Kalite Yönetimi,
- KYS 2, Denetimin Kalitesinin Gözden Geçirilmesi,
- BDS 220 (Revize), Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Yönetimi,
- Kalite Yönetim Projesinden Kaynaklı Olarak Bağımsız Denetim Standartlarında Yapılan Değişiklikler ve
- Kalite Yönetim Projesinden Kaynaklı Olarak Diğer Bazı Standartlarda Yapılan Değişikliklerin

yayınlanmasına karar verilmiştir.

TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI

KALİTE YÖNETİM STANDARDI 1

FİNANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİM VEYA SINIRLI BAĞIMSIZ DENETİMLERİ İLE DİĞER GÜVENÇE DENETİMLERİ VEYA İLGİLİ HİZMETLERİ YÜRÜTEN BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİ İÇİN KALİTE YÖNETİMİ

KALİTE YÖNETİM STANDARDI I

FİNANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİM VEYA SINIRLI BAĞIMSIZ DENETİMLERİ İLE DİĞER GÜVENCE DENETİMLERİ VEYA İLGİLİ HİZMETLERİ YÜRÜTEN BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİ İÇİN KALİTE YÖNETİMİ

İÇİNDEKİLER

	Paragraf
Giriş	
Kapsam.....	1-5
Denetim Şirketinin Kalite Yönetim Sistemi.....	6-11
Uygulama Alanı.....	12
Yürürlük Tarihi	13
Amaç	14-15
Tanımlar	16
Ana Hükümler	
Ana Hükümlerin Uygulanması ve Bu Hükümlere Uygunluk Sağlanması.....	17-18
Kalite Yönetim Sistemi.....	19-22
Denetim Şirketinin Risk Değerlendirme Süreci.....	23-27
Üst Yönetim ve Liderlik Yapısı.....	28
Etik Hükümler.....	29
Müşteri İlişkisinin ve Belirli Bir Sözleşmenin Kabulü ve Devam Ettirilmesi.....	30
Denetimin Yürütülmesi.....	31
Kaynaklar.....	32
Bilgi ve İletişim.....	33
Risklere Karşı Yapılacak Belirli İşler.....	34
İzleme ve Düzeltme Süreci.....	35-47
Denetim Açısından Kaynaklanan Yükümlülükler veya Denetim Ağı Hizmetleri.....	48-52
Kalite Yönetim Sisteminin Değerlendirilmesi.....	53-56
Belgelendirme.....	57-60

Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

Kapsam	A1-A2
Denetim Şirketinin Kalite Yönetim Sistemi	A3-A5
Uygulama Alanı	A6-A9
Tanımlar	A10-A28
Ana Hükümlerin Uygulanması ve Bu Hükümlere Uygunluk Sağlanması	A29
Kalite Yönetim Sistemi	A30-A38
Denetim Şirketinin Risk Değerlendirme Süreci	A39-A54
Üst Yönetim ve Liderlik Yapısı	A55-A61
Etik Hükümler	A62-A66
Müşteri İlişkisinin ve Belirli Bir Sözleşmenin Kabulü ve Devam Ettirilmesi	A67-A74
Denetimin Yürütülmesi	A75-A85
Kaynaklar	A86-A108
Bilgi ve İletişim	A109-A115
Risklere Karşı Yapılacak Belirli İşler	A116-A137
İzleme ve Düzeltme Süreci	A138-A174
Denetim Ağından Kaynaklanan Yükümlülükler veya Denetim Ağı Hizmetleri	A175-A186
Kalite Yönetim Sisteminin Değerlendirilmesi	A187-A201
Belgelendirme	A202-A206

Giriş

Kapsam

1. Bu Kalite Yönetim Standardı (KYS), denetim şirketlerinin; finansal tabloların bağımsız denetim veya sınırlı bağımsız denetimleri ile diğer güvence denetimleri veya ilgili hizmetlere ilişkin kalite yönetim sistemi tasarlama, uygulama ve sistemin işleyişini sağlama sorumluluklarını düzenler.

Bu Standartta, ilgili diğer mevzuata aykırılık teşkil eden hükümlerin bulunması durumunda, denetim şirketi söz konusu mevzuata uymak zorundadır.

2. Denetimin kalitesinin gözden geçirilmesi (*bundan sonra kalitenin gözden geçirilmesi olarak kullanılacaktır*), denetim şirketinin kalite yönetim sisteminin bir parçasını oluşturur ve
 - (a) Bu KYS, denetim şirketinin, kalitesi gözden geçirilmesi gereken denetimlere yönelik politika veya prosedürler oluşturma sorumluluklarını düzenler.
 - (b) KYS 2¹, denetimin kalitesini gözden geçirecek kişinin (*bundan sonra kaliteyi gözden geçiren kişi olarak kullanılacaktır*) atanması, liyakati ve söz konusu gözden geçirmenin yürütülmesi ve belgelendirilmesine ilişkin hususları düzenler.
3. Kurum tarafından yayımlanan mevzuat;
 - (a) Denetim şirketinin, KYS'lere veya en az KYS'lerde öngörülen yükümlülükleri² karşılayacak muhtevadaki diğer düzenlemelere tabi olduğu ön kabulüne dayanır ve
 - (b) Denetimin kalitesinin yönetilmesine ilişkin olarak sorumlu denetçiler ve denetim ekibinin diğer üyelerine yönelik hükümler içerir. Örneğin BDS 220 (Revize), sorumlu denetçi ve bağımsız denetçinin finansal tabloların bağımsız denetiminin kalitesine yönelik belirli sorumluluklarını düzenler. (Bkz.: A1 paragrafı)
4. KYS 1, etik hükümlerle birlikte uygulanır. Mevzuat veya etik hükümler, denetim şirketinin kalite yönetimine ilişkin olarak bu KYS'de belirtilen sorumluluklarına ilave sorumluluklar getirebilir. (Bkz.: A2 paragrafı)
5. KYS 1, finansal tabloların bağımsız denetim veya sınırlı bağımsız denetimleri ile diğer güvence denetimleri veya ilgili hizmetleri yürüten denetim şirketleri için geçerlidir (diğer bir ifadeyle, söz konusu denetimlerden herhangi birini yürüten denetim şirketi KYS 1'i uygular. KYS 1'e uygun olarak oluşturulan kalite yönetim sistemi, denetim şirketinin söz konusu denetimleri tutarlı bir şekilde yürütmesini sağlar).

¹ KYS 2 Denetimin Kalitesinin Gözden Geçirilmesi

² BDS 220 (Revize) Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Yönetimi, 3 üncü paragraf

Denetim Şirketinin Kalite Yönetim Sistemi

6. Kalite yönetim sistemi, sürekli ve yinelenen bir şekilde işler. Bu sistem, denetim şirketinin ve yürüttüğü denetimin niteliği ve şartlarındaki değişimlere karşılık verecek mahiyette olup, doğrusal bir şekilde işlemez. Bununla birlikte, bu KYS'nin amaçları doğrultusunda bir kalite yönetim sistemi aşağıdaki sekiz unsurdan oluşur: (Bkz.: A3 paragrafı)
 - (a) Denetim şirketinin risk değerlendirme süreci,
 - (b) Üst yönetim ve liderlik yapısı,
 - (c) Etik hükümler,
 - (d) Müşteri ilişkisinin ve belirli bir sözleşmenin kabulü ve devam ettirilmesi,
 - (e) Denetimin yürütülmesi,
 - (f) Kaynaklar,
 - (g) Bilgi ve iletişim,
 - (h) İzleme ve düzeltme süreci.
7. KYS 1, denetim şirketinin, kalite yönetim sistemi unsurlarının tasarımı, uygulanması ve işleyişinde birbiriyle bağlantılı ve koordineli olacak şekilde risk esaslı bir yaklaşım uygulamasını gerektirir. Bu sayede denetim şirketi, yürüttüğü denetimin kalitesini proaktif bir şekilde yönetebilir. (Bkz.: A4 paragrafı)
8. Risk esaslı yaklaşım, aşağıdakiler aracılığıyla KYS 1 hükümlerine dâhil edilmiştir:
 - (a) Kalite hedeflerinin belirlenmesi. Denetim şirketi tarafından belirlenen kalite hedefleri, denetim şirketinin kalite yönetim sisteminin unsurlarıyla ilgili olarak gerçekleştireceği hedeflerden oluşur. Denetim şirketinin, KYS 1'de belirtilen kalite hedeflerini ve kalite yönetim sisteminin hedeflerini gerçekleştirmek için gerekli gördüğü ilave kalite hedeflerini oluşturması gerekir.
 - (b) Kalite hedeflerinin gerçekleştirilmesine ilişkin risklerin (bu KYS'de kalite riski olarak ifade edilir) belirlenmesi ve değerlendirilmesi. Denetim şirketinin, kalite risklerine karşı yapılacak işlerin tasarımı ve uygulanmasına ilişkin bir dayanak oluşturmak amacıyla kalite risklerini belirlemesi ve değerlendirmesi gerekir.
 - (c) Kalite risklerine karşı yapılacak işlerin tasarlanması ve uygulanması. Kalite risklerine karşı yapılacak işlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamı kalite riskleri için yapılan değerlendirmelerin gerekçelerine dayanır ve bunlara karşılık verecek mahiyettedir.
9. KYS 1, denetim şirketi adına kalite yönetim sisteminin nihai sorumluluğu ile hesap verme yükümlülüğünün verildiği kişi veya kişilerin, yılda en az bir kez kalite yönetim sistemini değerlendirmesini ve kalite yönetim sisteminin, 14 (a) ve (b) paragraflarında

belirtilen amaçlara ulaşıldığına dair denetim şirketine makul güvence sağlayıp sağlamadığı konusunda bir sonuca varmasını zorunlu kılar. (Bkz.: A5 paragrafı)

Ölçlenebilirlik

10. Denetim şirketi, risk esaslı bir yaklaşım uygularken aşağıdakileri dikkate alır:

- (a) Denetim şirketinin niteliği ve içinde bulunduğu şartlar ve
- (b) Yürütülen denetimin niteliği ve içinde bulunduğu şartlar.

Dolayısıyla, denetim şirketinin kalite yönetim sisteminin tasarımı, özellikle de sistemin karmaşıklığı ve uyguladığı yöntemler farklılık gösterir. Örneğin, borsada işlem gören işletmelerin finansal tablolarının bağımsız denetimi dâhil olmak üzere çeşitli işletmeler için farklı türlerde denetim yapan bir denetim şirketinin, yalnızca finansal tabloların sınırlı bağımsız denetimini veya finansal bilgilerin derleme işini yürüten bir denetim şirketine göre muhtemelen daha karmaşık ve daha farklı yöntemlerin uygulandığı bir kalite yönetim sistemine ve bunu destekleyici bir belgelendirme sistemine sahip olması gerekecektir.

Denetim Ağları ve Hizmet Sağlayıcılar

11. KYS 1, denetim şirketinin aşağıdaki durumlardaki sorumluluklarını ele alır:

- (a) Denetim şirketinin; bir denetim ağı içinde yer alması ve denetim ağından kaynaklanan yükümlülükleri yerine getirmesi veya kalite yönetim sisteminde ya da denetimin yürütülmesinde denetim ağı hizmetlerini kullanması veya
- (b) Denetim şirketinin; kalite yönetim sisteminde veya denetimin yürütülmesinde bir hizmet sağlayıcının kaynaklarını kullanması.

Denetim şirketi, denetim ağından kaynaklanan yükümlülükleri yerine getirse veya denetim ağı hizmetlerinden ya da bir hizmet sağlayıcının kaynaklarından faydalansa dâhi kendi kalite yönetim sisteminden sorumludur.

Uygulama Alanı

12. Denetim şirketinin KYS 1'i uygulama amacı 14 üncü paragrafta yer almaktadır. KYS 1 aşağıdaki hususları içerir: (Bkz.: A6 paragrafı)

- (a) Denetim şirketinin 14 üncü paragrafta belirtilen amaca ulaşabilmesini sağlamak için tasarlanan ana hükümler, (Bkz.: A7 paragrafı)
- (b) Açıklayıcı hükümler ve uygulama bölümü, (Bkz.: A8 paragrafı)
- (c) KYS 1'in doğru anlaşılmasına ilişkin bir çerçeve sağlayan giriş bölümü ve
- (d) Tanımlar bölümü. (Bkz.: A9 paragrafı)

Yürürlük Tarihi

13. KYS 1'e uygun kalite yönetim sistemlerinin 31/12/2023 tarihi itibarıyla tasarlanması ve uygulanması gerekmekte olup, erken uygulama teşvik edilir. Bununla birlikte, KYS 1'in

53 ve 54 üncü paragrafları uyarınca yapılması gereken kalite yönetim sistemi değerlendirmesinin 31/12/2023 tarihinden itibaren bir yıl içinde gerçekleştirilmesi gerekir.

Amaç

14. Denetim şirketinin amacı, yürüttüğü finansal tabloların bağımsız denetim veya sınırlı bağımsız denetimleri ile diğer güvence denetimleri veya ilgili hizmetlere ilişkin olarak;
- (a) Denetim şirketi ve personelinin, sorumluluklarını mesleki standartlara ve mevzuat hükümlerine uygun olarak yerine getirdiği ve denetimi söz konusu standartlara ve mevzuat hükümlerine uygun yürüttüğü ve
- (b) Denetim şirketi (sorumlu denetçi) tarafından düzenlenen raporların içinde bulunulan şartlara uygun olduğu
- hususlarında kendisine makul güvence sağlayan bir kalite yönetim sistemi tasarlamak, uygulamak ve sistemin işleyişini sağlamaktır.
15. Kaliteli denetimlerin tutarlı bir şekilde yürütülmesi kamu yararına hizmet eder. Kalite yönetim sisteminin tasarımı, uygulanması ve işleyişi, denetim şirketine kalite yönetim sisteminin 14 (a) ve (b) paragraflarında belirtilen amaçlarına ulaşıldığına dair makul bir güvence sağlayarak, kaliteli denetimlerin tutarlı bir şekilde yürütülmesine imkân tanır. Kaliteli denetimler; denetimlerin mesleki standartlara ve mevzuat hükümlerine uygun olarak planlanması, yürütülmesi ve raporlanmasıyla gerçekleştirilebilir. Mesleki standartların amaçlarına ulaşılması ve mevzuat hükümlerine uygunluk sağlanması, mesleki muhakemenin kullanılmasını ve denetimin türüne bağlı olarak mesleki şüphecilik içinde hareket edilmesini gerektirir.

Tanımlar

16. Aşağıdaki terimler KYS 1’de karşılarında belirtilen anlamlarıyla kullanılmıştır:
- (a) Denetim şirketinin kalite yönetim sistemindeki eksiklik (Bu KYS’de eksiklik olarak ifade edilmektedir): Eksiklik aşağıdaki durumlarda ortaya çıkar: (Bkz.: A10, A159–A160 paragrafları)
- (i) Kalite yönetim sisteminin hedefine ulaşmak için gerekli olan kalite hedefinin belirlenmemesi,
- (ii) Kalite riski veya risklerinin belirlenmemesi ya da uygun şekilde değerlendirilmemesi, (Bkz.: A11 paragrafı)
- (iii) Risklere karşı yapılacak iş veya işlerin uygun bir şekilde tasarlanmaması, uygulanmaması veya etkin bir şekilde işlememesi nedeniyle söz konusu işlerin ilgili kalite riskinin gerçekleşme ihtimalini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirememesi veya
- (iv) Kalite yönetim sisteminin diğer yönlerinden birinin; KYS 1’in hükümlerinden birinin yerine getirilmemesine neden olacak şekilde

eksik olması, uygun şekilde tasarlanmaması, uygulanmaması veya etkin bir şekilde işlememesi. (Bkz.: A12 paragrafı)

- (b) Çalışma kâğıtları: Yapılan çalışmaya, elde edilen sonuçlara ve denetçinin ulaştığı sonuçlara ilişkin kayıtlardır.
- (c) Sorumlu denetçi³: Denetim şirketi tarafından atanan, denetimden, denetimin yürütülmesinden ve denetim şirketi adına düzenlenen rapordan sorumlu olan ve Kurumun onayı alınmak suretiyle görevlendirilmiş denetim şirketi yöneticisi, şirketteki başka bir denetçi veya denetim üstlenen bağımsız denetçidir.
- (d) Kalitenin gözden geçirilmesi: Kaliteyi gözden geçiren kişinin, denetim ekibi tarafından yapılan önemli muhakemeler ve bu kapsamda ulaşılan sonuçları tarafsız bir şekilde değerlendirmesidir. Kalitenin gözden geçirilmesi, rapor tarihinde veya öncesinde tamamlanır.
- (e) Kaliteyi gözden geçiren kişi: Denetimin kalitesini gözden geçirmek üzere denetim şirketi tarafından atanan sorumlu denetçi, denetim şirketindeki diğer bir kişi veya denetim şirketi dışından bir kişidir.
- (f) Denetim ekibi: Denetimi yürüten sorumlu denetçi, bağımsız denetçiler ve diğer personel ile denetimle ilgili prosedürleri uygulayan diğer kişilerdir. Dış uzman⁴ bu ekibe dâhil değildir. (Bkz.: A13 paragrafı)
- (g) Dış teftiş: Denetim şirketinin kalite yönetim sistemine veya denetim şirketi tarafından yürütülen denetimlere yönelik olarak, Kurum tarafından yapılan inceleme, teftiş veya soruşturmadır. (Bkz.: A14 paragrafı)
- (h) Bulgular (Kalite yönetim sistemine ilişkin bulgular): İzleme faaliyetleri, dış teftişler ve diğer ilgili kaynaklardan elde edilen ve kalite yönetim sisteminin tasarımı, uygulanması ve işleyişinde bir veya daha fazla eksikliğin mevcut olabileceğini gösteren bilgilerdir. (Bkz.: A15–A17 paragrafları)
- (i) Denetim şirketi: Bağımsız denetim kuruluşu veya bağımsız denetçi ya da kamu sektöründeki eş değeridir. (Bkz.: A18 paragrafı)
- (j) Borsada işlem gören işletme: Payları, menkul kıymetleri veya borç senetleri; tanınmış bir menkul kıymetler borsasında kote edilmiş olan veya işlem gören ya da tanınmış bir menkul kıymetler borsası veya eş değeri bir kuruluşun düzenlemelerine göre pazarlanan işletmedir.
- (k) Denetim ağına dâhil şirket: Bir denetim ağı içinde yer alan denetim şirketi veya işletmedir.
- (l) Denetim ağı: Bağımsız denetim kuruluşlarının veya bağımsız denetçilerin aralarında hukuki bir bağ olup olmadığına bakılmaksızın; (Bkz.: A19 paragrafı)

³ İlgili durumlarda “sorumlu denetçi” ve “yönetici” terimleri kamu sektöründeki eş değerlerini ifade eder.

⁴ BDS 620 Uzman Çalışmalarının Kullanılması, 6(a) paragrafı “denetçinin faydalandığı uzmanı” tanımlar.

- (i) İşbirliğine yönelik olan ve
- (ii) Kâr veya maliyet paylaşımını hedefleyen veya ortak bir mülkiyet, kontrol veya yönetimi, ortak kalite yönetim politikalarını ve süreçlerini, ortak bir denetim stratejisini, ortak bir marka veya unvan kullanımını ya da mesleki kaynakların önemli bir kısmını ortaklaşa kullanmayı amaçlayan

yapılanmadır.

- (m) Yöneticiler: Bir denetimin yürütülmesine ilişkin olarak denetim şirketini bağlayıcı yetkiye sahip kişilerdir.
- (n) Personel: Denetim şirketindeki yönetici ve çalışanlardır. (Bkz.: A20–A21 paragrafı)
- (o) Mesleki muhakeme: Kalite yönetim sisteminin tasarımı, uygulanması ve işleyişine uygun olarak atılacak adımlara yönelik bilgiye dayalı kararlar alınırken; sahip olunan eğitim, bilgi ve deneyimin mesleki standartlar çerçevesinde kullanılmasıdır.
- (p) Mesleki standartlar: Kurum tarafından yayımlanan Kalite Yönetim Standartları, Bağımsız Denetim Standartları, Sınırlı Bağımsız Denetim Standartları, Güvence Denetimi Standartları, İlgili Hizmetler Standartları ve Etik Kuralları içeren Türkiye Denetim Standartlarıdır.
- (q) Kalite hedefleri: Kalite yönetim sisteminin unsurlarıyla ilgili olarak denetim şirketi tarafından elde edilmek istenen sonuçlardır.
- (r) Kalite riski: Makul bir düzeyde;
 - (i) Gerçekleşme ve
 - (ii) Tek başına veya diğer risklerle birlikte, bir veya daha fazla kalite hedefine ulaşılmasını olumsuz yönde etkilemeolasılığı bulunan bir risktir.
- (s) Makul güvence: KYS'ler çerçevesinde yüksek ancak mutlak olmayan bir güvence seviyesidir.
- (t) Etik hükümler: Finansal tabloların bağımsız denetim veya sınırlı bağımsız denetimleri ile diğer güvence denetimleri veya ilgili hizmetlere ilişkin olarak denetçinin tabi olduğu mesleki etik ilkeler ve hükümlerdir. Etik hükümler; finansal tabloların bağımsız denetimi veya sınırlı bağımsız denetimi ya da diğer güvence denetimleri veya ilgili hizmetlere ilişkin olarak, Kurum tarafından yayımlanan Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar'da (Bağımsızlık Standartları Dâhil) (Etik Kurallar) yer alan hükümler ile mevzuatta yer alan daha kısıtlayıcı diğer hükümlerden oluşur. (Bkz.: A22–A24 ve A62 paragrafları)

- (u) Risklere karşı yapılacak işler (Kalite yönetim sistemine ilişkin risklere karşı yapılacak işler): Denetim şirketi tarafından bir veya birden fazla kalite riskini ele almak amacıyla tasarlanan ve uygulanan politika veya prosedürlerdir. (Bkz.: A25–A27, A50 paragrafları)
- (i) Politikalar, kalite risklerini ele almak amacıyla ne yapılması ya da ne yapılmaması gerektiğine ilişkin açıklamalardır. Bu tür açıklamalar belgelendirilmiş, kurulan iletişimlerde açıkça belirtilmiş ya da atılan adımlar veya alınan kararlarla zmnî olarak ifade edilmiş olabilir.
- (ii) Prosedürler, politikaların uygulanmasına yönelik adımlardır.
- (v) Hizmet sağlayıcı (KYS 1 kapsamında): Kalite yönetim sisteminde veya denetimin yürütülmesinde kullanılan bir kaynağı sağlayan, denetim şirketi dışından bir kişi veya kuruluştur. Denetim şirketinin dâhil olduğu denetim ağı, denetim ağına dâhil şirketler ya da denetim ağına dâhil diğer yapı ve kuruluşlar, hizmet sağlayıcı kapsamında değildir. (Bkz.: A28, A105 paragrafları)
- (w) Çalışanlar: Yöneticiler dışında kalan, denetim şirketi tarafından istihdam edilmiş bağımsız denetçiler, denetçi yardımcıları, teknik bilgisine başvurulacak uzmanlar ve denetime yardımcı diğer profesyonellerdir.
- (x) Kalite yönetim sistemi: Aşağıdaki hususlarda makul güvence sağlamak amacıyla denetim şirketi tarafından tasarlanan, uygulanan ve işletilen bir sistemdir:
- (i) Denetim şirketi ve personeli; sorumluluklarını mesleki standartlara ve mevzuat hükümlerine uygun olarak yerine getirmekte ve denetimleri söz konusu standartlara ve mevzuat hükümlerine uygun olarak yürütmektedir ve
- (ii) Denetim şirketi (sorumlu denetçi) tarafından düzenlenen raporlar içinde bulunan şartlara uygundur.

Ana Hükümler

Ana Hükümlerin Uygulanması ve Bu Hükümlere Uygunluk Sağlanması

17. Denetim şirketi; kendisinin ya da denetimlerinin niteliği ve içinde bulunduğu şartlar dikkate alındığında, denetim şirketiyle ilgili olmayan ana hükümler hariç olmak üzere, KYS 1’de yer alan her bir ana hükme uygunluk sağlar. (Bkz.: A29 paragrafı)
18. Denetim şirketinin kalite yönetim sistemi için nihai sorumluluğun ve hesap verme yükümlülüğünün verildiği kişi veya kişiler ile sistemin işleyişinden sorumlu olarak görevlendirilen kişi veya kişiler, KYS 1’in amacını anlamak ve ana hükümlerini uygun şekilde yerine getirmek için açıklayıcı hükümler ve uygulama bölümü dâhil, KYS 1’in tamamına vâkıf olur.

Kalite Yönetim Sistemi

19. Denetim şirketi bir kalite yönetim sistemi tasarlar, uygular ve sistemin işleyişini sağlar. Denetim şirketi bunu yaparken, şirketin ve denetimlerinin niteliği ile içinde bulunduğu şartları dikkate alarak mesleki muhakemesini kullanır. Kalite yönetim sisteminin “üst yönetim ve liderlik yapısı” unsuru, kalite yönetim sisteminin tasarlanması, uygulanması ve işleyişini destekleyen bir çevre oluşturur. (Bkz.: A30–A31 paragrafları)

Sorumluluklar

20. Denetim şirketi; (Bkz.: A32–A35 paragrafları)
- (a) Kalite yönetim sistemi için nihai sorumluluk ve hesap verme yükümlülüğünü, denetim şirketinin icra kurulu başkanına ya da yönetici ortağına (veya eşdeğerine) veya -uygun hâllerde- yönetim kuruluna (veya eş değerine) verir.
 - (b) Kalite yönetim sisteminin işleyişinden sorumlu olanları görevlendirir.
 - (c) Aşağıdakiler dâhil olmak üzere, kalite yönetim sisteminin belirli unsurlarının işleyişinden sorumlu olanları görevlendirir:
 - (i) Bağımsızlık hükümlerine uygunluk ve (Bkz.: A36 paragrafı)
 - (ii) İzleme ve düzeltme süreci.
21. Denetim şirketi, 20 nci paragrafta yer alan görevlendirmeleri yapmak üzere:
- (a) Şirket içinde uygun deneyim, bilgi, etki ve yetkiye sahip olan ve verilen sorumlulukları yerine getirmek için yeterli zamanı bulunan ve (Bkz.: A38 paragrafı)
 - (b) Verilen görevleri anlayan ve söz konusu görevleri yerine getirmekten dolayı hesap verme yükümlülüğü olduğunu bilen kişi veya kişileri belirler. (Bkz.: A37 paragrafı)
22. Denetim şirketi; kalite yönetim sistemi, bağımsızlık hükümlerine uygunluk ve izleme ve düzeltme süreci açısından operasyonel sorumluluğun verildiği kişi veya kişilerin, kalite yönetim sistemi için nihai sorumluluk ve hesap verme yükümlülüğü verilen kişi veya kişilerle doğrudan iletişim kurabileceği bir ortam oluşturur.

Denetim Şirketinin Risk Değerlendirme Süreci

23. Denetim şirketi; kalite hedeflerini oluşturmak, kalite risklerini belirlemek ve değerlendirmek, kalite risklerine karşı yapılacak işleri tasarlamak ve uygulamak üzere bir risk değerlendirme süreci tasarlar ve uygular. (Bkz.: A39–A41 paragrafları)
24. Denetim şirketi, KYS 1’de belirtilen kalite hedeflerinin yanı sıra, kalite yönetim sisteminin hedeflerine ulaşmak amacıyla gerekli gördüğü ilave kalite hedeflerini de oluşturur. (Bkz.: A42–A44 paragrafları)

25. Denetim şirketi, kalite risklerine karşı yapılacak işlerin tasarımı ve uygulanmasına ilişkin bir dayanak oluşturmak amacıyla kalite risklerini belirler ve değerlendirir. Denetim şirketi bunu yaparken;
- (a) Aşağıdakiler dâhil olmak üzere, kalite hedeflerine ulaşılmasını olumsuz yönde etkileyebilecek şart, olay, durum, eylem veya eylemsizlikler hakkında kanaat edinir: (Bkz.: A45–A47 paragrafları)
- (i) Aşağıdakilerle ilgili olarak, denetim şirketinin niteliği ve içinde bulunduğu şartlar:
- Denetim şirketinin karmaşıklığı ve faaliyet özellikleri,
 - Denetim şirketinin stratejik ve operasyonel karar ve eylemleri, iş süreçleri ve iş modeli,
 - Denetim şirketinin liderlik yapısının özellikleri ve yönetim tarzı,
 - Hizmet sağlayıcılar tarafından sağlanan kaynaklar dâhil olmak üzere, denetim şirketinin kaynakları,
 - Denetim şirketinin tabi olduğu mevzuat ve mesleki standartlar ile faaliyet gösterdiği çevre ve
 - Denetim şirketinin bir denetim ağı içinde yer alması durumunda, denetim ağından kaynaklanan yükümlülüklerinin ve varsa denetim ağı hizmetlerinin niteliği ve kapsamı.
- (ii) Aşağıdakilerle ilgili olarak, yürütülen denetimin niteliği ve içinde bulunduğu şartlar:
- Yürütülen denetim türleri ve düzenlenen raporlar ile
 - Denetimin üstlenildiği işletme türleri.
- (b) 25(a) paragrafında belirtilen şart, olay, durum, eylem veya eylemsizliklerin, kalite hedeflerine ulaşılmasını nasıl ve ne ölçüde olumsuz yönde etkileyebileceğini dikkate alır. (Bkz.: A48 paragrafı)
26. Denetim şirketi; kalite risklerine ilişkin değerlendirmelerin gerekçelerine dayanan ve bunlara karşılık veren uygun bir yaklaşımla kalite risklerine karşı yapılacak işleri tasarlar ve uygular. Denetim şirketinin kalite risklerine karşı yapacağı işler, 34 üncü paragrafta belirtilen işleri de içerir. (Bkz.: A49–A51 paragrafları)
27. Denetim şirketi; kendisinin ya da denetimlerinin niteliği ve içinde bulunduğu şartlardaki değişiklikler nedeniyle ilave kalite hedeflerine ya da ilave veya değiştirilmiş kalite risklerine veya risklere karşı yapılacak işlere ihtiyaç duyulduğuna işaret eden bilgileri tespit etmek üzere tasarlanmış politika veya prosedürler oluşturur. Bu tür bilgilerin tespit edilmesi durumunda denetim şirketi, bu bilgileri değerlendirir ve -uygun hâllerde; (Bkz.: A52–A53 paragrafları)

- (a) İlave kalite hedefleri oluşturur veya denetim şirketi tarafından önceden belirlenmiş ilave kalite hedeflerinde değişiklik yapar, (Bkz.: A54 paragrafı)
- (b) İlave kalite risklerini tespit eder ve değerlendirir, kalite risklerinde değişiklik yapar veya kalite risklerini yeniden değerlendirir ya da
- (c) Kalite risklerine karşı yapılacak ilave işleri tasarlar ve uygular veya bunlarda değişiklik yapar.

Üst Yönetim ve Liderlik Yapısı

28. Denetim şirketi, kalite yönetim sistemini destekleyen çevreyi oluşturan üst yönetim ve liderlik yapısına yönelik olarak aşağıdaki kalite hedeflerini oluşturur:

- (a) Denetim şirketi, şirket genelinde aşağıdakileri ele alan ve güçlendiren bir kültür aracılığıyla kaliteye olan bağlılığını göstermektedir: (Bkz.: A55–A56 paragrafları)
 - (i) Kaliteli denetimlerin tutarlı bir şekilde yürütülerek kamu yararına hizmet etme konusunda denetim şirketinin rolü,
 - (ii) Mesleki etik, değer ve tutumların önemi,
 - (iii) Kalite yönetim sistemi kapsamında denetimlerin yürütülmesi veya faaliyetlerin gerçekleştirilmesinde tüm personelin kaliteye ilişkin sorumluluğu ve personelden beklenen davranışlar ve
 - (iv) Denetim şirketinin finansal ve operasyonel öncelikleri dâhil olmak üzere, şirketin stratejik karar ve eylemlerinde kalitenin önemi.
- (b) Liderlik yapısı kaliteden sorumludur ve kalite konusunda hesap verebilir durumdadır. (Bkz.: A57 paragrafı)
- (c) Liderlik yapısı, eylem ve davranışlarıyla kaliteye olan bağlılığını göstermektedir. (Bkz.: A58 paragrafı)
- (d) Organizasyon yapısı ile görev, sorumluluk ve yetkilerin tahsisi; denetim şirketinin kalite yönetim sisteminin tasarımı, uygulanması ve işleyişinin sağlanması açısından uygundur. (Bkz.: A32, A33, A35, A59 paragrafları)
- (e) Finansal kaynaklar dâhil olmak üzere, ihtiyaç duyulan kaynaklar planlanmış ve denetim şirketinin kaliteye olan bağlılığıyla tutarlı bir şekilde kaynakların temin, dağıtım veya tahsisi yapılmıştır. (Bkz.: A60–A61 paragrafları)

Etik Hükümler

29. Denetim şirketi, sorumlulukların etik hükümlere -bağımsızlıkla ilgili olanlar dâhil- uygun olarak yerine getirilmesine yönelik olarak aşağıdaki kalite hedeflerini oluşturur: (Bkz.: A62–A64, A66 paragrafları)

- (a) Denetim şirketi ve personeli;

- (i) Denetim şirketinin ve yürütülen denetimlerin tabi olduğu etik hükümlere vâkıfır ve (Bkz.: A22, A24 paragrafları)
 - (ii) Denetim şirketinin ve yürütülen denetimlerin tabi olduğu etik hükümlere ilişkin sorumluluklarını yerine getirmektedir.
- (b) Denetim ağı, denetim ağına dâhil şirketler, hizmet sağlayıcılar, denetim ağındaki kişiler veya denetim ağına dâhil şirketlerdeki kişiler dâhil olmak üzere, denetim şirketinin ve yürütülen denetimlerin tabi olduğu etik hükümlere tabi olan diğerleri;
- (i) Kendileri için geçerli olan etik hükümlere vâkıfırlar ve (Bkz.: A22, A24, A65 paragrafları)
 - (ii) Kendileri için geçerli olan etik hükümlere ilişkin sorumluluklarını yerine getirmektedirler.

Müşteri İlişkinin ve Belirli Bir Sözleşmenin Kabulü ve Devam Ettirilmesi

30. Denetim şirketi, müşteri ilişkisinin ve belirli bir sözleşmenin kabulü ve devam ettirilmesine yönelik olarak aşağıdaki kalite hedeflerini oluşturur:
- (a) Bir müşteri ilişkisini veya belirli bir sözleşmeyi kabul edip etmeme veya devam ettirip ettirmeme konusunda denetim şirketinin aşağıdaki gerekçelere dayanarak yaptığı muhakemeler uygundur:
 - (i) Denetimin niteliği ve içinde bulunduğu şartlar ile müşterinin (yönetim ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlar dâhil) dürüstlüğü ve etik değerleri hakkında elde edilen ve söz konusu muhakemeleri desteklemeye yetecek düzeydeki bilgiler ve (Bkz.: A67–A71 paragrafları)
 - (ii) Denetim şirketinin, denetimi mesleki standartlara ve mevzuat hükümlerine uygun olarak yürütebilme kabiliyeti. (Bkz.: A72 paragrafı)
 - (b) Denetim şirketinin finansal ve operasyonel öncelikleri, bir müşteri ilişkisini veya belirli bir sözleşmeyi kabul edip etmeme veya devam ettirip ettirmeme konusunda uygun olmayan muhakemelerde bulunmasına yol açmaz. (Bkz.: A73–A74 paragrafları)

Denetimin Yürütülmesi

31. Denetim şirketi, kaliteli denetimlerin yürütülmesine yönelik olarak aşağıdaki kalite hedeflerini oluşturur:
- (a) Denetim ekipleri, denetimlere ilişkin sorumluluklarını anlamakta ve yerine getirmektedir. Söz konusu sorumluluklar; -uygun hâllerde- sorumlu denetçilerin denetimin kalitesinin yönetilmesine ve kaliteye ulaşılmasına ilişkin genel sorumlulukları ile denetim boyunca yeterli ve uygun bir şekilde söz konusu denetimde yer almalarını da içerir. (Bkz.: A75 paragrafı)

- (b) Denetim ekiplerinin yönlendirilmesi ve gözetimi ile yapılan çalışmaların gözden geçirilmesinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı;
- Denetimin niteliği ve içinde bulunduğu şartlar,
 - Denetim ekibine tahsis edilen veya kullanımına hazır tutulan kaynaklar ve
 - Daha deneyimli denetim ekibi üyelerinin, daha az deneyimli ekip üyeleri tarafından yapılan çalışmaları yönlendirmesi, gözetmesi ve gözden geçirmesi

esas alındığında uygundur. (Bkz.: A76–A77 paragrafları)

- (c) Denetim ekipleri uygun şekilde mesleki muhakemelerini kullanmakta ve denetimin türüne bağlı olarak, mesleki şüphecilik içinde hareket etmektedir. (Bkz.: A78 paragrafı)
- (d) Zor veya ihtilafli konularda istişare yapılmakta ve üzerinde mutabık kalınan sonuçlar uygulanmaktadır. (Bkz.: A79–A81 paragrafları)
- (e) Denetim ekibinin kendi içinde, denetim ekibi ile kaliteyi gözden geçiren kişi arasında veya denetim ekibi ile denetim şirketinin kalite yönetim sistemi kapsamında faaliyet yürüten kişiler arasındaki görüş farklılıkları denetim şirketinin dikkatine sunulmakta ve çözüme kavuşturulmaktadır. (Bkz.: A82 paragrafı)
- (f) Çalışma kâğıtları, rapor tarihinden sonra zamanında birleştirilmekte ve denetim şirketinin ihtiyaçlarını karşılamak ve mevzuata, etik hükümlere veya mesleki standartlara uygunluk sağlamak için gerekli şekilde saklanmakta ve muhafaza edilmektedir. (Bkz.: A83–A85 paragrafları)

Kaynaklar

32. Denetim şirketi; kalite yönetim sisteminin tasarımı, uygulanması ve işleyişini sağlamak üzere kaynakların zamanında ve uygun bir şekilde temin edilmesi, geliştirilmesi, kullanılması, korunması, tahsis edilmesi ve dağıtılmasına yönelik olarak aşağıdaki kalite hedeflerini oluşturur: (Bkz.: A86–A87 paragrafları)

İnsan Kaynakları

- (a) Aşağıdakileri yerine getirebilecek yetkinlik ve kabiliyete sahip personelin işe alınması, geliştirilmesi ve kadroda tutulması: (Bkz.: A88–A90 paragrafları)
- (i) Denetim şirketinin yürüttüğü denetimlerle ilgili bilgi veya tecrübeyle sahip olmak ve kaliteli denetimleri tutarlı bir şekilde yürütmek veya
 - (ii) Denetim şirketinin kalite yönetim sisteminin işleyişiyle ilgili faaliyetler gerçekleştirmek veya sorumlulukları yerine getirmek.
- (b) Personelin; eylem ve davranışlarıyla kaliteye olan bağlılığını göstermesi, görevlerini yerine getirmek için uygun yetkinliğe ulaşması ve bu yetkinliğini

sürdürmesi, personele hesap verme yükümlülüğü verilmesi veya zamanında yapılan değerlendirmeler, ödüllendirme, terfi ve diğer teşvikler yoluyla takdir edilmesi. (Bkz.: A91–A93 paragrafları)

- (c) Denetim şirketinin, kalite yönetim sisteminin işleyişini ya da denetimlerin yürütülmesini sağlamak için yeterli sayıda veya uygun personele sahip olmadığı durumlarda, denetim şirketi dışındaki (diğer bir ifadeyle, denetim ağı, denetim ağına dâhil başka bir şirket veya bir hizmet sağlayıcısındaki) kişilerden yardım alınması. (Bkz.: A94 paragrafı)
- (d) Kaliteli denetimlerin tutarlı bir şekilde yürütülmesi amacıyla, yeterli zamanın verilmiş olması dâhil olmak üzere, her bir denetim için uygun yetkinlik ve kabiliyete sahip denetim ekibi üyelerinin ve sorumlu denetçinin görevlendirilmesi. (Bkz.: A88–A89, A95–A97 paragrafları)
- (e) Kalite yönetim sistemi kapsamındaki faaliyetleri yürütmek amacıyla, yeterli zaman dâhil olmak üzere, uygun yetkinlik ve kabiliyete sahip kişilerin görevlendirilmesi.

Teknolojik Kaynaklar

- (f) Denetim şirketinin kalite yönetim sisteminin işleyişini ve denetimlerin yürütülmesini sağlamak amacıyla uygun teknolojik kaynakların temin edilmesi veya geliştirilmesi, uygulanması, korunması ve kullanılması. (Bkz. A98–A101, A104 paragrafları)

Entelektüel Kaynaklar

- (g) Denetim şirketinin kalite yönetim sisteminin işleyişini ve kaliteli denetimlerin tutarlı bir şekilde yürütülmesini sağlamak amacıyla uygun entelektüel kaynakların temin edilmesi veya geliştirilmesi, uygulanması, korunması ve kullanılması ve söz konusu kaynakların mesleki standartlar ve -ilgili durumlarda- mevzuatla tutarlı olması. (Bkz.: A102–A104 paragrafları)

Hizmet Sağlayıcılar

- (h) 32 (d), (e), (f) ve (g) paragraflarındaki kalite hedefleri göz önünde bulundurulduğunda, hizmet sağlayıcılardan temin edilen insan kaynakları, teknolojik kaynaklar veya entelektüel kaynakların, denetim şirketinin kalite yönetim sisteminde ve denetimlerin yürütülmesinde kullanılmasının uygun olması. (Bkz.: A105–A108 paragrafları)

Bilgi ve İletişim

- 33. Denetim şirketi, kalite yönetim sisteminin tasarımı, uygulanması ve işleyişini sağlamak üzere; kalite yönetim sistemiyle ilgili bilgilerin temin edilmesi, oluşturulması veya kullanılmasına ve söz konusu bilgilerin denetim şirketi içindeki ve dışındaki taraflara zamanında iletilmesine yönelik olarak aşağıdaki kalite hedeflerini oluşturur: (Bkz.: A109 paragrafı)

- (a) Bilgi sisteminin; denetim şirketi içinden veya dışından temin edilip edilmediğine bakılmaksızın, kalite yönetim sistemini destekleyen, ihtiyaca uygun ve güvenilir bilgiyi belirlemesi, kayıt altına alması, işlemesi ve sürdürmesi. (Bkz.: A110–A111 paragrafları)
- (b) Şirket kültürünün; personelin denetim şirketiyle ve kendi arasında bilgi alışverişinde bulunma sorumluluğunun farkında olması ve bunu güçlendirmesi. (Bkz.: A112 paragrafı)
- (c) İhtiyaca uygun ve güvenilir bilginin, aşağıdakiler dâhil olmak üzere, denetim şirketi genelinde ve denetim ekipleriyle paylaşılması: (Bkz.: A112 paragrafı)
 - (i) Bilginin personele ve denetim ekiplerine iletilmesi ve bilginin niteliği, zamanlaması ve kapsamının, kalite yönetim sistemi ya da denetimler kapsamında yürütülen faaliyetlerle ilgili olarak personelin ve denetim ekibinin sorumluluklarını anlamaları ve yerine getirmeleri için yeterli olması ve
 - (ii) Personel ve denetim ekiplerinin bilgiyi, kalite yönetim sistemi ya da denetimler kapsamında yürütülen faaliyetleri yerine getirirken denetim şirketine iletilmesi.
- (d) İhtiyaca uygun ve güvenilir bilginin, aşağıdakiler dâhil olmak üzere, denetim şirketi dışındaki taraflara iletilmesi:
 - (i) Denetim şirketinin dâhil olduğu denetim ağının veya hizmet sağlayıcıların; denetim ağından kaynaklanan yükümlülüklerle, denetim ağı hizmetleriyle veya sundukları kaynaklarla ilgili sorumluluklarını yerine getirmelerini sağlamak amacıyla, bilginin denetim şirketi tarafından denetim ağına veya denetim ağı içinde ya da -varsa- hizmet sağlayıcılara iletilmesi ve (Bkz.: A113 paragrafı)
 - (ii) Mevzuat veya mesleki standartlar tarafından zorunlu tutulması durumunda veya denetim şirketi dışındaki tarafların denetim şirketinin kalite yönetim sistemini daha iyi anlayabilmelerini sağlamak amacıyla, bilgilerin denetim şirketi dışındaki taraflara iletilmesi. (Bkz.: A114–A115 paragrafları)

Risklere Karşı Yapılacak Belirli İşler

34. Denetim şirketi, 26 ncı paragraf uyarınca yapılacak işleri tasarlar ve uygularken aşağıdaki işleri de kapsama alır: (Bkz.: A116 paragrafı)
- (a) Denetim şirketi, aşağıdakilere yönelik politika veya prosedürler oluşturur:
 - (i) Etik hükümlere uygunluk sağlanmasına yönelik tehditlerin belirlenmesi, değerlendirilmesi ve ele alınması ile (Bkz.: A117 paragrafı)

- (ii) Etik hüküm ihlallerinin belirlenmesi, bildirilmesi, değerlendirilmesi ve raporlanması ile ihlallerin nedenlerine ve sonuçlarına zamanında ve uygun şekilde karşılık verilmesi. (Bkz.: A118–A119 paragrafları)
- (b) Denetim şirketi, etik hükümler uyarınca bağımsız olması gereken tüm personelinden her bir denetimden önce ve her hâlikârda yılda en az bir kez, bağımsızlık hükümlerine uyduklarını ve uyacaklarını bildiren yazılı bir taahhüt alır.
- (c) Denetim şirketi, yaptığı çalışmaların mesleki standartlara ve mevzuat hükümlerine aykırı olduğuna veya KYS 1 uyarınca oluşturduğu politika veya prosedürlere aykırı hareket edildiğine ilişkin şikâyet ve iddiaların alınması, araştırılması ve çözülmesi için politika veya prosedürler oluşturur. (Bkz.: A120–A121 paragrafları)
- (d) Denetim şirketi, aşağıdaki durumları ele alan politika veya prosedürler oluşturur:
- (i) Denetim şirketinin; müşteri ilişkisini veya belirli bir sözleşmeyi kabul ettikten veya devam ettirdikten sonra, bunları yapmadan önce öğrenmiş olması hâlinde müşteri ilişkisini veya belirli bir sözleşmeyi reddetmesine sebep olabilecek bir bilgiyi edinmesi ya da (Bkz.: A122–A123 paragrafları)
- (ii) Denetim şirketinin, mevzuat uyarınca bir müşteri ilişkisini veya belirli bir sözleşmeyi kabul etmekle yükümlü olması. (Bkz.: A123 paragrafi)
- (e) Denetim şirketi;
- (i) Borsada işlem gören işletmelerin finansal tablolarının bağımsız denetimlerinin yürütülmesi durumunda, kalite yönetim sisteminin kaliteli denetimlerin tutarlı bir şekilde yürütülmesini nasıl desteklediğine ilişkin üst yönetimden sorumlu olanlarla iletişim kurulmasını zorunlu kılan (Bkz.: A127, A129 paragrafları),
- (ii) Hangi durumlarda denetim şirketinin kalite yönetim sistemi hakkında denetim şirketi dışındaki taraflarla iletişim kurulmasının uygun olduğunu ele alan (Bkz.: A130 paragrafi) ve
- (iii) 34(e)(i) ve 34(e)(ii) paragrafları uyarınca denetim şirketi dışındaki taraflarla iletişim kurarken, söz konusu iletişimin niteliği, zamanlaması ve kapsamı ile uygun iletişim şekli dâhil olmak üzere, sunulacak bilgileri ele alan (Bkz.: A131–A132 paragrafları)
- politika veya prosedürler oluşturur. (Bkz.: A124–A126 paragrafları)
- (f) Denetim şirketi, KYS 2 uyarınca kalitenin gözden geçirilmesini ele alan ve aşağıdaki denetimlerin kalitesinin gözden geçirilmesini zorunlu tutan politika veya prosedürler oluşturur:

- (i) Borsada işlem gören işletmelerin finansal tablolarının bağımsız denetimleri,
- (ii) Mevzuat uyarınca kalitesi gözden geçirilmesi gereken bağımsız denetimler ya da diğer denetimler ve (Bkz.: A133 paragrafı)
- (iii) Denetim şirketinin, kalitenin gözden geçirilmesini, bir veya daha fazla kalite riskine karşı yapılacak uygun iş olarak belirlediği bağımsız denetim veya diğer denetimler. (Bkz.: A134–A137 paragrafları)

İzleme ve Düzeltme Süreci

35. Denetim şirketi;

- (a) Kalite yönetim sisteminin tasarımı, uygulanması ve işleyişi hakkında ihtiyaca uygun, güvenilir ve zamanında bilgi sağlamak ve
- (b) Tespit edilen eksikliklerin zamanında düzeltilmesini teminen eksikliklere karşılık vermek için uygun adımlar atmak

amacıyla bir izleme ve düzeltme süreci oluşturur. (Bkz.: A138 paragrafı)

İzleme Faaliyetlerinin Tasarlanması ve Yürütülmesi

36. Denetim şirketi, eksikliklerin tespitine ilişkin bir dayanak oluşturmak amacıyla izleme faaliyetleri tasarlar ve yürütür.

37. Denetim şirketi, izleme faaliyetlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamını belirlerken aşağıdakileri dikkate alır: (Bkz.: A139–A142 paragrafları)

- (a) Kalite risklerine ilişkin yapılan değerlendirmelerin gerekçeleri,
- (b) Kalite risklerine karşı yapılacak işlerin tasarımı,
- (c) Denetim şirketinin risk değerlendirme süreci ile izleme ve düzeltme sürecinin tasarımı, (Bkz.: A143–A144 paragrafları)
- (d) Kalite yönetim sistemindeki değişiklikler, (Bkz.: A145 paragrafı)
- (e) Önceki izleme faaliyetlerinin sonuçları, önceki izleme faaliyetlerinin denetim şirketinin kalite yönetim sisteminin değerlendirilmesi açısından uygun olmaya devam edip etmediği ve önceden tespit edilen eksiklikleri düzeltmeyi amaçlayan düzeltici adımların etkili olup olmadığı ve (Bkz.: A146–A147 paragrafları)
- (f) Yapılan çalışmaların mesleki standartlara ve mevzuat hükümlerine aykırı olduğuna veya denetim şirketinin KYS 1 uyarınca oluşturulan politika veya prosedürlere aykırı hareket ettiğine ilişkin şikâyet ve iddialar ile dış teftişlerden ve hizmet sağlayıcılardan elde edilen bilgiler dâhil olmak üzere, diğer ihtiyaca uygun bilgiler. (Bkz.: A148–A150 paragrafları)

38. Denetim şirketi, tamamlanmış denetimlerin teftişini izleme faaliyetlerine dâhil eder ve hangi denetimlerin ve sorumlu denetçilerin seçileceğini belirler. Denetim şirketi bunu yaparken; (Bkz.: A141, A151–A154 paragrafları)
- 37 nci paragrafta belirtilen hususları dikkate alır,
 - Denetim şirketi tarafından yapılan diğer izleme faaliyetlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı ile bu tür izleme faaliyetlerine tabi denetimleri ve sorumlu denetçileri değerlendirir ve
 - Her bir sorumlu denetçinin tamamlanmış en az bir denetimini belirlediği periyodik aralıklarla seçer.
39. Denetim şirketi;
- İzleme faaliyetlerini yürüten kişilerin, izleme faaliyetlerini etkin bir şekilde yürütmek için yeterli zaman dâhil olmak üzere, yetkinlik ve kabiliyete sahip olmalarını zorunlu kılan politika veya prosedürler oluşturur.
 - İzleme faaliyetlerini yürüten kişilerin tarafsızlığını ele alan politika veya prosedürler oluşturur. Bu tür politika veya prosedürler, denetim ekibi üyelerinin veya kaliteyi gözden geçiren kişinin, söz konusu denetimle ilgili herhangi bir teftiş yapmasını yasaklar. (Bkz.: A155–A156 paragrafları)

Bulguların Değerlendirilmesi ve Eksikliklerin Tespit Edilmesi

40. Denetim şirketi, izleme ve düzeltme sürecinde eksiklik bulunup bulunmadığı da dâhil olmak üzere, eksikliklerin bulunup bulunmadığını belirlemek için bulguları değerlendirir. (Bkz.: A157–A162 paragrafları)

Tespit Edilen Eksikliklerin Değerlendirilmesi

41. Denetim şirketi, tespit edilen eksikliklerin ciddiyet ve yaygınlığını aşağıdaki şekilde değerlendirir: (Bkz.: A161, A163–A164 paragrafları)
- Tespit edilen eksikliklerin kök neden veya nedenlerinin araştırılması. Denetim şirketi, kök nedenlerin araştırılmasında uygulanacak prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamını belirlerken, tespit edilen eksikliklerin niteliğini ve olası ciddiyetini dikkate alır. (Bkz.: A165–A169 paragrafları)
 - Tespit edilen eksikliklerin kalite yönetim sistemi üzerindeki etkisinin -tek başına ve toplu hâlde- değerlendirilmesi.

Tespit Edilen Eksikliklere Karşılık Verilmesi

42. Denetim şirketi, tespit edilen eksiklikleri ele almak üzere, kök neden analizinin sonuçlarına karşılık veren düzeltici adımları tasarlar ve uygular. (Bkz.: A170–A172 paragrafları)

43. İzleme ve düzeltme sürecinin işleyişinden sorumlu olan kişi veya kişiler;
- Tespit edilen eksikliklerin ve ilgili kök neden veya nedenlerin ele alınması için düzeltici adımların uygun şekilde tasarlanıp tasarlanmadığını değerlendirir ve bunların uygulanıp uygulanmadığını belirler ve
 - Düzeltilen adımların önceden tespit edilen eksiklikleri ele alma konusunda etkili olup olmadığını değerlendirir.
44. 43 üncü paragraf uyarınca yapılan değerlendirmenin, düzeltici adımların uygun şekilde tasarlanıp uygulanmadığını veya etkili olmadığını göstermesi durumunda, izleme ve düzeltme sürecinin işleyişinden sorumlu olan kişi veya kişiler, düzeltici adımların etkili olmasını sağlayacak şekilde uygun değişikliklerin yapıldığını belirlemek üzere uygun adımları atar.

Belirli Bir Denetime İlişkin Bulgular

45. Denetim şirketi; bulguların, yürütülmesi sırasında gerekli prosedürlerin atıldığı belirli bir denetimin varlığına veya düzenlenen raporun uygun olmayabileceğine işaret eden durumlara karşılık verir. Bu durumda denetim şirketi: (Bkz.: A173 paragrafı)
- Mesleki standartlara ve mevzuat hükümlerine uygunluk sağlamak için uygun adımları atar ve
 - Raporun uygun olmadığını düşünmesi durumunda, bunun etkilerini göz önünde bulundurarak, hukuki danışmanlık alınıp alınmayacağını değerlendirilmesi dâhil olmak üzere, uygun adımları atar.

İzleme ve Düzeltmeyle İlgili Devam Eden İletişim

46. İzleme ve düzeltme sürecinin işleyişinden sorumlu olan kişi veya kişiler; kalite yönetim sistemi için nihai sorumluluk ve hesap verme yükümlülüğü verilen kişi veya kişilere ve kalite yönetim sisteminin işleyişinden sorumlu olarak görevlendirilen kişi veya kişilere aşağıdakileri zamanında iletir: (Bkz.: A174 paragrafı)
- Uygulanan izleme prosedürlerine ilişkin bir açıklama,
 - Tespit edilen eksiklikler ve bu eksikliklerin ciddiyeti ve yaygınlığı ile
 - Tespit edilen eksiklikleri ele alan düzeltici adımlar.
47. Denetim şirketi 46 ncı paragrafta belirtilen hususları, sorumluluklarına uygun olarak zamanında ve uygun adımlar atmalarını sağlamak amacıyla, denetim ekiplerine ve kalite yönetim sistemi kapsamında görevlendirilen diğer kişilere iletir.

Denetim Ağından Kaynaklanan Yükümlülükler veya Denetim Ağı Hizmetleri

48. Denetim şirketi, bir denetim ağında yer alması durumunda, -uygun hâllerde- aşağıdaki hususları anlar: (Bkz.: A19, A175 paragrafları)
- Denetim ağı tarafından, denetim şirketinin kalite yönetim sistemine yönelik olarak getirilen yükümlülükler (diğer bir ifadeyle, denetim ağından kaynaklanan

yükümlülükler). Söz konusu yükümlülükler, denetim şirketinin; denetim ağı tarafından tasarlanan veya denetim ağı tarafından başka bir yolla sağlanan hizmet veya kaynakları kullanması veya uygulamasına ilişkin yükümlülükleri içerir.

- (b) Denetim ağı tarafından sağlanan ve denetim şirketinin kalite yönetim sisteminin tasarımı, uygulanması veya işleyişinde uygulamayı veya kullanmayı seçtiği hizmet veya kaynaklar (diğer bir ifadeyle, denetim ağı hizmetleri) ve
- (c) Denetim şirketinin, denetim ağından kaynaklanan yükümlülüklerini yerine getirmek veya ağı hizmetlerini kullanmak için gereken tüm adımlara ilişkin sorumlulukları. (Bkz.: A44 paragrafı)

Kalite yönetim sisteminin tasarımı, uygulanması ve işleyişinde kullanılan mesleki muhakemeler dâhil olmak üzere, denetim şirketinin kalite yönetim sistemine ilişkin sorumluluğu devam eder. Denetim şirketi, KYS 1 hükümlerine aykırı olacak şekilde denetim ağından kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilmesine veya denetim ağı hizmetlerinin kullanılmasına izin vermez. (Bkz.: A177 paragrafı)

49. 48 inci paragrafta edildiği kanaate dayanarak denetim şirketi;

- (a) Denetim ağından kaynaklanan yükümlülüklerin veya denetim ağı hizmetlerinin nasıl yerine getirileceği ve uygulanacağı dâhil olmak üzere, bunların denetim şirketinin kalite yönetim sistemiyle nasıl ilgili olduğunu ve dikkate alındığını belirler ve (Bkz.: A178 paragrafı)
- (b) Denetim ağından kaynaklanan yükümlülüklerinin veya denetim ağı hizmetlerinin kalite yönetim sisteminde kullanıma uygun olması için denetim şirketi tarafından uyarlanması veya desteklenmesi gerekip gerekmediğini ve gerekmesi durumunda bunun nasıl yapılacağını değerlendirir. (Bkz.: A179–A180 paragrafları)

Denetim Ağı Tarafından Denetim Şirketinin Kalite Yönetim Sistemi Üzerinde Gerçekleştirilen İzleme Faaliyetleri

50. Denetim ağı tarafından, denetim şirketinin kalite yönetim sistemine yönelik izleme faaliyetlerinin gerçekleştirildiği durumlarda denetim şirketi;

- (a) Denetim ağı tarafından gerçekleştirilen izleme faaliyetlerinin, denetim şirketinin 36–38 inci paragrafları uyarınca gerçekleştirdiği izleme faaliyetlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı üzerindeki etkisini belirler,
- (b) Atacağı ilgili adımlar dâhil olmak üzere, izleme faaliyetleriyle ilgili sorumluluklarını belirler ve
- (c) 40 inci paragraf uyarınca bulguların değerlendirilmesi ve eksikliklerin tespit edilmesinin bir parçası olarak, izleme faaliyetlerinin sonuçlarını zamanında denetim ağından elde eder. (Bkz.: A181 paragrafı)

51. Denetim şirketi;

- (a) Denetim ağından kaynaklanan yükümlülüklerin denetim ağına dâhil şirketlerde uygun şekilde yerine getirildiğinin belirlenmesi amacıyla gerçekleştirilen izleme faaliyetleri dâhil olmak üzere, denetim ağı tarafından denetim ağına dâhil şirketlerde gerçekleştirilen izleme faaliyetlerinin genel kapsamı ile denetim ağının izleme faaliyetlerinin sonuçlarını denetim şirketine nasıl iletceği hakkında kanaat edinir,
- (b) Denetim ağı tarafından denetim ağına dâhil şirketlerde gerçekleştirilen izleme faaliyetlerinin genel sonuçları hakkında denetim ağından yılda en az bir kez bilgi alır ve -uygun hâllerde; (Bkz.: A182–A184 paragrafları)
 - (i) Bu bilgileri, sorumluluklarına uygun olarak zamanında ve uygun adımlar atmalarını sağlamak için denetim ekiplerine ve -uygun hâllerde- kalite yönetim sistemi kapsamında görevlendirilen diğer kişilere iletir ve
 - (ii) Söz konusu bilgilerin denetim şirketinin kalite yönetim sistemi üzerindeki etkisini değerlendirir.

Denetim Şirketi Tarafından, Denetim Ağından Kaynaklanan Yükümlülüklerde veya Denetim Ağı Hizmetlerinde Tespit Edilen Eksiklikler

52. Denetim şirketi, denetim ağından kaynaklanan yükümlülüklerde veya denetim ağı hizmetlerinde bir eksiklik tespit etmesi durumunda; (Bkz.: A185 paragrafı)
- (a) Tespit edilen eksikliğe ilişkin ihtiyaca uygun bilgileri denetim ağına iletir ve
 - (b) 42 nci paragrafa uygun olarak, denetim ağından kaynaklanan yükümlülüklerde veya denetim ağı hizmetlerinde tespit edilen eksikliğin etkisini ele almak üzere düzeltici adımları tasarlar ve uygular. (Bkz.: A186 paragrafı)

Kalite Yönetim Sisteminin Değerlendirilmesi

53. Kalite yönetim sistemi için nihai sorumluluk ve hesap verme yükümlülüğü verilen kişi veya kişiler, denetim şirketi adına kalite yönetim sistemini değerlendirir. Değerlendirme, belirli bir zamanda ve yılda en az bir kez yapılır. (Bkz.: A187–A189 paragrafları)
54. Kalite yönetim sistemi için nihai sorumluluk ve hesap verme yükümlülüğü verilen kişi veya kişiler, 53 üncü paragraf uyarınca yapılan değerlendirmeye dayanarak, denetim şirketi adına aşağıdaki sonuçlardan birine ulaşır: (Bkz.: A190, A195 paragrafları)
- (a) Kalite yönetim sistemi, denetim şirketine, kalite yönetim sisteminin hedeflerine ulaşıldığına dair makul güvence sağlamaktadır, (Bkz.: A191 paragrafı)
 - (b) Kalite yönetim sisteminin tasarımı, uygulanması ve işleyişi üzerinde ciddi ancak yaygın olmayan bir etkiye sahip olduğu tespit edilen eksikliklerle ilgili hususlar dışında; kalite yönetim sistemi, denetim şirketine, kalite yönetim sisteminin

hedeflerine ulaşıldığına dair makul güvence sağlamaktadır veya (Bkz.: A192 paragrafı)

(c) Kalite yönetim sistemi, denetim şirketine, kalite yönetim sisteminin hedeflerine ulaşıldığına dair makul güvence sağlamamaktadır. (Bkz.: A192–A194 paragrafları)

55. Kalite yönetim sistemi için nihai sorumluluk ve hesap verme yükümlülüğü verilen kişi veya kişilerin 54(b) veya 54(c) paragraflarında belirtilen sonuçlardan birine ulaşması durumunda, denetim şirketi; (Bkz.: A196 paragrafı)

(a) Zamanında ve uygun adımlar atar ve

(b) Bu durumu aşağıdaki kişilere bildirir:

(i) Sorumluluklarıyla ilgili olduğu ölçüde; denetim ekipleri ve kalite yönetim sistemi kapsamında görevlendirilen diğer kişiler ve (Bkz.: A197 paragrafı)

(ii) 34(e) paragrafında zorunlu kılınan denetim şirketi politika veya prosedürlerine uygun olarak, denetim şirketi dışındaki taraflar. (Bkz.: A198 paragrafı)

56. Denetim şirketi; kalite yönetim sistemi için nihai sorumluluk ve hesap verme yükümlülüğü verilen kişi veya kişiler ile kalite yönetim sisteminin işleyişinden sorumlu olarak görevlendirilen kişi veya kişiler hakkında periyodik performans değerlendirmeleri yapar. Denetim şirketi bunu yaparken, kalite yönetim sistemine ilişkin değerlendirmeyi dikkate alır. (Bkz.: A199–A201 paragrafları)

Belgelendirme

57. Denetim şirketi, kalite yönetim sistemine ilişkin olarak, aşağıdakileri gerçekleştirecek yeterlilikte olan çalışma kâğıtlarını hazırlar: (Bkz.: A202–A204 paragrafları)

(a) Kalite yönetim sistemi ve denetimlerin yürütülmesiyle ilgili görev ve sorumluluklarının anlaşılması dâhil olmak üzere, personel tarafından kalite yönetim sisteminin tutarlı bir şekilde anlaşılmasını desteklemek,

(b) Kalite risklerine karşı yapılacak işlerin tutarlı bir şekilde uygulanmasını ve işleyişini desteklemek ve

(c) Kalite yönetim sistemi için nihai sorumluluk ve hesap verme yükümlülüğü verilen kişi veya kişiler tarafından yapılan kalite yönetim sistemi değerlendirmesini desteklemek amacıyla risklere karşı yapılacak işlerin tasarımı, uygulanması ve işleyişine dair kanıt sağlamak.

58. Denetim şirketi, çalışma kâğıtlarını hazırlarken aşağıdaki hususları çalışma kâğıtlarına dâhil eder:
- (a) Kalite yönetim sistemi için nihai sorumluluk ve hesap verme yükümlülüğü verilen kişi veya kişilerin ve kalite yönetim sisteminin işleyişinden sorumlu olarak görevlendirilen kişi veya kişilerin belirtilmesi,
 - (b) Denetim şirketinin kalite hedefleri ve kalite riskleri, (Bkz.: A205 paragrafı)
 - (c) Risklere karşı yapılacak işlerin açıklanması ve denetim şirketinin bu işlerle kalite risklerini nasıl ele aldığı,
 - (d) İzleme ve düzeltme süreciyle ilgili olarak;
 - (i) Yürütölen izleme faaliyetlerine ilişkin kanıtlar,
 - (ii) Bulguların, tespit edilen eksikliklerin ve bu eksikliklerin kök neden veya nedenlerinin değerlendirilmesi,
 - (iii) Tespit edilen eksiklikleri ele alan düzeltici adımlar ve bu tür düzeltici adımların tasarım ve uygulanmasının değerlendirilmesi,
 - (iv) İzleme ve düzeltmeyle ilgili iletişim ve
 - (e) 54 üncü paragraf uyarınca ulaşılan sonuçların dayanağı.
59. Denetim şirketi, denetim ağından kaynaklanan yükümlölüklerle ve denetim ağı hizmetlerine ilişkin 49(b) paragrafına uygun olarak yapılan değerlendirmeyi ve 58 inci paragrafta belirtilen hususlardan, denetim ağından kaynaklanan yükümlölükler veya denetim ağı hizmetleriyle ilgili olanları belgelerir. (Bkz.: A206 paragrafı)
60. Denetim şirketi, kalite yönetim sistemine ilişkin çalışma kâğıtlarının saklanmasına yönelik olarak, kalite yönetim sisteminin tasarımı, uygulanması ve işleyişini izleyebilmek amacıyla yeterli bir süre (veya mevzuat gerektiriyorsa daha uzun bir süre) belirler.

Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

Kapsam (Bkz.: 3–4 üncü paragraflar)

- A1. SBDS 2400⁵ ve GDS 3000⁶ dâhil olmak üzere, Kurumun yayımladığı diğer bazı mevzuat hükümleri de sorumlu denetçiler için denetim düzeyinde kalite yönetimine ilişkin hükümler belirler.
- A2. Etik Kurallar⁷, denetçilerin kamu yararına hareket etme sorumluluklarını yerine getirmelerini sağlamak amacıyla ana hükümler ve uygulama hükümleri içerir. 15 inci paragrafta belirtildiği üzere denetimlerin KYS 1’de açıklandığı şekilde yürütülmesi bağlamında; kaliteli denetimlerin tutarlı bir şekilde yürütülmesi, denetçinin kamu yararına hareket etme sorumluluğunun bir parçasını oluşturur.

Denetim Şirketinin Kalite Yönetim Sistemi (Bkz.: 6–9 uncu paragraflar)

- A3. Denetim şirketi, kalite yönetim sisteminin unsurlarını açıklamak için farklı terminoloji veya çerçeveler kullanabilir.
- A4. Unsurların birbiriyle bağlantılı yapıda olduğuna ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:
 - Denetim şirketinin risk değerlendirme süreci, kalite yönetim sisteminde risk esash bir yaklaşımın uygulanmasında denetim şirketinin izlemesi gereken süreci belirler.
 - Üst yönetim ve liderlik yapısı unsuru, kalite yönetim sistemini destekleyen çevreyi oluşturur.
 - Kaynaklar ve bilgi ve iletişim unsurları, kalite yönetim sisteminin tasarımı, uygulanması ve işleyişini sağlar.
 - İzleme ve düzeltme süreci, kalite yönetim sisteminin bütünü izlemek için tasarlanmış bir süreçtir. İzleme ve düzeltme sürecinin sonuçları, denetim şirketinin risk değerlendirme süreciyle ilgili bilgi sağlar.
 - Belirli hususlar arasında ilişkiler olabilir; örneğin, etik hükümlerin belirli yönleri, müşteri ilişkisinin ve belirli sözleşmelerin kabulü ve devam ettirilmesiyle ilgilidir.
- A5. Kalite yönetim sistemi, 14(a) ve (b) paragraflarında belirtilen amaçlara ulaşamama riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirdiğinde makul güvence elde edilmiş olur. Kalite yönetim sisteminin yapısal kısıtlamaları sebebiyle, makul güvence mutlak bir güvence seviyesi değildir. Bu tür kısıtlamalar, insanların karar verirken muhakemelerinin hatalı olabileceği ve denetim şirketinin kalite yönetim sisteminde hata

⁵ Sınırlı Bağımsız Denetim Standardı (SBDS) 2400, Tarihi Finansal Tabloların Sınırlı Bağımsız Denetimi

⁶ Güvence Denetimi Standardı (GDS) 3000, Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri

⁷ Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar (Bağımsızlık Standartları Dâhil)

çıkabileceği (örneğin; insan hatasından veya bilgi teknolojisi (BT) uygulamalarında meydana gelen hatalardan dolayı etkisiz kalabileceği) durumları içerir.

Uygulama Alanı (Bkz.: 12 nci paragraf)

- A6. KYS 1'in amacı KYS 1 hükümlerinin düzenlendiği bağlamı sağlar, bu KYS'den elde edilmek istenen nihai çıktıyı belirler ve neyin başarılması gerektiğini ve gerektiğinde bunu yapmanın uygun yollarını anlamasında denetim şirketine yardımcı olur.
- A7. KYS 1'de "denetim" kelimesi; finansal tabloların bağımsız denetimleri ve sınırlı bağımsız denetimleri ile diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetlere ilişkin olarak denetim şirketi tarafından verilen her bir hizmeti ifade eder. Kalite Yönetim Standartları kapsamında "finansal tabloların bağımsız denetim ve sınırlı bağımsız denetimleri ile diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetler" ifadesi için "denetim" kısaltması kullanılmıştır. Denetim türlerinden herhangi birisi için özelliği bir hüküm getirilmesi durumunda, söz konusu denetim türü açıkça belirtilmiştir.
- A8. Açıklayıcı hükümler ve uygulama bölümü, gerektiğinde ana hükümlere ilişkin ayrıntılı açıklamalara yer verir ve ana hükümlerin uygulanmasına yönelik rehberlik sağlar. Bu bölüm özellikle;
- Bir ana hükmün neyi ifade ettiğini veya amaçlanan kapsamı daha sarıh biçimde açıklayabilir ve
 - Ana hükümlerin nasıl uygulanabileceğini gösteren örnekler içerebilir.

Bu bölümde yer alan hükümler bir ana hüküm niteliğinde olmamakla birlikte, ana hükümlerin doğru bir şekilde uygulanmasına yardımcı olur. Ayrıca açıklayıcı hükümler ve uygulama bölümü, KYS 1'de ele alınan konuların arka planına ilişkin bilgiler de sağlayabilir. Uygun hâllerde, bu bölümde kamu sektörü denetim kuruluşlarına özgü ilave hususlara yer verilir. Bu ilave hususlar, KYS 1'de yer alan ana hükümlerin uygulanmasına yardımcı olur. Ancak söz konusu hususlar, denetim şirketinin KYS 1'in ana hükümlerini uygulama ve bunlara uygunluk sağlama sorumluluğunu sınırlandırmaz veya azaltmaz.

- A9. KYS 1'de yer alan "Tanımlar" başlıklı bölümde, bazı terimlere KYS 1'in amaçları doğrultusunda yüklenen anlamların açıklaması yer alır. Standartın tutarlı bir şekilde yorumlanması ve uygulanmasına yardımcı olmak amacıyla sunulan bu açıklamalar, mevzuatta veya başka bir şekilde diğer amaçlarla oluşturulmuş tanımları geçersiz kılmaz.

Tanımlar

Eksiklik (Bkz.: 16(a) paragrafı)

- A10. Denetim şirketi, bulguları değerlendirerek eksiklikleri tespit eder. Eksiklik, bir bulgudan veya bulguların bileşiminden kaynaklanabilir.
- A11. Kalite riskinin veya kalite risklerinin bileşiminin belirlenmemesi ya da uygun şekilde değerlendirilmemesi sonucunda bir eksiklik tespit edildiğinde, bu tür kalite risk veya

risklerini ele alan karşılıklar bulunmayabilir ya da bu karşılıklar uygun şekilde tasarlanmamış veya uygulanmamış olabilir.

A12. Kalite yönetim sisteminin diğer yönleri, KYS 1’de aşağıdakileri ele alan hükümlerden oluşur:

- Sorumlulukların verilmesi, (Bkz.: 20–22 nci paragraflar)
- Denetim şirketinin risk değerlendirme süreci,
- İzleme ve düzeltme süreci ve
- Kalite yönetim sisteminin değerlendirilmesi.

Kalite yönetim sisteminin diğer yönlerine ilişkin eksiklik örnekleri

- Denetim şirketinin risk değerlendirme süreci; denetim şirketinin ve denetimlerinin niteliğindeki ve içinde bulunduğu şartlardaki değişikliklere, ilave kalite hedefleri oluşturulması ihtiyacına ve kalite risklerinde veya bu risklere karşı yapılacak işlerde değişiklik yapılması gerekliliğine işaret eden bilgileri tespit edememiştir.
- Denetim şirketinin izleme ve düzeltme süreci, aşağıdakileri sağlayacak şekilde tasarlanmamış veya uygulanmamıştır:
 - Kalite yönetim sisteminin tasarımı, uygulanması ve işleyişi hakkında ihtiyaca uygun ve güvenilir bilgiyi zamanında sağlama.
 - Tespit edilen eksikliklerin zamanında düzeltilmesi için söz konusu eksikliklere karşı denetim şirketinin uygun adımlar atmasına olanak sağlama.
- Kalite yönetim sistemi için nihai sorumluluk ve hesap verme yükümlülüğü verilen kişi veya kişiler, kalite yönetim sisteminin yıllık değerlendirmesini yapmamıştır.

Denetim Ekibi (Bkz.: 16(f) paragrafı)

A13. BDS 220 (Revize)⁸ finansal tabloların bağımsız denetimi bağlamında “denetim ekibi” tanımının uygulanmasında rehberlik sağlar.

Dış Teftişler (Bkz.: 16(g) paragrafı)

A14. Bazı durumlarda, Kurum veya kanunlarla belirli alanları düzenleme ve denetleme yetkisini haiz olan bir kurum veya kuruluş, belirli denetim şirketlerinde seçilmiş dosya incelemesi veya kalite yönetim sistemi incelemesi gibi inceleme ya da teftişler gerçekleştirebilir.

⁸ BDS 220 (Revize), A15–A25 paragrafları

Bulgular (Bkz.: 16(h) paragrafı)

- A15. İzleme faaliyetleri, dış teftişler ve diğer ilgili kaynaklardan elde edilen bulguların toplanmasının bir parçası olarak denetim şirketi, kalite yönetim sistemini iyileştirmek ya da daha da geliştirmek için sistem hakkında fırsat ya da olumlu çıktılar gibi başkaca gözlemlerde de bulunabilir. A158 paragrafında, diğer gözlemlerin denetim şirketi tarafından kalite yönetim sisteminde nasıl kullanılabileceği açıklanmaktadır.
- A16. A148 paragrafında, diğer ilgili kaynaklardan elde edilen bilgilere ilişkin örnekler yer almaktadır.
- A17. İzleme faaliyetleri, teftiş gibi denetim düzeyinde yapılan izlemeleri de içerir. Ayrıca, dış teftişler ve diğer ilgili kaynaklar, belirli denetimlerle ilgili bilgileri içerebilir. Bu nedenle, kalite yönetim sisteminin tasarımı, uygulanması ve işleyişi hakkındaki bilgiler, kalite yönetim sistemiyle ilgili bulgulara işaret edebilen, denetim düzeyindeki bulguları da içerebilir.

Denetim Şirketi (Bkz.: 16(i) paragrafı)

- A18. Etik hükümlerde yer alan “denetim şirketi” tanımı, KYS 1’de yer alan tanımdan farklılık gösterebilir.

Denetim Ağı (Bkz.: 16(l), 48 inci paragraf)

- A19. Denetim ağı ve denetim ağına dâhil denetim şirketleri çeşitli şekillerde yapılanmış olabilir. Örneğin, bir denetim şirketinin kalite yönetim sistemi bağlamında;
- Denetim ağı; denetim şirketinin kalite yönetim sistemine ilişkin yükümlülükler getirebilir ya da denetim şirketinin kalite yönetim sisteminde veya denetimi yürütürken kullanacağı hizmetleri sağlayabilir,
 - Denetim ağına dâhil diğer şirketler, denetim şirketinin kalite yönetim sisteminde veya denetimi yürütürken kullanacağı hizmetleri (örneğin, kaynaklar) sağlayabilir veya
 - Denetim ağına dâhil diğer yapı veya kuruluşlar, denetim şirketinin kalite yönetim sistemine ilişkin yükümlülükler getirebilir veya hizmet sağlayabilir.

Denetim ağından, denetim ağına dâhil başka bir denetim şirketinden veya denetim ağındaki başka bir yapı veya kuruluştan kaynaklanan denetim ağı yükümlülükleri veya denetim ağı hizmetleri, KYS 1 kapsamında, “denetim ağından kaynaklanan yükümlülükler veya denetim ağı hizmetleri” olarak kabul edilir.

Personel (Bkz.: 16(n) paragrafı)

- A20. Denetim şirketi, kalite yönetim sistemindeki faaliyetlerin yürütülmesinde ya da denetimlerin yürütülmesinde, kendi personelinin (diğer bir ifadeyle, denetim şirketindeki kişilerin) yanı sıra, denetim şirketi dışındaki kişileri de kullanabilir. Örneğin, denetim şirketi dışındaki kişiler, denetim ağındaki diğer şirketlerdeki kişileri (örneğin, denetim ağındaki bir şirketin hizmet sunum merkezindeki kişileri) veya hizmet

sağlayıcı tarafından istihdam edilen kişileri (örneğin, denetim şirketinin dâhil olduğu denetim ağıının içinde yer almayan bir şirketteki birim denetçisini) kapsayabilir.

A21 Personel ayrıca, denetim şirketindeki hizmet sunum merkezi gibi, şirketin diğer yapılarındaki yönetici ve çalışanları da kapsar.

Etik Hükümler (Bkz.: 16(t), 29 uncu paragraflar)

A22. Bir kalite yönetim sistemi bağlamında geçerli olan etik hükümler, denetim şirketinin ve denetimlerinin niteliğine ve içinde bulunduğu şartlara bağlı olarak değişiklik gösterebilir. Örneğin, “bağımsız denetçi” terimi, Etik Kurallar’da da tanımlandığı gibi, denetim şirketlerinin uygunluk sağlamakla yükümlü oldukları etik hükümler tarafından tanımlanmış olabilir.

A23. Etik Kurallar’da, mevzuatın denetçinin Etik Kurallar’ın belirli bölümlerine uymasına izin vermediği durumlar ele alınmaktadır. Etik Kurallar ayrıca, bazı ülkelerde Etik Kurallar’da düzenlenenlerden farklı veya daha fazla mevzuat hükmü olabileceğini ve mevzuatta aksi öngörülmediği sürece bu ülkelerdeki denetçilerin, söz konusu farklılıkları bilmeleri ve öngörülen daha kısıtlayıcı hükümlere uymaları gerektiğini kabul eder.

A24. Etik hükümlerden bazıları, yalnızca denetimleri yürüten kişiler için geçerli olup, denetim şirketinin kendisi için geçerli olmayabilir. Örneğin, Etik Kurallar’da Kısım 3 ve Kısım 4’ün belirli hükümleri yalnızca bağımsız denetçiler için geçerlidir. Denetim şirketinin kalite yönetim sisteminin, kişilerin etik hükümlere uyumunu ele alması gerekebilir.

Risklere Karşı Yapılacak İşler (Bkz.: 16(u) paragrafi)

A25. Politikalar; eylemleri politikalara tabi olan personelin ve diğer kişilerin (denetim ekipleri dâhil) eylemleriyle veya söz konusu politikaları ihlal edecek faaliyetlerde bulunmaktan kaçınmalarıyla uygulanır.

A26. Prosedürler; resmî belgeler veya diğer iletişim yöntemleri aracılığıyla zorunlu tutulabilir veya zorunlu tutulmayan ancak denetim şirketi kültürünün ortaya çıkardığı davranışlardan kaynaklanıyor olabilir. Prosedürler, denetim şirketi tarafından kullanılan BT uygulamalarının izin verdiği faaliyetler aracılığıyla veya denetim şirketinin BT çevresinin diğer yönleri aracılığıyla yürütülebilir.

A27. Denetim şirketi, kalite yönetim sisteminde ya da denetimin yürütülmesinde denetim şirketi dışındaki kişilerden faydalanması durumunda, söz konusu kişilerin eylemlerini ele alan farklı politika veya prosedürler tasarlama ihtiyacı duyabilir. BDS 220 (Revize)⁹, finansal tabloların bağımsız denetiminde denetim şirketi dışındaki kişilerin eylemlerini ele almak için denetim şirketinin farklı politika veya prosedürler oluşturması gereken durumlarda rehberlik sağlar.

Hizmet Sağlayıcı (Bkz.: 16(v) paragrafi)

⁹ BDS 220 (Revize), A23–A25 paragrafları

A28. Hizmet sağlayıcılar, denetim şirketinin dâhil olduğu denetim ağı içinde yer almayan diğer denetim şirketlerinin birim denetçilerini içerir.

Ana Hükümlerin Uygulanması ve Bu Hükümlere Uygunluk Sağlanması (Bkz.: 17 nci paragraf)

A29. *KYS 1'in herhangi bir ana hükmünün denetim şirketiyle ilgili olmadığı durumlara örnekler*

- Denetim şirketi, bir bağımsız denetçidir. Örneğin, denetim şirketi içindeki görevlerin, sorumlulukların ve yetkilerin atanması, organizasyon yapısı, yönlendirme, gözetim ve gözden geçirmeyle görüş farklılıklarının ele alınması konularına ilişkin ana hükümler bağımsız denetçiyle ilgili olmayabilir.
- Denetim şirketi, yalnızca ilgili hizmetler işi yürütmektedir. Örneğin, denetim şirketinin ilgili hizmet işlerinde bağımsızlığı koruma zorunluluğu bulunmuyorsa, tüm personelden bağımsızlık hükümlerine uyduklarını bildiren yazılı bir taahhüt alınmasına ilişkin hüküm bu şirketle ilgili olmayacaktır.

Kalite Yönetim Sistemi

Kalite Yönetim Sisteminin Tasarlanması, Uygulanması ve İşleyişinin Sağlanması (Bkz.: 19 ncu paragraf)

A30. Kalite yönetimi denetim şirketinin ayrı bir fonksiyonu olmayıp, denetim şirketinin stratejisi, operasyonel faaliyetleri ve iş süreçleri içindeki kaliteye bağlılığı gösteren bir kültürle bütünleşmesidir. Bu sebeple, kalite yönetim sistemi ile denetim şirketinin operasyonel faaliyetleri ve iş süreçlerinin bütünleşik bir şekilde tasarlanması, denetim şirketinin yönetilmesinde uyumlu bir yaklaşımı teşvik edebilir ve kalite yönetiminin etkinliğini artırabilir.

A31. Denetim şirketinin yaptığı mesleki muhakemelerin kalitesinin, muhakemeyi yapan kişilerin aşağıdakileri de içeren sorgulayıcı bir zihniyetle hareket etmeleri hâlinde artması muhtemeldir:

- Denetim şirketi ile denetimlerinin niteliği ve içinde bulunduğu şartlarla ilgili bilgiler dâhil olmak üzere, kalite yönetim sistemi hakkında elde edilen bilgilerin kaynağının, ihtiyaca uygunluğunun ve yeterliliğinin göz önünde bulundurulması ve
- Daha fazla araştırma veya eylemde bulunma ihtiyacına karşı tetikte ve dikkatli olunması.

Sorumluluklar (Bkz.: 20–21, 28(d) paragrafları)

A32. Üst yönetim ve liderlik yapısı unsur; denetim şirketinin kalite yönetim sisteminin tasarımı, uygulanması ve işleyişini sağlamak için uygun bir organizasyon yapısına sahip olması ve görev, sorumluluk ve yetkilerin verilmesine ilişkin bir kalite hedefi içerir.

- A33. Kalite yönetim sistemiyle ilgili sorumlulukların 20 nci paragrafa uygun olarak verilmesinden bağımsız olarak, kalite yönetim sisteminin nihai sorumluluğu denetim şirketine aittir ve denetim şirketi, kişileri kendilerine verilen görevlerden sorumlu ve hesap verebilir durumda tutmakla sorumludur. Örneğin, 53 ve 54 üncü paragraflar uyarınca, kalite yönetim sistemi için nihai sorumluluk ve hesap verme yükümlülüğü verilen kişi veya kişiler, kalite yönetim sistemini değerlendirmekten ve bu değerlendirmeye dayanarak ulaşılan sonuçtan sorumlu olsalar bile, yapılan değerlendirmeden ve ulaşılan sonuçtan nihai olarak denetim şirketi sorumludur.
- A34. 20 nci paragrafta belirtilen hususlarda sorumluluk verilen kişi veya kişiler, genellikle denetim şirketinin yöneticisidir ve bu nedenle 21 inci paragrafta belirtildiği şekilde denetim şirketi içinde uygun etki ve yetkiye sahiptir. Bununla birlikte söz konusu kişi veya kişilerin; denetim şirketinin hukuki yapısına bağlı olarak, denetim şirketinde yönetici olmasa bile, denetim şirketi veya denetim şirketinin dâhil olduğu denetim ağı tarafından yapılan resmi düzenlemeler nedeniyle kendilerine verilen görevleri yerine getirmek için denetim şirketi içinde uygun etki ve yetkiye sahip olabildiği durumlar bulunabilir.
- A35. Denetim şirketinin, şirket içinde görev, sorumluluk ve yetkileri dağıtım şekli farklılık gösterebilir ve mevzuatta denetim şirketinin liderlik ve yönetim yapısına veya bunlara verilen sorumluluklara ilişkin hükümler bulunabilir. 20 nci paragrafta yer alan bir konuda sorumluluk verilen kişi veya kişiler, sorumluluklarını yerine getirmelerine yardımcı olması için başka kişilere görev, prosedür veya eylem tevdi edebilir. Ancak, 20 nci paragrafta yer alan bir hususta sorumluluk verilen kişi ve kişilerin, sorumluluk verilen hususlardaki sorumluk ve hesap verme yükümlülükleri devam eder.

Görev ve sorumlulukların nasıl dağıtılabileceğine ilişkin ölçeklenebilirlik örnekleri

- Karmaşıklık düzeyi düşük olan bir denetim şirketinde, kalite yönetim sistemi için nihai sorumluluk ve hesap verme yükümlülüğü, şirketin gözetiminden tek başına sorumlu olan yönetici ortağa verilebilir. Bu kişi aynı zamanda kalite yönetim sisteminin işleyişine dair sorumluluk, bağımsızlık hükümlerine uygunluk ve izleme ve düzeltme süreci dâhil olmak üzere kalite yönetim sisteminin tüm unsurları için sorumluluk alabilir.
- Karmaşıklık düzeyi yüksek olan bir denetim şirketinde; organizasyon yapısında birden fazla liderlik seviyesi bulunabilir ve yapısında denetim şirketi dışından kişilerin de bulunabildiği icrâi olmayan gözetimi üstlenen bağımsız bir yönetim organı bulunabilir. Ayrıca denetim şirketi, 20(c) paragrafında belirtilenlere ilave olarak, etik hükümlere uygunluk veya bir hizmet hattının yönetilmesi sorumluluğu gibi, kalite yönetim sisteminin belirli unsurlarının işleyişi için sorumluluk verebilir.

- A36. Bağımsızlık hükümlerine uygunluk, finansal tabloların bağımsız denetim veya sınırlı bağımsız denetimleri ya da diğer güvence denetimlerinin yürütülmesi için vazgeçilmez bir unsurdur ve denetim şirketinin raporlarına güvenen paydaşların bu yönde bir

beklentisi bulunmaktadır. Bağımsızlık hükümlerine uygunluk konusunda operasyonel sorumluluk verilen kişi veya kişiler, bağımsızlıkla ilgili tüm konuların gözetiminden sorumludur. Bu sayede, bağımsızlık hükümlerine uygunluk sağlamak için denetim şirketi tarafından güçlü ve tutarlı bir yaklaşım tasarlanır ve uygulanır.

- A37. Mevzuat veya mesleki standartlar, 20 nci paragraf uyarınca görevlendirilen kişilere yönelik olarak ruhsatlandırma, mesleki eğitim veya sürekli mesleki gelişim gibi konularda ilave yükümlülükler getirebilir.
- A38. Kalite yönetim sisteminin işleyişinden sorumlu olarak görevlendirilen kişi veya kişilerde aranan uygun deneyim ve bilgi düzeyi; denetim şirketinin stratejik karar ve eylemlerinin anlaşılmasını ve denetim şirketinin ticari faaliyetleriyle ilgili deneyime sahip olunmasını içerir.

Denetim Şirketinin Risk Değerlendirme Süreci (Bkz.: 23 üncü paragraf)

- A39. Denetim şirketinin risk değerlendirme sürecini nasıl tasarlayacağı; denetim şirketinin yapısı ve organizasyonu dâhil olmak üzere, denetim şirketinin niteliği ve içinde bulunduğu şartlara göre değişiklik gösterebilir.

Denetim şirketinin risk değerlendirme sürecinin nasıl farklılık gösterebileceğine ilişkin ölçeklenebilirlik örnekleri

- Karmaşıklık düzeyi düşük olan bir denetim şirketinde, kalite yönetim sisteminin işleyişinden sorumlu olarak görevlendirilen kişi veya kişiler, risk değerlendirme sürecini yürütebilmek için denetim şirketi ve denetimleri hakkında yeterli bilgiye sahip olabilir. Ayrıca, kalite hedefleri, kalite riskleri ve risklere karşı yapılan işlerin belgelendirilmesi, daha karmaşık bir denetim şirketine kıyasla daha dar kapsamlı olabilir (örneğin, tek bir dokümanla belgelendirilebilir).
- Karmaşıklık düzeyi yüksek olan bir denetim şirketinde ise, birden çok kişiyi ve çok sayıda faaliyeti içeren daha resmi bir risk değerlendirme süreci bulunabilir. Süreç merkezileştirilebilir (örneğin, tüm iş birimleri, fonksiyonlar ve hizmet hatları için kalite hedefleri, kalite riskleri ve risklere karşı yapılan işler merkezi şekilde oluşturulur) veya merkezi olmayabilir (örneğin, kalite hedefleri, kalite riskleri ve risklere karşı yapılan işler; iş birimi, fonksiyon veya hizmet hattı seviyesinde oluşturulup, çıktılar denetim şirketi seviyesinde birleştirilir). Denetim şirketinin dâhil olduğu denetim ağı da kalite yönetim sistemine dâhil edilecek kalite hedefleri, kalite riskleri ve risklere karşı yapılacak işler öngörebilir.

- A40. Kalite hedeflerini oluşturma, kalite risklerini belirleme ve değerlendirme ile risklere karşı yapılacak işleri tasarlama ve uygulama süreci yinelenen bir süreçtir. Buna bağlı olarak KYS 1'in ana hükümlerinin doğrusal bir biçimde ele alınması amaçlanmamaktadır. Örneğin:

- Denetim şirketi, kalite risklerini belirler ve değerlendirirken, ilave kalite

hedeflerinin oluşturulması gerektiğini tespit edebilir.

- Denetim şirketi, risklere karşı yapılacak işleri tasarlar ve uygularken, bir kalite riskinin belirlenmemiş ve değerlendirilmemiş olduğunu tespit edebilir.

A41. Denetim şirketinin kalite hedeflerini oluşturmasını, kalite risklerini tespit etmesini, değerlendirmesini ve risklere karşı yapılacak işleri tasarlayıp uygulamasını sağlayan bilgi kaynakları, şirketin bilgi ve iletişim unsurunun bir parçasıdır. Söz konusu bilgi kaynakları aşağıdakileri içerir:

- İzleme ve düzeltme sürecinin sonuçları. (Bkz.: 42 ve A171 paragrafları)
- Aşağıdakiler dâhil, denetim ağı veya hizmet sağlayıcılardan elde edilen bilgiler:
 - Denetim ağından kaynaklanan yükümlülükler veya denetim ağı hizmetleri ve (Bkz.: 48 inci paragraf)
 - Denetim ağı tarafından denetim ağına dâhil şirketlerde gerçekleştirilen izleme faaliyetlerinin sonuçları dâhil olmak üzere, denetim ağından elde edilen diğer bilgiler. (Bkz.: 50–51 inci paragraflar)

Denetim şirketi içinden ve dışından sağlanan diğer bazı bilgiler de denetim şirketinin risk değerlendirme süreciyle ilgili olabilir. Örneğin;

- Yapılan çalışmaların mesleki standartlara ve mevzuat hükümlerine aykırı olduğuna veya denetim şirketinin KYS 1 uyarınca oluşturulan politika veya prosedürlerine aykırı hareket ettiğine ilişkin şikâyet ve iddialara dair bilgiler.
- Dış teftişlerin sonuçları.
- Denetim şirketinin denetimlerini yürüttüğü bir işletme hakkında düzenleyici kuruluşlardan (örneğin, sermaye piyasasını düzenleyen kuruluştan) aldığı bilgiler (örneğin, işletmenin finansal tablolarındaki usulsüzlükler veya sermaye piyasası düzenlemelerine aykırılıklar).
- Kalite yönetim sisteminin diğer yönlerini etkileyen, denetim şirketinin kaynaklarındaki değişiklikler gibi kalite yönetim sistemindeki değişiklikler.
- Denetim şirketini veya diğer denetim şirketlerini ilgilendiren düzenleyici faaliyetler ve davalar gibi, denetim şirketinin dikkate alması gereken alanları vurgulayabilen diğer dış kaynaklar.

Kalite Hedeflerinin Oluşturulması (Bkz.: 24 üncü paragraf)

A42. Mevzuat veya mesleki standartlar, ilave kalite hedeflerinin oluşturulmasını gerektiren hükümler düzenleyebilir. Örneğin, bir denetim şirketi, mevzuat gereği icrâî olmayan kişileri denetim şirketinin üst yönetim yapısında görevlendirmekle mükellef olabilir ve söz konusu zorunluluğu yerine getirmek üzere ilave kalite hedefi oluşturulması gerektiğine karar verebilir.

- A43. Denetim şirketi, şirketin ve denetimlerinin niteliği ve içinde bulunduğu şartlar itibarıyla, ilave kalite hedefi oluşturmayı gerekli görmeyebilir.
- A44. Denetim şirketi, kalite risklerinin tespiti ve değerlendirmesi ile risklere karşı yapılacak işlerin tasarımı ve uygulamasını geliştirmek üzere alt hedefler oluşturabilir.

Kalite Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi (Bkz.: 25 inci paragraf)

- A45. Bir kalite hedefine ulaşılmasını olumsuz yönde etkileyebilecek olan ve 25(a) paragrafında açıklanmayan başka şart, olay, durum, eylem veya eylemsizlikler bulunabilir.
- A46. Risk; şart, olay, durum, eylem veya eylemsizliğin bir kalite hedefine ulaşılmasını nasıl ve ne ölçüde olumsuz etkileyebileceğinden kaynaklanır. Tüm riskler, kalite riski tanımına uymaz. Mesleki muhakeme, denetim şirketine bir riskin kalite riski olup olmadığının belirlenmesinde yardımcı olur. Bu noktada mesleki muhakemenin dayanağı; riskin gerçekleşmesine ilişkin makul bir olasılığın bulunup bulunmadığına ve tek başına veya diğer risklerle birlikte bir veya daha fazla kalite hedefine ulaşılmasını olumsuz yönde etkileyip etkilemediğine yönelik olarak yapılan değerlendirmedir.

<i>Denetim şirketinin kalite hedeflerine ulaşılmasını olumsuz yönde etkileyebilecek şart, olay, durum, eylem veya eylemsizlikleri anlamasına ilişkin örnekler</i>	<i>Ortaya çıkabilecek kalite risklerine ilişkin örnekler</i>
<ul style="list-style-type: none"> • Şirketin stratejik ve operasyonel karar ve eylemleri, iş süreçleri ve iş modeli: Denetim şirketinin genel finansal hedefleri, KYS 1 kapsamında olmayan ancak denetim şirketi tarafından sağlanan hizmetlerin kapsamına fazlasıyla bağlıdır. 	<p>Bu durum, üst yönetim ve liderlik bağlamında, aşağıdaki gibi kalite risklerine yol açabilir:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Kaynakların KYS 1 kapsamında olmayan hizmetlere öncelik verecek şekilde tahsis edilmesi veya verilmesi, KYS 1 kapsamındaki denetimlerin kalitesini olumsuz şekilde etkileyebilir. • Finansal ve operasyonel öncelikler hakkındaki kararlar, KYS 1 kapsamındaki denetimlerin yürütülmesinde kalitenin önemini tam olarak veya yeterli bir şekilde dikkate almaz.
<ul style="list-style-type: none"> • Liderlik yapısının özellikleri ve yönetim tarzı: Denetim şirketi, ortak yetkiye sahip birkaç ortağı/sorumlu denetçisi olan küçük bir denetim şirketidir. 	<p>Bu durum, üst yönetim ve liderlik bağlamında, aşağıdaki gibi kalite risklerine yol açabilir:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Liderlik yapısının kaliteye ilişkin sorumluluk ve hesap verme yükümlülükleri açıkça

	<p>tanımlanmamış ve verilmemiştir.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Liderlik yapısının kaliteyi desteklemeyen eylem ve davranışları sorgulanmamaktadır.
<ul style="list-style-type: none"> • Denetim şirketinin karmaşıklığı ve faaliyet özellikleri: Denetim şirketi yakın zamanda başka bir denetim şirketiyle birleşme işlemi tamamlamıştır. 	<p>Bu durum, kaynaklar bağlamında, aşağıdaki gibi kalite risklerine yol açabilir:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Birleşen iki denetim şirketi tarafından kullanılan teknolojik kaynaklar uyumsuz olabilir. • Denetim ekipleri, birleşme öncesindeki bir şirket tarafından geliştirilen ve yeni birleşilen denetim şirketi tarafından kullanılan yeni metodolojile artık uyumlu olmayan entelektüel kaynaklar kullanıyor olabilir.

A47. Kalite yönetim sisteminin değişen nitelikleri göz önüne alındığında, denetim şirketi tarafından risklere karşı tasarlanan ve uygulanan işler, kalite risklerinin artmasıyla sonuçlanan şart, olay, durum, eylem veya eylemsizliklere yol açabilir. Örneğin, denetim şirketi bir kalite riskini ele almak için bir kaynak kullanabilir (örneğin, teknolojik bir kaynak) ve bu kaynağın kullanımı nedeniyle başka bir kalite riski ortaya çıkabilir.

A48. Bir riskin, tek başına veya diğer risklerle birlikte, bir kalite hedefine ulaşılmasını olumsuz yönde etkileme derecesi; riske yol açan şart, olay, durum, eylem veya eylemsizliklere bağlı olarak, aşağıdakiler dikkate alındığında, değişebilir:

- Söz konusu şart, olay, durum, eylem veya eylemsizliğin kalite hedefine ulaşılmasını nasıl etkileyeceği.
- Söz konusu şart, olay, durum, eylem veya eylemsizliğin ne sıklıkla meydana gelmesinin beklendiği.
- Söz konusu şart, olay, durum, eylem veya eylemsizliğin meydana gelmesinin ardından bir etkinin ortaya çıkmasının ne kadar zaman alacağı ve bu süre içinde denetim şirketinin söz konusu şart, olay, durum, eylem veya eylemsizliğin etkisini hafifletme fırsatına sahip olup olmayacağı.
- Söz konusu şart, olay, durum, eylem veya eylemsizliğin, meydana geldikten sonra kalite hedefine ulaşılmasını ne kadar süreyle etkileyeceği.

Kalite risklerinin değerlendirilmesi için resmi derecelendirme veya puanlama sistemi kullanılması gerekmez, ancak denetim şirketlerinin bunları kullanmaları önünde herhangi bir engel bulunmamaktadır.

Kalite Risklerine Karşı Yapılacak İşlerin Tasarlanması ve Uygulanması (Bkz.: 16(u), 26 ncı paragraflar)

- A49. Risklere karşı yapılacak işlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamı; bir veya birden fazla kalite hedefine ulaşılması üzerindeki etkisi ve gerçekleşme olasılığı açısından kalite risklerine yönelik yapılan değerlendirmenin gerekçelerine dayanır.
- A50. Denetim şirketi tarafından risklere karşı tasarlanan ve uygulanan işler, denetim şirketi düzeyinde veya denetim düzeyinde işleyebilir ya da her iki düzeyde atılacak adımlara ilişkin sorumlulukların birleşimi olabilir.

Hem denetim şirketi hem de denetim düzeyinde işleyen, denetim şirketi tarafından risklere karşı tasarlanan ve uygulanan işlere ilişkin örnek

Denetim şirketi, istişare konusunda politika veya prosedürler oluşturmakta olup, bunlar arasında denetim ekiplerinin kimlerle istişare edeceği ve istişareye ihtiyaç duyulan belirli konular yer almaktadır. Denetim şirketi, istişareleri gerçekleştirmek üzere uygun niteliklere sahip ve deneyimli kişileri görevlendirmektedir. Denetim ekibi, istişare edilmesi gereken konuların ne zaman ortaya çıktığını tespit etmekten, istişare sürecini başlatmaktan ve istişareden çıkan sonuçları uygulamaktan sorumludur.¹⁰

- A51. Çok sayıda personeli olan veya coğrafi olarak dağılmış denetim şirketleri için resmi olarak belgelendirilmiş politika veya prosedürlere duyulan ihtiyaç, denetim şirketi genelinde tutarlılığın sağlanması açısından daha fazla olabilir.

Denetim Şirketinin ya da Denetimlerinin Niteliğindeki ve İçinde Bulunduğu Şartlardaki Değişiklikler (Bkz.: 27 nci paragraf)

A52. *Denetim şirketinin ya da denetimlerinin niteliği ve içinde bulunduğu şartlardaki değişiklikler hakkındaki bilgilerin belirlenmesine yönelik politika veya prosedürlerin nasıl farklı olabileceğine ilişkin ölçkelenbilirlik örneği*

- Karmaşıklık düzeyi düşük olan bir denetim şirketinde, denetim şirketinin ya da denetimlerinin niteliği ve içinde bulunduğu şartlardaki değişiklikler hakkındaki bilgilerin belirlenmesine yönelik gayri resmî politika veya prosedürler bulunabilir. Bu durum özellikle, kalite hedeflerinin oluşturulması, kalite risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi ile risklere karşı yapılacak işlerin tasarlanması ve uygulanmasından sorumlu olan kişi veya kişilerin, faaliyetlerinin olağan akışı içinde bu tür bilgileri belirleyebilmesi hâlinde geçerlidir.
- Karmaşıklık düzeyi yüksek olan bir denetim şirketinde, denetim şirketinin ya da denetimlerinin niteliği ve içinde bulunduğu şartlardaki değişiklikler hakkındaki bilgilerin belirlenmesine yönelik çok sayıda resmî politika veya prosedürler oluşturulması gerekebilir. Bu politika veya prosedürler; denetim şirketinin iç ve dış çevresindeki trendlerin ve olayların sürekli olarak izlenmesi dâhil olmak

¹⁰ BDS 220 (Revize), 35 inci paragraf

üzere, denetim şirketinin ve denetimlerinin niteliği ve içinde bulunduğu şartlarıyla ilgili bilgilerin periyodik olarak gözden geçirilmesi gibi hususları içerebilir.

- A53. 42 nci paragraf uyarınca tespit edilen bir eksikliği ele almak için denetim şirketi tarafından yerine getirilen düzeltici adımların bir parçası olarak, ilave kalite hedeflerinin oluşturulması ya da kalite risklerine ve risklere karşı yapılacak işlere ilave yapılması veya bunların değiştirilmesi gerekebilir.
- A54. Denetim şirketi, KYS 1’de belirtilen kalite hedeflerine ilave olarak başka kalite hedefleri oluşturmuş olabilir. Denetim şirketi ayrıca, hâlihazırda oluşturulmuş olan ilave kalite hedeflerine artık ihtiyaç duyulmadığını veya bunların değiştirilmesi gerektiğini gösteren bilgiler tespit edebilir.

Üst Yönetim ve Liderlik Yapısı

Kaliteye Bağlılık (Bkz.: 28(a) paragrafı)

- A55. Denetim şirketinin kültürü, personelin davranışını etkilemede önemli bir faktördür. Etik hükümler, genellikle mesleki etik ilkeleri belirler ve KYS 1’in “etik hükümler” unsurunda daha ayrıntılı olarak ele alınmıştır. Mesleki değer ve tutumlar aşağıdakileri içerebilir:

- Dakiklik, kibarlık, saygı, hesap verebilirlik, olaylara müdahale edebilme ve güvenilirlik gibi mesleki tavırlar.
- Ekip çalışmasına bağlılık.
- Mesleki ortamda yeni fikirlere veya farklı bakış açılarına karşı açık fikirli olmak.
- Mükemmelin peşinde olmak.
- Sürekli gelişime bağlılık (örneğin, asgari gerekliliklerin ötesinde beklentileri belirlemek ve sürekli öğrenmeye odaklanmak).
- Sosyal sorumluluk.

- A56. İş stratejisinin oluşturulması dâhil denetim şirketinin stratejik karar alma süreci; şirketin finansal ve operasyonel konularla ilgili kararları, şirketin finansal hedefleri, finansal kaynakların nasıl yönetildiği, şirketin pazar payında büyüme, sektörde uzmanlaşma veya yeni hizmetlerin sunulması gibi hususları içerebilir. Denetim şirketinin finansal ve operasyonel öncelikleri, şirketin kaliteye olan bağlılığını doğrudan veya dolaylı şekilde etkileyebilir. Örneğin denetim şirketi, finansal ve operasyonel önceliklere odaklanan ve bunun sonucunda kaliteye bağlılık gösteren davranışlardan caydırıcı teşviklerde bulunabilir.

Liderlik Yapısı (Bkz.: 28(b) ve 28(c) paragrafları)

- A57. Kalite konusunda liderlik yapısını sorumlu ve hesap verebilir durumda tutmak için

denetim şirketi tarafından risklere karşı tasarlanan ve uygulanan işler arasında 56 ncı paragrafta zorunlu tutulan performans değerlendirmeleri yer alır.

- A58. Liderlik yapısı; eylem ve davranışları aracılığıyla üst yönetimin tutumunu belirlese de şirket içinde her seviyedeki açık, tutarlı ve yinelenen eylem ve davranışlar, şirket kültürüne toplu olarak katkıda bulunur ve kaliteye olan bağlılığı gösterir.

Organizasyon Yapısı (Bkz.: 28(d) paragrafı)

- A59. Denetim şirketinin organizasyon yapısı; faaliyet birimlerini, operasyonel süreçleri, bölümleri veya coğrafi konumları ve diğer yapıları içerebilir. Bazı durumlarda denetim şirketi; süreçleri veya faaliyetleri bir hizmet sunum merkezinde toplayabilir veya merkezileştirebilir ve denetim ekipleri içinde şirketin hizmet sunum merkezinden gelen ve tekrar eden veya niteliği gereği uzmanlık gerektiren belirli görevleri yerine getiren personel bulunabilir.

Kaynaklar (Bkz.: 28(e) paragrafı)

- A60. Kalite yönetim sistemi için nihai sorumluluk ve hesap verme yükümlülüğü verilen kişi veya kişiler ya da kalite yönetim sisteminin işleyişinden sorumlu olarak görevlendirilen kişi veya kişiler, çoğu durumda denetim şirketinin temin ettiği, geliştirdiği, kullandığı ve devamlılığını sağladığı kaynakların, bunların nasıl dağıtıldığı veya tahsis edildiği ya da ne zaman kullanıldıkları dâhil olmak üzere niteliğini ve kapsamını etkileyebilir.
- A61. Kaynak ihtiyaçları zamanla değişebileceğinden, tüm kaynak ihtiyaçlarını önceden tahmin etmek mümkün olmayabilir. Denetim şirketinin kaynak planlaması; hâlihazırda ihtiyaç duyulan kaynakların belirlenmesini, şirketin gelecekteki kaynak ihtiyaçlarının tahmin edilmesini ve beklenmeyen kaynak ihtiyaçları ortaya çıktığında bunları karşılamak için süreçlerin oluşturulmasını içerebilir.

Etik Hükümler (Bkz.: 16(t), 29 uncu paragraflar)

- A62. Etik Kurallar, bir denetçiden beklenen davranış standartlarını oluşturan temel etik ilkeler ile Bağımsızlık Standartlarını düzenler. Temel ilkeler; dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlik ve özen, sır saklama ve mesleğe uygun davranıştır. Etik Kurallar ayrıca, denetçinin temel ilkelere ve -uygun hâllerde- Bağımsızlık Standartlarına uyum için uygulaması gereken yaklaşımı belirler. Etik Kurallarda ayrıca, temel ilkelere uyumla ilgili belirli konular ele alınır. Yerel mevzuat, bağımsızlık dâhil olmak üzere bilgi mahremiyetini etkileyen gizlilik yasaları gibi etik hükümleri ele alan hükümler de içerebilir.
- A63. Bazı durumlarda, denetim şirketinin kalite yönetim sisteminde ele alınan konular, etik hükümlere göre daha özellikli veya bu hükümlere ek şeklinde olabilir.

Bir denetim şirketinin kalite yönetim sistemine dâhil edebileceği, etik hükümlere göre daha özellikli veya bu hükümlere ek şeklinde olan konulara ilişkin örnekler

- Denetim şirketinin, maddi değeri az ve önemsiz olsa bile, bir müşteriden hediye ve ağırlanma kabul edilmesini yasaklaması.

- Denetim şirketinin, diğer güvence denetimleri veya ilgili hizmetleri yürütenler dâhil olmak üzere, tüm sorumlu denetçiler için rotasyon süresi belirlemesi ve kıdemli denetim ekibi üyeleri için rotasyon süresini uzatması.

A64. Etik hükümler unsuru, diğer unsurlardan etkilenebilir veya bunlarla ilgili olabilir.

Etik hükümler unsuru ile diğer unsurlar arasındaki ilişki örnekleri

- Bilgi ve iletişim unsuru, aşağıdakiler dâhil olmak üzere, etik hükümlerle ilgili çeşitli konulara ilişkin iletişimi ele alabilir:
 - Bağımsızlık hükümlerinin tüm personele ve bağımsızlık hükümlerine tabi olan diğer kişilere iletilmesi.
 - Bağımsızlığa yönelik tehdit veya etik hükümlerin ihlali gibi durumlara ilişkin bilgilerin, personel ve denetim ekipleri tarafından hiçbir korku ve baskı olmaksızın denetim şirketine iletilmesi.
- Kaynaklar unsurunun bir parçası olarak denetim şirketi:
 - Etik hükümlere uyumu yönetmek ve izlemek veya ilgili etik hükümlerle ilgili konuların istişare edilmesini sağlamak için kişileri görevlendirebilir.
 - Bağımsızlıkla ilgili bilgilerin kaydedilmesi ve saklanması dâhil olmak üzere, etik hükümlere uyumu izlemek için BT uygulamalarını kullanabilir.

A65. Diğerleri için geçerli olan ilgili etik hükümler, etik hükümlerin kendisine ve denetim şirketinin bu kişileri kalite yönetim sisteminde ya da denetimin yürütülmesinde ne şekilde kullandığına bağlıdır.

Diğerleri için geçerli olan etik hükümlere ilişkin örnekler

- Etik hükümlerde, denetim ağına dâhil denetim şirketleri veya bunların çalışanları için geçerli olan bağımsızlık hükümleri bulunabilir. Örneğin, Etik Kurallarda denetim ağına dâhil denetim şirketleri için geçerli olan bağımsızlık hükümleri yer almaktadır.
- Etik hükümlerde, denetim ekibi veya buna benzer diğer bir kavramın tanımı bulunabilir ve bu tanım, denetimle ilgili güvence prosedürlerini uygulayan herhangi bir kişiyi (örneğin, bir birim denetçisini veya uzak bir yerde fiziki stok sayımına katılmak üzere görevlendirilen bir hizmet sağlayıcıyı) içerebilir. Buna göre, etik hükümlerde tanımlandığı şekliyle denetim ekibi için geçerli olan veya benzer diğer bir kavrama uygulanan herhangi bir hüküm bu tür kişilere uygulanabilir.
- Sır saklama (gizlilik) ilkesi; denetim şirketinin dâhil olduğu denetim ağı, denetim ağına dâhil diğer denetim şirketleri veya hizmet sağlayıcıları için, denetim şirketi tarafından elde edilen müşteri bilgilerine erişimleri olduğunda

geçerli olabilir.

Kamu Sektörüne Özgü Hususlar

A66. Kamu sektörü denetçileri KYS 1'deki bağımsızlıkla ilgili kalite hedeflerine ulaşılmasında bağımsızlığı, kamu sektöründeki yetki dayanağı ve yasal önlemler bağlamında ele alabilir.

Müşteri İlişkinin ve Belirli Bir Sözleşmenin Kabulü ve Devam Ettirilmesi

Denetimin Niteliği ve İçinde Bulunduğu Şartlar ile Müşterinin Dürüstlüğü ve Etik Değerleri (Bkz.: 30(a)(i) paragrafı)

A67. Denetimin niteliği ve içinde bulunduğu şartlar hakkında elde edilen bilgiler aşağıdakileri içerebilir:

- Denetimi üstlenilen işletmenin faaliyet gösterdiği sektör ve tabi olduğu mevzuat,
- Faaliyetleri, organizasyon yapısı, sahiplik yapısı ve yönetimi, iş modeli ve nasıl finanse edildiği gibi işletmenin niteliği hakkındaki bilgiler ve
- Dayanak denetim konusunun niteliği ve geçerli kıstaslar. Örneğin entegre raporlama durumunda;
 - Dayanak denetim konusu; sosyal, çevresel veya sağlık ve güvenlik bilgilerini içerebilir ve
 - Geçerli kıstaslar, yetkili bir kurum tarafından oluşturulan performans ölçütleri olabilir.

A68. Denetim şirketinin, müşterinin dürüstlüğü ve etik değerleri hakkındaki muhakemesini desteklemek için elde edilen bilgiler, müşteri işletmenin büyük pay sahipleri, kilit yöneticileri ve üst yönetiminden sorumlu olanların kimlikleri ve ticari itibarlarını kapsayabilir.

Müşterinin dürüstlüğü ve etik değerleri hakkında elde edilen bilgilerin niteliğini ve kapsamını etkileyebilen faktörlere ilişkin örnekler

- Sahiplik ve yönetim yapısının karmaşıklığı dâhil olmak üzere, denetimi yapılan işletmenin niteliği.
- İş uygulamaları dâhil müşterinin faaliyetlerinin niteliği.
- Müşterinin büyük pay sahipleri, kilit yöneticileri ve üst yönetiminden sorumlu olanların muhasebe standartlarını yorumlama ve iç kontrol çevresi gibi hususlardaki tutumları hakkında olumsuz bilgiler.
- Müşterinin, denetim ücretlerini olabilecek en düşük seviyede tutmaya yönelik ısrarlı bir tutumu.

- Çalışma kapsamının müşteri tarafından sınırlandırıldığına dair göstergeler.
- Müşterinin kara para aklama veya suç teşkil eden diğer faaliyetlere karışmış olabileceğine ilişkin göstergeler.
- Denetim şirketinin seçilmek istenmesinin ve önceki denetim şirketinin yeniden seçilmemesinin nedenleri.
- İlişkili tarafların kimlik ve ticari itibarları.

A69. Denetim şirketi, bilgileri, aşağıdakiler dâhil olmak üzere iç ve dış kaynaklardan elde edebilir:

- Mevcut bir müşteri için, mevcut veya önceki denetimlerden elde edilen bilgiler veya -uygun hâllerde- müşteri için başka bir denetim yürütmüş diğer personelin sorgulanması.
- Yeni bir müşteri için, etik hükümlere uygun olarak müşteriye mevcut veya önceki muhasebe ve denetim hizmetlerini sağlayanların sorgulanması.
- Bankacılar, hukuk müşavirleri ve aynı sektörde faaliyet gösteren diğer işletmeler gibi üçüncü taraflarla görüşülmesi.
- İlgili veri tabanlarında (entelektüel kaynaklar gibi) yapılacak arka plan araştırmaları. Bazı durumlarda denetim şirketi, arka plan araştırması yapmak için bir hizmet sağlayıcıdan faydalanabilir.

A70. Denetim şirketinin kabul ve devam ettirme süreci sırasında elde ettiği bilgiler, denetimin planlanması ve yürütülmesi sırasında denetim ekibi tarafından da kullanılabilir. Mesleki standartlarda, denetim ekibinin bu tür bilgileri elde etmesi veya dikkate alması özellikle zorunlu tutulabilir. Örneğin, BDS 220 (Revize)¹¹ sorumlu denetçinin, denetimin planlanması ve yürütülmesinde, müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi sürecinde elde edilen bilgileri dikkate almasını zorunlu tutar.

A71. Mesleki standartlar veya mevzuat hükümleri, müşteri ilişkisinin veya belirli bir sözleşmenin kabulü veya devam ettirilmesine karar vermeden önce ele alınması gereken özel hükümler içerebilir ve ayrıca denetim şirketinin, bir sözleşmeyi kabul ederken mevcut veya önceki denetim şirketini sorgulamasını zorunlu tutabilir. Örneğin BDS 300¹², denetçinin değiştiği durumlarda, ilk defa yapılan bir denetime başlamadan önce denetçinin, etik hükümlere uygun olarak önceki denetçiyle iletişime geçmesini zorunlu tutar. Etik Kurallar ayrıca, bir müşteri ilişkisini veya belirli bir sözleşmeyi kabul ederken veya devam ettirirken, çıkar çatışmalarının dikkate alınması ve finansal tabloların bağımsız denetimi veya sınırlı bağımsız denetimini kabul ederken mevcut veya önceki denetim şirketiyle iletişim kurulması yönünde hükümler içerir.

¹¹ BDS 220 (Revize), 23 üncü paragraf

¹² BDS 300 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması, 13(b) paragrafı

Denetim Şirketinin Denetimi Yürütebilme Kabiliyeti (Bkz.: 30(a)(ii) paragrafı)

A72. Denetim şirketinin, denetimi mesleki standartlara ve mevzuat hükümlerine uygun olarak yürütebilme kabiliyeti aşağıdakilerden etkilenebilir:

- Denetimi yürütmek için gerekli kaynakların mevcudiyeti,
- Denetimi yürütmek için bilgiye veya bu bilgiyi sağlayan kişilere erişimin olması ve
- Denetim şirketi ve denetim ekibinin, etik hükümlere ilişkin sorumluluklarını yerine getirip getiremedikleri.

Denetimi yürütmek için gerekli kaynakların mevcut olup olmadığını belirlerken denetim şirketinin dikkate alabileceği faktörlere ilişkin örnekler

- Denetimin içinde bulunduğu şartlar ve raporlama için belirlenen tarih.
- Denetimi yürütmek için, yeterli zaman dâhil olmak üzere uygun yetkinlik ve kabiliyete sahip kişilerin mevcudiyeti. Bu husus, aşağıdakilerin mevcut olmasını içerir:
 - Denetimin yönlendirilmesi ve gözetimine ilişkin genel sorumluluk alacak kişiler,
 - İlgili sektör veya dayanak denetim konusu hakkında ya da denetimin konusunu oluşturan bilginin hazırlanmasında uygulanacak kıstaslar hakkında bilgi sahibi ve mevzuat hükümleri veya raporlama yükümlülükleri hakkında deneyim sahibi olan kişiler ve
 - Topluluk finansal tablolarının bağımsız denetimi amacıyla bir birimin finansal bilgilerine ilişkin denetim prosedürlerini uygulayacak kişiler.
- İhtiyaç duyulması hâlinde, uzmanların mevcudiyeti.
- Kalitenin gözden geçirilmesine ihtiyaç duyulması hâlinde, KYS 2’de öngörülen nitelikleri taşıyan kişinin mevcut olup olmadığı.
- Denetim ekibinin işletmenin verileri üzerinde prosedür uygulamasını sağlayan BT uygulamaları gibi teknolojik kaynaklara duyulan ihtiyaç.
- Bir metodoloji, sektör veya konuya özel kılavuzlar gibi entelektüel kaynaklara duyulan ihtiyaç veya bilgi kaynaklarına erişim.

Denetim Şirketinin Finansal ve Operasyonel Öncelikleri (Bkz.: 30(b) paragrafı)

A73. Finansal öncelikler denetim şirketinin kârlılığına odaklanabilir ve denetimin yürütülmesi için alınan ücretlerin denetim şirketinin finansal kaynakları üzerinde de etkisi bulunmaktadır. Operasyonel öncelikler, denetim şirketinin pazar payında büyüme, sektörde uzmanlaşma veya yeni hizmetlerin sunulması gibi stratejik odaklanma alanlarını içerebilir. Denetim şirketinin bir denetim için teklif edilen ücreti

uygun bulduğu ancak şirketin müşteri ilişkisini veya sözleşmeyi kabul etmesinin veya devam ettirmesinin uygun olmadığı durumlar (örneğin, müşterinin dürüstlük ve etik değerlere sahip olmaması) bulunabilir.

- A74. Bir denetim için teklif edilen ücretin, denetimin niteliği ve içinde bulunduğu şartlar dikkate alındığında yeterli olmadığı ve şirketin denetimi standartlara ve mevzuat hükümlerine uygun olarak yürütebilme becerisini azaltan başka durumlar bulunabilir. Etik Kurallarda, bir denetim için teklif edilen ücretin çok düşük olması hâlinde mesleki yeterlik ve özen ilkesine yönelik bir tehdit ortaya çıkan durumlar dâhil olmak üzere, ücretler ve diğer menfaatler ele alınmaktadır.

Denetimin Yürütülmesi

Denetim Ekibinin Sorumlulukları ve Yönlendirme, Gözetim ve Gözden Geçirme (Bkz.: 31(a) ve 31(b) paragrafları)

- A75. Mesleki standartlar veya mevzuat hükümleri, sorumlu denetçinin genel sorumluluğuna ilişkin özel hükümler içerebilir. Örneğin BDS 220 (Revize) sorumlu denetçinin; denetim ekibinin uygun bir şekilde yönlendirilmesi ve gözetimi ile çalışmalarının gözden geçirilmesi dâhil olmak üzere, denetimin kalitesinin yönetilmesine ve kaliteye ulaşılmasına ve denetim boyunca yeterli ve uygun bir şekilde söz konusu denetimde yer almasına ilişkin genel sorumluluğunu ele almaktadır.

A76. Yönlendirme, gözetim ve gözden geçirmeye ilişkin örnekler

- Denetim ekibinin yönlendirilmesi ve gözetimi aşağıdakileri içerebilir:
 - Denetimin ilerleyişinin takibi,
 - Denetim ekibi üyeleriyle ilgili olarak aşağıdakilerin değerlendirilmesi:
 - Verilen talimatları anlayıp anlamadıkları ve
 - Yapılan çalışmanın planlanan yaklaşıma uygun olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği.
 - Denetimin yürütülmesi sırasında ortaya çıkan hususların ele alınması, bunların öneminin değerlendirilmesi ve planlanan yaklaşımın uygun bir şekilde uyarlanması ve
 - Denetimin yürütülmesi sırasında daha deneyimli denetim ekibi üyeleri tarafından değerlendirilecek veya istişare edilecek konuların belirlenmesi.
- Yapılan çalışmanın gözden geçirilmesi aşağıdakilerin değerlendirilmesini içerebilir:
 - Denetimin, denetim şirketinin politika veya prosedürlerine, mesleki standartlara ve mevzuat hükümlerine uygun olarak yürütülüp yürütülmediği,

- İlave değerlendirme gerektiren önemli hususların ortaya çıkıp çıkmadığı,
- Uygun istişarelerin yapılıp yapılmadığı, ulaşılan sonuçların belgelendirilip belgelendirilmediği ve bu sonuçların gereğinin yapılıp yapılmadığı,
- Planlanan çalışmanın niteliği, zamanlaması ve kapsamını revize etme ihtiyacının bulunup bulunmadığı,
- Yapılan çalışmanın ulaşılan sonuçları destekleyip desteklemediği ve uygun biçimde belgelendirilip belgelendirilmediği,
- Bir güvence denetiminde elde edilen kanıtların raporu desteklemek için yeterli ve uygun olup olmadığı,
- Denetim prosedürlerinin amaçlarına ulaşıp ulaşılmadığı.

A77. Bazı durumlarda denetim şirketi; denetimle ilgili prosedürleri uygulamak için denetim şirketinin bir hizmet sunum merkezindeki personelinden veya denetim ağındaki başka bir şirketin hizmet sunum merkezindeki kişilerden faydalanabilir (diğer bir ifadeyle, söz konusu personel veya kişiler denetim ekibine dâhildir). Bu tür durumlarda, denetim şirketinin aşağıdaki gibi politika veya prosedürleri, söz konusu kişilerin yönlendirilmesi ve gözetimi ile çalışmalarının gözden geçirilmesini ele alabilir:

- Hizmet sunum merkezindeki kişilere denetimin hangi unsurlarına yönelik görev verilebileceği,
- Hizmet sunum merkezindeki kişiler tarafından üstlenilen çalışmanın, sorumlu denetçinin ya da görevlendirdiği kişinin nasıl yönlendirmesi, gözetmesi ve gözden geçirmesinin beklendiği ve
- Hizmet sunum merkezindeki kişiler ile denetim ekibi arasındaki iletişim protokolleri.

Mesleki Muhakeme ve Mesleki Şüphencilik (Bkz.: 31(c) paragrafı)

A78. Mesleki şüphencilik, bir güvence denetimine ilişkin muhakemelerin kalitesini ve bu muhakemeler aracılığıyla denetim ekibinin güvence denetimini yürütmedeki genel etkinliğini destekler. Denetim düzeyinde mesleki muhakemenin veya mesleki şüphencilik kullanımı ele alan ve Kurum tarafından yayımlanan başka standartlar da bulunabilir. Örneğin BDS 220 (Revize)'de¹³, denetim düzeyinde mesleki şüphencilik kullanılmasının önündeki engellere, mesleki şüphencilik kullanılmasını engelleyebilen kasti olmayan denetçi önyargılarına ve denetim ekibinin bu gibi engelleri azaltmak için atabileceği muhtemel adımlara ilişkin örnekler verilmektedir.

İstişare (Bkz.: 31(d) paragrafı)

A79. İstişare genel olarak, zor veya ihtilafli konular hakkında, denetim şirketi içinden veya dışından özel uzmanlığa sahip kişilerle uygun mesleki seviyede müzakere edilmesini

¹³ BDS 220 (Revize), A34–A36 paragrafları

içerir. İstişarenin önemini ve faydasını güçlendiren ve denetim ekiplerini istişare yapmaya teşvik eden bir çevre, kaliteye olan bağlılığı gösteren bir kültürü desteklemeye katkıda bulunabilir.

A80. İstişarenin gerekli olduğu zor veya ihtilafli konular denetim şirketi tarafından belirlenebilir ya da denetim ekibi istişare gerektiren konuları belirleyebilir. Denetim şirketi ayrıca, sonuçlar üzerinde nasıl mutabık kalınacağını ve sonuçların nasıl uygulanacağını belirleyebilir.

A81. BDS 220 (Revize)¹⁴, istişareye ilişkin olarak sorumlu denetçiyle ilgili hükümler içerir.

Görüş Farklılıkları (Bkz.: 31(e) paragrafı)

A82. Denetim şirketi, görüş farklılıklarının erken bir safhada saptanmasını teşvik edebilir ve ilgili hususun nasıl çözüleceği, sonuçların nasıl uygulanacağı ve belgelendirileceği dâhil olmak üzere, görüş farklılıklarını dikkate sunmak ve ele almak için atılması gereken adımları belirleyebilir. Bazı durumlarda görüş farklılıkları; başka bir denetçi, denetim şirketi, meslek örgütü veya düzenleyici kuruma danışılarak çözüme kavuşturulabilir.

Çalışma Kâğıtları (Bkz.: 31(f) paragrafı)

A83. Mevzuat veya mesleki standartlar, belirli tür denetimlere ait çalışma kâğıtlarının nihai denetim dosyalarında birleştirilmesi işleminin tamamlanması için süre sınırlamaları öngörebilir. Mevzuatta herhangi bir sınırlamanın öngörülmediği durumlarda süre sınırı denetim şirketi tarafından belirlenebilir. BDS'ler veya GDS'ler kapsamında yürütülen denetimlerde nihai denetim dosyasının birleştirilmesi işleminin tamamlanması için öngörülen süre sınırı, denetçi raporu tarihinden itibaren altmış günden fazla olamaz.

A84. Çalışma kâğıtlarının saklanması ve muhafaza edilmesi; ele alınan verilerin ve ilgili teknolojinin güvenli biçimde saklanması, doğruluk ve bütünlüğü, erişilebilirliği veya geri kullanılabilirliğinin yönetilmesini içerebilir. Çalışma kâğıtlarının saklanması ve muhafaza edilmesi, BT uygulamalarının kullanımını içerebilir. Denetim şirketinin izni olmadan çalışma kâğıtları üzerinde değişiklik, ekleme veya çıkarma yapılabildiği ya da çalışma kâğıtlarının kalıcı olarak silinebildiği veya bunlara zarar verilebildiği sürece çalışma kâğıtlarının doğruluk ve bütünlüğü tehlikeye düşer.

A85. Mevzuatta veya mesleki standartlarda çalışma kâğıtları için saklama süreleri öngörülebilir. Öngörülmediği durumlarda denetim şirketi, çalışma kâğıtlarının gelecek denetimlerde de önemini devam ettirecek konuların kaydını içerip içermediği dâhil olmak üzere şirketin içinde bulunduğu şartları ve denetimlerinin niteliğini değerlendirebilir. BDS'ler veya GDS'ler kapsamında yürütülen denetimlerde saklama süresi, denetçi raporu tarihinden veya daha sonra olması hâlinde topluluk finansal tablolarına ilişkin denetçi raporu tarihinden itibaren başlamak üzere Kurum tarafından belirlenen süreden daha kısa olamaz.

¹⁴ BDS 220 (Revize), 35 inci paragraf

Kaynaklar (Bkz.: 32 nci paragraf)

A86. Kaynaklar unsuru bağlamında kaynaklar aşağıdakileri içerir:

- İnsan kaynakları.
- Teknolojik kaynaklar, örneğin BT uygulamaları.
- Entelektüel kaynaklar, örneğin; yazılı politika veya prosedürler, metodoloji veya kılavuzlar.

İnsan kaynakları, teknolojik kaynaklar ve entelektüel kaynakların temin edilmesi, geliştirilmesi ve korunması için gerekli olduğundan, finansal kaynaklar da kalite yönetim sistemiyle ilgilidir. Finansal kaynakların yönetimi ve tahsisinin liderlik yapısından güçlü bir şekilde etkilendiği göz önüne alındığında, finansal ve operasyonel önceliklerin ele alındığı hedefler gibi üst yönetim ve liderlik yapısı unsurundaki kalite hedefleri finansal kaynakları ele alır.

A87. Kaynaklar, denetim şirketinin içinde bulunabilir ya da denetim şirketinin dâhil olduğu denetim ağı, aynı ağa dâhil başka bir şirket veya hizmet sağlayıcısı gibi denetim şirketi dışındaki taraflardan elde edilebilir. Kaynaklar, denetim şirketinin kalite yönetim sistemi kapsamındaki faaliyetlerin yürütülmesinde veya kalite yönetim sisteminin işleyişinin bir parçası olarak denetimlerin yürütülmesinde kullanılabilir. Denetim şirketinin dâhil olduğu denetim ağından veya aynı ağa dâhil başka bir şirketten kaynak elde edildiği durumlarda, 48–52 nci paragraflar, kaynaklar unsurundaki hedeflere ulaşılmasında denetim şirketi tarafından tasarlanan ve uygulanan işlerin bir parçasını oluşturur.

İnsan Kaynakları

Personelin İşe Alınması, Geliştirilmesi ve Kadroda Tutulması ile Personelin Yetkinlik ve Kabiliyeti (Bkz.: 32(a), 32(d) paragrafları)

A88. Yetkinlik; kişinin bir görevi yerine getirebilme yeteneğidir ve ilke, standart, kavram, olgu ve prosedürler hakkında bilgi sahibi olmanın yanı sıra teknik yeterlilik ve mesleki beceri ile mesleki etik, değer ve tutumların bütünlleştirilmesi ve uygulanmasıdır. Yetkinlik; mesleki eğitim, sürekli mesleki gelişim, teorik ve uygulamalı eğitim, iş tecrübesi veya daha deneyimli denetim ekibi üyeleri refakatinde daha az deneyimli denetim ekibi üyelerinin yetiştirilmesi dâhil olmak üzere çeşitli yöntemlerle geliştirilebilir.

A89. Mevzuat veya mesleki standartlar, mesleki eğitim ve sürekli mesleki gelişimle ilgili hükümler dâhil olmak üzere sorumlu denetçilere yönelik mesleki ruhsatlandırmaya ilişkin hükümler gibi yetkinlik ve kabiliyete yönelik hükümler de düzenleyebilir.

A90. *Personelin işe alınması, geliştirilmesi ve kadroda tutulmasıyla ilgili politika veya prosedürlere ilişkin örnekler*

Denetim şirketi tarafından personelin işe alınması, geliştirilmesi ve kadroda tutulmasıyla ilgili tasarlanan ve uygulanan politika veya prosedürler aşağıdaki

hususları ele alabilir:

- Uygun yetkinliğe sahip veya bu yetkinlikleri geliştirebilecek kişilerin işe alınması.
- Personelin yetkinliğini geliştirmeye ve sürekli mesleki gelişime odaklanan eğitim programları.
- Uygun aralıklarla gerçekleştirilen ve yetkinlik alanlarını ve diğer performans ölçütlerini içeren değerlendirme mekanizmaları.
- Sorumlu denetçiler ve denetim şirketinin kalite yönetim sistemiyle ilgili görev ve sorumluluk verilen kişiler dâhil olmak üzere, tüm personel için ödüllendirme, terfi ve diğer teşvikler.

Personelin Kaliteye Bağlılığı ile Hesap Verme Yükümlülüğü ve Kaliteye Bağlılığın Takdir Edilmesi (Bkz.: 32(b) paragrafı)

- A91. Zamanında yapılan değerlendirmeler ve geri bildirimler, personelin yetkinliğinin sürekli gelişimini desteklemeye ve teşvik etmeye yardımcı olur. Örneğin, personel sayısı az olan denetim şirketlerinde resmîyet düzeyi düşük olan değerlendirme ve geri bildirim yöntemleri kullanılabilir.
- A92. Personel tarafından gösterilen olumlu eylem veya davranışlar; ödüllendirme, terfi veya diğer teşvikler gibi çeşitli yollarla takdir edilebilir. Bazı durumlarda, parasal ödüle dayanmayan basit veya gayri resmî teşvikler uygun olabilir.
- A93. Denetim şirketinin personeline; kaliteye bağlılık göstermemek, görevini yerine getirmesi veya denetim şirketinin risklere karşı yapacağı işleri tasarlandığı şekilde uygulaması için uygun yetkinliğe ulaşmamak veya bu yetkinliği koruyamamak gibi kaliteyi olumsuz etkileyen eylem veya davranışlar hakkında ne şekilde hesap verme yükümlülüğü vereceği, eylem veya davranışın ciddiyet ve gerçekleşme sıklığı dâhil olmak üzere niteliğine bağlı olabilir. Personel kaliteyi olumsuz yönde etkileyen eylem veya davranışlar sergilediğinde denetim şirketinin atabileceği adımlar aşağıdakileri içerebilir:
- Teorik ve uygulamalı eğitim veya başka bir mesleki gelişim.
 - Söz konusu hususun, bahse konu kişilere ilişkin değerlendirme, ödüllendirme, terfi veya diğer teşvikler üzerindeki etkisinin değerlendirilmesi.
 - Uygun hâllerde disiplin cezası.

Denetim Şirketi Dışındaki Kişilerden Yardım Alınması (Bkz.: 32(c) paragrafı)

- A94. Mesleki standartlarda, sorumlu denetçilerin kaynakların uygunluğunun değerlendirilmesine ilişkin sorumlulukları düzenlenebilir. Örneğin, BDS 220 (Revize)'de¹⁵ sorumlu denetçinin, denetim şirketinin politika veya prosedürlerince uygun

¹⁵ BDS 220 (Revize), 25 inci paragraf

olarak, denetimin yürütülmesi için yeterli ve uygun kaynakların denetim ekibine zamanında tahsis edildiğini veya kullanımına hazır tutulduğuna karar verme sorumluluğu ele alınmaktadır.

Her Bir Denetimde Denetim Ekibi Üyelerinin Görevlendirilmesi (Bkz.: 32(d) paragrafı)

A95. Denetim ekibi üyeleri, denetimlerde aşağıdakiler tarafından görevlendirilebilir:

- Denetim şirketinin bir hizmet sunum merkezindeki personelin görevlendirilmesi dâhil olmak üzere, denetim şirketi tarafından.
- Denetim şirketinin, denetimle ilgili prosedürlerin uygulanmasında, şirketin dâhil olduğu denetim ağındaki veya denetim ağına dâhil başka bir şirketteki kişilerden (örneğin, bir birim denetçisinden ya da denetim ağının veya denetim ağına dâhil başka bir şirketin hizmet sağlama merkezindeki kişilerden) faydalandığı durumlarda, denetim ağı veya denetim ağına dâhil başka bir şirket tarafından.
- Denetim şirketinin, denetimle ilgili prosedürlerin uygulanmasında, bir hizmet sağlayıcı tarafından istihdam edilen kişilerden (örneğin, denetim şirketinin dâhil olduğu denetim ağı içinde yer almayan bir şirketteki birim denetçisinden) faydalandığı durumlarda, hizmet sağlayıcı tarafından.

A96. BDS 220 (Revize)'de¹⁶ sorumlu denetçinin; denetim ekibi üyeleri ile denetim ekibinin bir parçası olmayan ancak denetimde doğrudan yardım sağlayan iç denetçilerin ve denetçinin faydalandığı dış uzmanların, müştereken denetimin yürütülmesinde, yeterli zaman dâhil olmak üzere uygun yetkinlik ve kabiliyete sahip olup olmadıklarına karar verme sorumluluğu ele alınmaktadır. BDS 600'de¹⁷ ise BDS 220 (Revize)'nin topluluk finansal tablolarının bağımsız denetimiyle ilgili olarak nasıl uygulanacağı ele alınmaktadır. Denetimde görevlendirilen denetim ekibi üyelerinin yetkinlik ve kabiliyetlerini ele almak için denetim şirketi tarafından risklere karşı tasarlanan ve uygulanan işler, aşağıdakileri ele alan politika veya prosedürleri içerir:

- Denetim şirketinin dâhil olduğu denetim ağı, denetim ağına dâhil başka bir şirket veya hizmet sağlayıcı tarafından görevlendirilenler dâhil olmak üzere, denetimde görevlendirilen denetim ekibi üyelerinin denetimi yürütmek için uygun yetkinlik ve kabiliyete sahip olup olmadıklarının belirlenmesinde, sorumlu denetçi tarafından elde edilebilecek bilgiler ve dikkate alınması gereken etkenler ve
- Denetim ekibi üyelerinin, özellikle denetim şirketinin dâhil olduğu denetim ağı, denetim ağına dâhil başka bir şirket veya hizmet sağlayıcı tarafından görevlendirilenlerin yetkinlik ve kabiliyetleri konusundaki endişelerin nasıl giderilebileceği.

¹⁶ BDS 220 (Revize), 26 ncı paragraf

¹⁷ BDS 600 Özel Hususlar-Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil), 19 uncu paragraf

A97. 48–52 nci paragraflarda yer alan hükümler, birim denetçileri dâhil olmak üzere denetim şirketinin dâhil olduğu denetim ağı veya denetim ağına dâhil başka bir şirketteki kişilerden faydalandığında da geçerlidir (örneğin, Bkz.: A179 paragrafı).

Teknolojik Kaynaklar (Bkz.: 32 (f) paragrafı)

A98. Genellikle BT uygulamalarından oluşan teknolojik kaynaklar, denetim şirketinin BT çevresinin bir parçasını oluşturur. Denetim şirketinin BT çevresi, destekleyici BT altyapısını, BT süreçlerini ve bu süreçlere dâhil olan insan kaynaklarını da içerir:

- Bir BT uygulaması, doğrudan kullanıcı için veya bazı durumlarda başka bir uygulama programı için belirli bir fonksiyonu gerçekleştirmek üzere tasarlanmış bir program veya program setidir.
- BT altyapısı; BT ağı, işletim sistemleri, veri tabanları ile bunlarla ilgili donanım ve yazılımlarından oluşur.
- BT süreçleri; denetim şirketinin, BT çevresine erişimi yönetme, program değişikliklerini veya BT çevresinde meydana gelen değişiklikleri yönetme ve BT çevresinin izlenmesini içeren BT operasyonlarını yönetmeye ilişkin süreçlerdir.

A99. Teknolojik bir kaynak, denetim şirketi içinde birden çok amaca hizmet edebilir ve bu amaçlardan bazıları kalite yönetim sistemiyle ilgili olmayabilir. KYS 1'in amaçları bakımından ilgili teknolojik kaynaklar aşağıda yer almaktadır:

- Denetim şirketinin kalite yönetim sisteminin tasarımı, uygulaması veya işleyişinde doğrudan kullanılan teknolojik kaynaklar,
- Denetimlerin yürütülmesinde denetim ekipleri tarafından doğrudan kullanılan teknolojik kaynaklar ve
- BT uygulaması, BT altyapısı ve BT uygulamasını destekleyen BT süreçleri gibi yukarıda sayılanların etkili şekilde işlenmesini sağlamak için gerekli olan teknolojik kaynaklar.

KYS 1'in amaçları bakımından teknolojik kaynakların nasıl farklılık gösterebileceğine ilişkin ölçülebilirlik örnekleri

- Karmaşıklık düzeyi düşük olan bir denetim şirketinde, teknolojik kaynaklar, bir hizmet sağlayıcıdan satın alınan ve denetim ekipleri tarafından kullanılan ticari bir BT uygulamasını içerebilir. Ayrıca, BT uygulamasının işleyişini destekleyen basit BT süreçleri (örneğin, BT uygulamasına erişimin yetkilendirmesine ve BT uygulamasında güncellemelerin işlenmesine yönelik süreçler) de ilgili olabilir.
- Karmaşıklık düzeyi yüksek olan bir denetim şirketinde, teknolojik kaynaklar daha karmaşık olabilir ve aşağıdakileri içerebilir:
 - Özel geliştirilmiş uygulamalar veya denetim şirketinin dâhil olduğu

denetim ağı tarafından geliştirilmiş uygulamalar dâhil olmak üzere birden çok BT uygulaması, örneğin:

- Denetim ekipleri tarafından kullanılan BT uygulamaları, (örneğin, denetim yazılımı ve otomatik denetim araçları)
 - Kalite yönetim sisteminin farklı yönlerini yönetmek için denetim şirketi tarafından geliştirilen ve kullanılan BT uygulamaları (örneğin, bağımsızlığı izlemeye veya personelin denetimlerde görevlendirilmesine yönelik BT uygulamaları).
- o BT altyapısını ve BT süreçlerini yönetmekten sorumlu kişiler ile denetim şirketinin BT uygulamalarındaki program değişikliklerini yönetme süreçleri dâhil olmak üzere, yukarıda belirtilen BT uygulamalarının çalışmasını destekleyen BT süreçleri.

A100. Denetim şirketi, bir BT uygulamasının temin edilmesi, geliştirilmesi, uygulanması ve korunmasında aşağıdaki hususları dikkate alabilir:

- Veri girişlerinin eksiksiz ve uygun olması,
- Verilerin gizliliğinin korunması,
- BT uygulamasının tasarlandığı şekilde işlemesi ve istenilen amaca ulaşması,
- BT uygulamasının çıktılarının, kullanım amacına ulaşması,
- BT uygulamasının tasarlandığı şekilde kesintisiz işlemlerini desteklemek için gerekli olan genel BT kontrollerinin uygun olması,
- BT uygulamasını kullanacak kişilerin eğitimi dâhil olmak üzere, BT uygulamasını etkili şekilde kullanmak için uzmanlık becerilerine duyulan ihtiyaç ve
- BT uygulamasının nasıl işleyeceğini belirleyen prosedürler geliştirme ihtiyacı.

A101. Denetim şirketi; uygun şekilde işlediği belirlenene ve kullanımı için kendisi tarafından onaylanana kadar BT uygulamalarının veya bunların özelliklerinin kullanımını özellikle yasaklayabilir. Alternatif olarak, denetim şirketi, denetim ekibinin denetim şirketi tarafından onaylanmayan bir BT uygulamasını kullandığı durumları ele alan politika veya prosedürler de oluşturabilir. Bu tür politika veya prosedürler; denetim ekibinin, BT uygulamasının, denetimde kullanılmadan önce A100 paragrafındaki hususları dikkate alarak kullanıma uygun olup olmadığını belirlemesi gerektirebilir. BDS 220 (Revize)¹⁸, sorumlu denetçinin denetim kaynaklarına ilişkin sorumluluklarını ele alır.

Entelektüel Kaynaklar (Bkz.: 32(g) paragrafı)

A102. Entelektüel kaynaklar, denetim şirketinin kalite yönetim sisteminin işleyişini sağlamak

¹⁸ BDS 220 (Revize), 25–28 inci paragraflar

ve denetimlerin yürütülmesinde tutarlılığı artırmak için kullandığı bilgileri içerir.

Entelektüel kaynaklara ilişkin örnekler

Yazılı politika veya prosedürler, metodoloji, sektör veya konuya özgü kılavuzlar, muhasebe kılavuzları, standart belgelendirme veya bilgi kaynaklarına erişim (örneğin, işletmeler hakkında derinlemesine bilgi sağlayan web sitelerine veya genellikle denetimlerin yürütülmesinde kullanılan diğer bilgileri sağlayan web sitelerine abonelikler).

A103. Entelektüel kaynaklar, teknolojik kaynaklar aracılığıyla erişime uygun hâle getirilebilir; örneğin, denetim şirketinin metodolojisi, denetimin planlanmasını ve yürütülmesini kolaylaştıran BT uygulamasına yerleştirilmiş olabilir.

Teknolojik ve Entelektüel Kaynakların Kullanımı (Bkz.: 32(f)–32(g) paragrafları)

A104. Denetim şirketi, teknolojik ve entelektüel kaynakların kullanımına ilişkin politika veya prosedürler oluşturabilir. Bu tür politika veya prosedürler;

- Denetim dosyasının arşivlenmesi gibi denetimin diğer yönleriyle ilgili olarak veya denetimlerin yürütülmesinde, belirli BT uygulamalarının veya entelektüel kaynakların kullanılmasını zorunlu kılabilir.
- Uzman veya eğitime duyulan ihtiyaç dâhil olmak üzere, kişilerin kaynağı kullanması için ihtiyaç duyacakları nitelik veya deneyimleri belirleyebilir. Örneğin denetim şirketi, sonuçların yorumlanması için uzmanlık becerilerine ihtiyaç duyulabileceğini göz önünde bulundurarak, veri analizi yapan bir BT uygulamasını kullanmak için gereken nitelikleri veya uzmanlığı belirleyebilir.
- Sorumlu denetçinin teknolojik ve entelektüel kaynakların kullanımına ilişkin sorumluluklarını belirleyebilir.
- Kişilerin BT uygulamasıyla nasıl etkileşimde bulunması veya entelektüel kaynağın nasıl uygulanması gerektiği ve teknolojik veya entelektüel kaynağı kullanırken destek veya yardımın mevcudiyeti dâhil olmak üzere, teknolojik veya entelektüel kaynakların nasıl kullanılacağını belirleyebilir.

Hizmet Sağlayıcılar (Bkz.: 16(v), 32(h) paragrafları)

A105. Özellikle uygun kaynaklara denetim şirketi içinden erişiminin bulunmaması gibi bazı durumlarda denetim şirketi, bir hizmet sağlayıcı tarafından sağlanan kaynakları kullanabilir. Denetim şirketinin bir hizmet sağlayıcının kaynaklarını kullanmasından bağımsız olarak, kalite yönetim sisteminin sorumluluğu denetim şirketine aittir.

Hizmet sağlayıcının sağladığı kaynaklara ilişkin örnekler

- Denetim şirketinin izleme faaliyetlerini veya kalitenin gözden geçirilmesini gerçekleştirmek veya teknik konularda istişare yapmak için görevlendirdiği kişiler.

- Denetimleri yürütmek için kullanılan ticari bir BT uygulaması.
- Denetim şirketinin denetimlerine ilişkin prosedürleri uygulayan kişiler, örneğin, denetim şirketinin dâhil olduğu ağ kapsamında olmayan diğer denetim şirketlerinden gelen birim denetçileri veya uzak bir yerde fiziki stok sayımına katılmak üzere görevlendirilen kişiler.
- Denetim ekibine denetim kanıtı elde etme konusunda yardımcı olmak için denetim şirketi tarafından kullanılan bir bağımsız denetçinin faydalandığı dış uzman.

A106. Kalite risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesinde denetim şirketinin, kalite hedeflerine ulaşılmasını olumsuz yönde etkileyebilecek şart, olay, durum, eylem veya eylemsizlikler hakkında kanaat edinmesi gerekir. Bu kanaat; hizmet sağlayıcılarla ilgili şart, olay, durum, eylem veya eylemsizlikleri de kapsar. Bunu yaparken denetim şirketi, bu tür kaynakların kullanımıyla ilgili kalite risklerini belirlemek ve değerlendirmek için hizmet sağlayıcılar tarafından sağlanan kaynakların niteliğini, bunların denetim şirketi tarafından nasıl ve ne ölçüde kullanılacağını ve denetim şirketi tarafından kullanılan hizmet sağlayıcıların genel özelliklerini (örneğin, kullanılan diğer hizmet sağlayıcı şirketlerin türlerini) dikkate alabilir.

A107. Denetim şirketi, bir hizmet sağlayıcıdan edindiği bir kaynağın, denetim şirketinin kalite yönetim sisteminde veya denetimlerin yürütülmesinde kullanılması için uygun olup olmadığını belirlerken, hizmet sağlayıcı ve sağladığı kaynaklar hakkında çeşitli kaynaklardan bilgi edinebilir. Denetim şirketinin dikkate alabileceği hususlar aşağıdakileri içerir:

- İlgili kalite hedefi ve kalite riskleri. Örneğin, bir hizmet sağlayıcıdan edinilen bir metodoloji söz konusu olduğunda, 32(g) paragrafındaki kalite hedefiyle ilgili olarak hizmet sağlayıcının mesleki standartlar ve mevzuat hükümlerindeki değişiklikleri yansıtacak şekilde metodolojiyi güncellememesi gibi kalite riskleri söz konusu olabilir.
- Kaynakların niteliği ve kapsamı ile hizmetin şartları (örneğin, bir BT uygulamasıyla ilgili olarak, güncellemelerin ne sıklıkta sağlanacağı, BT uygulamasının kullanımına ilişkin kısıtlamalar ve hizmet sağlayıcının verilerin gizliliğini nasıl ele aldığı).
- Kaynağın denetim şirketi genelinde ne ölçüde kullanıldığı, kaynağın denetim şirketi tarafından nasıl kullanılacağı ve bu amaca uygun olup olmadığı.
- Kaynağın denetim şirketi için ne ölçüde kişiselleştirildiği.
- Denetim şirketinin hizmet sağlayıcıyı geçmişteki kullanımları.
- Hizmet sağlayıcının sektördeki deneyimi ve piyasadaki itibarı.

A108. Hizmet sağlayıcıdan edindiği kaynağı kullanırken denetim şirketinin kaynağın etkin şekilde çalışması için ilave adımlar atma sorumluluğu bulunabilir. Örneğin denetim

şirketinin; kaynağın etkin şekilde çalışması için bilgileri hizmet sağlayıcıya iletmesi gerekebilir veya bir BT uygulamasıyla ilgili olarak destekleyici BT altyapısına ve BT süreçlerine sahip olması gerekebilir.

Bilgi ve İletişim (Bkz.: 33 üncü paragraf)

A109. Bilginin temin edilmesi, oluşturulması veya iletilmesi genellikle tüm personeli içeren ve bilgilerin denetim şirketi içinde ve dışında yayılmasını kapsayan devamlı bir süreçtir. Bilgi ve iletişim, kalite yönetim sisteminin tüm unsurlarına nüfuz eder.

Denetim Şirketinin Bilgi Sistemi (Bkz.: 33(a) paragrafı)

A110. İlgili ve güvenilir bilgi, denetim şirketinin kalite yönetim sisteminin düzgün işlenmesi sağlamak ve kalite yönetim sistemiyle ilgili kararları desteklemek için doğru, tam, zamanında ve geçerli bilgileri içerir.

A111. Bilgi sistemi; bilginin belirlenme, kayıt altına alınma, işlenme, sürdürülme ve iletilme şeklini etkileyen manuel veya BT unsurlarının kullanımını içerebilir. Bilgileri belirleme, kayıt altına alma, işleme, sürdürme ve iletme prosedürleri, BT uygulamaları aracılığıyla yerine getirilebilir ve bazı durumlarda denetim şirketinin diğer unsurlara yönelik yapacağı işlerin içerisine yerleştirilmiş olabilir. Ayrıca dijital kayıtlar, fiziki kayıtların yerini alabilir veya bunları tamamlayıcı nitelikte olabilir.

Karmaşıklık düzeyi düşük olan bir denetim şirketine bilgi sisteminin nasıl tasarlanabileceğine ilişkin ölçeklenebilirlik örneği

Liderlik yapısına doğrudan katılımın bulunduğu ve personel sayısının az olduğu, karmaşıklık düzeyi düşük olan denetim şirketleri; bilgilerin nasıl belirlenmesi, kayıt altına alınması, işlenmesi ve sürdürülmesi gerektiğini belirleyen sıkı politika ve prosedürlere ihtiyaç duymayabilir.

Denetim Şirketi İçerisinde İletişim (Bkz.: 33(b), 33(c) paragrafları)

A112. Denetim şirketi, şirket genelinde iletişimi kolaylaştırmak amacıyla iletişim kanalları oluşturarak, personelin ve denetim ekiplerinin denetim şirketiyle ve birbirleriyle bilgi alışverişinde bulunma sorumluluğunu ele alabilir ve güçlendirebilir.

Denetim şirketi, personel ve denetim ekipleri arasındaki iletişime ilişkin örnekler

- Denetim şirketi; personel ve denetim ekiplerine şirketin risklere karşı yapacağı işlerin uygulanması konusundaki sorumluluklarını iletmektedir.
- Denetim şirketi; kalite yönetim sistemindeki değişiklikleri, değişiklikler sorumluluklarıyla ilgili olduğu ölçüde, personele ve denetim ekiplerine iletmektedir ve personel ve denetim ekiplerinin sorumluluklarına uygun olarak anında ve uygun adımları atmalarını sağlamaktadır.
- Denetim şirketi, denetimin planlanması ve uygulanması sırasında denetim ekibi tarafından kullanılan, müşteri ilişkisinin ve sözleşmenin kabulü ve devam

ettirilmesi süreci sırasında elde edilen bilgileri iletmektedir.

- Denetim ekipleri, denetim şirketine aşağıdaki bilgileri iletmektedir:
 - Bir denetimi yürütürken müşteri hakkında elde edilen, denetim şirketinin bir müşteri ilişkisini veya belirli bir sözleşmeyi kabul etmeden veya devam ettirmeden önce öğrenmiş olması hâlinde müşteri ilişkisini veya belirli bir sözleşmeyi reddetmesine sebep olabilecek bilgi.
 - Bazı durumlarda denetim şirketinin kalite yönetim sistemindeki bir eksikliğe işaret edebilen, şirketin risklere karşı yapacağı işlerin işleyişi hakkında bilgi (örneğin, denetim şirketinin denetimlerde personel görevlendirme süreçlerine ilişkin endişeler).
- Denetim ekipleri, bilgiyi kaliteyi gözden geçiren kişiye veya istişare yapılan kişilere iletmektedir.
- Topluluk denetim ekipleri, denetim düzeyinde kalite yönetimiyle ilgili konular dâhil olmak üzere, denetim şirketinin politika veya prosedürlerine uygun olarak, konuları birim denetçilerine iletmektedir.
- Bağımsızlık hükümlerine uygunluğunun işleyişinden sorumlu olarak görevlendirilen kişi veya kişiler, ilgili personele ve denetim ekiplerine bağımsızlık hükümlerindeki değişiklikleri ve şirketin bu tür değişiklikleri ele almaya yönelik politika veya prosedürlerini bildirmektedir.

Denetim Şirketi Dışındaki Taraflarla İletişim

Denetim Şirketinin Dâhil Olduğu Denetim Ağıyla, Denetim Ağı İçerisinde veya Hizmet Sağlayıcılarla İletişim (Bkz.: 33(d)(i) paragrafı)

A113. Denetim şirketinin; şirketin dâhil olduğu denetim ağıyla veya denetim ağı içinde ya da hizmet sağlayıcılarla iletişimine ilave olarak, denetim ağından, denetim ağına dâhil bir şirketten veya hizmet sağlayıcıdan, kalite yönetim sisteminin tasarımı, uygulanması ve işleyişinde kendisini destekleyen bilgiler alması gerkebilir.

Denetim şirketi tarafından denetim ağı içinden elde edilen bilgilere ilişkin örnek

Denetim şirketi, kendisini etkileyen bağımsızlık hükümlerinin bulunduğu durumlarda, denetim ağından ya da ağı dâhil diğer şirketlerden, ağı dâhil diğer şirketlerin müşterileri hakkında bilgi almaktadır.

Denetim Şirketi Dışındakilerle İletişim (Bkz.: 33 (d)(ii) paragrafı)

A114. *Denetim şirketinin mevzuat veya mesleki standartlar uyarınca bilgileri denetim şirketi dışındaki taraflara iletmesi gereken durumlara ilişkin örnekler*

- Denetim şirketi bir müşterisinin mevzuata uymadığının farkına varmıştır ve etik hükümler uyarınca mevzuata aykırılığı yetkili bir kuruma bildirmesi veya bu tür

bir bildirim içinde bulunulan şartlar altında uygun bir adım olup olmadığını değerlendirmesi gerekmektedir.

- Mevzuat tarafından denetim şirketinin şeffaflık raporu yayımlaması zorunlu tutulmuştur ve şeffaflık raporuna dâhil edilmesi gereken bilgilerin niteliği belirtilmiştir.
- Denetim şirketinin, sermaye piyasası mevzuatı uyarınca, belirli konuları üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmesi gerekmektedir.

A115. Bazı durumlarda mevzuat, denetim şirketinin, kalite yönetim sistemiyle ilgili bilgileri şirket dışındaki taraflara ilemesine izin veremeyebilir.

Bilgilerin denetim şirketi dışındaki taraflara iletilmesine izin verilmeyen durumlara ilişkin örnekler

- Gizlilik veya sır saklamayla ilgili mevzuat, belirli bilgilerin açıklanmasını yasaklamaktadır.
- Mevzuat veya etik hükümler, sır saklamayı ele alan hükümler içermektedir.

Risklere Karşı Yapılacak Belirli İşler (Bkz.: 34 üncü paragraf)

A116. Risklere karşı yapılacak belirli işler, farklı unsurlarda birden fazla kalite hedefiyle ilgili birden fazla kalite riskini ele alabilir. Örneğin, şikâyet ve iddialara yönelik politika veya prosedürler; kaynaklar, etik hükümler ve üst yönetim ve liderlik unsurlarına ilişkin kalite hedefleriyle ilgili kalite risklerini (örneğin, personelin kaliteye olan bağlılığını) ele alabilir. Risklere karşı yapılacak belirli işler, tek başına kalite yönetim sisteminin hedeflerine ulaşmak için yeterli değildir.

Etik Hükümler (Bkz.: 34(a) paragrafı)

A117. Etik hükümler, tehditlerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi ile bunların nasıl ele alınacağına ilişkin hükümler içerebilir. Örneğin Etik Kurallar, bu amaç için kavramsal çerçeve içerir ve kavramsal çerçeveyi uygularken denetim şirketinin “gerekli bilgiye sahip makul üçüncü taraf testi”ni kullanmasını zorunlu tutar.

A118. Etik hükümler, denetim şirketinin bir ihlale nasıl karşılık vermesi gerektiğini belirleyebilir. Örneğin Etik Kurallar; denetim şirketinin, Etik Kuralların ihlal edilmesi durumunda uyması gereken hükümleri belirler ve dış taraflarla kurulacak iletişimlere ilişkin hükümleri de içeren Bağımsızlık Standartlarının ihlallerini ele alan özel hükümler içerir.

A119. Etik hükümlerin ihlaliyle ilgili olarak denetim şirketinin ele alabileceği hususlar aşağıdakileri içerir:

- Etik hükümlerin ihlalinin uygun personele iletilmesi,
- Bir ihlalin ciddiyetinin ve etik hükümlere uyum konusundaki etkisinin

değerlendirilmesi,

- Bir ihlalin sonuçlarını tatminkâr bir şekilde ele alacak adımların mümkün olduğu an atılması,
- İhlalin; işletmenin üst yönetiminden sorumlu olanlar arasından ihlalle ilgilenen kişilere veya düzenleme ve denetleme yetkisini haiz bir kurum gibi denetim şirketi dışındaki taraflara bildirilip bildirilmeyeceğinin belirlenmesi ve
- İhlalden sorumlu kişi veya kişilerle ilgili atılacak uygun adımların belirlenmesi.

Şikâyet ve İddialar (Bkz.: 34(c) paragrafı)

A120. Şikâyet ve iddiaları ele alan politika veya prosedürler oluşturmak, uygun olmayan raporların düzenlenmesini önleme konusunda denetim şirketine yardımcı olabilir. Ayrıca bu tür politika veya prosedürlerin oluşturulması denetim şirketine aşağıdaki konularda yardımcı olabilir:

- Kaliteye bağlılık göstermeyen ve denetim şirketinin kaliteye olan bağlılığını desteklemeyen bir şekilde hareket eden veya davranan kişileri belirlemek ve bunlarla ilgili gerekeni yapmak veya
- Kalite yönetim sistemindeki eksiklikleri belirlemek.

A121. Şikâyet ve iddialar personel tarafından veya denetim şirketi dışındaki kişiler (örneğin, müşteriler, birim denetçileri veya denetim ağındaki kişiler) tarafından yapılabilir.

Müşteri İlişkinin veya Belirli Bir Sözleşmenin Kabul Edilmesinden veya Devam Ettirilmesinden Sonra Haberdar Olunan Bilgiler (Bkz.: 34(d) paragrafı)

A122. Müşteri ilişkisinin veya belirli bir sözleşmenin kabul edilmesinden veya devam ettirilmesinden sonra haberdar olunan bilgiler;

- Denetim şirketinin müşteri ilişkisini veya belirli bir sözleşmeyi kabul etme veya devam ettirme kararı verdiği sırada mevcuttur ancak şirket bu bilgilerden haberdar olmayabilir veya
- Müşteri ilişkisini veya belirli bir sözleşmeyi kabul etme veya devam ettirme kararından sonra ortaya çıkan yeni bilgilerle ilgili olabilir.

Bir müşteri ilişkisini veya belirli bir sözleşmeyi kabul etme veya devam ettirme kararı verdikten sonra ortaya çıkan ve bu karardan önce öğrenmiş olması hâlinde, söz konusu müşteri ilişkisini veya sözleşmeyi kabul etme veya devam ettirme kararını etkileyebilecek bir bilgiden sonradan haberdar olduğu durumlara ilişkin denetim şirketinin politika veya prosedürlerinde ele alınan hususlara ilişkin örnekler

- Denetim şirketi içinde veya hukuk müşaviriyle istişare yapılması.
- Denetim şirketinin denetime devam etmesini gerektirecek mesleki veya mevzuattan kaynaklanan bir yükümlülüğünün bulunup bulunmadığının

değerlendirilmesi.

- İlgili durum ve gerçekler karşısında denetim şirketinin atabileceği uygun adımlar hakkında müşteri yönetiminin uygun kademeleri ve üst yönetimden sorumlu olan kişilerle veya denetimi yaptıran tarafla müzakere edilmesi.
- Çekilmenin uygun bir adım olduğuna karar verilmiş ise;
 - Müşteri yönetiminin ve üst yönetimden sorumlu olanların veya denetimi yaptıran tarafın, bu karar ve geri çekilme gerekçeleri hakkında bilgilendirilmesi,
 - Denetim şirketinin söz konusu denetimden ya da denetim ve müşteri ilişkisinden birlikte çekilme kararının sebepleriyle birlikte Kuruma veya diğer düzenleyici kurumlara bildirilmesini gerektiren mesleki veya mevzuattan kaynaklanan bir yükümlülüğünün bulunup bulunmadığının değerlendirilmesi.

A123. Bu tür durumlarda, ülke mevzuatı, denetim şirketine belirli bir sözleşmeyi kabul etme veya devam ettirme yükümlülüğü getirebilir ya da kamu sektörü söz konusu olduğunda denetim şirketi kanunen atanmış olabilir.

Denetim şirketinin daha önce haberdar olmuş olsa sözleşmeyi kabul etmemesine veya devam ettirmemesine sebep olacak bilgiye sahip olduğu; ancak sözleşmeyi kabul etmek veya devam ettirmek zorunda kaldığı ya da denetimden çekilmesinin mümkün olmadığı durumlara ilişkin politika veya prosedürlerinde ele alınan hususlara ilişkin örnekler

- Denetim şirketi, bilgilerin denetimin yürütülmesi üzerindeki etkisini dikkate alır.
- Denetim şirketi, bilgileri sorumlu denetçiye iletir ve kendisinden denetim ekibi üyelerinin yönlendirilmesi ve gözetimleri ile çalışmalarının gözden geçirilmesinin kapsamını ve sıklığını artırmasını ister.
- Denetim şirketi, denetim için daha deneyimli personel görevlendirir.
- Denetim şirketi, kalitenin gözden geçirilmesinin gerektiğine karar verir.

Denetim Şirketi Dışındaki Taraflarla İletişim (Bkz.: 34(e) paragrafı)

A124. Denetim şirketinin, paydaşların denetimlerin kalitesine olan güvenini koruyabilme becerisi; denetim şirketinin kaliteye yönelik üstlendiği faaliyetler ve bu faaliyetlerin etkinliği hakkında ihtiyaca uygun, güvenilir ve şeffaf bir iletişim kurularak artırılabilir.

A125. Denetim şirketinin kalite yönetim sistemi hakkındaki bilgileri kullanabilecek denetim şirketi dışındaki taraflar ve bunların şirketin kalite yönetim sistemine olan ilgisinin kapsamı, denetim şirketinin ve denetimlerinin niteliğine ve içinde bulunduğu şartlara bağlı olarak farklılık gösterebilir.

Denetim şirketinin kalite yönetim sistemi hakkındaki bilgileri kullanabilecek denetim şirketi dışındaki taraflara ilişkin örnekler

- Denetim şirketi müşterilerinin yönetimi veya üst yönetiminden sorumlu olanlar, söz konusu bilgileri denetimi yürütmesi için şirketi seçip seçmeyeceğine karar vermek amacıyla kullanabilir.
- Dış gözetim otoriteleri, ülkedeki denetimlerin kalitesini izleme ve denetim şirketinin çalışmaları hakkında kanaat edinme konusundaki sorumluluklarını desteklemek amacıyla bilgiye ihtiyaç duymuş olabilir.
- Denetimlerin yürütülmesinde denetim şirketinin çalışmalarını kullanan diğer denetim şirketleri (örneğin, bir topluluk denetimiyle ilgili olarak) bu tür bilgileri talep etmiş olabilir.
- Karar alırken denetçi raporlarını kullanan yatırımcılar gibi denetim şirketi raporlarının diğer kullanıcıları bilgileri talep etmiş olabilir.

A126. Kalite yönetim sisteminin kaliteli denetimlerin tutarlı bir şekilde yürütülmesini nasıl desteklediğine ilişkin üst yönetimden sorumlu olanlara sunulan bilgiler dâhil olmak üzere; denetim şirketi dışındaki taraflara kalite yönetim sistemi hakkında verilen bilgilerde aşağıdaki hususlar ele alınabilir:

- Organizasyon yapısı, iş modeli, strateji ve faaliyet çevresi gibi, denetim şirketinin niteliği ve içinde bulunduğu şartlar.
- Denetim şirketinin kültürü, kaliteye olan bağlılığı nasıl gösterdiği ve kalite yönetim sistemiyle ilgili olarak görev, sorumluluk ve yetkilerin verilmesi gibi denetim şirketinin üst yönetimi ve liderlik yapısı.
- Denetim şirketinin, bağımsızlıkla ilgili olanlar dâhil olmak üzere, sorumluluklarını etik hükümlere uygun olarak nasıl yerine getirdiği.
- Kaliteli denetimlerin yürütülmesinde katkıda bulunan faktörler; örneğin, bu tür bilgiler, göstergeleri açıklayan bir anlatımla birlikte denetimde kalite göstergeleri şeklinde sunulabilir.
- Denetim şirketinin izleme faaliyetlerinin ve dış teftişlerin sonuçları ile şirketin tespit edilen eksiklikleri nasıl düzelttiği veya bunlara nasıl karşılık verdiği.
- 53–54 üncü paragraflar uyarınca, kalite yönetim sisteminin denetim şirketine, kalite yönetim sisteminin hedeflerine ulaşıldığına dair makul bir güvence sağlayıp sağlamadığına yönelik yapılan değerlendirme ve ulaşılan sonuç ile bu değerlendirme ve sonucun dayanakları.
- Denetim şirketinin; şirket ya da denetimin içinde bulunduğu şartlarda ortaya çıkan gelişmelere ve değişikliklere nasıl karşılık verdiği ve kalite yönetim sisteminin bu tür değişikliklere karşılık verecek şekilde nasıl uyarlandığı.
- Denetim şirketi ile denetim ağı arasındaki ilişki, denetim ağının genel yapısı,

denetim ağından kaynaklanan yükümlölükler ve ağ hizmetlerinin açıklanması, denetim şirketi ve ağın sorumlulukları (kalite yönetim sisteminden nihai olarak denetim şirketinin sorumlu olması dâhil) ve denetim ağına dâhil şirketlerdeki izleme faaliyetlerinin genel kapsamı ve sonuçları hakkında bilgi.

Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim (Bkz.: 34(e)(i) paragrafı)

A127. Üst yönetimden sorumlu olanlarla iletişimin (denetim şirketi veya denetim ekibi tarafından) nasıl kurulacağı, denetim şirketinin politika veya prosedürlerine ve denetimin şartlarına bağlı olabilir.

A128. BDS 260, denetçinin, finansal tabloların denetiminde üst yönetimden sorumlu olanlarla iletişim kurma sorumluluğunu düzenler ve işletmenin üst yönetim yapısı içinde iletişim kurulacak uygun kişi veya kişileri¹⁹ ve iletişim sürecini belirlemesi sorumluluğunu elc alır.²⁰ Bazı durumlarda, borsada işlem gören işletmeler dışındaki işletmelerin üst yönetimden sorumlu olanlarla (veya başka bir denetimi yürütürken), örneğin kamu yararını ilgilendiren veya kamuya hesap verme yükümlölüğüne sahip olabilecek nitelikteki aşığıdaki gibi işletmelerle iletişim kurmak uygun olabilir:

- Banka, sigorta şirketi ve emeklilik fonları gibi finansal kurumlar dâhil olmak üzere, çok sayıda paydaş için önemli miktarda varlığı emanetçi sıfatıyla elinde bulunduran işletmeler.
- Kamuoyu tarafından tanınmış işletmeler ya da yönetimi veya sahipleri kamuoyu tarafından tanınan işletmeler.
- Çok sayıda ve çeşitli pay sahipleri bulunan işletmeler.

Kamu sektörüne özgü hususlar

A129. Denetim şirketi; bir kamu sektörü işletmesinin üst yönetiminden sorumlu olanlara, kamu sektörü işletmesinin büyüklüğü ve karmaşıklılığını, pay sahiplerinin çeşitliliğini, sağladığı hizmetlerin niteliğini ve üst yönetimden sorumlu olanların görev ve sorumluluklarını dikkate alarak, kalite yönetim sisteminin, kaliteli denetimlerin tutarlı bir şekilde yürütölmesini nasıl desteklediğini iletmenin uygun olduğuna karar verebilir.

Hangi Durumlarda Denetim Şirketi Dışındaki Taraflarla İletişim Kurmanın Uygun Olduğuna Karar Verilmesi (Bkz.: 34(c)(ii) paragrafı)

A130. Hangi durumlarda denetim şirketinin kalite yönetim sistemi hakkında denetim şirketi dışındaki taraflarla iletişim kurmanın uygun olduğu, mesleki muhakeme konusudur ve aşığıdaki gibi hususlardan etkilenebilir:

- Denetim şirketi tarafından yürütölün denetimin türü ve bu tür denetimi üstlenen işletme türleri.
- Denetim şirketinin niteliği ve içinde bulunduğu şartlar.

¹⁹ BDS 260 Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim, 11-13 üncü paragraflar

²⁰ BDS 260, 18–22 nci paragraflar

- Denetim şirketinin tabi olduğu düzenleme alanındaki alışılmış iş uygulamaları ve şirketin faaliyet gösterdiği finansal piyasaların özellikleri gibi, şirketin faaliyet ortamının nitelikleri.
- Denetim şirketinin mevzuat uyarınca denetim dışındaki taraflarla hâlihazırda kurduğu iletişimin kapsamı (diğer bir ifadeyle, daha fazla iletişim gerekip gerekmediği ve bu durumda iletilecek hususlar).
- Denetim şirketi dışındaki tarafların, denetim şirketi tarafından üstlenilen denetimlere ve şirketin denetimleri yürütme prosedürlerine gösterdiği ilgi ve bunlarla ilgili sahip oldukları bilgiler dâhil olmak üzere, denetim şirketinin tabi olduğu düzenleme alanındaki paydaşların beklentileri.
- Düzenleme alanındaki eğilimler.
- Hâlihazırda denetim şirketi dışındaki tarafların kullanımına sunulmuş bilgiler.
- Denetim şirketi dışındaki tarafların bilgileri nasıl kullanabilecekleri ve denetim şirketinin kalite yönetim sistemi ile denetim ve hizmetler hakkında sahip oldukları genel kanaat.
- Denetim şirketi dışındaki taraflarla kurulan iletişimin kamu yararı ve bu iletişimin faydasının zararından (parasal veya başka türlü) daha fazla olmasının makul olarak beklenip beklenmeyeceği.

Yukarıdaki hususlar, denetim şirketi tarafından iletişimde sağlanan bilgileri ve iletişimin niteliği, zamanlaması ve kapsamını ve uygun iletişim şeklini etkileyebilir.

Denetim Şirketi Dışındaki Taraflarla Kurulacak İletişimin Niteliği, Zamanlaması ve Kapsamı ile Uygun İletişim Şekli (Bkz.: 34(e)(iii) paragrafı)

A131. Denetim şirketi, denetim şirketi dışındaki taraflara iletilecek bilgileri hazırlarken aşağıdaki özellikleri dikkate alabilir:

- Bilgiler, denetim şirketinin içinde bulunduğu şartlara özgüdür. Denetim şirketinin iletişiminde yer alacak konuların, denetim şirketinin içinde bulunduğu şartlarla doğrudan ilişkilendirilmesi, bu tür bilgilerin zaman içinde büyük ölçüde standartlaşarak daha az faydalı hâle gelmesi ihtimalinin azaltılmasına yardımcı olabilir.
- Bilgiler açık ve anlaşılır bir şekilde sunulur ve sunum şekli yanıltıcı değildir ya da iletişimin muhataplarını uygun olmayan biçimde etkilemez (örneğin, bilgiler konunun olumlu ve olumsuz yönlerini dengeli olarak yansıtacak bir şekilde sunulur).
- Bilgiler tüm önemli yönleriyle doğru ve eksiksizdir ve yanıltıcı bilgi içermez.
- Bilgiler, muhataplarının bilgi ihtiyaçlarını dikkate alır. Denetim şirketi, kullanıcıların bilgi ihtiyaçlarını göz önünde bulundururken, kullanıcıların anlamlı bulacağı detay seviyesi ve kullanıcıların diğer kaynaklar (örneğin,

denetim şirketinin web sitesi) aracılığıyla ilgili bilgilere erişiminin olup olmadığı gibi konuları dikkate alabilir.

A132. Denetim şirketi, içinde bulunulan şartlar altında, borsada işlem gören işletmelerin finansal tablolarının bağımsız denetimini gerçekleştirirken üst yönetimden sorumlu olanlarla sözlü veya yazılı olarak kurulabilecek iletişim dâhil olmak üzere, şirket dışındaki taraflarla kurulacak uygun iletişim şeklini belirlerken mesleki muhakemesini kullanır. Dolayısıyla iletişim şekli değişiklik gösterebilir.

Denetim şirketi dışındaki taraflarla kurulacak iletişim şekline ilişkin örnekler

- Şeffaflık raporu veya denetim kalitesi raporu gibi bir yayın.
- Belirli paydaşlara yönelik yazılı iletişim (örneğin, denetim şirketinin izleme ve düzeltme sürecinin sonuçları hakkında bilgi).
- Denetim şirketi dışındaki taraflarla doğrudan yapılan görüşmeler ve etkileşimler (örneğin, denetim ekibi ile üst yönetimden sorumlu olanlar arasındaki görüşmeler).
- Web sayfası.
- Sosyal medya gibi diğer dijital medya biçimleri ya da web yayını veya video yayını yoluyla yapılan röportaj veya sunumlar.

Kalitesi Gözden Geçirilmesi Gereken Denetimler

Mevzuat Uyarınca Kalitesi Gözden Geçirilmesi Gereken Denetimler (Bkz.: 34 (f)(ii) paragrafı)

A133. Aşağıdaki özelliklere sahip işletmelerde yürütülen bağımsız denetimlerde olduğu gibi, mevzuat uyarınca kalitenin gözden geçirilmesi zorunlu tutulmuş olabilir:

- Belirli bir düzenleme alanında tanımlandığı şekliyle kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar,
- Kamu sektöründe faaliyet gösteren veya devlet desteği alan işletmeler ya da kamuya hesap verme sorumluluğu bulunan işletmeler,
- Belirli sektörlerde faaliyet gösteren işletmeler (örneğin, bankalar, sigorta şirketleri ve emeklilik fonları gibi finansal kuruluşlar),
- Varlık toplamı belirli bir eşik değeri aşan işletmeler veya
- Bir mahkemenin veya adli sürecin yönetimi altında olan (örneğin, tasfiye hâlindeki) işletmeler.

Bir veya Daha Fazla Kalite Riskine Karşı Yapılacak İş Olarak Kalitenin Gözden Geçirilmesi (Bkz.: 34(f)(iii) paragrafı)

A134. Denetim şirketinin, kalite hedeflerine ulaşılmasını olumsuz yönde etkileyebilecek şart, olay, durum, eylem veya eylemsizlikler hakkında kanaat edinmesi, 25(a)(ii) paragrafı uyarınca, denetim şirketi tarafından yürütülen denetimlerin niteliği ve içinde bulunduğu

şartlarla bağlantılıdır. Denetim şirketi; bir veya daha fazla kalite riskine karşı yapılacak işlerin tasarlanması veya uygulanması sırasında, kalite risklerine ilişkin değerlendirmelerin gerekçelerine dayanarak, kalitenin gözden geçirilmesinin risklere karşı yapılacak uygun bir iş olduğuna karar verebilir.

Kalitenin gözden geçirilmesinin yapılacak uygun bir iş olabileceği bir veya daha fazla kalite riskinin ortaya çıkmasına neden olan şart, olay, durum, eylem veya eylemsizliklere ilişkin örnekler

Şirket tarafından yürütülen denetim ve düzenlenen rapor türleriyle ilgili olanlar:

- Aşağıdakiler gibi, yüksek düzeyde karmaşıklık içeren veya muhakeme gerektiren denetimler:
 - Genel olarak yüksek tahmin belirsizliğine sahip muhasebe tahminlerinin yapıldığı bir sektörde faaliyet gösteren işletmelerin (örneğin, bazı büyük finansal kuruluşlar veya madencilik işletmeleri) veya işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli belirsizliklerin bulunduğu işletmelerin finansal tablolarının bağımsız denetimi.
 - Denetim konusunun (örneğin, bildirilen miktarlarla ilişkili önemli belirsizliklerin olduğu bir sera gazı beyanı) geçerli kıstaslara göre ölçülmesi veya değerlendirilmesinde özel uzmanlık ve bilgi gerektiren güvence denetimleri.
- Tekrarlanan iç veya dış teftiş bulgularının bulunduğu bağımsız denetimler, iç kontrolde düzeltilmemiş önemli eksiklikler veya finansal tablolardaki karşılaştırmalı bilgilerin önemli ölçüde yeniden düzenlenmesi gibi sorunlarla karşılaşılan denetimler.
- Denetim şirketinin müşteri ilişkisinin ve sözleşmenin kabulü ve devam ettirilmesi süreci sırasında olağan dışı koşulların (örneğin, önceki bağımsız denetimini yapan denetçisi veya güvence denetimini yürüten denetçisiyle bir anlaşmazlığı bulunan yeni bir müşteri) tespit edildiği denetimler.
- Resmî makamlara sunulacak dosyaya dâhil edilmesi beklenen finansal veya finansal olmayan bilgilerin raporlanmasını içeren ve bir izahnameye dâhil edilecek proforma finansal bilgiler gibi daha üst düzeyde muhakeme gerektirebilecek denetimler.

Denetimi üstlenilen işletme türleriyle ilgili olanlar:

- Gelişmekte olan sektörlerdeki işletmeler veya denetim şirketinin geçmiş deneyime sahip olmadığı işletmeler.
- Sermaye piyasası veya ilgili düzenleyici otoriteler tarafından yapılan bildirimlerde haklarında şüphe oluşturan ifadelerin bulunduğu işletmeler.
- Borsada işlem gören işletmeler dışında kamu yararını ilgilendiren veya kamuya

hesap verme niteliği bulunan aşağıdaki gibi işletmeler:

- Banka, sigorta şirketi ve emeklilik fonları gibi finansal kuruluşlar dâhil olmak üzere, çok sayıda paydaş için önemli miktarda varlığı emanetçi sıfatıyla elinde bulunduran ve mevzuat uyarınca kalitenin gözden geçirilmesinin zorunlu tutulmadığı işletmeler.
- Kamuoyu tarafından tanınan işletmeler ya da yönetimi veya sahipleri kamuoyu tarafından tanınan işletmeler.
- Çok sayıda ve çok çeşitli pay sahibi bulunan işletmeler.

A135. Denetim şirketinin kalite risklerine karşı yapacağı işler, kalitenin gözden geçirilmesi dışındaki gözden geçirme şekillerini de içerebilir. Örneğin, denetim şirketinin finansal tabloların bağımsız denetimine yönelik yapacağı işler, denetim ekibinin önemli risklerle ilgili gerçekleştirdiği prosedürlerin gözden geçirilmesini veya bazı önemli muhakemelerin özel teknik uzmanlığa sahip personel tarafından gözden geçirilmesini içerebilir. Bazı durumlarda, kalitenin gözden geçirilmesine ilave olarak söz konusu diğer gözden geçirmeler gerçekleştirilebilir.

A136. Denetim şirketi, bazı durumlarda kalitenin gözden geçirilmesinin bir veya daha fazla kalite riskine karşı yapılacak uygun iş olarak belirlendiği bağımsız denetim veya diğer denetimlerin bulunmadığına karar verebilir.

Kamu sektörüne özgü hususlar

A137. Kamu sektörü işletmelerinin niteliği ve içinde bulunduğu şartlar (örneğin büyüklükleri ve karmaşıklık düzeyleri, paydaşlarının kapsamı veya sağladıkları hizmetlerin niteliği) kalite risklerine yol açabilir. Böyle durumlarda, denetim şirketi kalitenin gözden geçirilmesinin bu tür risklere karşı yapılacak uygun bir iş olduğuna karar verebilir. Mevzuatta kamu sektörü işletmelerinin denetçileri için ilave raporlama yükümlülükleri (örneğin, yasama veya diğer yürütme organına mevzuata aykırılıklar hakkında ayrı bir rapor veya bu tür durumları finansal tablolara ilişkin bağımsız denetçi raporunda açıklama) getirilmiş olabilir. Bu tür durumlarda, denetim şirketi, kalitenin gözden geçirilmesinin risklere karşı yapılacak uygun bir iş olduğuna karar verirken, bu tür raporlamanın karmaşıklığını ve kullanıcılar için önemini de dikkate alabilir.

İzleme ve Düzeltme Süreci (Bkz.: 35–47 nci paragraflar)

A138. İzleme ve düzeltme süreci, kalite yönetim sisteminin değerlendirilmesini sağlamanın yanı sıra, denetimin kalitesinin ve kalite yönetim sisteminin proaktif olarak ve sürekli olarak iyileştirilmesini kolaylaştırır. Örneğin;

- Bir kalite yönetim sisteminin yapısal kısıtlamaları göz önüne alındığında, denetim şirketinin eksiklik tespit etmesi olağan dışı değildir ve bu tespit kalite yönetim sisteminin önemli bir unsurudur. Çünkü, eksikliklerin hızlı bir şekilde tespit edilmesi, denetim şirketinin bunları zamanında ve etkili bir şekilde düzeltilmesini sağlar ve sürekli iyileştirme kültürüne katkıda bulunur.

- İzleme faaliyetleri, denetim şirketine, belirli bir süre sonra bir eksikliğin oluşmasına yol açabilecek bir bulguya karşılık vererek bir eksikliği önlemesini sağlayan bilgiler sağlayabilir.

İzleme Faaliyetlerinin Tasarlanması ve Yürütülmesi (Bkz.: 37–38 inci paragraflar)

A139. Denetim şirketinin izleme faaliyetleri, sürekli izleme faaliyetleri ile periyodik izleme faaliyetlerinin bileşiminden oluşabilir. Sürekli izleme faaliyetleri genellikle rutin faaliyetlerdir, denetim şirketinin süreçlerine dâhil edilir ve değişen şartlara tepki vererek gerçek zamanlı olarak yürütülür. Periyodik izleme faaliyetleri ise, denetim şirketi tarafından belirli aralıklarla yapılır. Çoğu durumda, sürekli izleme faaliyetleri kalite yönetim sistemi hakkında daha zamanında bilgi sağlar.

A140. İzleme faaliyetleri, yürütülmekte olan denetimlerin teftişini içerebilir. Denetim teftişleri, kalite yönetim sisteminin belirli bir unsurunun amaçlanan şekilde tasarlandığı, uygulandığı ve işlediğini izlemek için tasarlanır. Bazı durumlarda kalite yönetim sistemi; niteliği gereği yürütülmekte olan denetimlerin teftişine benzer bir şekilde, denetim yürütülürken gözden geçirme yapmak için tasarlanmış karşılıkları içerebilir (örneğin, bir kalite riskinin oluşmasını önleyebilmek için kalite yönetim sistemindeki hata veya noksanları tespit etmek üzere tasarlanmış gözden geçirmeler). Faaliyetin amacı; tasarımı ve uygulaması ile kalite yönetim sisteminin neresinde (diğer bir ifadeyle, bir izleme faaliyeti niteliğindeki, yürütülmekte olan denetim teftişi olarak mı yoksa bir kalite riskine karşı yapılacak iş niteliğindeki denetimin gözden geçirilmesi olarak mı) yer aldığı hususunda rehberlik sağlayacaktır.

A141. İzleme faaliyetlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı, aşağıdakiler dâhil diğer hususlardan etkilenebilir:

- Denetim şirketinin büyüklüğü, yapısı ve organizasyonu.
- Denetim şirketinin dâhil olduğu denetim ağının izleme faaliyetlerine katılımı.
- İzleme faaliyetlerine imkân sağlamak için BT uygulamalarının kullanımı gibi denetim şirketinin kullanmayı planladığı kaynaklar.

A142. Denetim şirketi, izleme faaliyetlerini gerçekleştirirken, izleme faaliyetlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamında değişiklik yapılmasının gerekli olduğunu belirleyebilir; örneğin bulgular daha kapsamlı izleme faaliyetlerine ihtiyaç duyulduğunu gösterebilir.

Denetim Şirketinin Risk Değerlendirme Süreci ile İzleme ve Düzeltme Sürecinin Tasarımı (Bkz.: 37(c) paragrafı)

A143. Denetim şirketinin risk değerlendirme sürecinin nasıl tasarlandığı (örneğin, merkezi veya merkezi olmayan süreç ya da gözden geçirmenin sıklığı), şirketin risk değerlendirme sürecine ilişkin izleme faaliyetleri dâhil olmak üzere, izleme faaliyetlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamını etkileyebilir.

A144. Denetim şirketinin izleme ve düzeltme sürecinin nasıl tasarlandığı (diğer bir ifadeyle, denetim şirketinin niteliği ve içinde bulunduğu şartlar dikkate alınarak izleme ve

düzeltilme faaliyetlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı), izleme ve düzeltme sürecinin, 35 inci paragrafta açıklanan amaca ulaşmış olup olmadığına belirlenmesi için denetim şirketi tarafından gerçekleştirilen izleme faaliyetlerini etkileyebilir.

İzleme ve düzeltme süreci için izleme faaliyetlerine ilişkin ölçeklenebilirlik örneği

- Karmaşıklık düzeyi düşük olan bir denetim şirketinde izleme faaliyetleri basit olabilir. Bunun nedeni, bu tür şirketlerde liderlik, kalite yönetim sistemiyle daha sık etkileşime girmektedir ve yürütülen izleme faaliyetlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamına, izleme faaliyetlerinin sonuçlarına ve denetim şirketinin sonuçları ele almak için atıldığı adımlara vâkıf olduğundan izleme ve düzeltme süreciyle ilgili bilgiler kolayca elde edilebilir.
- Karmaşıklık düzeyi yüksek olan bir denetim şirketinde, izleme ve düzeltme sürecine yönelik izleme faaliyetleri, izleme ve düzeltme sürecinin kalite yönetim sistemi hakkında ihtiyaca uygun, güvenilir ve zamanında bilgi sağlayıp sağlamadığını ve belirlenen eksikliklere uygun şekilde karşılık verip vermediğini belirlemek için özel olarak tasarlanabilir.

Kalite Yönetim Sistemindeki Değişiklikler (Bkz.: 37(d) paragrafı)

A145. Kalite yönetim sistemindeki değişiklikler aşağıdakileri içerebilir:

- Kalite yönetim sisteminde tespit edilmiş bir eksikliği ele almayı amaçlayan değişiklikler,
- Denetim şirketinin ve denetimlerinin niteliği ve içinde bulunduğu şartlardaki değişikliklerin sonucu olarak kalite hedeflerinde, kalite risklerinde veya risklere karşı yapılacak işlerde meydana gelen değişiklikler.

Değişiklikler meydana geldiğinde, denetim şirketi tarafından gerçekleştirilmiş önceki izleme faaliyetleri artık şirkete kalite yönetim sisteminin değerlendirilmesini desteklemek için bilgi sağlamayabilir ve bu nedenle izleme faaliyetleri değişen alanların izlenmesini içerebilir.

Önceki İzleme Faaliyetleri (Bkz.: 37(e) paragrafı)

A146. Denetim şirketinin önceki izleme faaliyetlerinin sonuçları, sistemde bir eksikliğin ortaya çıkabileceği alanları, özellikle de geçmişte tespit edilmiş eksikliklerin bulunduğu alanları gösterebilir.

A147. Denetim şirketi tarafından gerçekleştirilen önceki izleme faaliyetleri, özellikle izleme faaliyetlerinin gerçekleştirilmesinden bu yana önemli bir süre geçtiyse, kalite yönetim sisteminin değişmemiş alanları dâhil olmak üzere, sistemin değerlendirilmesini desteklemek için artık şirkete bilgi sağlamıyor olabilir.

İhtiyaca Uygun Diğer Bilgiler (Bkz.: 37(f) paragrafı)

A148. 37(f) paragrafında belirtilen bilgi kaynaklarına ilave olarak, ihtiyaca uygun diğer bilgiler

aşağıdakileri içerebilir:

- Denetim şirketinin kalite yönetim sistemine dâhil ettiği denetim ağından kaynaklanan yükümlülükler veya denetim ağı hizmetleri dâhil olmak üzere, 50(c) ve 51(b) paragraflarına uygun olarak denetim şirketinin dâhil olduğu ağ tarafından, denetim şirketinin kalite yönetim sistemi hakkında iletilen bilgiler.
- Denetim şirketinin kalite yönetim sisteminde kullandığı kaynaklar hakkında, bir hizmet sağlayıcı tarafından iletilen bilgiler.
- Denetim şirketinin denetimini yürüttüğü bir işletme hakkında, sermaye piyasası düzenleyici kurumundan edinilen bilgiler (örneğin, işletmenin finansal tablolarındaki usulsüzlükler) gibi denetim şirketinin denetimini yürüttüğü işletmeler hakkında düzenleyici otoritelerden edinilen bilgiler.

A149. Dış teftişlerin sonuçları veya denetim şirketi içinden ve dışından sağlanan ihtiyaca uygun diğer bilgiler, denetim şirketi tarafından üstlenilen önceki izleme faaliyetlerinin kalite yönetim sistemindeki bir eksikliği tespit edemediğini gösterebilir. Bu bilgi; denetim şirketinin izleme faaliyetlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamına ilişkin değerlendirilmesini etkileyebilir.

A150. Dış teftişler, denetim şirketinin iç izleme faaliyetlerinin yerine geçemez. Bununla birlikte, dış teftişlerin sonuçları izleme faaliyetlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı hakkında bilgi verir.

Denetimlerin Teftişi (Bkz.: 38 inci paragraf)

A151. 37 nci paragrafta belirtilen ve teftiş için tamamlanan denetimlerin seçilmesinde denetim şirketi tarafından göz önünde bulundurulabilecek hususlara ilişkin örnekler

- Kalite risklerine yol açan şart, olay, durum, eylem veya eylemsizliklerle ilgili olarak;
 - Denetim şirketi tarafından yürütülen denetim türleri ve bunları yürütmede denetim şirketinin ne kadar deneyim sahibi olduğu.
 - Denetimi üstlenilen işletme türleri, örneğin;
 - Borsada işlem gören işletmeler.
 - Gelişmekte olan sektörlerde faaliyet gösteren işletmeler.
 - Yüksek düzeyde karmaşıklık içeren veya muhakeme gerektiren sektörlerde faaliyet gösteren işletmeler.
 - Denetim şirketi için yeni olan bir sektörde faaliyet gösteren işletmeler.
 - Sorumlu denetçilerin görev süreleri ve tecrübeleri.
- Her bir sorumlu denetçi için olmak üzere, tamamlanan denetimlere ilişkin önceki teftişlerin sonuçları.

- Diğer ihtiyaca uygun bilgilere ilişkin olarak:
 - Sorumlu denetçilerle ilgili şikâyet veya iddialar.
 - Her bir sorumlu denetçi için olmak üzere, dış teftişlerin sonuçları.
 - Denetim şirketinin, her bir sorumlu denetçinin kaliteye olan bağlılığına ilişkin değerlendirmesinin sonuçları.

A152. Denetim şirketi, tamamlanan denetimlerin teftişinin yanı sıra, denetimlerin politika veya prosedürlere uygunluk sağlayıp sağlamadığını belirlemeye odaklanan birden fazla izleme faaliyeti yürütebilir. Söz konusu izleme faaliyetleri, belirli denetimler ya da sorumlu denetçiler için gerçekleştirilebilir. Bu izleme faaliyetlerinin niteliği ve kapsamı ile sonuçları, denetim şirketi tarafından aşağıdakilere karar verirken kullanılabilir:

- Tamamlanan hangi denetimlerin teftiş için seçileceği,
- Hangi sorumlu denetçilerin teftiş için seçileceği,
- Bir sorumlu denetçinin teftiş için ne sıklıkla seçileceği veya
- Tamamlanan denetimlerin teftişini gerçekleştirirken denetimlerin hangi yönlerinin dikkate alınacağı.

A153. Sorumlu denetçilerin tamamlanan denetimlere ilişkin periyodik olarak teftiş edilmesi; görevlendirildikleri denetimlerde kaliteyi sağlama ve yönetme konusundaki genel sorumluluklarını yerine getirip getirmediklerinin izlenmesinde denetim şirketine yardımcı olabilir.

Denetim şirketinin, sorumlu denetçileri tamamlanan denetimlerine ilişkin periyodik aralıklarla nasıl teftiş edebileceğine dair örnek

Denetim şirketi, tamamlanan denetimlerin teftişini ele alan aşağıdaki özelliklere sahip politika veya prosedürler oluşturabilir:

- Finansal tabloların denetimini yürüten sorumlu denetçilerin her üç yılda bir, diğer tüm sorumlu denetçilerin beş yılda bir tamamlanan bir denetime ilişkin teftiş edilmesi gibi standart bir teftiş periyodu belirleyen,
- Finansal tabloların denetimini gerçekleştiren sorumlu denetçiler için olanlar dâhil olmak üzere, tamamlanan denetimlerin -en az birinin bağımsız denetim olması kaydıyla- seçilmesine ilişkin kriterleri belirleyen,
- Sorumlu denetçilerin öngörülebilir olmayan bir şekilde seçilmesini ele alan ve
- Sorumlu denetçilerin şirket politikasında öngörülen standart süreden daha sık veya daha seyrek seçilmesinin gerekli veya uygun olduğu durumları ele alan, örneğin:
 - Denetim şirketi, sorumlu denetçileri aşağıdaki durumlarda şirket

politikasında öngörülen standart süreden daha sık teftiş için seçebilir:

- Denetim şirketi tarafından ciddi olarak değerlendirilen birden fazla eksiklik tespit edilmiştir ve tüm sorumlu denetçilerin daha sık periyodlarla teftiş edilmesi gerektiğine karar vermiştir.
 - Sorumlu denetçi, karmaşıklık düzeyi yüksek olan veya yüksek muhakeme gerektiren sektörlerde faaliyet gösteren işletmeler için denetim yürütmektedir.
 - Sorumlu denetçi tarafından gerçekleştirilen bir denetim, diğer izleme faaliyetlerine konu olmuştur ve söz konusu izleme faaliyetlerinin sonuçları tatmin edici değildir.
 - Sorumlu denetçi, kendisinin sınırlı deneyime sahip olduğu bir sektörde faaliyet gösteren bir işletme için denetim yürütmüştür.
 - Sorumlu denetçi, yeni atanmış bir sorumlu denetçidir ya da yakın zamanda başka bir denetim şirketinden veya başka bir ülkeden şirket bünyesine katılmıştır.
- Denetim şirketi, aşağıdaki durumlarda sorumlu denetçi seçimini erteleyebilir (örneğin, şirket politikasında belirtilen standart periyodun bir yıl sonrasına erteleyebilir):
- Sorumlu denetçi tarafından yürütülen bir denetim, şirket politikasında belirtilen standart periyot içinde diğer izleme faaliyetlerine konu olmuştur ve
 - Diğer izleme faaliyetlerinin sonuçları, sorumlu denetçi hakkında yeterli bilgi sağlamaktadır (diğer bir ifadeyle, tamamlanan denetimlerin teftişini yapmak, muhtemelen denetim şirketine sorumlu denetçi hakkında daha fazla bilgi sağlamayacaktır).

A154. Bir denetimin teftişinde dikkate alınan hususlar, teftişin kalite yönetim sisteminin izlenmesinde nasıl kullanılacağına bağlıdır. Genellikle, bir denetimin teftişi, risklere karşı denetim düzeyinde uygulanan işlerin (örneğin, denetimin yürütülmesine ilişkin denetim şirketinin politikaları ve prosedürleri) tasarlandığı şekilde uygulanmış olup olmadığının ve etkin bir şekilde işleyip işlemediğinin belirlenmesini içerir.

İzleme Faaliyetlerini Yürüten Kişiler (Bkz.: 39(b) paragrafı)

A155. İzleme faaliyetlerini yürüten kişilerin tarafsızlığını ele alan politika veya prosedürlerin tasarlanması etik hükümlerle ilgilidir. Aşağıdaki hâllerde kendi kendini denetleme tehdidi ortaya çıkabilir:

- Denetimin teftişini yapan kişi;
 - Finansal tablolarının bağımsız denetiminde, denetim ekibi üyelerinden

biri veya söz konusu kaliteyi gözden geçiren kişi ya da bir sonraki finansal dönem için kaliteyi gözden geçiren kişidir veya

- o Diğer tüm denetimler için; denetim ekibi üyelerinden biri veya kaliteyi gözden geçiren kişidir.
- İzlenmekte olan karşılığın (risklere karşı yapılan işin) tasarlanması, yürütülmesi veya işleyişinde başka tür bir izleme faaliyeti yer almıştır.

A156. Karmaşıklık düzeyi düşük olan bir denetim şirketinde olduğu gibi bazı durumlarda, izleme faaliyetlerini yürütebilecek uygun yetkinlik, kabiliyet, zaman veya tarafsızlığa sahip personel bulunmayabilir. Bu tür durumlarda denetim şirketi, izleme faaliyetlerini yürütmek için denetim ağı hizmetlerini veya bir hizmet sağlayıcıyı kullanabilir.

Bulguların Değerlendirilmesi ve Eksikliklerin Tespit Edilmesi (Bkz.: 16(a), 40–41 inci paragraflar)

A157. Denetim şirketi, izleme faaliyetlerinin yürütülmesinden, dış teftişlerden ve diğer ilgili kaynaklardan elde edilen bulguları toplar.

A158. İzleme faaliyetleri, dış teftişler ve diğer ilgili kaynaklardan toplanan bilgiler, denetim şirketinin kalite yönetim sistemine ilişkin aşağıdaki gibi diğer gözlemleri ortaya çıkarabilir:

- Kalite yönetim sisteminin kalitesi veya etkinliği bağlamında olumlu sonuçlara yol açan eylem, davranış veya şartlar ya da
- Hiçbir bulgunun tespit edilmediği benzer durumlar (örneğin, hiçbir bulgunun tespit edilmediği denetimler ile bulguların tespit edildiği denetimler kendi içlerinde benzer niteliktedir).

Diğer gözlemler; tespit edilen eksikliklerin kök neden(ler)inin araştırılmasında denetim şirketine yardımcı olabileceğinden, denetim şirketinin daha kapsamlı bir şekilde (örneğin, tüm denetimlerde) destekleyebileceği veya uygulayabileceği uygulamaları gösterebileceğinden veya denetim şirketine kalite yönetim sistemini geliştirebileceği fırsatları gösterebileceğinden dolayı denetim şirketi için faydalı olabilir.

A159. Denetim şirketi, bulguların tek başına veya diğer bulgularla birlikte kalite yönetim sisteminde bir eksikliğe yol açıp açmadığını belirlerken mesleki muhakemede bulunur. Denetim şirketi mesleki muhakemede bulunurken, bulguların nispi önemini (ilgili oldukları kalite yönetim sisteminin kalite hedefleri, kalite riskleri, risklere karşı yapılacak işler veya diğer yönleri bağlamında) dikkate alması gerekebilir. Denetim şirketinin muhakemeleri, bulgularla ilgili nicel ve nitel faktörlerden etkilenebilir. Bazı durumlarda denetim şirketi, bir eksikliğin olup olmadığını belirlemek için bulgular hakkında daha fazla bilgi edinmenin uygun olduğuna karar verebilir. Denetim bulguları dâhil olmak üzere, tüm bulgular mutlak surette eksiklik niteliği taşımak zorunda değildir.

A160. *Bulguların bir eksikliğe yol açıp açmadığını belirlerken denetim şirketinin dikkate alabileceği nicel ve nitel faktörlere ilişkin örnekler*

Kalite Riskleri ve Risklere Karşı Yapılacak İşler

- Bulgular risklere karşı yapılmış bir işle ilgiliyse:
 - Risklere karşı yapılan söz konusu işin nasıl tasarlandığı, örneğin, işin niteliği, (varsa) ortaya çıkma sıklığı ve söz konusu işin ilgili olduğu kalite risk(ler)inin ele alınmasında ve kalite hedef(ler)ine ulaşılmasındaki nispi ehemmiyeti.
 - Riske karşı yapılan işin ilgili olduğu kalite riskinin niteliği ve bulguların, kalite riskinin ele alınmama düzeyini gösterme derecesi.
 - Aynı kalite riskini ele alan başka işlerin bulunup bulunmadığı ve bu işler için bulguların olup olmadığı.

Bulguların Niteliği ve Yaygınlığı

- Bulguların niteliği. Örneğin, liderlik yapısı unsurunun eylem ve davranışlarıyla ilgili bulgular, bir bütün olarak kalite yönetim sistemi üzerinde sahip olabileceği yaygın etki göz önüne alındığında, niteliksel olarak önemli olabilir.
- Bulguların diğer bulgularla birlikte bir trende veya sistemik bir soruna işaret edip etmediği. Örneğin, birden fazla denetimde görülen benzer bulgular sistemik bir soruna işaret edebilir.

İzleme Faaliyetinin ve Bulguların Kapsamı

- Seçimlerin sayısı ve büyüklüğü dâhil olmak üzere, bulguların ortaya çıktığı izleme faaliyetinin kapsamı.
- İzleme faaliyetinin kapsadığı seçimle ilgili ve beklenen sapma oranıyla ilgili bulguların kapsamı. Örneğin, denetimlerin teftişinde, seçilen toplam denetim sayısı, bulguların belirlendiği yerde seçilen denetimlerin sayısı ve denetim şirketi tarafından belirlenen beklenen sapma oranıyla ilgilidir.

A161. Tespit edilen bir eksikliğin kök neden(ler)inin araştırılması dâhil olmak üzere, bulguların değerlendirilmesi ve eksikliklerin tespit edilmesi ile tespit edilen eksikliğin ciddiyet ve yaygınlığının değerlendirilmesi, düz olmayan ve yinelenen bir sürecin parçasıdır.

Tespit edilen bir eksikliğin kök neden(ler)inin araştırılması dâhil olmak üzere, bulguların değerlendirilmesi ve eksikliklerin tespit edilmesi ile tespit edilen eksikliklerin değerlendirilme sürecinin nasıl düz olmadığı ve yinelenmesine ilişkin örnekler

- Denetim şirketi tespit edilen bir eksikliğin kök neden(ler)ini araştırırken,

eksiklik olarak kabul edilmemiş bulguların olduğu durumlarla benzerlikleri olan bir durum tespit edebilir. Böyle bir durumda, denetim şirketi diğer bulgulara ilişkin değerlendirmesini düzeltir ve bunları eksiklik olarak sınıflandırır.

- Denetim şirketi tespit edilen bir eksikliğin ciddiyet ve yaygınlığını değerlendirirken, eksiklik olarak kabul edilmeyen diğer bulgularla ilişkili bir trend veya sistemik bir sorun tespit edebilir. Böyle bir durumda, denetim şirketi diğer bulgulara ilişkin değerlendirmesini düzeltir ve bunları da eksiklik olarak sınıflandırır.

A162. İzleme faaliyetlerinin sonuçları, dış teftişlerin sonuçları ve diğer ihtiyaca uygun bilgiler (örneğin, denetim ağı izleme faaliyetleri veya şikâyet ve iddialar) izleme ve düzeltme sürecinin etkinliği hakkında bilgiler ortaya çıkarabilir. Örneğin, dış teftişlerin sonuçları, kalite yönetim sistemi hakkında denetim şirketinin izleme ve düzeltme süreci tarafından tespit edilmemiş olan ve bu süreçteki bir eksikliği vurgulayan bilgiler sağlayabilir.

Tespit Edilen Eksikliklerin Değerlendirilmesi (Bkz.: 41 inci paragraf)

A163. Tespit edilen bir eksikliğin ciddiyet ve yaygınlığını değerlendirirken, denetim şirketinin dikkate alabileceği faktörler aşağıdakileri içerir:

- Eksikliğin ilişkili olduğu kalite yönetim sisteminin ilgili yönü ve eksikliğin kalite yönetim sisteminin tasarımından mı, uygulamasından mı yoksa işleyişinden mi kaynaklandığı dâhil olmak üzere, tespit edilen eksikliğin niteliği,
- Tespit edilen eksikliğin risklere karşı yapılan işlemlerle ilgili olması durumunda, bu işin ilgili olduğu kalite riskini ele almak için telafi edici işlemlerin bulunup bulunmadığı,
- Tespit edilen eksikliğin kök neden(ler)i,
- Tespit edilen eksikliğe neden olan hususun ortaya çıkma sıklığı ve
- Tespit edilen eksikliğin büyüklüğü, ne hızla meydana geldiği, ne kadar sürdüğü ve kalite yönetim sistemi üzerinde etkisi.

A164. Tespit edilen eksikliklerin ciddiyet ve yaygınlığı, kalite yönetim sistemi için nihai sorumluluk ve hesap verme yükümlülüğü verilen kişi veya kişiler tarafından yerine getirilen kalite yönetim sistemi değerlendirmesini etkiler.

Tespit Edilen Eksikliklerin Kök Nedeni (Bkz.: 41(a) paragrafı)

A165. Tespit edilen eksikliklerin kök neden(ler)inin araştırılmasının amacı, eksikliklere neden olan şartları anlamak ve denetim şirketinin;

- Tespit edilen eksikliğin ciddiyet ve yaygınlığını değerlendirmesini ve
- Tespit edilen eksikliği uygun şekilde düzeltmesini

sağlamaktır. Bir kök neden analizinin yapılması, değerlendirmeyi yapanların mevcut kanıtlara dayalı olarak mesleki muhakemelerini kullanmasını içerir.

A166. Tespit edilen eksikliğin kök neden(ler)ini anlamak için uygulanan prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamı, denetim şirketinin niteliği ve içinde bulunduğu şartlardan da etkilenebilir; örneğin:

- Şirketin karmaşıklığı ve faaliyet özellikleri,
- Şirketin büyüklüğü,
- Şirketin coğrafi dağılımı,
- Denetim şirketinin nasıl yapılandırıldığı ya da şirketin süreçlerini veya faaliyetlerini ne ölçüde yoğunlaştırdığı veya merkezileştirdiği.

Tespit edilen eksikliklerin niteliğinin, bunların olası ciddiyetinin ve denetim şirketinin niteliği ve içinde bulunduğu şartların, tespit edilen eksikliklerin kök neden(ler)ini anlamaya yönelik prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamını nasıl etkileyebileceğine ilişkin örnekler

- Tespit edilen eksikliğin niteliği: Borsada işlem gören bir işletmenin finansal tablolarının bağımsız denetimine ilişkin bir denetim raporunun uygun olmadığı veya tespit edilen eksikliğin liderliğin kaliteye ilişkin davranış ve eylemleriyle ilgili olduğu durumlarda, denetim şirketinin tespit edilen eksikliğin kök neden(ler)ini anlamaya yönelik prosedürleri daha sıkı olabilir.
- Tespit edilen eksikliğin muhtemel ciddiyeti: Eksikliğin birden fazla denetimde tespit edildiği ya da politika veya prosedürlerin yüksek oranda ayrıntınlıklar içerdiğine dair bir gösterge olduğu durumlarda, denetim şirketinin tespit edilen bir eksikliğin kök neden(ler)ini anlamaya yönelik prosedürleri daha sıkı olabilir.
- Denetim şirketinin niteliği ve içinde bulunduğu şartlar:
 - Tek bir yerde konumlanmış, karmaşıklık düzeyi düşük olan bir şirkette tespit edilen eksikliğin kök neden(ler)ini anlamaya yönelik prosedürler; anlaşılacak bilgilerin kolayca elde edilebilir ve bir noktada toplanmış olmasından ve kök neden(ler) daha belirgin olabildiğinden dolayı basit olabilir.
 - Birden fazla yerde konumlanmış, karmaşıklık düzeyi yüksek olan bir şirkette tespit edilen eksikliğin kök neden(ler)ini anlamaya yönelik prosedürler; tespit edilen eksikliğin kök neden(ler)ini araştırmak için özel olarak eğitilmiş kişilerden faydalanılmasını ve kök neden(ler)in tespit edilmesi için daha resmileştirilmiş prosedürleri olan bir metodoloji geliştirilmesini içerebilir.

A167. Denetim şirketi, tespit edilen eksikliklerin kök neden(ler)ini araştırırken, tespit edilen eksikliğin ilgili olduğu hususa benzer nitelikteki diğer durumlarda eksikliklerin neden ortaya çıkmadığını değerlendirebilir. Bu tür bilgiler, tespit edilen bir eksikliğin nasıl düzeltileceğine karar verirken de faydalı olabilir.

Benzer nitelikteki başka durumlarda eksikliğin ortaya çıkmaması ve bu bilginin tespit edilen eksikliklerin kök neden(ler)ini araştırma konusunda denetim şirketine nasıl yardımcı olduğuna ilişkin örnek

Denetim şirketi, birden fazla denetimde benzer bulguların ortaya çıkması nedeniyle bir eksiklik olduğuna karar verebilir. Buna karşın, bulgular, test edilen aynı ana kitledeki diğer birkaç denetimde ortaya çıkmamıştır. Denetim şirketi, söz konusu denetimleri karşılaştırarak, belirlenen eksikliğin kök nedeninin, sorumlu denetçilerin denetimlerin önemli aşamalarına yeterince katılmada bulunmadığı sonucuna varmıştır.

A168. Kök neden(ler)in yeterince ayrıntılı olarak tespit edilmesi, denetim şirketinin tespit edilen eksikliklerin düzeltilmesi sürecini destekleyebilir.

Kök neden(ler)in yeterince ayrıntılı tespit edilmesine ilişkin örnek

Denetim şirketi, yönetimin varsayımlarının yüksek derecede sübjektiflik içerdiği durumlarda, finansal tabloların denetimini gerçekleştiren denetim ekiplerinin muhasebe tahminlerine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemediğini tespit edebilir. Denetim şirketi, denetim ekiplerinin gerektiği gibi mesleki şüphecilik içinde hareket etmediklerini tespit etmiş olmakla birlikte, bu hususun altında yatan kök neden başka bir konuyla ilgili olabilir (örneğin, denetim ekibi üyelerini; daha fazla yetkiye sahip kişileri veya denetimlerde yapılan işin yetersiz bir şekilde yönlendirme, gözetim ve gözden geçirmesini sorgulamaya teşvik etmeyen bir kültür ortamının bulunması).

A169. Denetim şirketi, tespit edilen eksikliklerin kök neden(ler)ini araştırmaya ek olarak, şirketin kalite yönetim sisteminin iyileştirilmesi veya daha da geliştirilmesi için fırsat doğurabileceğinden dolayı olumlu sonuçların kök neden(ler)ini de araştırabilir.

Tespit Edilen Eksikliklere Karşılık Verilmesi (Bkz.: 42 nci paragraf)

A170. Düzeltici faaliyetlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamı, aşağıdakiler dâhil olmak üzere çeşitli faktörlere bağlı olabilir:

- Kök neden(ler),
- Tespit edilen eksikliğin ciddiyet ve yaygınlığı ile bu eksikliğin ele alınması gereken ivedilik düzeyi ve
- Denetim şirketinin kök neden(ler)i etkili bir şekilde ele almak için birden fazla düzeltici adım uygulamasının gerekip gerekmediği veya daha etkili düzeltici adım uygulayana kadar geçici önlem olarak düzeltici adım uygulamasının

gerekip gerekmediği gibi, düzeltici adımların kök neden(ler)i ele almadaki etkinliği.

A171. Bazı durumlarda düzeltici adım, ilave kalite hedefleri oluşturmayı içerebilir veya uygun bulunmadığına karar verilen kalite riskleri veya kalite risklerine karşı yapılacak işler ilave edilebilir veya değiştirilebilir.

A172. Tespit edilen eksikliğin kök nedeninin hizmet sağlayıcı tarafından sağlanan bir kaynakla ilgili olduğunu tespit ettiği durumlarda denetim şirketi;

- Hizmet sağlayıcı tarafından sağlanan kaynağı kullanmaya devam edip etmeyeceğini değerlendirebilir.
- Söz konusu hususu hizmet sağlayıcıya iletebilir.

Denetim şirketi, hizmet sağlayıcı tarafından sağlanan bir kaynakla ilgili tespit edilen eksikliğin kalite yönetim sistemi üzerindeki etkisini ele almaktan ve şirketin kalite yönetim sistemine ilişkin eksikliğin tekrarlanmasını önlemek için adım atmaktan sorumludur. Ancak, hizmet sağlayıcı adına belirlenen eksikliğin düzeltilmesinden veya hizmet sağlayıcıda tespit edilen eksikliğin kök nedeninin daha derinlemesine araştırılmasından denetim şirketi sorumlu değildir.

Belirli Bir Denetime İlişkin Bulgular (Bkz.: 45 inci paragraf)

A173. Prosedürlerin atıldığı veya düzenlenen raporun uygun olmadığı durumlarda, denetim şirketi tarafından atılacak adımlar aşağıdakileri içerebilir:

- Atılacak uygun adımla ilgili olarak uygun kişilerle istişare yapmak.
- Söz konusu hususu işletmenin yönetimi veya üst yönetiminden sorumlu olanlarla görüşmek.
- Atılan prosedürleri uygulamak.

Denetim şirketi tarafından atılan adımlar; eksiklikleri belirlemek için bulguları değerlendirmek ve eksiklik bulunduğu, tespit edilen eksikliğin kök neden(ler)ini araştırmak dâhil olmak üzere, şirketin kalite yönetim sistemi bağlamında bulguyla ilgili daha fazla adım atma sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.

İzleme ve Düzeltmeyle İlgili Devam Eden İletişim (Bkz.: 46 ncı paragraf)

A174. Kalite yönetim sistemi için nihai sorumluluk ve hesap verme yükümlülüğü verilen kişi veya kişilere izleme ve düzeltme hakkında iletilen bilgiler, sürekli veya periyodik olarak iletilebilir. Söz konusu kişi veya kişiler bu bilgileri aşağıdaki gibi farklı amaçlarla kullanabilirler:

- Kalitenin önemi hakkında personele daha fazla bilgi vermek için bir dayanak olarak.
- Kişileri kendilerine verilen görevlerden sorumlu tutmak.
- Kalite yönetim sistemi hakkındaki önemli şüpheleri zamanında tespit etmek.

Söz konusu bilgi ayrıca, 53–54 üncü paragraflar uyarınca kalite yönetim sisteminin değerlendirilmesi ve değerlendirmenin sonucu için dayanak sağlar.

Denetim Ağından Kaynaklanan Yükümlülükler veya Denetim Ağı Hizmetleri (Bkz.: 48 inci paragraf)

A175. Bazı durumlarda denetim şirketi, bir denetim ağına dâhil olabilir. Denetim ağları; denetim şirketinin kendi kalite yönetim sistemiyle ilgili hükümleri belirleyebilir veya şirketin kendi kalite yönetim sisteminin tasarımında, uygulamasında ve işleyişinde uygulamayı veya kullanmayı seçebileceği hizmetleri veya kaynakları kullanımına sunabilir. Bu tür hüküm veya hizmetler, denetim ağına dâhil olan şirketler arasında kaliteli denetimlerin tutarlı bir şekilde yürütülmesini teşvik etmeyi amaçlayabilir. Denetim ağının denetim şirketine; ağ genelindeki ortak kalite hedefleri, kalite riskleri ve risklere karşı yapılacak işleri ne ölçüde sağlayacağı, şirketin denetim ağı ile yaptığı düzenlemelere bağlı olacaktır.

Denetim ağından kaynaklanan yükümlülüklerle ilişkin örnekler

- Denetim şirketinin, denetim ağına dâhil şirketler genelinde ortak olan ilave kalite hedeflerini veya kalite risklerini kalite yönetim sistemine dâhil etmesine ilişkin hükümler.
- Denetim şirketinin, denetim ağına dâhil şirketler genelinde ortak olan, risklere karşı yapılacak işleri kalite yönetim sistemine dâhil etmesine ilişkin hükümler. Denetim ağı tarafından tasarlanan bu tür işler aşağıdakileri içerebilir:
 - Denetim şirketinin yetki ve sorumlulukları nasıl dağıtacağı da dâhil olmak üzere, liderlik görev ve sorumluluklarını belirleyen ağ politikaları veya prosedürleri veya
 - Denetimlerin yürütülmesi için denetim ağı tarafından geliştirilen metodolojiler veya BT uygulamaları gibi kaynaklar.
- Denetim şirketinin denetim ağının izleme faaliyetlerine tabi olmasına ilişkin hükümler. Söz konusu izleme faaliyetleri, denetim ağından kaynaklanan yükümlülükler (örneğin, denetim şirketinin ağ metodolojisini uygun şekilde uyguladığının izlenmesi) veya genel olarak denetim şirketinin kalite yönetim sistemiyle ilgili olabilir.

Denetim ağı hizmetlerine ilişkin örnekler

- İhtiyari eğitim programları, denetim ağı içindeki birim denetçilerinin veya uzmanların kullanımı ya da denetim ağı düzeyinde, başka bir denetim ağı şirketi veya ağ şirketleri grubu tarafından kurulan hizmet sunum merkezinin kullanılması gibi, kalite yönetim sisteminde veya denetimlerin yürütülmesinde denetim şirketi tarafından kullanımı isteğe bağlı hizmet veya kaynaklar.

A176. Denetim ağı; denetim ağından kaynaklanan yükümlülükler veya ağ hizmetlerinin uygulanmasında denetim şirketi için sorumluluklar oluşturabilir.

Denetim ağından kaynaklanan yükümlülüklerin veya ağ hizmetlerinin uygulanmasında denetim şirketinin sorumluluklarına ilişkin örnekler

- Denetim şirketinin kalite yönetim sisteminde kullandığı denetim ağı tarafından sağlanan bir BT uygulamasını desteklemek için, şirketin belirli bir BT altyapısına ve BT süreçlerine sahip olması gerekmektedir.
- Denetim şirketinin, denetim ağı tarafından sağlanan metodoloji hakkında, metodolojide güncellemelerin ne zaman yapılacağı dâhil olmak üzere denetim şirketi genelinde eğitim vermesi gerekmektedir.

A177. Denetim şirketinin; denetim ağından kaynaklanan yükümlülükler veya ağ hizmetlerine ve bunların uygulanmasına ilişkin sorumluluklarına vâkıf olması, aşağıdaki gibi konular hakkında denetim ağında sorgulamalar yaparak veya denetim ağından belgeler temin ederek elde edilebilir:

- Denetim ağının üst yönetimi ve liderliği,
- Denetim ağından kaynaklanan yükümlülüklerin veya ağ hizmetlerinin tasarımı, uygulanması ve -uygun hâllerde- işleyişinde denetim ağı tarafından yerine getirilen prosedürler,
- Denetim ağının, örneğin mesleki standartlardaki değişiklikler ya da denetim ağından kaynaklanan yükümlülüklerdeki veya ağ hizmetlerindeki bir eksikliği gösteren bilgiler gibi denetim ağından kaynaklanan yükümlülükleri veya denetim ağı hizmetlerini etkileyen değişiklikleri veya diğer bilgileri nasıl tespit ettiği ve bunlara karşılık verdiği ve
- Denetim ağının; denetim ağından kaynaklanan yükümlülüklerin veya denetim ağı hizmetlerinin (denetim ağına dâhil şirketlerin izleme faaliyetleri yolu dâhil) ve denetim ağının tespit edilen eksiklikleri gidermeye yönelik süreçlerinin uygunluğunu nasıl izlediği.

Denetim Şirketinin Kalite Yönetim Sistemindeki Denetim Ağından Kaynaklanan Yükümlülükler veya Denetim Ağı Hizmetleri (Bkz.: 49 uncu paragraf)

A178. Denetim ağından kaynaklanan yükümlülüklerin veya denetim ağı hizmetlerinin özellikleri; kalite risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesindeki şart, olay, durum, eylem veya eylemsizliktir.

Kalite riskine yol açan denetim ağından kaynaklanan yükümlülük veya denetim ağı hizmetine ilişkin örnek

Denetim ağı, denetim şirketinin; müşteri ilişkisinin ve belirli bir sözleşmenin kabulü ve devam ettirilmesi için ağ genelinde standartlaşmış bir BT uygulamasını kullanmasını zorunlu tutabilir. Bu durum, müşteri ilişkisinin ve belirli bir sözleşmenin

kabulü ve devam ettirilmesinde, şirket tarafından dikkate alınması gereken yerel mevzuattaki hususların, BT uygulaması tarafından ele alınmaması gibi bir kalite riskine yol açabilir.

A179. Denetim ağından kaynaklanan yükümlülüklerin amacı, denetim ağına dâhil şirketler arasında kaliteli denetimlerin tutarlı bir şekilde yürütülmesinin teşvik edilmesidir. Denetim ağı, denetim şirketinin denetim ağından kaynaklanan yükümlülükleri yerine getirmesini isteyebilir; ancak, denetim şirketinin denetim ağından kaynaklanan yükümlülükleri şirketin ve denetimlerinin niteliğine ve içinde bulunduğu şartlara uygun olacak şekilde uyarlaması veya desteklemesi gerekebilir.

Denetim ağından kaynaklanan yükümlülüklerin veya denetim ağı hizmetlerinin nasıl uyarlanma veya desteklenme gerektirebileceğine ilişkin örnekler

Denetim Ağından Kaynaklanan Yükümlülükler veya Hizmetleri	Denetim Şirketinin, Denetim Ağından Kaynaklanan Yükümlülükleri veya Denetim Ağı Hizmetlerini Nasıl Uyarlayacağı veya Destekleyeceği
Denetim ağı, denetim şirketinin kalite yönetim sistemine belirli kalite risklerini dâhil etmesini zorunlu tutmuştur. Böylece, denetim ağına dâhil tüm denetim şirketleri söz konusu kalite risklerini ele alır.	Kalite risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesinin bir parçası olarak denetim şirketi, denetim ağının zorunlu tuttuğu kalite risklerini dâhil eder. Denetim şirketi ayrıca kalite risklerini ele almak için denetim ağının zorunlu tuttuğu, risklere karşı yapılacak işleri tasarlar ve uygular.
Denetim ağı, denetim şirketinin risklere karşı yapılacak belirli işleri tasarlamasını ve uygulamasını zorunlu tutmuştur.	Risklere karşı yapılacak işlerin tasarlanması ve uygulanmasının bir parçası olarak denetim şirketi aşağıdakilere karar verir: <ul style="list-style-type: none">• Risklere karşı yapılacak işlerin hangi kalite risklerini ele aldığı,• Denetim şirketinin niteliği ve içinde bulunduğu şartlar göz önüne alındığında, denetim ağının zorunlu tuttuğu risklere karşı yapılacak işlerin, şirketin kalite yönetim sistemine nasıl dâhil edileceği. Bu husus, denetim şirketinin ve denetimlerinin niteliğini ve içinde bulunduğu şartları yansıtacak şekilde, risklere

	karşı yapılacak işlerin uyarlanmasını (örneğin, bir metodolojiyi mevzuata ilişkin konuları içerecek şekilde uyarlamayı) içerebilir.
Denetim şirketi, denetim ağına dâhil diğer şirketlerden kişileri birim denetçisi olarak kullanmaktadır. Denetim ağına dâhil şirketlerin kalite yönetim sistemlerinde yüksek derecede benzerlik sağlayan denetim ağından kaynaklanan yükümlülükler mevcuttur. Denetim ağından kaynaklanan yükümlülükler, topluluk denetimlerinde bir birim üzerinde çalışmak üzere görevlendirilen kişilere uygulanan belirli kriterleri kapsamaktadır.	Denetim şirketi; denetim ekibinin birim denetçisi (diğer bir ifadeyle, denetim ağına dâhil diğer şirket) ile birlikte birim denetimi için görevlendirilen kişilerin, denetim ağından kaynaklanan yükümlülüklerde belirlenen belirli kriterleri karşıladığını taahhüt etmesi gereken politika veya prosedürler oluşturur.

A180. Bazı durumlarda denetim şirketi, denetim ağından kaynaklanan yükümlülükleri veya denetim ağı hizmetlerini uyarlarken veya desteklerken, denetim ağından kaynaklanan yükümlülükler veya denetim ağı hizmetlerinde olası iyileştirmeler tespit edebilir ve bu iyileştirmeleri denetim ağına bildirebilir.

Denetim Ağı Tarafından Denetim Şirketinin Kalite Yönetim Sistemi Üzerinde Gerçekleştirilen İzleme Faaliyetleri (Bkz.: 50(c) paragrafı)

A181. Denetim şirketinin kalite yönetim sistemine ilişkin denetim ağı tarafından gerçekleştirilen izleme faaliyetleri aşağıdaki gibi bilgileri içerebilir:

- Niteliği, zamanlaması ve kapsamı dâhil olmak üzere, izleme faaliyetlerinin açıklanması,
- Denetim şirketinin kalite yönetim sistemiyle ilgili bulgular, tespit edilen eksiklikler ve diğer gözlemler (örneğin, denetim şirketinin kalite yönetim sistemini iyileştirmesi veya daha da geliştirmesi için olumlu sonuçlar veya fırsatlar) ve
- Denetim ağının, tespit edilen eksikliklerin kök neden(ler)ine ilişkin değerlendirmesi, tespit edilen eksikliklerin etkisi ve önerilen düzeltici adımlar.

Denetim Ağı Tarafından Denetim Ağına Dâhil Şirketlerde Gerçekleştirilen İzleme Faaliyetleri (Bkz.: 51(b) paragrafı)

A182. Denetim ağı tarafından, denetim ağına dâhil şirketlerin kalite yönetim sistemleri genelinde gerçekleştirilen izleme faaliyetlerinin genel sonuçları hakkında denetim ağından alınan bilgiler; denetim ağı genelinde tespit edilen eksikliklere ilişkin trendler

ve ortak alanlar ya da ağ genelinde pekiştirilecek olumlu sonuçlar dâhil olmak üzere, A181 paragrafında açıklanan bilgilerin bir toplamı veya özeti olabilir. Bu tür bilgiler;

- Denetim şirketi tarafından;
 - Kalite risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesinde kullanılabilir.
 - Denetim şirketi tarafından kalite yönetim sisteminde kullanılan, denetim ağından kaynaklanan yükümlülüklerde veya denetim ağı hizmetlerinde eksikliklerin olup olmadığına karar vermede denetim şirketi tarafından dikkate alınan, ihtiyaca uygun diğer bilgilerin bir parçası olarak kullanılabilir.
- Ortak denetim ağından kaynaklanan yükümlülükler (örneğin, ortak kalite hedefleri, kalite riskleri ve risklere karşı yapılacak işlere) tabi olan, denetim ağına dâhil bir şirketten gelen birim denetçilerinin yetkinlik ve kabiliyetlerini değerlendirme kapsamında topluluk sorumlu denetçilerine iletilir.

A183. Bazı durumlarda denetim şirketi, denetim ağına dâhil bir şirketin kalite yönetim sisteminde tespit edilen ve denetim şirketini etkileyen eksiklikler hakkında denetim ağından bilgi alabilir. Denetim ağı ayrıca, denetim ağına dâhil şirketlerin kalite yönetim sistemlerinde gerçekleştirilen dış teftişlerin sonuçlarıyla ilgili olarak denetim ağına dâhil şirketlerden bilgi toplayabilir. Bazı durumlarda, ülke mevzuatı, denetim ağının, ağdaki diğer denetim şirketleri ile bilgi paylaşımında bulunmasını engelleyebilir veya bu tür bilgilerin ayrıntı düzeyini sınırlandırabilir.

A184. Denetim şirketi; denetim ağı tarafından denetim ağına dâhil denetim şirketlerinde gerçekleştirilen izleme faaliyetlerinin genel sonuçları hakkında kendisine bilgi verilmediği durumlarda aşağıdaki gibi ilave adımlar atabilir:

- Konuyu denetim ağı ile görüşmek ve
- Bu durumun denetim şirketinin denetimleri üzerindeki etkisini belirlemek ve bu etkiyi denetim ekiplerine bildirmek.

Denetim Şirketi Tarafından, Denetim Ağından Kaynaklanan Yükümlülüklerde ya da Denetim Ağı Hizmetlerinde Tespit Edilen Eksiklikler (Bkz.: 52 nci paragraf)

A185. Denetim ağından kaynaklanan yükümlülükler veya denetim şirketi tarafından kullanılan denetim ağı hizmetleri, denetim şirketinin kalite yönetim sisteminin bir parçasını oluşturduğundan, KYS 1'in izleme ve düzeltme ile ilgili hükümlerine de tabidir. Denetim ağından kaynaklanan yükümlülükler veya denetim ağı hizmetleri; denetim ağı, denetim şirketi veya her ikisi tarafından da izlenebilir.

Denetim ağından kaynaklanan yükümlülüğün veya denetim ağı hizmetinin hem denetim ağı hem de denetim şirketi tarafından izlendiği duruma ilişkin örnek

Bir denetim ağı, ortak bir metodoloji için denetim ağı seviyesinde izleme faaliyetleri gerçekleştirebilir. Denetim şirketi ayrıca, denetim teftişlerini gerçekleştirerek denetim

ekibi üyeleri tarafından metodolojinin uygulanmasını izler.

A186. Denetim ağından kaynaklanan yükümlülüklerde veya denetim ağı hizmetlerinde tespit edilen eksikliğin etkisini ele alacak düzeltici adımları tasarlar ve uygularken denetim şirketi;

- Denetim ağı tarafından planlanan düzeltici adımları ve bu düzeltici adımların uygulanmasında denetim şirketinin herhangi bir sorumluluğu olup olmadığını anlamaya çalışabilir ve
- Aşağıdaki gibi durumlarda, tespit edilen eksikliği ve ilgili kök neden(ler)i ele almak için destekleyici düzeltici adımların atılmasına gerek olup olmadığını değerlendirebilir:
 - Denetim ağı, uygun düzeltici adımlar atmamıştır veya
 - Denetim ağının düzeltici adımlarının, tespit edilen eksikliği etkin bir şekilde ele alması zaman alacaktır.

Kalite Yönetim Sisteminin Değerlendirilmesi (Bkz.: 53 üncü paragraf)

A187. Kalite yönetim sistemi için nihai sorumluluk ve hesap verme yükümlülüğü verilen kişi veya kişilere, değerlendirmenin gerçekleştirilmesinde diğer kişiler tarafından destek verilebilir. Bununla birlikte, değerlendirmenin sorumluluğu, kalite yönetim sistemi için nihai sorumluluk ve hesap verme yükümlülüğü verilen kişi veya kişilere aittir.

A188. Değerlendirmenin yapıldığı zaman; denetim şirketinin içinde bulunduğu şartlara bağlı olabilir ve denetim şirketinin mali yılsonu veya yıllık izleme döngüsünün tamamlanmasına denk gelebilir.

A189. Kalite yönetim sisteminin değerlendirilmesi için dayanak oluşturan bilgiler, 46 ncı paragraf uyarınca kalite yönetim sistemi için nihai sorumluluk ve hesap verme yükümlülüğü verilen kişi veya kişilere iletilen bilgileri içerir.

Kalite yönetim sisteminin değerlendirilmesi için dayanak oluşturan bilgilerin nasıl elde edilebileceğine ilişkin ölçülebilirlik örnekleri

- Karmaşıklık düzeyi düşük olan bir denetim şirketinde, kalite yönetim sistemi için nihai sorumluluk ve hesap verme yükümlülüğü verilen kişi veya kişiler izleme ve düzeltme sürecine doğrudan katılabilirler ve bu nedenle kalite yönetim sisteminin değerlendirilmesini destekleyen bilgilerden haberdar olabilirler.
- Karmaşıklık düzeyi yüksek olan bir denetim şirketinde, kalite yönetim sistemi için nihai sorumluluk ve hesap verme yükümlülüğü verilen kişi veya kişiler, kalite yönetim sistemini değerlendirmek için gereken bilgileri derlemek, özetlemek ve iletmek için süreç oluşturmaya ihtiyaç duyabilirler.

A190. KYS 1 bağlamında kalite yönetim sisteminin bir bütün olarak işleminin, denetim şirketine, sistemin hedeflerine ulaşıldığına dair makul güvence sağlaması beklenmektedir. Kalite yönetim sistemi için nihai sorumluluk ve hesap verme yükümlülüğü verilen kişi veya kişiler; kalite yönetim sistemine ilişkin sonuca ulaşırken, aşağıdaki hususları izleme ve düzeltme sürecinin sonuçlarını kullanırken dikkate alabilir:

- Tespit edilen eksikliklerin ciddiyet ve yaygınlığı ile kalite yönetim sisteminin hedeflerine ulaşılması üzerindeki etkisi,
- Denetim şirketinin düzeltici adımlar tasarlamış ve uygulamış olup olmadığı ile değerlendirme zamanına kadar atılmış düzeltici adımların etkin olup olmadığı ve
- Tespit edilen eksikliklerin kalite yönetim sistemi üzerindeki etkisinin uygun şekilde düzeltilmiş olup olmadığı (örneğin, 45 inci paragraf uyarınca ilave adımların atılıp atılmadığı).

A191. Değerlendirme zamanında, tespit edilen ciddi eksikliklerin (ciddi ve yaygın olan tespit edilen eksiklikler dâhil) uygun şekilde düzeltilmiş olduğu ve etkilerinin düzeltildiği durumlar olabilir. Bu tür durumlarda, kalite yönetim sistemi için nihai sorumluluk ve hesap verme yükümlülüğü verilen kişi veya kişiler, kalite yönetim sisteminin, denetim şirketine kalite yönetim sisteminin hedeflerine ulaşıldığına dair makul güvence sağladığı sonucuna ulaşabilir.

A192. Tespit edilen bir eksikliğin kalite yönetim sisteminin tasarımı, uygulanması ve işleyişi üzerinde yaygın bir etkisi olabilir. Örneğin;

- Eksiklik, kalite yönetim sisteminin birçok unsurunu veya yönünü etkiler.
- Eksiklik, kalite yönetim sisteminin belirli bir unsuru veya yönü ile sınırlı olmasına rağmen kalite yönetim sistemi açısından temel teşkil edecek derecede öneme sahiptir.
- Eksiklik, denetim şirketinin birçok faaliyet birimini veya farklı coğrafi konumlarını etkilemektedir.
- Eksikliğin bir faaliyet birimi veya bir coğrafi konumla sınırlı olmasına rağmen etkilenen faaliyet birimi veya coğrafi konum, denetim şirketinin tümü açısından temel teşkil edecek derecede bir öneme sahiptir.
- Eksiklik, belirli tür veya nitelikteki denetimlerin önemli bir bölümünü etkilemektedir.

Ciddi olarak kabul edilebilecek ancak yaygın olmayan bir eksiklik örneği

Denetim şirketi, küçük bir bölge ofisinde bir eksiklik tespit etmiştir. Tespit edilen eksiklik, şirketin birçok politika veya prosedürüne aykırılık teşkil etmektedir.

Denetim şirketi, bölge ofisindeki şirket kültürünün, özellikle finansal önceliklere aşırı derecede odaklanan bölge ofisindeki yöneticilerin eylem ve davranışlarının, tespit edilen eksikliğin kök nedenine katkıda bulunduğunu tespit etmiştir. Denetim şirketi, tespit edilen eksikliğin etkisinin;

- Bölge ofisinin kültürü ve denetim şirketi politika veya prosedürlerine genel uygunluk sağlama ile ilgili olduğu için ciddi olduğuna ve
 - Küçük bir bölge ofisiyle sınırlı olduğu için yaygın olmadığına,
- karar vermiştir.

A193. Kalite yönetim sistemi için nihai sorumluluk ve hesap verme yükümlülüğü verilen kişi veya kişiler; tespit edilen eksikliklerin ciddi ve yaygın olduğu ve tespit edilen eksikliklerin düzeltilmesi için atılan adımların uygun olmadığı ve tespit edilen eksikliklerin etkilerinin uygun bir şekilde düzeltilmediği durumlarda kalite yönetim sisteminin denetim şirketine kalite yönetim sisteminin hedeflerine ulaşıldığına dair makul güvence sağlamadığı sonucuna varabilir.

Ciddi ve yaygın olarak değerlendirilebilecek bir eksiklik örneği

Denetim şirketi, şirketin en büyük ofisi olan ve tüm bölge için finansal, operasyonel ve teknik destek sağlayan bir bölge ofisinde eksiklik tespit etmiştir. Tespit edilen eksiklik, şirketin birçok politika veya prosedürüne aykırılık teşkil etmektedir. Denetim şirketi, bölge ofisindeki kültürün, özellikle finansal önceliklere aşırı derecede odaklanan bölge ofisindeki yöneticilerin eylem ve davranışlarının, tespit edilen eksikliğin kök nedenine katkıda bulunduğunu tespit etmiştir. Denetim şirketi, tespit edilen eksikliğin etkisinin;

- Bölge ofisinin kültürü ve denetim şirketi politika veya prosedürlerine genel uygunluk sağlama ile ilgili olduğu için ciddi olduğuna ve
 - Bölge ofisi, en büyük ofis olduğu ve diğer birçok ofise destek sağladığı için ve denetim şirketi politika veya prosedürlerine uyulmaması diğer ofisler üzerinde daha geniş bir etkiye sahip olabileceği için yaygın olduğuna,
- karar vermiştir.

A194. Denetim şirketinin, tespit ettiği ciddi ve yaygın eksiklikleri düzeltmesi zaman alabilir. Denetim şirketinin tespit edilen eksiklikleri düzeltmek için adım atmaya devam etmesi durumunda, tespit edilen eksikliklerin yaygınlığı azalabilir ve tespit edilen eksikliklerin hâlâ ciddi olduğu, ancak artık ciddi ve yaygın nitelikte olmadığına karar verilebilir. Bu tür durumlarda, kalite yönetim sistemi için nihai sorumluluk ve hesap verme yükümlülüğü verilen kişi veya kişiler; kalite yönetim sisteminin tasarımı, uygulanması ve işleyişi üzerinde ciddi ancak yaygın olmayan bir etkiye sahip, tespit edilen eksikliklerle ilgili hususlar dışında, kalite yönetim sisteminin denetim şirketine kalite yönetim sisteminin hedeflerine ulaşıldığına dair makul güvence sağladığı sonucuna

ulaşabilir.

A195. KYS 1'de, denetim şirketinin kalite yönetim sistemi hakkında bağımsız bir güvence raporu edinmesi zorunlu tutulmamakta, ancak bunu yapması da yasaklanmamaktadır.

Zamanında ve Uygun Adımlar Atılması ve İletişim (Bkz.: 55 inci paragraf)

A196. Kalite yönetim sistemi için nihai sorumluluk ve hesap verme yükümlülüğü verilen kişi veya kişilerin 54(b) veya 54(c) paragraflarında belirtilen sonuçlardan birine ulaşması durumunda, denetim şirketi aşağıdakiler dâhil olmak üzere zamanında ve uygun adımlar atar:

- Daha fazla kaynak tahsis etme veya daha fazla rehberlik geliştirme yoluyla denetimlerin yürütülmesini desteklemek için önem almak ve tespit edilen eksiklikler düzeltilene kadar denetim şirketi tarafından hazırlanan raporların içinde bulunulan şartlara uygun olduğunu teyit etmek ve bu önemleri denetim ekiplerine bildirmek ve
- Hukuki danışmanlık almak.

A197. Bazı durumlarda denetim şirketi, şirketin icri nitelikte olmayan gözetimini üstlenen bağımsız bir yönetim organına sahip olabilir. Bu tür durumlarda iletişim, bağımsız yönetim organını bilgilendirmeyi de içerebilir.

A198. *Denetim şirketinin kalite yönetim sisteminin değerlendirilmesi hakkında denetim şirketi dışındaki taraflara bilgi vermesinin uygun olabileceği durumlara ilişkin rnekler*

- Denetim şirketinin bir denetim ağına dâhil olması.
- Denetim ağına dâhil diğer şirketlerin, örneğin bir topluluk denetiminde, denetim şirketi tarafından yapılan çalışmaları kullanması.
- Denetim şirketi tarafından düzenlenen bir raporun, kalite yönetim sistemine aykırı hareket edilmesinden dolayı uygun olmadığının şirket tarafından tespit edilmesi durumunda, işletme yönetiminin veya üst yönetiminden sorumlu olanların bilgilendirilmesine ihtiyaç duyulması.
- Mevzuatla, denetim şirketinin düzenleme ve denetleme yetkisini haiz olan bir kurum veya kuruluşla iletişime geçmesinin zorunlu tutulması.

Performans Değerlendirmeleri (Bkz.: 56 ncı paragraf)

A199. Periyodik performans değerlendirmeleri hesap verebilirliği artırır. Bir kişinin performansını değerlendirirken denetim şirketi aşağıdakileri dikkate alabilir:

- Denetim şirketinin kalite yönetim sistemine ilişkin izleme faaliyetleri neticesinde söz konusu kişinin sorumluluğuyla ilgili olarak ulaşılan sonuçlar. Bazı durumlarda denetim şirketi, söz konusu kişi için hedefler belirleyebilir ve bu hedeflere göre şirketin izleme faaliyetlerinin sonuçlarını ölçebilir.

- Kişinin sorumluluğuyla ilgili tespit edilen eksikliklere karşılık olarak kişi tarafından atılan adımlar ve bu tür adımların zamanlaması ve etkinliği.

Denetim şirketinin performans değerlendirmelerini nasıl yapacağına ilişkin ölçeklenebilirlik örnekleri

- Karmaşıklık düzeyi düşük olan bir denetim şirketi, değerlendirmeyi yapmak üzere bir hizmet sağlayıcıyı görevlendirebilir veya şirketin izleme faaliyetlerinin sonuçları, kişinin performansının bir göstergesi sayılabilir.
- Karmaşıklık düzeyi yüksek olan bir denetim şirketinde ise, performans değerlendirmeleri; şirketin yönetim organının icrâî nitelikte olmayan bağımsız bir üyesi veya şirketin yönetim organı tarafından gözetimi yapılan özel bir komite tarafından yapılabilir.

A200. Olumlu performans değerlendirmeleri, kişinin kaliteye olan bağlılığına odaklanan ve hesap verme yükümlülüğünü güçlendiren ödül, terfi ve diğer teşvikler yoluyla ödüllendirilebilir. Öte yandan, denetim şirketi, kalite hedeflerine ulaşmasını etkileyebilecek olumsuz bir performans değerlendirmesini ele almak için düzeltici adımlar atabilir.

Kamu Sektörüne Özgü Hususlar

A201. Kamu sektörü söz konusu olması hâlinde, kişilerin atanma şekli göz önünde bulundurulduğunda, kalite yönetim sistemi için nihai sorumluluk ve hesap verme yükümlülüğü verilen kişi veya kişilerin performans değerlendirmesini yapmak ya da performans değerlendirme sonuçlarını ele almak için adım atmak mümkün olmayabilir. Bununla birlikte, yine de kalite yönetim sisteminin bazı yönlerinin işleyişi için sorumluluk verilen denetim şirketindeki diğer kişiler için performans değerlendirmeleri yapılabilir.

Belgelendirme (Bkz.: 57–59 uncu paragraflar)

A202. Çalışma kâğıtları, denetim şirketinin KYS 1'in yanı sıra mevzuat veya etik hükümlere uygunluk sağladığına dair kanıt sağlar. Ayrıca, personel ve denetim ekiplerini eğitmek, kurumsal bilginin korunmasını sağlamak ve denetim şirketi tarafından kalite yönetim sistemi hakkında alınan kararların dayanağına ilişkin bir tarihçe sağlamak açısından faydalı olabilir. Denetim şirketinin, kalite yönetim sistemi hakkında dikkate alınan her konuyu veya varılan her yargıyı belgelendirmesi gerekli ve uygulanabilir değildir. Ayrıca, denetim şirketinin KYS 1'e uygunluk sağladığı; bilgi ve iletişim unsuru kapsamında dokümanlar veya diğer yazılı materyaller ya da kalite yönetim sisteminin unsurlarına dâhil olan BT uygulamaları aracılığıyla kanıtlanabilir.

A203. Çalışma kâğıtları; resmî yazılı kılavuzlar, kontrol listeleri ve formlar şeklinde olabilir, gayri resmî olarak belgelendirilebilir (örneğin, e-posta iletişimi veya web sitelerindeki ilanlar) veya BT uygulamalarında ya da diğer dijital formlarda (örneğin, veri tabanlarında) tutulabilir. Çalışma kâğıtlarının ne sıklıkla güncellendiği dâhil olmak

üzere, denetim şirketinin çalışma kâğıtlarının şekli, içeriği ve kapsamı hakkındaki yargılarını etkileyebilecek faktörler aşağıdakileri içerebilir:

- Denetim şirketinin büyüklüğü ve ofis sayısı,
- Denetim şirketi uygulamalarının ve kurumsal yapısının niteliği ve karmaşıklığı,
- Denetim şirketinin yürüttüğü denetimlerin niteliği ve denetimlerini yürüttüğü işletmelerin niteliği,
- Belgelenen hususun niteliği ve karmaşıklığı (örneğin, söz konusu hususun kalite yönetim sisteminin değişen bir yönüyle ilgili olup olmadığı veya daha yüksek bir kalite riski içeren bir alanla ilgili olup olmadığı) ve hususla ilgili varılan yargıların karmaşıklığı ve
- Kalite yönetim sistemindeki değişikliklerin sıklığı ve kapsamı.

Karmaşıklık düzeyi düşük olan bir denetim şirketine, gayri resmî iletişim yöntemleri etkin olabileceğinden, iletilen konuları destekleyen çalışma kâğıtlarına sahip olmak gerekli olmayabilir. Bununla birlikte, karmaşıklık düzeyi düşük olan denetim şirketi, gerçekleştiklerine dair kanıt sağlamak için bu tür iletişimleri belgelendirmenin uygun olduğuna karar verebilir.

- A204. Bazı durumlarda, Kurum veya düzenleme ve denetleme yetkisini haiz olan bir kurum veya kuruluş, örneğin, dış teftiş bulgularının bir sonucu olarak, resmî veya gayri resmî olarak belgelendirme hükümleri oluşturabilir. Etik hükümler, belgelendirmeyle ilgili ayrıntılı hükümler içerebilir. Örneğin Etik Kurallar; çıkar çatışmaları, mevzuata aykırılık ve bağımsızlıkla ilgili belirli durumlar dâhil olmak üzere, belirli hususların belgelendirilmesini zorunlu tutar.
- A205. Denetim şirketinin, her bir kalite hedefine ilişkin her şart, olay, durum, eylem veya eylemsizliği ya da kalite riskine yol açabilecek her bir risk değerlendirmesini belgelendirmesi gerekmez. Bununla birlikte denetim şirketi; kalite risklerini ve denetim şirketinin kalite risklerine nasıl karşılık verdiğini belgelendirirken, kalite risklerine ilişkin yapılan değerlendirmenin (diğer bir ifadeyle, bir veya birden fazla kalite hedefine ulaşılması üzerindeki etkisine ve gerçekleşmesine ilişkin) gerekçelerini risklere karşı yapılacak işlerin tutarlı bir şekilde uygulanmasını ve işleyişini desteklemek için belgelendirebilir.
- A206. Çalışma kâğıtları; denetim ağı, denetim ağına dâhil şirketler veya denetim ağına dâhil diğer yapı veya kuruluşlar tarafından sağlanabilir.

TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI

KALİTE YÖNETİM STANDARDI 2

DENETİMİN KALİTESİNİN GÖZDEN GEÇİRİLMESİ

KALİTE YÖNETİM STANDARDI 2
DENETİMİN KALİTESİNİN GÖZDEN GEÇİRİLMESİ

İÇİNDEKİLER

	Paragraf
Giriş	
Kapsam.....	1-4
Denetim Şirketinin Kalite Yönetim Sistemi ve Kalitenin Gözden Geçirilmesine İlişkin Rolü	5-9
Uygulama Alanı.....	10
Yürürlük Tarihi.....	11
Amaç	12
Tanımlar	13
Ana Hükümler	
Ana Hükümlerin Uygulanması ve Bu Hükümlere Uygunluk Sağlanması.....	14-16
Kaliteyi Gözden Geçiren Kişilerin Atanması ve Liyakatine İlişkin Kıstaslar.....	17-23
Kalitenin Gözden Geçirilmesi.....	24-27
Belgelendirme.....	28-30
Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama	
Kaliteyi Gözden Geçiren Kişilerin Atanması ve Liyakatine İlişkin Kıstaslar.....	A1-A24
Kalitenin Gözden Geçirilmesi.....	A25-A49
Belgelendirme.....	A50-A53

Kalite Yönetim Standardı (KYS) 2 “Denetimin Kalitesinin Gözden Geçirilmesi”, KYS 1 “Finansal Tablolarda Bağımsız Denetim veya Sınırlı Bağımsız Denetimi ile Diğer Güvence Denetimleri ya da İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Şirketleri İçin Kalite Yönetimi” ile birlikte dikkate alınır.

Giriş

Kapsam

1. Bu Kalite Yönetim Standardı (KYS);
 - (a) Denetimin kalitesini gözden geçiren kişinin (*bundan sonra kaliteyi gözden geçiren kişi olarak kullanılacaktır*) atanması ve liyakati ile
 - (b) Denetimin kalitesinin gözden geçirilmesi (*bundan sonra kalitenin gözden geçirilmesi olarak kullanılacaktır*) ve belgelendirilmesinde kaliteyi gözden geçiren kişinin sorumluluklarını ele alır.

Bu Standartta, ilgili diğer mevzuata aykırılık teşkil eden hükümlerin bulunması durumunda, denetim şirketi söz konusu mevzuata uymak zorundadır.

2. Bu KYS, KYS 1 uyarınca kalitesi gözden geçirilmesi gereken tüm denetimler için uygulanır.²¹ Bu KYS, denetim şirketinin KYS 1'e veya en az KYS 1'de öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer düzenlemelere tabi olduğu ön kabulüne dayanarak düzenlenmiştir. Bu Standart, etik hükümlerle birlikte dikkate alınır.
3. Bu KYS'ye uygun olarak kalitenin gözden geçirilmesi, KYS 1 uyarınca denetim şirketinin risklere karşı özel olarak tasarladığı ve uyguladığı bir karşılıktır.²² Kalitenin gözden geçirilmesi, denetim şirketi adına kaliteyi gözden geçiren kişi tarafından yapılır.

Ölçeklendirilebilirlik

4. Bu KYS uyarınca kaliteyi gözden geçiren kişinin uygulayacağı prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamı, denetimin ya da işletmenin niteliğine ve içinde bulunduğu şartlara göre farklılık gösterir. Örneğin, denetim ekibi tarafından yapılan daha az sayıda önemli muhakeme içeren denetimlerde, kaliteyi gözden geçiren kişinin uygulayacağı prosedürlerin kapsamı daha dar olacaktır.

Denetim Şirketinin Kalite Yönetim Sistemi ve Kalitenin Gözden Geçirilmesine İlişkin Rolü

5. KYS 1, denetim şirketinin kalite yönetim sistemi kapsamındaki sorumluluklarını belirler ve kalite risklerine ilişkin değerlendirmelerin gerekçelerine dayanan ve bunlara karşılık veren uygun bir yaklaşımla kalite risklerine karşı yapılacak işleri tasarlamasını ve uygulamasını gerektirir.²³ KYS 1 uyarınca risklere verilecek karşılıklar, bu Standart uyarınca yapılacak kalite gözden geçirmelerini ele alan politika veya prosedürler oluşturulmasını içerir.
6. Denetim şirketi, kalite yönetim sisteminin tasarlanması, uygulanması ve işleyişinden sorumludur. KYS 1 uyarınca denetim şirketinin amacı; yürüttüğü finansal tabloların

²¹ Kalite Yönetim Standardı (KYS) 1 (*önceki adıyla Kalite Kontrol Standardı 1*) Finansal Tabloların Bağımsız Denetim veya Sınırlı Bağımsız Denetimi ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Şirketleri İçin Kalite Kontrol, 34(f) paragrafı

²² KYS 1, 34(f) paragrafı

²³ KYS 1, 26 ncı paragraf

bağımsız denetim veya sınırlı bağımsız denetimleri ile diğer güvence denetimleri veya ilgili hizmetlere ilişkin olarak;

- (a) Denetim şirketinin ve personelinin, sorumluluklarını mesleki standartlara ve mevzuat hükümlerine uygun olarak yerine getirdiği ve denetimi söz konusu standartlara ve mevzuat hükümlerine uygun yürüttüğü ve
- (b) Denetim şirketi (sorumlu denetçi) tarafından düzenlenen raporların içinde bulunulan şartlara uygun olduğu

hususlarında kendisine makul güvence sağlayan bir kalite yönetim sistemi tasarlamak, uygulamak ve işleyişini sağlamaktır.²⁴

7. KYS 1’de açıklandığı üzere²⁵, kaliteli denetimlerin tutarlı bir şekilde yürütülmesi kamu yararına hizmet eder. Kaliteli denetimler; denetimlerin mesleki standartlara ve mevzuat hükümlerine uygun olarak planlanması, yürütülmesi ve raporlanmasıyla gerçekleştirilebilir. Mesleki standartların amaçlarına ulaşılması ve mevzuat hükümlerine uygunluk sağlanması, mesleki muhakemenin kullanılmasını ve denetimin türüne bağlı olarak mesleki şüphecilik içinde hareket edilmesini gerektirir.
8. Kalitenin gözden geçirilmesi, denetim ekibi tarafından yapılan önemli muhakemelerin ve bu kapsamda ulaşılan sonuçların tarafsız bir şekilde değerlendirilmesidir. Kaliteyi gözden geçiren kişinin önemli muhakemeler hakkında yaptığı değerlendirme, mesleki standartlar ve mevzuat hükümleri çerçevesinde gerçekleştirilir. Ancak kalitenin gözden geçirilmesi, denetimin tamamının, mesleki standartlar ve mevzuat hükümlerine veya denetim şirketinin politika veya prosedürlerine uygun olup olmadığını değerlendirme amacı taşımaz.
9. Kaliteyi gözden geçiren kişi denetim ekibinin bir üyesi değildir. Kalitenin gözden geçirilmesi; sorumlu denetçinin denetimin yönetilmesi, kaliteli bir şekilde yürütülmesi veya denetim ekibi üyelerinin yönlendirilmesi ve gözetimi ile yaptıkları işlerin gözden geçirilmesine ilişkin sorumluluklarını değiştirmez. Kaliteyi gözden geçiren kişinin denetime ilişkin görüş veya sonuçları desteklemek için kanıt toplamasına gerek yoktur, ancak denetim ekibi, kalitenin gözden geçirilmesi sırasında ortaya çıkan hususlara karşılık vermek amacıyla daha fazla kanıt toplayabilir.

Uygulama Alanı

10. Bu KYS’de, denetim şirketinin bu KYS’yi uygulama amacı ile denetim şirketi ve kaliteyi gözden geçiren kişinin bu amaca ulaşmasını sağlamak için tasarlanmış ana hükümler yer alır. Ayrıca bu KYS’de, Standardın doğru anlaşılmasına ilişkin bir çerçeve sağlayan giriş bölümü, tanımlar bölümü ve açıklayıcı hükümler ve uygulama bölümü yer alır. KYS 1²⁶’de ise giriş bölümü ve tanımlar, amaç, ana hükümler, açıklayıcı hükümler ve uygulama bölümü yer almaktadır.

²⁴ KYS 1, 14 üncü paragraf

²⁵ KYS 1, 15 inci paragraf

²⁶ KYS 1, 12 nci paragraf ve A6-A9 paragrafları

Yürürlük Tarihi

11. Bu KYS:

- (a) 31 Aralık 2023 tarihinde veya sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin bağımsız denetimi ve sınırlı bağımsız denetimlerinde ve
 - (b) 31 Aralık 2023 tarihinde veya sonrasında başlayacak diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetlerde
- uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer. Erken uygulama teşvik edilir.

Amaç

12. Denetim şirketinin amacı, liyakat sahibi birini kaliteyi gözden geçiren kişi olarak atamak suretiyle, denetim ekibi tarafından yapılan önemli muhakemelerin ve bu kapsamda ulaşılan sonuçların tarafsız bir şekilde değerlendirilmesini sağlamaktır.

Tanımlar

13. Aşağıdaki terimler bu KYS’de, karşılarında belirtilen anlamlarıyla kullanılmıştır:

- (a) Kalitenin gözden geçirilmesi: Kaliteyi gözden geçiren kişinin, denetim ekibi tarafından yapılan önemli muhakemeler ve bu kapsamda ulaşılan sonuçları tarafsız bir şekilde değerlendirmesidir. Kalitenin gözden geçirilmesi, rapor tarihinde veya öncesinde tamamlanır.
- (b) Kaliteyi gözden geçiren kişi: Denetimin kalitesini gözden geçirmek üzere denetim şirketi tarafından atanan sorumlu denetçi, denetim şirketindeki diğer bir kişi veya denetim şirketi dışından bir kişidir.
- (c) Etik hükümler: Kaliteyi gözden geçiren bir bağımsız denetçinin tabi olduğu mesleki etik ilkeler ve hükümlerdir. Etik hükümler; finansal tabloların bağımsız denetimi veya sınırlı bağımsız denetimi ya da diğer güvence denetimleri veya ilgili hizmetlere ilişkin olarak, Kurum tarafından yayımlanan Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar’da (Bağımsızlık Standartları Dâhil) (Etik Kurallar) yer alan hükümler ile mevzuatta yer alan daha kısıtlayıcı diğer hükümlerinden oluşur. (Bkz.: A12–A15 paragrafları)

Ana Hükümler

Ana Hükümlerin Uygulanması ve Bu Hükümlere Uygunluk Sağlanması

14. Denetim şirketi ve kaliteyi gözden geçiren kişi, bu KYS’nin amacını anlamak ve ana hükümleri uygun şekilde yerine getirmek üzere, açıklayıcı hükümler ve uygulama bölümü dâhil, bu KYS’ye vâkif olur.
15. Denetim şirketi veya kaliteyi gözden geçiren kişi, hükmün yürütülen denetimle ilgili olmaması durumu hariç olmak üzere, bu KYS’nin tüm hükümlerine uyar.
16. Ana hükümlerin uygun bir şekilde yerine getirilmesinin, bu Standardın amacına ulaşma konusunda yeterli dayanağı sağlaması beklenir. İlgili hükümlerin uygulandığı ancak bu Standardın amacına ulaşma konusunda yeterli dayanağın sağlanmadığı sonucuna varan

denetim şirketi veya kaliteyi gözden geçiren kişi -uygun hâllerde- söz konusu amaca ulaşmak üzere ilave adımlar atar.

Kaliteyi Gözden Geçiren Kişilerin Atanması ve Liyakatine İlişkin Kıstaslar

17. Denetim şirketi, kaliteyi gözden geçiren kişilerin atanması sorumluluğunun, şirket içinde bu sorumluluğu yerine getirecek yetkinlik, kabiliyet ve uygun yetkiye sahip kişi veya kişilere verilmesini gerektiren politika veya prosedürler oluşturur. Söz konusu politika veya prosedürler, bu kişi veya kişilerin kaliteyi gözden geçiren kişiyi atamasını gerektirir. (Bkz.: A1–A3 paragrafları)
18. Denetim şirketi, kaliteyi gözden geçiren kişi olarak atanacak kişinin liyakatine ilişkin kıstasları belirleyen politika veya prosedürler oluşturur. Söz konusu politika veya prosedürler; kaliteyi gözden geçiren kişinin denetim ekibinin bir üyesi olmamasını ve (Bkz.: A4 paragrafı)
 - (a) Kaliteyi gözden geçirmek için yeterli zaman dâhil, yetkinlik, kabiliyet ve uygun yetkiye sahip olmasını, (Bkz.: A5–A11 paragrafları)
 - (b) Kaliteyi gözden geçiren kişinin tarafsızlık ve bağımsızlığına yönelik tehditlerle ilişkili olanlar dâhil, etik hükümlere uymasını ve (Bkz.: A12–A15 paragrafları)
 - (c) Kaliteyi gözden geçiren kişinin liyakatiyle ilgili -varsa- mevzuat hükümlerine uymasını (Bkz.: A16 paragrafı)gerektirir.
19. Denetim şirketinin 18(b) paragrafı uyarınca oluşturduğu politika veya prosedürler, önceden sorumlu denetçi olarak görev yapmış bir kişinin kaliteyi gözden geçiren kişi olarak atanması sonucu ortaya çıkan tarafsızlığa yönelik tehditleri de ele alır. Bu tür politika veya prosedürler, sorumlu denetçinin kalitenin gözden geçirilmesi görevini üstlenmesinden önce iki yıllık veya etik hükümler gerektiriyorsa daha uzun bir ara verme süresi belirler. (Bkz.: A17–A18 paragrafları)
20. Denetim şirketi, kaliteyi gözden geçiren kişiye yardımcı olacak kişilerin liyakatine ilişkin kıstasları belirleyen politika veya prosedürler oluşturur. Söz konusu politika veya prosedürler; bu kişilerin denetim ekibi üyesi olmamasını ve
 - (a) Kendilerine verilen görevleri yerine getirmek için yeterli zaman dâhil, yetkinlik ve kabiliyete sahip olmalarını ve (Bkz.: A19 paragrafı)
 - (b) Tarafsızlık ve bağımsızlıklarına yönelik tehditlerle ilişkili olanlar dâhil, etik hükümlere ve -varsa- mevzuat hükümlerine uymalarını (Bkz.: A20–A21 paragrafları)gerektirir.
21. Denetim şirketi;
 - (a) Kalitenin gözden geçirilmesine ilişkin genel sorumluluğu kaliteyi gözden geçiren kişinin üstlenmesini gerektiren ve

- (b) Kalitenin gözden geçirilmesine yardım eden kişilerin yönlendirilmesi ve gözetiminin niteliği, zamanlaması ve kapsamının belirlenmesi ve bu kişilerin çalışmalarının gözden geçirilmesi konusunda kaliteyi gözden geçiren kişinin sorumluluklarını ele alan (Bkz.: A22 paragrafı)

politika veya prosedürler oluşturur.

Kaliteyi Gözden Geçiren Kişinin Bu Konudaki Liyakatinin Zedelenmesi

22. Denetim şirketi, kaliteyi gözden geçiren kişinin bu konudaki liyakatinin zedelenmiş durumları ve bu tür durumlarda söz konusu kişinin yerine geçecek kişinin belirlenmesi ve atanması süreci de dâhil olmak üzere denetim şirketinin atacağı uygun adımları ele alan politika veya prosedürler oluşturur. (Bkz.: A23 paragrafı)
23. Kaliteyi gözden geçiren kişi, liyakatini zedeleyen durumların farkına vardığında, denetim şirketindeki uygun kişi veya kişileri bilgilendirir ve (Bkz.: A24 paragrafı)
- (a) Kaliteyi gözden geçirmeye başlamamışsa, kaliteyi gözden geçirmek üzere atanmayı reddeder veya
- (b) Kaliteyi gözden geçirmeye başlamışsa, kaliteyi gözden geçirmeyi durdurur.

Kalitenin Gözden Geçirilmesi

24. Denetim şirketi, kalitenin gözden geçirilmesiyle ilgili olarak aşağıdaki hususları ele alan politika veya prosedürler oluşturur:
- (a) Denetim ekibi tarafından yapılan önemli muhakemelerin ve bu kapsamda ulaşılan sonuçların tarafsız bir şekilde değerlendirilmesi için uygun dayanağı sağlamak üzere, kaliteyi gözden geçiren kişinin 25–26 ncı paragraflar uyarınca uygulanacak prosedürleri denetim esnasında uygun zamanlarda uygulamaya sorumluluğu,
- (b) 27 nci paragraf uyarınca kaliteyi gözden geçiren kişiden, kalitenin gözden geçirilmesinin tamamlandığına dair bildirim alana kadar sorumlu denetçinin denetim raporuna tarih vermemesi dâhil olmak üzere, kalitenin gözden geçirilmesi konusunda sorumlu denetçinin sorumlulukları ve (Bkz.: A25–A26 paragrafları)
- (c) Denetim ekibinin, kaliteyi gözden geçiren kişiyle önemli bir muhakeme hakkında yaptığı müzakerelerin niteliği ve kapsamının, bu kişinin tarafsızlığına yönelik tehdit oluşturduğu durumlar ve söz konusu durumlarda atılacak uygun adımlar. (Bkz.: A27 paragrafı)
25. Kaliteyi gözden geçiren kişi, kaliteyi gözden geçirirken: (Bkz.: A28–A33 paragrafları)
- (a) Aşağıdakiler tarafından iletilen bilgileri anlayarak bunlar hakkında bir kanaat edinir: (Bkz.: A34 paragrafı)
- (i) Denetim ekibi tarafından, denetimin niteliği ve şartları ile işletme hakkında iletilen bilgiler ve

- (ii) Denetim şirketi tarafından, özellikle denetim ekibinin yaptığı önemli muhakemeleri içeren alanlarla ilişkili olabilen veya bu alanları etkileyebilen tespit edilmiş eksiklikler başta olmak üzere, denetim şirketinin izleme ve düzeltme süreci hakkında iletilen bilgiler.
 - (b) Sorumlu denetçi ve gerektiğinde denetim ekibinin diğer üyeleri ile önemli hususları ve denetimin plânlanması, yürütülmesi ve raporlanması aşamalarında yapılan önemli muhakemeleri müzakere eder. (Bkz.: A35–A38 paragrafları)
 - (c) (a) ve (b) bentlerinde elde edilen bilgilere dayanarak, denetim ekibinin yaptığı önemli muhakemelerle ilgili seçilmiş çalışma kâğıtlarını gözden geçirir ve aşağıdakileri değerlendirir: (Bkz.: A39–A43 paragrafları)
 - (i) Denetimin türüne uygun olması hâlinde denetim ekibinin mesleki şüpheciliğini kullandığı durumlar dâhil, yapılan söz konusu önemli muhakemelerin dayanağı,
 - (ii) Çalışma kâğıtlarının ulaşılan sonuçları destekleyip desteklemediği ve
 - (iii) Ulaşılan sonuçların uygun olup olmadığı.
 - (d) Finansal tabloların bağımsız denetiminde, sorumlu denetçinin bağımsızlıkla ilgili etik hükümlerin yerine getirilmiş olduğu konusunda yaptığı tespitin dayanağını değerlendirir. (Bkz.: A44 paragrafı)
 - (e) Zor veya ihtilafli konular ya da görüş farklılıkları olan konular hakkında gerekli istişarelerin yapıp yapılmadığını ve bu istişareler sonucunda ortaya çıkan sonuçları değerlendirir. (Bkz.: A45 paragrafı)
 - (f) Finansal tabloların bağımsız denetiminde, sorumlu denetçinin yapılan önemli muhakemelerin ve ulaşılan sonuçların denetimin niteliği ve şartları açısından uygun olup olmadığını belirleyecek dayanağa sahip olacak şekilde denetim boyunca katılımının yeterli ve uygun olup olmadığını belirlerken kullandığı dayanağını değerlendirir. (Bkz.: A46 paragrafı)
 - (g) Aşağıdakileri gözden geçirir:
 - (i) Finansal tabloların bağımsız denetiminde, finansal tablolar ile -varsakilit denetim konularının açıklanması dâhil, finansal tablolara ilişkin denetçi raporu, (Bkz.: A47 paragrafı)
 - (ii) Sınırlı bağımsız denetimlerde, finansal tablolar veya finansal bilgiler ve bunlara ilişkin denetçi raporu veya (Bkz.: A47 paragrafı)
 - (iii) Diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetlerde, denetçi raporu ve -varsakilit denetim konu bilgi. (Bkz.: A48 paragrafı)
26. Kaliteyi gözden geçiren kişi, denetim ekibinin yaptığı önemli muhakemeler veya bu kapsamda ulaşılan sonuçların uygun olmadığına dair endişelerinin bulunması durumunda bu endişelerini sorumlu denetçiye bildirir. Kaliteyi gözden geçiren kişi, söz konusu endişelerinin ikna edici şekilde çözümlenememesi durumunda, denetim

şirketindeki uygun kişi veya kişilere kalitenin gözden geçirilmesinin tamamlanmadığı bilgisini verir. (Bkz.: A49 paragrafı)

Kalitenin Gözden Geçirilmesinin Tamamlanması

27. Kaliteyi gözden geçiren kişi, kalitenin gözden geçirilmesiyle ilgili olarak bu KYS'deki hükümlerin yerine getirilip getirilmediğini ve kalitenin gözden geçirilmesinin tamamlanıp tamamlanmadığını belirler ve tamamlanması durumunda sorumlu denetçiye kalitenin gözden geçirilmesinin tamamlandığını bildirir.

Belgelendirme

28. Denetim şirketi, kalitenin gözden geçirilmesinin belgelendirilmesi sorumluluğunun, kaliteyi gözden geçiren kişi tarafından üstlenilmesini gerektiren politika veya prosedürler oluşturur. (Bkz.: A50 paragrafı)
29. Denetim şirketi, 30 uncu paragraf uyarınca kalitenin gözden geçirilmesinin belgelendirilmesini ve söz konusu çalışma kâğıtlarının denetime ilişkin çalışma kâğıtlarına dâhil edilmesini gerektiren politika veya prosedürler oluşturur.
30. Kaliteyi gözden geçiren kişi; kalitenin gözden geçirilmesine ilişkin belgelendirmenin, kendi ve -varsa- kendisine yardım eden kişiler tarafından yürütülen prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamı ile gözden geçirme çalışması sırasında ulaşılan sonuçların söz konusu denetimle daha önceden hiçbir bir bağlantısı bulunmayan tecrübeli bir denetçinin anlayabilmesine olanak sağlayacak yeterlilikte olup olmadığını belirler. Kaliteyi gözden geçiren kişi, kalitenin gözden geçirilmesine ilişkin belgelendirmenin aşağıdakileri de içerip içermediğini belirler: (Bkz.: A51–A53 paragrafları)
- (a) Kaliteyi gözden geçiren kişinin ve kendisine yardımcı olan kişilerin adları,
 - (b) Gözden geçirilen çalışma kâğıtlarına ilişkin bir açıklama,
 - (c) Kaliteyi gözden geçiren kişinin, 27 nci paragraf uyarınca yaptığı belirlemelerin dayanağı,
 - (d) 26 ve 27 nci paragraflar uyarınca yapılması gereken bildirimler ve
 - (e) Kalitenin gözden geçirilmesinin tamamlanma tarihi.

Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

Kaliteyi Gözden Geçiren Kişilerin Atanması ve Liyakatine İlişkin Kıstaslar

Kaliteyi Gözden Geçiren Kişilerin Atanması Sorumluluğunun Verilmesi (Bkz.: 17 nci paragraf)

- A1. Bir kişinin, kaliteyi gözden geçiren kişinin atanmasına ilişkin sorumluluğu yerine getirme konusundaki yetkinlik ve kabiliyetleri, aşağıdakiler hakkında uygun bilgi birikimini içerebilir:
- Kaliteyi gözden geçiren kişinin sorumlulukları,
 - Kaliteyi gözden geçiren kişilerin liyakatine ilişkin olarak 18 ve 19 uncu paragraflarda belirtilen kıstaslar ve
 - Denetim ekibinin kimlerden oluştuğu dâhil, kalitesi gözden geçirilecek işletme ya da denetimin niteliği ve şartları.
- A2. Denetim şirketinin politika veya prosedürleri, kaliteyi gözden geçiren kişilerin atanmasından sorumlu olan kişinin, kalitesi gözden geçirilecek denetimde görevli olan denetim ekibinin bir üyesi olmaması gerektiğini belirtebilir. Ancak belirli durumlarda (örneğin, daha küçük ölçekli bir denetim şirketi veya bağımsız denetçi açısından) denetim ekibinin üyesi olmayan bir kişinin kaliteyi gözden geçiren kişiyi ataması uygulamada zor olabilir.
- A3. Denetim şirketi, kaliteyi gözden geçiren kişilerin atanmasından sorumlu birden fazla kişi görevlendirebilir. Örneğin, denetim şirketinin politika veya prosedürlerinde; kaliteyi gözden geçiren kişilerin atanması konusunda, borsada işlem gören işletmelerin bağımsız denetiminde borsada işlem görmeyen işletmelerin bağımsız denetiminden veya diğer denetimlerden farklı süreçlerin izlenmesi ve her süreçten farklı kişilerin sorumlu olması gerektiği belirtilebilir.

Kaliteyi Gözden Geçiren Kişinin Liyakati (Bkz.: 18 inci paragraf)

- A4. Daha küçük ölçekli bir denetim şirketi veya bağımsız denetçi açısından, kaliteyi gözden geçirecek uygun bir yönetici veya diğer bir kişi bulunmayabilir. Bu tür durumlarda denetim şirketi, denetimin kalitesini gözden geçirmek için şirket dışındaki kişilerden hizmet alabilir veya bu kişilerle sözleşme imzalayabilir. Denetim şirketi dışından gelen kişiler; denetim ağına dâhil bir şirketin ortağı veya çalışanı, bir hizmet sağlayıcı ya da denetim ağı içinde bulunan bir yapı veya kuruluş olabilir. Böyle bir kişiden faydalandığımda, KYS 1’de yer alan denetim ağından kaynaklanan yükümlülükler ya da denetim ağı hizmetleri veya hizmet sağlayıcıları hakkındaki hükümler uygulanır.

Kaliteyi Gözden Geçiren Kişinin Liyakatine İlişkin Kıstaslar

Yeterli Zaman Dâhil, Yetkinlik ve Kabiliyetler (Bkz.: 18(a) paragrafı)

- A5. KYS 1; teknik yeterlilik ve mesleki beceri ile mesleki etik, değer ve tutumların bütünleştirilmesi ve uygulanması dâhil olmak üzere, yetkinlikle ilgili ayırt edici

özellikleri açıklar.²⁷ Denetim şirketinin, bir kişinin kaliteyi gözden geçirmek için gereken yetkinliğe sahip olup olmadığını belirlerken dikkate alabileceği hususlara örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:

- Mesleki standartlar, mevzuat hükümleri ve denetim şirketinin söz konusu denetimle ilgili politika veya prosedürleri hakkında edinilen kanaat,
- İşletmenin faaliyet gösterdiği sektör hakkında bilgi,
- Benzer nitelik ve karmaşıklıkta denetimler hakkında edinilen bilgi ve deneyim ve
- Kaliteyi gözden geçiren kişinin, kaliteyi gözden geçirme ve belgelendirme konusundaki sorumlulukları hakkında denetim şirketinden gerekli eğitimi alarak edinebildiği veya artırılabilirdiği bilgi.

A6. Denetim şirketinin, kalitenin gözden geçirilmesinin, bir veya birden fazla kalite riskini²⁸ ele almak için uygun bir karşılık olup olmadığını belirlerken dikkate aldığı şart, olay, durum, eylem veya eylemsizlikler; kalitenin gözden geçirilmesi için gereken kabiliyet ve yetkinlikleri belirlerken dikkate aldığı önemli bir husus olabilir. Denetim şirketinin, kaliteyi gözden geçiren kişinin denetim ekibinin yaptığı önemli muhakemeleri ve bu kapsamda ulaşılan sonuçları değerlendirmek için gereken yeterli zaman dâhil olmak üzere, yetkinlik ve kabiliyete sahip olup olmadığını belirlerken dikkate alabileceği diğer hususlara örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:

- İşletmenin niteliği,
- Sektördeki uzmanlaşma ve sektörün karmaşıklık düzeyi ya da işletmenin faaliyet gösterdiği düzenleyici çevre,
- Denetimin özel uzmanlık gerektiren (örneğin, bilgi teknolojileri (BT) veya muhasebe ya da denetimle ilgili uzmanlık gerektiren alanlarla ilgili) ya da örneğin, belirli güvence denetimlerinde ihtiyaç duyulabilecek bilimsel ve teknik uzmanlık gerektiren konularla ne derece ilgili olduğu. (Ayrıca bakınız: A19 paragrafı)

A7. Kaliteyi gözden geçiren kişi olarak atanabilecek bir kişinin yetkinlik ve kabiliyetlerini değerlendirirken denetim şirketinin izleme faaliyetleri neticesinde elde edilen bulgular (diğer bir deyişle, bu kişinin denetim ekibi üyesi veya kaliteyi gözden geçiren kişi olduğu denetimlerin teftişi sonucu elde edilen bulgular) veya dış teftişlerin sonuçları da dikkate alınabilecek hususlar arasında olabilir.

A8. Uygun yetkinlik veya kabiliyetin olmaması, kaliteyi gözden geçiren kişinin gözden geçirme işini yürütürken uygun mesleki muhakemede bulunabilmesini etkiler. Örneğin, ilgili sektör hakkında tecrübesi olmayan bir kişi kaliteyi gözden geçiriyorsa; bu kişi karmaşık veya sektöre özgü muhasebe ya da denetim konularında denetim ekibinin mesleki şüpheciliklerini ve vardığı önemli yargıları sorgulayabilecek ve gerekirse bunlara itiraz edebilecek kabiliyet veya özgüvene sahip olmayabilir.

²⁷ KYS 1, A88 paragrafı

²⁸ KYS 1, A88 paragrafı

Uygun Yetki (Bkz.: 18(a) paragrafı)

A9. Denetim şirketi düzeyinde atılan adımlar, kaliteyi gözden geçiren kişinin yetkisinin oluşturulmasına yardımcı olur. Örneğin, şirket içinde kaliteyi gözden geçiren kişiye saygı gösterme kültürü oluşturulursa, bu kişinin sorumlu denetçiden veya personelden kalitenin gözden geçirilmesinin sonucunu uygunsuz biçimde etkileyebilecek şekilde baskı görme ihtimali azalır. Bazı durumlarda, kaliteyi gözden geçiren kişinin yetkisi, denetim ekibiyle arasında görüş farklılığı olduğunda kaliteyi gözden geçiren kişinin atabileceği adımları da içerebilen ve görüş farklılıklarını ele almak üzere denetim şirketi tarafından oluşturulan politika veya prosedürler tarafından artırılabilir.

A10. Kaliteyi gözden geçiren kişinin yetkisi aşağıdaki durumlarda azalmış olabilir:

- Denetim şirketinin kültürü, yalnızca şirket içinde hiyerarşik olarak daha üst kademedeki personele saygı duyulmasını teşvik etmektedir.
- Sorumlu denetçinin denetim şirketi içinde liderlik/yönetici pozisyonunda olması veya kaliteyi gözden geçiren kişinin mali haklarını belirlemekten sorumlu olması gibi durumlarda, kaliteyi gözden geçiren kişinin sorumlu denetçiye bağlı çalışması gerekmektedir.

Kamu Sektörüne İlişkin Hususlar

A11. Kamu sektöründe bir denetçi, kamu sektörüne yönelik bağımsız denetimlerde tüm sorumluluklarıyla birlikte sorumlu denetçiyle eş değer bir görev üstlenebilir. Bu gibi durumlarda, kaliteyi gözden geçiren kişinin seçimi, bağımsız olma gerekliliğinin ve kaliteyi gözden geçiren kişinin tarafsız bir değerlendirme yapabilme kabiliyetinin dikkate alınmasını içerebilir.

Etik Hükümler (Bkz.: 13(c), 18(b) paragrafları)

A12. Kalite gözden geçirilirken tabi olunan etik hükümler, denetimin ya da işletmenin niteliği ve şartlarına göre değişiklik gösterebilir. Etik hükümlerden bazıları, denetim şirketine değil, kaliteyi gözden geçiren kişi gibi yalnızca bağımsız denetçiler için uygulanabilir.

A13. Etik hükümler, kaliteyi gözden geçiren kişi gibi, bağımsız denetçiler için geçerli özel bağımsızlık hükümleri içerebilir. Ayrıca etik hükümler, bir bağımsız denetim veya güvence müşterisiyle uzun süreli ilişkiden dolayı bağımsızlığı tehdit eden durumları ele alan hükümler de içerebilir. Uzun süreli ilişkiyle ilgili söz konusu hükümlerin uygulaması, 19 uncu paragrafta öngörülen ara verme süresinden ayrıdır, ancak bu paragrafın uygulanması sırasında dikkate alınması gerekebilir.

Kaliteyi Gözden Geçiren Kişinin Tarafsızlığına Yönelik Tehditler

A14. Kaliteyi gözden geçiren kişinin tarafsızlığına yönelik tehditler, birçok farklı durum ve gerçekten kaynaklanabilir. Örneğin;

- Kaliteyi gözden geçiren kişi, özellikle sorumlu denetçi veya denetim ekibi üyesi olarak, denetim ekibi tarafından varılan önemli yargılara önceden dâhil olmuşsa kendi kendini denetleme tehdidi oluşabilir.

- Kaliteyi gözden geçiren kişi, sorumlu denetçinin veya denetim ekibi üyelerinden birisinin aile yakınlarından biri veya çekirdek aile üyesi ise veya denetim ekibi üyeleri ile yakın kişisel ilişkileri varsa, yakınlık tehdidi veya kişisel çıkar tehdidi oluşabilir.
- Kaliteyi gözden geçiren kişi üzerinde mevcut veya hissedilen bir baskı olduğunda (örneğin, sorumlu denetçi agresif veya baskın bir kişi olduğunda veya kaliteyi gözden geçiren kişi sorumlu denetçiye bağlı çalıştığında) yıldırma tehdidi ortaya çıkabilir.

A15. Etik hükümler, tarafsızlığa yönelik tehditlerin belirlenmesi, değerlendirilmesi ve ele alınmasına yönelik ana hükümler ve rehberlik içerebilir. Örneğin Etik Kurallar, aşağıdaki gibi örnekleri verilen durumlarda rehberlik sağlar:

- Bağımsız denetçi kaliteyi gözden geçiren kişi olarak atandığında tarafsızlığa yönelik tehdit oluşturabilecek durumlar,
- Bu tür tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler ve
- Bu tür tehditleri ele alabilen önlemler dâhil, atılan adımlar.

Kaliteyi Gözden Geçiren Kişinin Liyakatine İlişkin Mevzuat (Bkz.: 18(c) paragrafı)

A16. Mevzuat, kaliteyi gözden geçiren kişinin liyakatine ilişkin ilave hükümler içerebilir. Örneğin, bazı ülkelerde kaliteyi gözden geçiren kişinin belirli niteliklere veya kalitenin gözden geçirilmesi işini yapabilme ruhsatına sahip olması gerekebilir.

Önceden Sorumlu Denetçi Olarak Görev Yapan Kişiler İçin Ara Verme Süresi (Bkz.: 19 uncu paragraf)

A17. Müteakip denetimlerde, üzerinde önemli muhakemelerin yapıldığı konular genellikle değişmez. Bu nedenle, önceki dönemlerde yapılan muhakemeler, sonraki dönemlerde denetim ekibinin muhakemesini etkilemeye devam edebilir. Bu sebeple, kaliteyi gözden geçiren kişinin önemli muhakemeler hakkında tarafsız bir değerlendirme yapabilme kabiliyeti, sorumlu denetçi olarak bu muhakemelere önceden dâhil olmuş olması hâlinde, bu durumdan etkilenir. Bu tür durumlarda, başta kendi kendini denetleme tehdidi üzere tarafsızlığa yönelik tehditleri kabul edilebilir bir düzeye indirmek üzere uygun önlemlerin alınması önem arz etmektedir. Bu kapsamda, bu KYS denetim şirketinin, sorumlu denetçinin kaliteyi gözden geçiren kişi olarak atanmasını engelleyecek bir ara verme süresi belirleyen politika veya prosedürler oluşturmasını gerektirir.

A18. Denetim şirketinin politika veya prosedürleri, sorumlu denetçi dışındaki bir kişinin ilgili denetime atanmak için gereken liyakate sahip olmadan önce bir ara verme süresine tabi olmasının uygun olup olmadığını da ele alabilir. Bu bağlamda denetim şirketi, söz konusu kişinin rolünün niteliğini ve denetimde yapılan önemli muhakemelere önceden katılmış olmasını dikkate alabilir. Örneğin, topluluk denetimlerinde bir birimin finansal bilgileriyle ilgili denetim prosedürlerinin yürütülmesinden sorumlu olan sorumlu denetçinin, topluluk denetimini etkileyen önemli muhakemelere dâhil olmasından

dolayı, topluluk denetiminde kaliteyi gözden geçiren kişi olarak atanmak için uygun olmadığını belirleyebilir.

Kaliteyi Gözden Geçiren Kişinin Yardımcı Kullandığı Durumlar (Bkz.: 20–21 inci paragraflar)

- A19. Belirli hâllerde, duruma uygun uzmanlığa sahip bir kişi veya ekibin, kaliteyi gözden geçiren kişiye destek olması gerekebilir. Örneğin, kaliteyi gözden geçiren kişinin, denetim ekibinin belli işlemlerle ilgili olarak yaptığı önemli muhakemeleri değerlendirmesine yardımcı olmak açısından işletmenin yaptığı bu işlemlerin anlaşılmasında belli bir alana özgü üst düzey bilgi, beceri veya uzmanlık kullanılması gerekebilir.
- A20. A14 paragrafında yer alan hükümler, kaliteyi gözden geçiren kişiye yardımcı olan kişilerin tarafsızlığını tehdit eden durumları ele alan politika veya prosedürler oluştururken denetim şirketine yardımcı olabilir.
- A21. Denetim şirketi dışından bir kişinin kaliteyi gözden geçiren kişiye yardımcı olması durumunda, söz konusu kişinin etik hükümlere uyumu dâhil olmak üzere sorumlulukları, denetim şirketi ve bu kişi arasında imzalanacak bir sözleşme veya başka türde bir anlaşmayla belirlenebilir.
- A22. Denetim şirketinin politika veya prosedürleri, kaliteyi gözden geçiren kişinin aşağıdaki sorumluluklarını içerebilir:
- Yardımcıların talimatları anlayıp anlamadıklarını ve çalışmanın kalitenin gözden geçirilmesine yönelik plânlanan yaklaşıma uygun biçimde yürütülüp yürütülmediğini dikkate alma ve
 - Yardımcılar tarafından gündeme getirilen konuları ele alma, bu konuların önemini değerlendirme ve plânlanan yaklaşımı buna uygun şekilde uyarılma.

Kaliteyi Gözden Geçiren Kişinin Bu Konudaki Liyakatinin Zedelenmesi (Bkz.: 22–23 üncü paragraflar)

- A23. Kaliteyi gözden geçiren kişinin bu konudaki liyakatinin zedelenip zedelenmediğini değerlendirirken denetim şirketine yardımcı olabilecek faktörler aşağıdakileri içerir:
- Denetimin şartlarında meydana gelen değişiklikler neticesinde kaliteyi gözden geçiren kişinin konuyla ilgili uygun yetkinlik ve kabiliyetleri yitirip yitirmediği,
 - Kaliteyi gözden geçiren kişinin diğer sorumluluklarında yapılan değişikliklerin bu kişiye kaliteyi gözden geçirmek için yeterli vakit bırakıp bırakmadığı veya
 - 23 üncü paragraf uyarınca kaliteyi gözden geçiren kişinin bildirimde bulunup bulunmadığı.
- A24. Kaliteyi gözden geçiren kişinin bu konudaki liyakatinin zedelenmediği durumlarda, denetim şirketinin politika veya prosedürleri liyakat sahibi alternatif kişilerin belirlendiği bir süreç oluşturabilir. Denetim şirketinin politika veya prosedürleri, kalitenin gözden geçirilmesine ilişkin olarak bu KYS'nin hükümlerini yeterince yerine getirmek için prosedürleri uygulamak üzere kaliteyi gözden geçiren kişinin yerine

atanan kişinin sorumluluğunu da ele alabilir. Söz konusu politika veya prosedürler, bu tür durumlarda istişare ihtiyacını daha fazla ele alabilir.

Kalitenin Gözden Geçirilmesi (Bkz.: 24–27 nci paragraflar)

Kalitenin Gözden Geçirilmesine İlişkin Sorumlu Denetçinin Sorumlulukları (Bkz.: 24(b) paragrafı)

A25. BDS 220 (Revize)²⁹, kalitesinin gözden geçirilmesi zorunlu olan bağımsız denetimlerde sorumlu denetçinin, aşağıdakiler dâhil, yükümlülüklerini belirler:

- Kaliteyi gözden geçiren kişinin atanıp atanmadığına karar verilmesi,
- Kaliteyi gözden geçiren kişiyle iş birliği yapılması ve denetim ekibinin diğer üyelerinin bu kişiyle iş birliği yapma konusundaki sorumlulukları hakkında bilgilendirilmesi,
- Kalitenin gözden geçirilmesi sırasında tespit edilenler dâhil olmak üzere, denetim sırasında ortaya çıkan önemli konuların ve önemli muhakemelerin, kaliteyi gözden geçiren kişiyle müzakere edilmesi ve
- Gözden geçirme tamamlanmaya kadar denetçi raporuna tarih verilmemesi.

A26. Ayrıca GDS 3000³⁰, kalitenin gözden geçirilmesiyle ilişkili olarak sorumlu denetçinin uyması gereken hükümleri belirler.

Kaliteyi Gözden Geçiren Kişi ile Denetim Ekibi Arasındaki Müzakereler (Bkz.: 24(c) paragrafı)

A27. Denetim boyunca denetim ekibi ve kaliteyi gözden geçiren kişi arasında sıkça iletişim kurulması, etkin ve zamanında bir gözden geçirmeyi kolaylaştırmaya yardımcı olabilir. Ancak denetim ekibiyle önemli bir muhakeme hakkında yapılan müzakerelerin kapsamı ve zamanlamasına bağlı olarak, kaliteyi gözden geçiren kişinin tarafsızlığına yönelik tehditler oluşabilir. Denetim şirketinin politika veya prosedürleri, kaliteyi gözden geçiren kişinin denetim ekibi adına karar alması veya karar alıyor şeklinde algılanması gibi durumları engellemek adına, kaliteyi gözden geçiren kişi veya denetim ekibi tarafından atılacak adımları belirleyebilir. Örneğin, bu tür durumlarda, istişare politika veya prosedürleri uyarınca denetim şirketi, söz konusu önemli muhakemeler hakkında şirketteki ilgili diğer personelle istişarede bulunulmasını zorunlu tutabilir.

Kaliteyi Gözden Geçiren Kişi Tarafından Uygulanan Prosedürler (Bkz.: 25–27 nci paragraflar)

A28. Denetim şirketinin politika veya prosedürleri; kaliteyi gözden geçiren kişinin uyguladığı prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamını belirleyebilir ve aynı zamanda kaliteyi gözden geçiren kişinin gözden geçirme sırasında mesleki muhakemesini kullanmasının önemini vurgulayabilir.

A29. Kaliteyi gözden geçiren kişinin uyguladığı prosedürlerin zamanlaması, gözden geçirmeye tabi konuların niteliği de dâhil olmak üzere, denetimin ya da işletmenin

²⁹ Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 220 (Revize) Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Yönetimi, 36 ncı paragraf

³⁰ Güvence Denetimi Standardı (GDS) 3000 Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri, 36 ncı paragraf

niteliği ve şartlarına bağlı olabilir. Kaliteyi gözden geçiren kişinin denetimin tüm aşamalarında (plânlama, yürütme ve raporlama gibi) çalışma kâğıtlarını zamanında gözden geçirmesi, konuların rapor tarihinde veya öncesinde kendisini ikna edecek şekilde ve gecikmeden çözülmesini sağlar. Örneğin, kaliteyi gözden geçiren kişi plânlama aşaması tamamlandığında genel denetim stratejisi ve plânına yönelik prosedürler uygulayabilir. Kalitenin zamanında gözden geçirilmesi, ayrıca denetim ekibinin denetimin plânlanması ve yürütülmesinde yaptığı mesleki muhakemeyi ve denetimin türüne uygun olarak mesleki şüpheciliği güçlendirebilir.

A30. Belirli bir denetime ilişkin olarak kaliteyi gözden geçen kişinin uyguladığı prosedürlerin niteliği ve kapsamı diğer faktörlerin yanı sıra aşağıdakilere bağlı olabilir:

- Kalite risklerine yönelik olarak yapılan değerlendirmelerin gerekçeleri³¹ (örneğin, gelişmekte olan sektörlerde faaliyet gösteren veya karmaşık işlemlerin yapıldığı işletmelerde yapılan denetimlerde),
- Tespit edilen eksiklikler, denetim şirketinin izleme ve düzeltme süreçleriyle ilgili olarak tespit edilen eksiklikleri ele alan düzeltici adımlar ve denetim şirketinin düzenlediği ve kaliteyi gözden geçiren kişinin daha kapsamlı prosedürler uygulamasını gerektiren alanları gösterebilen ilgili tüm rehberler,
- Denetimin karmaşıklığı,
- Borsada işlem gören bir işletme olup olmaması dâhil, işletmenin niteliği ve büyüklüğü,
- İncelemeye yetkili bir kamu kuruluşu tarafından önceden yapılan incelemelerin bulguları gibi denetimle ilgili bulgular ya da denetim ekibinin çalışmalarının kalitesi hakkında ortaya çıkan diğer endişeler,
- Müşteri ilişkisi ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi sürecinde elde edilen bilgiler,
- Güvence denetimleri söz konusu olduğunda, denetim ekibinin “önemli yanlışlık” risklerini belirlemesi, değerlendirmesi ve bunlara karşı yaptığı işler,
- Denetim ekibi üyelerinin kaliteyi gözden geçiren kişiyle iş birliği yapip yapmadığı. Denetim şirketinin politika veya prosedürleri, denetim ekibinin kaliteyi gözden geçiren kişiyle iş birliği yapmadığı durumlarda, sorunu çözmek amacıyla denetim şirketindeki ilgili kişiyi bilgilendirmek gibi, kaliteyi gözden geçiren kişinin atacağı adımları belirleyebilir.

A31. Kaliteyi gözden geçiren kişinin uyguladığı prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamı, kalite gözden geçirilirken karşılaşılan durumlara göre değiştirilebilir.

Topluluk Bağımsız Denetimlerine İlişkin Hususlar

A32. Topluluk finansal tablolarının bağımsız denetiminin kalitesinin gözden geçirilmesi, topluluğun büyüklüğüne ve karmaşıklığına bağlı olarak, kaliteyi gözden geçiren kişi

³¹ KYS 1, A49 paragrafı

olarak atanan kişiyle ilgili ilave hususlar içerebilir. 21(a) paragrafı uyarınca, denetim şirketinin politika veya prosedürleri, kaliteyi gözden geçiren kişinin, kalitenin gözden geçirilmesine ilişkin genel sorumluluğu üstlenmesini zorunlu kılar. Kaliteyi gözden geçiren kişi, daha büyük ve karmaşık yapıları topluluk denetimlerinde bu sorumluluğu yerine getirirken, denetim ekibinin topluluk denetim ekibi dışındaki kilit üyeleriyle (örneğin, bir birimle ilgili finansal bilgilere yönelik denetim prosedürlerini uygulamaktan sorumlu kişilerle) önemli konuları ve yapılan önemli muhakemeleri müzakere edebilir. Bu tür durumlarda, 20 nci paragraf uyarınca kaliteyi gözden geçiren kişi kendisine yardımcı olacak kişiler bulabilir. A22 paragrafında yer alan açıklayıcı hükümler, topluluk denetimlerinde kaliteyi gözden geçiren kişinin yardımcı kullandığı durumlarda faydalı olabilir.

- A33. Bazı durumlarda (örneğin, denetimin mevzuat kaynaklı olarak veya diğer sebeplerden dolayı yapılmasının gerektiği durumlarda) kaliteyi gözden geçiren kişi, topluluğun parçası olan bir işletmeyi veya işletmenin bir birimini denetlemek için atanabilir. Bu tür durumlarda, topluluk denetiminin kalitesini gözden geçiren kişi ile söz konusu işletme veya işletme biriminin denetiminin kalitesini gözden geçiren kişi arasında kurulacak iletişim, topluluk denetiminin kalitesini gözden geçiren kişinin 21(a) paragrafı hükümleri uyarınca sorumluluklarını yerine getirmesine yardımcı olabilir. Örneğin, bir topluluk denetiminde işletme veya işletme birimi topluluk denetiminin amaçları açısından birim olarak tanımlanmışsa ve birim düzeyinde topluluk denetimiyle ilgili önemli muhakemeler yapılmışsa, böyle bir durum söz konusu olabilir.

Denetim Ekibi ve Denetim Şirketi Tarafından İletilen Bilgiler (Bkz.: 25(a) paragrafı)

- A34. Denetim ekibi ve denetim şirketinin 25(a) paragrafı uyarınca ilettiği bilgiler hakkında kanaat edinilmesi, denetimde kullanılması muhtemel önemli muhakemelerin anlaşılmasında kaliteyi gözden geçiren kişiye yardımcı olabilir. Bu tür bir kanaat; önemli hususlar ile denetimin planlanması, yürütülmesi ve raporlanması esnasında yapılan önemli muhakemeler hakkında denetim ekibiyle yapılan müzakerelerde kaliteyi gözden geçiren kişiye bir dayanak sağlayabilir. Örneğin, denetim şirketinin tespit ettiği bir eksiklik, belli bir sektördeki bazı muhasebe tahminlerine ilişkin olarak başka denetim ekiplerinin yaptığı önemli muhakemelerle ilgili olabilir. Bu durumda, bu tür bir bilgi, denetim esnasında söz konusu muhasebe tahminleri hakkında yapılan önemli bir muhakemeyle ilgili olabilir ve bu nedenle kaliteyi gözden geçiren kişiye 25(b) paragrafı uyarınca denetim ekibiyle yapacağı müzakerelerde dayanak sağlayabilir.

Önemli Hususlar ve Önemli Muhakemeler (Bkz.: 25(b)–25(c) paragrafları)

- A35. BDS 220 (Revize)³², finansal tabloların bağımsız denetiminde, sorumlu denetçinin; önemli hususlar³³ ile denetim sırasında tespit edilen zor veya ihtilafli konuları da kapsayan önemli muhakemeler ve ulaşılan sonuçlarla ilgili çalışma kâğıtlarını gözden geçirmesini zorunlu kılar.

³² BDS 220 (Revize), 31 inci paragraf

³³ BDS 230 Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi, 8(c) paragrafı

- A36. BDS 220 (Revize)³⁴, finansal tabloların bağımsız denetiminde, denetimin üstlenilmesine ilişkin genel denetim stratejisi ve denetim planı, denetimin yürütülmesi ve denetim ekibinin ulaştığı tüm sonuçlarla ilgili olarak sorumlu denetçi tarafından tespit edilebilecek önemli muhakemelere ilişkin örnekler içerir.
- A37. Finansal tabloların bağımsız denetimi haricindeki denetimlerde denetim ekibinin yaptığı önemli muhakemeler, denetimin veya işletmenin niteliği ve şartlarına bağlı olabilir. Örneğin; GDS 3000 uyarınca yürütülen güvence denetimlerinde, denetime konu bilgilerin hazırlanmasında uygulanan kıstasların denetim için uygun olup olmadığı hakkında denetim ekibinin yaptığı belirleme, önemli muhakemeleri içerebilir veya önemli muhakemelerde bulunulmasını gerektirebilir.
- A38. Kaliteyi gözden geçiren kişi, kaliteyi gözden geçirirken, denetim ekibinin önemli muhakemelerde bulunmasının muhtemel olduğu ve ulaştığı sonuçların dayanağı veya uyguladığı prosedürler hakkında daha fazla bilgiye ihtiyaç duyulabilecek başka alanların da bulunduğu farkına varabilir. Bu tür durumlarda, kaliteyi gözden geçiren kişiyle yapılan müzakereler sonucunda denetim ekibinin ilave prosedürler uygulaması gerektiği sonucuna varılabilir.
- A39. 25(a) ve 25(b) paragrafları uyarınca elde edilen bilgiler ve seçilen çalışma kâğıtlarının gözden geçirilmesi, kaliteyi gözden geçiren kişiye denetim ekibinin yaptığı önemli muhakemelerin dayanağını değerlendirirken yardımcı olur. Kaliteyi gözden geçiren kişinin değerlendirmesiyle ilgili olabilecek diğer hususlar örneğin aşağıdakileri içerir:
- Denetimin ya da işletmenin niteliği ve şartlarında meydana gelen ve denetim ekibinin yaptığı önemli muhakemelerde değişikliklere sebep olabilecek nitelikteki değişikliklere karşı mesleki şüphecilik içinde hareket etmek,
 - Denetim ekibinden alınan cevapların değerlendirilmesinde tarafsız bir görüş sunmak ve
 - Çalışma kâğıtlarını gözden geçirirken tespit edilen tutarsızlıkların veya yapılan önemli muhakemelerle ilgili sorulara denetim ekibinin verdiği tutarsız cevapların takibini yapmak.
- A40. Denetim ekibinin politika veya prosedürleri, kaliteyi gözden geçiren kişinin gözden geçireceği çalışma kâğıtlarını belirleyebilir. Ayrıca, bu tür politika veya prosedürlerde, denetim ekibinin yaptığı önemli muhakemelerle ilgili olarak gözden geçirilecek ilave çalışma kâğıtlarının seçiminde kaliteyi gözden geçiren kişinin mesleki muhakemede bulunabileceği belirtilebilir.
- A41. Sorumlu denetçi ve varsa denetim ekibinin diğer üyeleriyle önemli muhakemeler hakkında yapılan müzakereler, denetim ekibinin çalışma kâğıtlarıyla birlikte, denetim açısından uygun olması hâlinde bu önemli muhakemelerle ilgili olarak denetim ekibi tarafından mesleki şüpheciliğin nasıl uygulandığını değerlendirirken kaliteyi gözden geçiren kişiye yardımcı olabilir.

³⁴ BDS 220 (Revize), A92 paragrafı

A42. BDS 220 (Revize)³⁵, finansal tabloların bağımsız denetiminde; denetim düzeyinde mesleki şüpheciliğin kullanılmasının önündeki engellere, mesleki şüpheciliğin kullanılmasını engelleyebilecek kasti olmayan denetçi önyargısına ve denetim ekibinin denetim düzeyinde mesleki şüpheciliğin kullanılmasının önündeki engelleri azaltmak için atabileceği muhtemel adımlara ilişkin örnekler içerir.

A43. Finansal tabloların bağımsız denetiminde BDS 315³⁶, BDS 540³⁷ ve diğer BDS'lerde yer alan ana hükümler ve ilgili açıklayıcı hükümler; bağımsız denetçinin bir denetimde mesleki şüpheciliği kullandığı alanlara dair örnekler veya bağımsız denetçinin mesleki şüphecilikten nasıl faydalandığı hakkında kanıt sağlayacak uygun belgelendirme örnekleri içerir. Bu tür bir rehberlik, denetim ekibinin mesleki şüpheciliği uyguladığı durumları değerlendirmek açısından da kaliteyi gözden geçiren kişiye yardımcı olabilir.

Bağımsızlıkla İlgili Etik Hükümlerin Yerine Getirilip Getirilmediği (Bkz.: 25(d) paragrafı)

A44. BDS 220 (Revize)'ye³⁸ göre sorumlu denetçi; raporuna tarih vermeden önce bağımsızlıkla ilgili olanlar dâhil, etik hükümlerin yerine getirilip getirilmediğine karar verme sorumluluğunu üstlenir.

Zor veya İhtilaflı Konular ya da Görüş Farklılıkları Olan Konular Hakkında İstişare Yapılıp Yapılmadığı (Bkz.: 25(e) paragrafı)

A45. KYS 1³⁹; zor veya ihtilaflı konular ile denetim ekibinin kendi içindeki veya denetim ekibi ile kaliteyi gözden geçiren kişi arasındaki ya da denetim şirketinin kalite yönetim sistemi kapsamında faaliyet yürüten kişiler arasındaki görüş farklılıkları hakkında yapılacak istişareleri ele alır.

Sorumlu Denetçinin Denetime Yeterli ve Uygun Katılımı (Bkz.: 25(f) paragrafı)

A46. BDS 220 (Revize)⁴⁰ sorumlu denetçinin; raporuna tarih vermeden önce, denetim sırasında yapılan önemli muhakemelerin ve ulaşılan sonuçların denetimin niteliği ve içinde bulunduğu şartlar açısından uygun olduğuna karar verecek bir dayanağa sahip olmak için denetime yeterli ve uygun düzeyde katıldığına karar vermesini gerektirir. BDS 220 (Revize)⁴¹ ayrıca sorumlu denetçinin katılımının farklı yollarla da belgelendirilebileceğini belirtir. Denetim ekibi ile yapılan müzakereler ve çalışma kâğıtlarının gözden geçirilmesi, kaliteyi gözden geçiren kişiye, katılımının yeterli ve uygun olduğunu belirlerken sorumlu denetçinin kullandığı dayanağı değerlendirmesine yardımcı olabilir.

Finansal Tabloların ve Denetim Raporlarının Gözden Geçirilmesi (Bkz.: 25(g) paragrafı)

A47. Finansal tabloların bağımsız denetiminde finansal tablolar ve bu tablolara ilişkin denetçi raporunun kalitesinin gözden geçirilmesi; denetim ekibinin yaptığı önemli

³⁵ BDS 220 (Revize), A34-A36 paragrafları

³⁶ BDS 315 'Önemli Yanlışlık' Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi, A238 paragrafı

³⁷ BDS 540 Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi, A11 paragrafı

³⁸ BDS 220 (Revize), 21 inci paragraf

³⁹ KYS 1, 31(d), 31(e) ve A79-A82 paragrafları

⁴⁰ BDS 220 (Revize), 40(a) paragrafı

⁴¹ BDS 220 (Revize), A118 paragrafı

muhakemelerle ilgili sunum ve açıklamalar ile kaliteyi gözden geçiren kişinin seçili çalışma kâğıtlarını gözden geçirerek ve denetim ekibiyle müzakereler yaparak edindiği kanaat arasında tutarlılık olup olmadığına da değerlendirilmesini içerebilir. Kaliteyi gözden geçiren kişi, finansal tabloları gözden geçirirken, denetim ekibinin önemli muhakemelerde bulunmasının muhtemel olduğu ve uyguladığı prosedürler veya ulaştığı sonuçlar hakkında daha fazla bilgiye ihtiyaç duyulabilecek başka alanların da bulunduğu farkına varabilir. Bu paragrafta yer alan hükümler, sınırlı bağımsız denetimler ve ilgili denetçi raporları için de geçerlidir.

- A48. Diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetler açısından kaliteyi gözden geçiren kişinin denetçi raporunu ve -varsa- denetime konu bilgileri gözden geçirmesi, A47 paragrafında açıklanan hususlara benzer hususları (örneğin, denetim ekibinin yaptığı önemli muhakemelerle ilgili sunum ve açıklamalar ile kaliteyi gözden geçiren kişinin gözden geçirmeye bağlantılı uygulanan prosedürlere dayanarak edindiği kanaat arasında tutarlılık olup olmadığını) içerebilir.

Kaliteyi Gözden Geçiren Kişinin Çözümlemeyen Endişeleri (Bkz.: 26 ncı paragraf)

- A49. Denetim şirketinin politika veya prosedürleri; denetim ekibinin yaptığı önemli muhakemelerin veya bu kapsamda ulaşılan sonuçların uygun olmadığına dair kaliteyi gözden geçiren kişinin çözümlemeyen endişelerinin olması durumunda denetim şirketinde bu husus hakkında bilgi verilecek kişi veya kişileri belirleyebilir. Söz konusu kişi veya kişiler, kaliteyi gözden geçiren kişilerin atanması sorumluluğunun verildiği kişi veya kişiler de olabilir. Denetim şirketinin bu tür çözümlemeyen endişeler konusundaki politika veya prosedürleri, denetim şirketi içinde veya dışında (örneğin, meslek örgütü veya düzenleyici kuruluş) istişarelerde bulunmayı gerektirebilir.

Belgelendirme (Bkz.: 28–30 uncu paragraflar)

- A50. KYS 1'in 57–60 ncı paragrafları denetim şirketinin kalite yönetim sisteminin belgelendirilmesi konusunu ele alır. Bu nedenle, KYS 2 uyarınca kalitenin gözden geçirilmesi, KYS 1'de yer alan belgelendirme hükümlerine tabidir.

- A51. Kalitenin gözden geçirilmesinin belgelendirilmesi; şekil, içerik ve kapsam bakımından aşağıdaki gibi faktörlere bağlı olabilir:

- Denetimin niteliği ve karmaşıklığı,
- İşletmenin niteliği,
- Kalitesi gözden geçirilecek konuların niteliği ve karmaşıklığı ve
- Gözden geçirilen çalışma kâğıtlarının kapsamı.

- A52. Kalitenin gözden geçirilmesi ve tamamlanması hakkında yapılacak bildirim birçok farklı şekilde belgelendirilebilir. Örneğin, kaliteyi gözden geçiren kişi denetimi yürütmek için kullanılan bilgi teknolojileri uygulaması üzerinden elektronik olarak çalışma kâğıtlarının gözden geçirildiğini belgelendirebilir. Belgelendirme yöntemine diğer bir örnek ise gözden geçirmenin tutanak yardımıyla belgelendirilmesidir. Kaliteyi

gözden geçiren kişinin uyguladığı prosedürler; kendisinin de katıldığı denetim ekibi müzakerelerindeki tutanaklar gibi farklı yollarla da belgelendirilebilir.

- A53. 24(b) paragrafı; denetim şirketinin politika veya prosedürlerinin, kaliteyi gözden geçiren kişi tarafından ortaya konan sorunların çözülmesi de dâhil olmak üzere, kalitenin gözden geçirilmesi tamamlanıncaya kadar sorumlu denetçinin denetçi raporuna tarih vermesini engellemesini zorunlu kılar. Kalitenin gözden geçirilmesine ilişkin tüm hükümlerin yerine getirilmesi şartıyla, gözden geçirmeye ilişkin belgelendirmeye denetçi raporu tarihinden sonra ancak nihai denetim dosyasının birleştirilmesinden önce son şekli verilebilir. Ancak, denetim şirketinin politika veya prosedürleri, kalitenin gözden geçirilmesine ilişkin belgelendirmeye denetçi raporu tarihinde veya öncesinde son şeklinin verilmesi gerektiğini belirtebilir.

TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI

BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 220

FİNANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİMİNDE KALİTE YÖNETİMİ

BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 220 (REVİZE)

FİNANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİMİNDE KALİTE YÖNETİMİ

İÇİNDEKİLER

Paragraf

Giriş

Kapsam.....	1
Denetim Şirketinin Kalite Yönetim Sistemi ve Denetim Ekiplerinin Görevleri.....	2-9
Yürürlük Tarihi.....	10
Amaç	11
Tanımlar	12

Ana Hükümler

Denetimde Kalitenin Yönetilmesi ve Kaliteye Ulaşılmasına İlişkin Liderlik Sorumlulukları.....	13-15
Bağımsızlıkla İlgili Olanlar Dâhil, Etik Hükümler.....	16-21
Müşteri İlişkinin ve Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi	22-24
Denetim Kaynakları.....	25-28
Denetimin Yürütülmesi.....	29-38
İzleme ve Düzeltme.....	39
Kalitenin Yönetilmesinde ve Kaliteye Ulaşılmasında Genel Sorumluluğun Üstlenilmesi... ..	40
Belgelendirme.....	41

Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

Kapsam.....	A1
Denetim Şirketinin Kalite Yönetim Sistemi ve Denetim Ekiplerinin Görevleri.....	A2-A14
Tanımlar.....	A15-A27
Denetimde Kalitenin Yönetilmesi ve Kaliteye Ulaşılmasına İlişkin Liderlik Sorumlulukları.....	A28-A37
Bağımsızlıkla İlgili Olanlar Dâhil, Etik Hükümler.....	A38-A48
Müşteri İlişkinin ve Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi	A49-A58
Denetim Kaynakları.....	A59-A79
Denetimin Yürütülmesi.....	A80-A108
İzleme ve Düzeltme.....	A109-A112
Kalitenin Yönetilmesinde ve Kaliteye Ulaşılmasında Genel Sorumluluğun Üstlenilmesi.....	A113-A116
Belgelendirme.....	A117-A120

Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 220 (Revize) “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Yönetimi”, 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 bağımsız denetimine ilişkin kalite yönetimi açısından denetim düzeyinde denetçinin özel sorumluluklarını ve sorumlu denetçinin ilgili sorumluluklarını düzenler. Bu BDS, etik hükümlerle birlikte dikkate alınır. (Bkz.: A1, A38 paragrafları)

Bu Standartta, ilgili diğer mevzuata aykırılık teşkil eden hükümlerin bulunması durumunda, denetim şirketi söz konusu mevzuata uymak zorundadır.

Denetim Şirketinin Kalite Yönetim Sistemi ve Denetim Ekiplerinin Görevleri

2. KYS 1⁴² uyarınca denetim şirketinin amacı, yürüttüğü bağımsız denetim veya sınırlı bağımsız denetimleri ile diğer güvence denetimleri veya ilgili hizmetlere ilişkin olarak; (Bkz.: A13–A14 paragrafları)
 - (a) Denetim şirketi ve personelinin, sorumluluklarını mesleki standartlara ve mevzuat hükümlerine uygun olarak yerine getirdiği ve denetimi söz konusu standartlara ve mevzuat hükümlerine uygun yürüttüğü ve
 - (b) Denetim şirketi (sorumlu denetçi) tarafından düzenlenen raporların içinde bulunulan şartlara uygun olduğuhususlarında kendisine makul güvence sağlayan bir kalite yönetim sistemi tasarlamak, uygulamak ve sistemin işleyişini sağlamaktır.
3. Bu BDS, denetim şirketinin KYS'ler veya en az KYS'lerde öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer düzenlemelere tabi olduğu ön kabulüne dayanarak düzenlenmiştir. (Bkz.: A2-A3 paragrafları)
4. Sorumlu denetçinin liderliğinde denetim ekibi, denetim şirketinin kalite yönetim sistemi kapsamında ve bu BDS hükümlerine uymak suretiyle aşağıdaki hususlardan sorumludur: (Bkz.: A4-A11 paragrafları)
 - (a) Denetim şirketi tarafından bildirilen veya denetim şirketine elde edilen bilgileri kullanarak, ilgili denetim için geçerli olan kalite risklerine karşı denetim şirketinin yapacağı işlerin (diğer bir ifadeyle, denetim şirketinin politika veya prosedürlerinin) uygulanması,
 - (b) Denetimin niteliği ve şartlarını dikkate alarak, denetim düzeyindeki risklere karşı denetim şirketinin politika veya prosedürlerinin dışında yapılacak işlerin tasarlanması ve uygulanmasına gerek olup olmadığına karar verilmesi ve
 - (c) İlgili denetimden elde edilen ve denetim şirketinin politika veya prosedürleri uyarınca kalite yönetim sisteminin tasarımı, uygulanması ve işleyişini desteklemek amacıyla bildirilmesi gereken bilgilerin denetim şirketine bildirilmesi.

⁴² KYS 1, 14 üncü paragraf

5. Diğer BDS'lerde yer alan hükümlere uygunluk sağlanması, denetim düzeyinde kalite yönetimiyle ilgili bilgi sağlayabilir. (Bkz.: A12 paragrafı)
6. Her denetimde bu Standardın ve diğer BDS'lerin amaçlarına ulaşmak suretiyle kaliteli denetimlerin tutarlı bir şekilde yürütülmesi kamu yararına hizmet eder. Denetim, mesleki standartlara ve mevzuat hükümlerine uygun olarak planlandığı, yürütüldüğü ve raporlandığında kalite sağlanmış olur. Mesleki standartların amaçlarına ulaşmak ve mevzuat hükümlerine uygunluk sağlamak için mesleki muhakemenin kullanılması ve mesleki şüphecilik içinde hareket edilmesi gerekir.
7. BDS 200⁴³ uyarınca denetim ekibinin mesleki şüphecilik içinde denetimi planlaması, yürütmesi ve mesleki muhakemeyi kullanması gerekir. Mesleki muhakeme, denetimin niteliği ve şartları dikkate alınarak kalitenin yönetilmesi ve kaliteye ulaşılması için gereken adımların atılmasına yönelik bilgiye dayalı kararlar alınırken kullanılır. Mesleki şüphecilik ise denetim ekibi tarafından yapılan muhakemelerin kalitesini ve bu muhakemeler aracılığıyla denetim ekibinin denetim düzeyinde kaliteye ulaşma konusundaki genel etkinliğini destekler. Denetim ekibinin attığı adımlar ve kurduğu iletişimler aracılığıyla, mesleki şüpheciliğin uygun biçimde kullanıldığı kanıtlanabilir. Bu tür adım ve iletişimler, kasti olmayan denetçi önyargıları veya kaynak kısıtlamaları gibi mesleki şüpheciliğin uygun biçimde kullanılmasına zarar verebilecek engelleri azaltmaya yönelik belirli adımları içerebilir. (Bkz.: A33-A36 paragrafları)

Ölçlenebilirlik

8. Bu BDS'de yer alan hükümler, her bir denetimin niteliği ve içinde bulunduğu şartlar kapsamında uygulanır. Örneğin;
 - (a) Karmaşıklık düzeyi daha düşük olan işletmelerin denetimindeki gibi denetimin tamamen sorumlu denetçi tarafından yürütüldüğü durumlarda, bu BDS'de yer alan bazı hükümler, denetim ekibinin diğer üyelerinin denetime katılımına bağlı olarak yerine getirilecek hükümler olduğu için uygulanmaz. (Bkz.: A13-A14 paragrafları)
 - (b) Denetimin tamamen sorumlu denetçi tarafından yürütülmediği durumlarda veya niteliği ve içinde bulunduğu şartları daha karmaşık olan bir işletmenin denetlenmesi durumunda, sorumlu denetçi bazı prosedür, görev veya adımların tasarımı veya yürütülmesi için denetim ekibinin diğer üyelerini görevlendirebilir.

Sorumlu Denetçinin Sorumlulukları

9. Bu BDS'de yer alan hükümlere uyulması konusunda nihai sorumluluk ve hesap verme yükümlülüğü sorumlu denetçiye aittir. "Sorumlu denetçi ... konularında sorumluluğu üstlenir" ifadesi; sorumlu denetçinin bazı prosedür, görev veya atılacak adımların tasarımı veya yürütülmesi için denetim ekibinin uygun beceri veya deneyime sahip diğer üyelerini görevlendirmesine izin veren hükümler için kullanılır. Diğer hükümler için bu BDS, ilgili hükmün veya sorumluluğun sorumlu denetçi tarafından yerine getirileceğini

⁴³ BDS 200 Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi, 15-16 ncı paragraf ve A20-A24 paragrafları.

ve sorumlu denetçinin denetim şirketi veya denetim ekibinin diğer üyelerinden bilgi alabileceğini açıkça ifade eder. (Bkz.: A22-A25 paragrafları)

Yürürlük Tarihi

10. Bu BDS, 31/12/2023 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer. Erken uygulama teşvik edilir.

Amaç

11. Denetçinin amacı, aşağıdaki hususlarda kalitenin sağlandığına ilişkin makul güvence elde etmek amacıyla denetim düzeyinde kaliteyi yönetmektir:
- (a) Denetçinin, sorumluluklarını mesleki standartlara ve mevzuat hükümlerine uygun olarak yerine getirdiği ve denetimi söz konusu standartlara ve mevzuat hükümlerine uygun yürüttüğü ve
 - (b) Düzenlenen denetçi raporunun içinde bulunulan şartlara uygun olduğu.

Tanımlar

12. Aşağıdaki terimler BDS'lerde, karşılığında belirtilen anlamlarıyla kullanılmıştır:
- (a) Sorumlu denetçi⁴⁴: Denetim şirketi tarafından atanan, denetimden, denetimin yürütülmesinden ve denetim şirketi adına düzenlenen rapordan sorumlu olan ve Kurumun onayı alınmak suretiyle görevlendirilmiş denetim şirketi yöneticisi, şirketteki başka bir bağımsız denetçi veya denetim üstlenen bağımsız denetçidir.
 - (b) Kalitenin gözden geçirilmesi: Kaliteyi gözden geçiren kişinin, denetim ekibi tarafından yapılan önemli muhakemeler ve bu kapsamda ulaşılan sonuçları tarafsız bir şekilde değerlendirmesidir. Kalitenin gözden geçirilmesi, rapor tarihinde veya öncesinde tamamlanır.
 - (c) Kaliteyi gözden geçiren kişi: Denetimin kalitesini gözden geçirmek üzere denetim şirketi tarafından atanan sorumlu denetçi, denetim şirketindeki diğer bir kişi veya denetim şirketi dışından bir kişidir.
 - (d) Denetim ekibi: Denetimi yürüten sorumlu denetçi, bağımsız denetçiler ve diğer personel ile denetimle ilgili prosedürleri uygulayan diğer kişilerdir. Dış uzman⁴⁵ bu ekibe dâhil değildir⁴⁶. (Bkz.: A15-A25 paragrafları)
 - (e) Denetim şirketi: Bağımsız denetim kuruluşu, bağımsız denetçi ya da kamu sektöründeki eş değeridir. (Bkz.: A26 paragrafı)

⁴⁴ İlgili durumlarda "sorumlu denetçi", "yönetici" ve "denetim şirketi" terimleri kamu sektöründeki eş değerlerini ifade eder.

⁴⁵ BDS 620 Uzman Çalışmalarının Kullanılması, 6(a) paragrafı "denetçinin faydalandığı uzman" tanımlar.

⁴⁶ BDS 610 İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması, doğrudan yardımın kullanımına ilişkin sınırlamalar getirmektedir. Ayrıca söz konusu BDS, mevzuatla dış denetçinin, iç denetçilerden doğrudan yardım almasının yasaklanabileceğini de kabul etmektedir. Bu sebeple doğrudan yardım kullanımı, izin verilen durumlarla sınırlandırılmıştır.

- (f) Denetim ağına dâhil şirket: Bir denetim ağı içinde yer alan denetim şirketi veya işletmedir. (Bkz.: A27 paragrafı)
- (g) Denetim ağı: Bağımsız denetim kuruluşlarının veya bağımsız denetçilerin aralarında hukuki bir bağ olup olmadığına bakılmaksızın, (Bkz.: A27 paragrafı)
- (i) İşbirliğine yönelik olan ve
- (ii) Kâr veya maliyet paylaşımını hedefleyen veya ortak bir mülkiyet, kontrol veya yönetimi, ortak kalite yönetim politikalarını ve süreçlerini, ortak bir denetim stratejisini, ortak bir marka veya unvan kullanımını ya da mesleki kaynakların önemli bir kısmını ortaklaşa kullanmayı amaçlayan yapılanmadır.
- (h) Yöneticiler: Bir denetimin yürütülmesine ilişkin olarak denetim şirketini bağlayıcı yetkiye sahip kişilerdir.
- (i) Personel: Denetim şirketindeki yönetici ve çalışanlardır.
- (j) Mesleki standartlar: Kurum tarafından yayımlanan Kalite Yönetim Standartları, Bağımsız Denetim Standartları, Sınırlı Bağımsız Denetim Standartları, Diğer Güvence Denetimi Standartları ve İlgili Hizmetler Standartları ve Etik Kuralları içeren Türkiye Denetim Standartlarıdır.
- (k) Etik hükümler: Finansal tabloların bağımsız denetimine ilişkin olarak denetçinin tabi olduğu mesleki etik ilkeler ve hükümlerdir. Etik hükümler, finansal tabloların bağımsız denetimiyle ilgili olarak Kurum tarafından yayımlanan Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar'da (Bağımsızlık Standartları Dâhil) (Etik Kurallar) yer alan hükümler ile mevzuatta yer alan daha kısıtlayıcı diğer hükümlerden oluşur.
- (l) Risklere karşı yapılacak işler (Kalite yönetim sistemine ilişkin risklere karşı yapılacak işler): Denetim şirketi tarafından bir veya birden fazla kalite riskini ele almak amacıyla tasarlanan ve uygulanan politika veya prosedürlerdir:
- (i) Politikalar, kalite risklerini ele almak amacıyla ne yapılması ya da ne yapılmaması gerektiğine ilişkin açıklamalardır. Bu tür açıklamalar belgelendirilmiş, kurulan iletişimlerde açıkça belirtilmiş ya da atılan adımlar veya alınan kararlarla zımnî olarak ifade edilmiş olabilir.
- (ii) Prosedürler, politikaların uygulanmasına yönelik adımlardır.
- (m) Çalışanlar: Yöneticiler dışında kalan, denetim şirketi tarafından istihdam edilmiş bağımsız denetçiler, denetçi yardımcıları, teknik bilgisine başvurulacak uzmanlar ve denetime yardımcı diğer profesyonellerdir.

Ana Hükümler

Denetimde Kalitenin Yönetilmesi ve Kaliteye Ulaşılmasına İlişkin Liderlik Sorumlulukları

13. Sorumlu denetçi, denetime ilişkin olarak denetim şirketinin sahip olduğu şirket kültürü ve denetim ekibinden beklenen davranışları vurgulayan bir çevre oluşturma sorumluluğu dâhil olmak üzere denetimde kalitenin yönetilmesi ve kaliteye ulaşılmasına ilişkin genel sorumluluğu üstlenir. Sorumlu denetçi bunu yaparken, yapılan önemli muhakemelerin ve ulaşılan sonuçların denetimin niteliği ve içinde bulunduğu şartlar açısından uygun olup olmadığına karar verecek bir dayanağa sahip olmak için denetime yeterli ve uygun düzeyde katılır. (Bkz.: A28-A37 paragrafları)
14. Sorumlu denetçi, 13 üncü paragrafta açıklanan denetim çevresini oluştururken denetim şirketinin kaliteye bağlılığını gösteren net, tutarlı ve etkili adımlar atılması sorumluluğunu üstlenir ve aşağıdakileri vurgulayarak, denetim ekibi üyelerinden beklenen davranışları belirler ve ekip üyelerine bunları bildirir: (Bkz.: A30-A34 paragrafları)
 - (a) Tüm denetim ekibinin, denetim düzeyinde kalitenin yönetilmesi ve kaliteye ulaşılması hususlarına katkıda bulunmaktan sorumlu olduğu,
 - (b) Denetim ekibi için mesleki etik kurallar ile değer ve tutumların önemi,
 - (c) Denetim ekibi arasında kurulacak açık ve sağlam bir iletişim ile denetim ekibinin hiçbir korku ve baskı olmaksızın endişelerini dile getirebilmesinin desteklenmesinin önemi ve
 - (d) Denetim boyunca her bir denetim ekibi üyesinin mesleki şüphecilik içinde hareket etmesinin önemi.
15. Bu BDS hükümlerine uyulmasında kendisine yardımcı olması amacıyla bu BDS'deki bir hükümle ilgili prosedür, görev veya atılacak adımların tasarlanması veya yürütülmesine ilişkin olarak denetim ekibinin diğer üyelerini görevlendirmesi durumunda sorumlu denetçi, görevlendirilen üyelerin yönlendirilmesi, gözetimi ve yapılan işin gözden geçirilmesi aracılığıyla denetimde kalitenin yönetilmesi ve kaliteye ulaşılmasına ilişkin genel sorumluluğu üstlenmeye devam eder. (Bkz.: 9 uncu paragraf, A37)

Bağımsızlıkla İlgili Olanlar Dâhil, Etik Hükümler

16. Sorumlu denetçi, bağımsızlıkla ilgili olanlar dâhil, denetimin niteliği ve içinde bulunduğu şartlar açısından geçerli olan etik hükümlere vâkıf olur. (Bkz.: A38-A42, A48 paragrafları)
17. Sorumlu denetçi, denetimin niteliği ve içinde bulunduğu şartlar açısından geçerli olan etik hükümlerden ve denetim şirketinin, aşağıdaki hususları ele alanlar dâhil, ilgili politika veya prosedürlerinden denetim ekibinin diğer üyelerinin haberdar edilmesi sorumluluğunu üstlenir:
 - (a) Bağımsızlıkla ilgili olanlar dâhil olmak üzere, etik ilkelere uyuma yönelik tehditlerin belirlenmesi, değerlendirilmesi ve ele alınması,
 - (b) Bağımsızlıkla ilgili olanlar dâhil olmak üzere, etik hükümlerin ihlal edilmesine sebep olabilecek durum ve ihlallerin farkına vardığında denetim ekibi üyelerinin sorumlulukları ve

(c) İşletme tarafından mevzuata uyulmaması gibi bir durumun farkına vardıklarında denetim ekibi üyelerinin sorumlulukları⁴⁷. (Bkz.: A23-A25, A40-A44 paragrafları)

18. Sorumlu denetçi, etik hükümlere uyum sağlanması açısından bir tehdit olduğunu gösteren hususların dikkatini çekmesi durumunda; denetim şirketinden, denetim ekibinden veya diğer kaynaklardan ilgili bilgileri alarak bu tehdidi değerlendirir ve uygun adımları atar. (Bkz.: A43-A44 paragrafları)
19. Sorumlu denetçi, gözlem ve gerektiğinde sorgulamalar yapmak suretiyle denetim boyunca, denetim ekibi üyelerinin etik hükümleri ya da denetim şirketinin ilgili politika veya prosedürlerini ihlal ettiğini gösteren durumlara karşı dikkatli olur. (Bkz.: A45 paragrafı)
20. Sorumlu denetçi, denetimin niteliği ve içinde bulunduğu şartlar açısından geçerli olan etik hükümlerin yerine getirilmediğini gösteren hususların denetim şirketinin kalite yönetim sistemi aracılığıyla veya diğer kaynaklar üzerinden dikkatini çekmesi durumunda, denetim şirketindeki diğer kişilerle istişare ederek uygun adımları atar. (Bkz.: A46 paragrafı)
21. Sorumlu denetçi, denetçi raporuna tarih vermeden önce bağımsızlıkla ilgili olanlar dâhil, etik hükümlerin yerine getirilip getirilmediğine karar verme sorumluluğunu üstlenir. (Bkz.: A38 ve A47 paragrafları)

Müşteri İlişkinin ve Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi

22. Sorumlu denetçi, müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesiyle ilgili denetim şirketinin politika veya prosedürlerinin uygulandığına ve bu konuda varılan sonuçların uygun olduğuna karar verir. (Bkz.: A49-A52, A58 paragrafları)
23. Sorumlu denetçi, bu BDS'de yer alan hükümlere uyarken ve BDS'lere uygun olarak denetimi planlar ve yürütürken müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi sürecinde elde edilen bilgileri dikkate alır. (Bkz.: A53-A56 paragrafları)
24. Denetim ekibinin, müşteri ilişkisinin veya denetim sözleşmesinin kabulü veya devam ettirilmesinden önce öğrenilmiş olması hâlinde denetim şirketinin denetim sözleşmesini reddetmesine sebep olabilecek bir bilgiyi edinmesi durumunda sorumlu denetçi, kendisinin ve denetim şirketinin gerekli adımları atabilmesi için konuyu derhâl denetim şirketine bildirir. (Bkz.: A57 paragrafı)

Denetim Kaynakları

25. Sorumlu denetçi; denetimin niteliği ve içinde bulunduğu şartları, denetim şirketinin politika veya prosedürlerini ve denetim esnasında meydana gelebilen her türlü değişikliği dikkate alarak, denetimin yürütülmesi için yeterli ve uygun kaynakların

⁴⁷ BDS 250 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Mevzuatın Dikkate Alınması

denetim ekibine zamanında tahsis edildiğine veya kullanımına hazır tutulduğuna karar verir. (Bkz.: A59-A70, A73-74, A79 paragrafları)

26. Sorumlu denetçi; denetim ekibi üyelerinin, denetim ekibinin bir parçası olmayan ancak denetime doğrudan yardım sağlayan iç denetçilerin ve denetçinin faydalandığı dış uzmanların, müştereken denetimin yürütülmesinde yeterli zaman dâhil olmak üzere uygun yetkinlik ve kabiliyete sahip olduğuna karar verir. (Bkz.: A62, A71-A74 paragrafları)
27. 25 ve 26 ncı paragraflarda yer alan hükümlerin uygulanması sonucunda, denetim için tahsis edilen veya kullanıma hazır tutulan kaynakların, denetimin şartları açısından yetersiz olduğuna veya uygun olmadığına karar vermesi durumunda sorumlu denetçi, ilave ya da alternatif kaynakların tahsis edilmesi veya kullanıma hazır tutulması ihtiyacının uygun kişilere bildirilmesi dâhil, gerekli adımları atar. (Bkz.: A75-A78 paragrafları)
28. Sorumlu denetçi, denetim ekibine tahsis edilen veya kullanımına hazır tutulan kaynakların, denetimin niteliği ve şartları açısından uygun şekilde kullanılmasını sorumluluğunu üstlenir. (Bkz.: A63-A69 paragrafları)

Denetimin Yürütülmesi

Yönlendirme, Gözetim ve Gözden Geçirme

29. Sorumlu denetçi, denetim ekibi üyelerinin yönlendirilmesi ve gözetimi ile ekip üyelerinin çalışmalarının gözden geçirilmesi sorumluluğunu üstlenir. (Bkz.: A80 paragrafı)
30. Sorumlu denetçi; yönlendirme, gözetim ve gözden geçirmenin nitelik, zamanlama ve kapsamının; (Bkz.: A81-A89, A94-97 paragrafları)
 - (a) Denetim şirketinin politika veya prosedürleri, mesleki standartlar ve yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygun olarak planlandığı⁴⁸ ve yürütüldüğüne ve
 - (b) Denetimin niteliği ve içinde bulunduğu şartlar ile denetim şirketi tarafından denetim ekibine tahsis edilen veya kullanımına hazır tutulan kaynaklara karşılık verecek mahiyette olduğunakarar verir.
31. Sorumlu denetçi, denetim sırasında uygun zamanlarda, aşağıdakilerle ilgili olanlar dâhil olmak üzere, çalışma kâğıtlarını gözden geçirir: (Bkz.: A90-A93 paragrafları)
 - (a) Önemli hususlar⁴⁹,
 - (b) Denetim sırasında tespit edilen zor veya ihtilafli konuları da kapsayan önemli muhakemeler ve ulaşılan sonuçlar ve
 - (c) Sorumlu denetçinin mesleki muhakemesine göre kendisinin sorumluluklarıyla ilgili olan diğer hususlar.

⁴⁸ BDS 300 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması, 11 inci paragraf

⁴⁹ BDS 230 Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi, 8(c) paragrafı

32. Sorumlu denetçi, denetçi raporu tarihinde veya öncesinde çalışma kâğıtlarını gözden geçirmek ve denetim ekibiyle müzakere etmek suretiyle, ulaşılan sonuçların desteklenmesi ve denetçi raporunun tamamlanması için yeterli ve uygun denetim kanıtının toplandığına karar verir. (Bkz.: A90-A94 paragrafları)
33. Sorumlu denetçi, denetçi raporuna tarih vermeden önce düzenlenecek raporun içinde bulunulan şartlara uygun olup olmadığına karar vermek için -uygun hâllerde- kilit denetim konularına⁵⁰ ilişkin açıklamalar ve ilgili çalışma kâğıtları da dâhil olmak üzere denetçi raporunu ve finansal tabloları gözden geçirir.⁵¹
34. Sorumlu denetçi; yönetime, üst yönetimden sorumlu olanlara ya da Kuruma veya diğer düzenleyici kurumlara resmi olarak yapılacak yazılı bildirimleri düzenlemeden önce gözden geçirir. (Bkz.: A98 paragrafı)

İstişare

35. Sorumlu denetçi; (Bkz.: A99-A102 paragrafları)
 - (a) Denetim ekibinin:
 - (i) Zor veya ihtilafli konular ile denetim şirketinin politika veya prosedürlerine göre istişare gerektiren konularda ve
 - (ii) Kendi mesleki muhakemesine göre istişare gerektiren diğer konularda gerekli istişareleri (danışmaları) yapması sorumluluğunu üstlenir,
 - (b) Denetim ekibinin denetim sırasında hem kendi içinde hem de şirket içi veya dışındaki uygun seviyedeki diğer taraflarla uygun bir şekilde istişare yaptığını karar verir,
 - (c) Yapılan bu istişarelerin içeriği ve kapsamı ile istişareler neticesinde ortaya çıkan sonuçlar üzerinde, istişare edilen tarafla mutabık kaldığına karar verir ve
 - (d) Üzerinde mutabık kalınan sonuçların uygulandığına karar verir.

Kalitenin Gözden Geçirilmesi

36. Sorumlu denetçi, kalitesi gözden geçirilmesi gereken denetimler açısından; (Bkz.: A103 paragrafı)
 - (a) Kaliteyi gözden geçiren kişinin atandığına karar verir,
 - (b) Kaliteyi gözden geçiren kişiyle iş birliği yapar ve denetim ekibinin diğer üyelerini bu kişiyle iş birliği yapma konusundaki sorumlulukları hakkında bilgilendirir,
 - (c) Kalitenin gözden geçirilmesi sırasında tespit edilenler dâhil, denetim sırasında ortaya çıkan önemli konuları ve önemli muhakemeleri kaliteyi gözden geçiren kişiyle müzakere eder ve

⁵⁰ BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi

⁵¹ BDS 700 Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama veya BDS 705 Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi

- (d) Gözden geçirme tamamlanıncaya kadar denetçi raporuna tarih vermez. (Bkz.: A104-A106 paragrafları)

Görüş Farklılıkları

37. Denetim ekibinin kendi içinde, denetim ekibi ile kaliteyi gözden geçiren kişi arasında veya denetim ekibi ile istişare edilen kişilerin dâhil olduğu denetim şirketinin kalite yönetim sistemi kapsamında faaliyet yürüten kişiler arasında görüş farklılıkların bulunması durumunda denetim ekibi, denetim şirketinin bu farklılıkların ele alınmasına ve çözüme kavuşturulmasına ilişkin politika veya prosedürlerini uygular. (Bkz.: A107-A108 paragrafları)
38. Sorumlu denetçi;
- (a) Denetim şirketinin politika veya prosedürlerine uygun olarak ele alınan ve çözüme kavuşturulan görüş farklılıklarının sorumluluğunu üstlenir,
- (b) Ulaşılan sonuçların belgelendirildiğine ve uygulandığına karar verir ve
- (c) Görüş farklılıkları çözüme kavuşturuluncaya kadar denetçi raporuna tarih vermez.

İzleme ve Düzeltme

39. Sorumlu denetçi aşağıdaki sorumlulukları üstlenir; (Bkz.: A109-A112 paragrafları)
- (a) Uygun hâllerde- denetim ağı ve denetim ağına dâhil şirketler arasındaki izleme ve düzeltme sürecinden elde edilen bilgiler dâhil olmak üzere, denetim şirketi tarafından bildirilen ve şirketin izleme ve düzeltme sürecinden elde edilen bilgiler hakkında kanaat edinme,
- (b) 39(a) paragrafında belirtilen bilgilerin, denetimle olan ilgisine ve denetime olan etkisine karar verme ve gerekli adımları atma ve
- (c) Denetim boyunca denetim şirketinin izleme ve düzeltme süreciyle ilgili olabilecek bilgilere karşı dikkatli olma ve bu bilgileri süreçten sorumlu olan kişilere bildirme.

Kalitenin Yönetilmesinde ve Kaliteye Ulaşılmasında Genel Sorumluluğun Üstlenilmesi

40. Sorumlu denetçi, denetçi raporuna tarih vermeden önce denetimde kalitenin yönetilmesi ve kaliteye ulaşılmasında genel sorumluluğu sorumlu denetçinin üstlenmiş olduğuna karar verir. Sorumlu denetçi bunu yaparken; (Bkz.: A113-A116 paragrafları)
- (a) Yapılan önemli muhakemelerin ve ulaşılan sonuçların denetimin niteliği ve içinde bulunduğu şartlar açısından uygun olduğuna karar verecek bir dayanağa sahip olmak için denetime yeterli ve uygun düzeyde katıldığına ve
- (b) Denetimin niteliği ve içinde bulunduğu şartlar ile bu nitelik ve şartlardaki her türlü değişikliğin ve denetim şirketinin ilgili politika veya prosedürlerinin bu BDS hükümlerine uyulurken dikkate alınmış olduğuna
- karar verir.

Belgelendirme

41. Denetçi, BDS 230'u uygularken⁵² çalışma kâğıtlarında aşağıdaki hususlara yer verir: (Bkz.: A117-A120 paragrafları)
- (a) Aşağıdaki konular hakkında tespit edilen sorunlar, personelle yapılan müzakereler ve ulaşılan sonuçlar:
 - (i) Bağımsızlıkla ilgili olanlar dâhil, etik hükümlerle ilgili sorumlulukların yerine getirilmesi ve
 - (ii) Müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi.
 - (b) Denetim sırasında yapılan istişarelerin içeriği, kapsamı, bu istişareler neticesinde ortaya çıkan sonuçlar ve bu sonuçların nasıl uygulandığı.
 - (c) Kalitesi gözden geçirilmesi gereken denetimlerde, gözden geçirmenin denetçi raporu tarihinde veya öncesinde tamamlanmış olduğu.

⁵² BDS 230, 8–11 ve A6 paragrafları

Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

Kapsam (Bkz.: 1 inci paragraf)

- A1. Bu BDS, topluluk finansal tablolarının denetimi dâhil olmak üzere, tüm finansal tablo denetimlerinde uygulanır. BDS 600⁵³, topluluk finansal tablolarının denetiminde ve topluluğa bağlı birim denetçileri dâhil olduğunda geçerli olan özel hususları ele alır. BDS 600, gerektiğinde şartlara göre uyarlanmak kaydıyla, denetim ekibinde başka bir denetim şirketinden kişilerin de yer alması durumunda finansal tabloların denetiminde de faydalı olabilir. Örneğin; uzak bir yerdeki ortak (kullanılan) hizmet merkezinde gerçekleştirilecek fiziki stok sayımı, maddi duran varlık tetkiki veya uygulanacak denetim prosedürlerine başka denetim şirketinden bir kişinin katılması durumunda, BDS 600 faydalı olabilir.

Denetim Şirketinin Kalite Yönetim Sistemi ve Denetim Ekiplerinin Görevleri (Bkz.: 2-9 uncu paragraflar)

- A2. KYS 1, denetim şirketinin kalite yönetim sisteminin tasarımı, uygulanması ve işleyişine ilişkin sorumluluklarını ele alır.
- A3. Denetim şirketleri veya diğer düzenlemeler, kalite yönetim sisteminin unsurlarını tanımlamak için farklı terminoloji veya çerçeveler kullanabilir. Kalite yönetim sisteminin tasarımı, uygulanması ve işleyişine ilişkin denetim şirketinin sorumluluklarıyla ilgili diğer düzenlemeler; asgari düzeyde, KYS 1 hükümlerine değindiğinde ve KYS 1'de yer alan hükümlerin amaçlarına ulaşılması konusunda denetim şirketine yükümlülükler getirdiğinde, söz konusu düzenlemelerin KYS 1'de öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevada olduğu kabul edilir.

Denetim Şirketinin Kalite Yönetim Sistemine İlişkin Denetim Ekibinin Sorumlulukları (Bkz.: 4 üncü paragraf)

- A4. Denetim düzeyinde kalite yönetimi, denetim şirketinin kalite yönetim sistemi tarafından desteklenir ve denetimin özel nitelik ve şartlarından etkilenir. KYS 1 uyarınca denetim şirketi, denetim ekibine denetimi yürütmekle ilgili sorumluluklarını anlamalarını ve yerine getirmelerini sağlayacak bilgileri iletmekten sorumludur. Örneğin, bu tür iletişimler; karmaşık teknik veya etik sorunların yaşandığı belirli durumlarda belirlenmiş kişilerle istişare yapılmasıyla veya belirli konulara ilişkin denetim prosedürlerini yürütmek için denetim şirketindeki belirlenmiş uzmanların katılımıyla ilgili politika veya prosedürleri kapsayabilir (örneğin, denetim şirketi finansal kuruluşların denetiminde, beklenen kredi zarar karşılıklarını denetlerken, belirlediği kredi uzmanlarının görev alacağını belirtebilir).
- A5. Denetim şirketi düzeyinde risklere karşı yapılan işler, denetim ağının veya denetim ağına dâhil diğer şirketler, yapılar veya kuruluşların oluşturduğu politika veya prosedürleri içerebilir (denetim ağından kaynaklanan yükümlülükler veya denetim ağı

⁵³ BDS 600 Özel Hususlar – Topluluk Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil)

hizmetleri KYS 1'in "Denetim Ağından Kaynaklanan Yükümlülükler veya Denetim Ağı Hizmetleri" bölümünde ayrıntılı olarak açıklanmaktadır).⁵⁴ Bu BDS hükümleri; denetim ekibinin denetimde, denetim ağından kaynaklanan yükümlülükleri yerine getirmesini veya denetim ağı hizmetlerini kullanmasını sağlamak için gerekli adımları atmaktan denetim şirketinin sorumlu olduğu ön kabulüne dayanarak düzenlenmiştir (örneğin, denetim ağına dâhil şirket tarafından kullanılacak üzere geliştirilen denetim metodolojisinin kullanılması yükümlülüğü). KYS 1 uyarınca denetim şirketi; denetim ağından kaynaklanan yükümlülüklerin veya denetim ağı hizmetlerinin, denetim şirketinin kalite yönetim sistemiyle nasıl ilgili olduğunu ve bunların nasıl dikkate alınacağını belirlemekten sorumludur.⁵⁵

- A6. Denetim şirketi düzeyinde kalite risklerine karşı yapılan bazı işler denetim düzeyinde uygulanmaz, ancak bu BDS hükümlerine uyum sağlanmasıyla ilgilidir. Örneğin, bu BDS hükümlerine uyum sağlamak için denetim ekibinin esas alabileceği, denetim şirketi düzeyinde kalite risklerine karşı yapılan işler aşağıdakileri içerir:
- Personel işe alım ve mesleki eğitim süreçleri,
 - Denetim şirketinin bağımsızlığı takip etmesini destekleyen bilgi teknolojileri (BT) uygulamaları,
 - Müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesini destekleyen BT uygulamalarının geliştirilmesi ve
 - Denetim metodolojilerinin ve ilgili uygulama araç ve rehberlerinin geliştirilmesi.
- A7. Her denetimin özel nitelik ve şartları olduğundan ve denetim sırasında meydana gelebilecek değişikliklerden dolayı denetim şirketi, denetim düzeyinde ortaya çıkabilecek tüm kalite risklerini tespit edemez veya bu risklere karşı yapılacak uygun işleri belirleyemez. Buna göre denetim ekibi, bu BDS'nin amaçlarına ulaşmak için denetim şirketinin politika veya prosedürlerinde belirlenenlerin dışında da denetim düzeyinde risklere karşı yapılacak işlerin tasarlanıp tasarlanmayacağına ve uygulanıp uygulanmayacağına karar verirken mesleki muhakemesini kullanır.⁵⁶
- A8. Denetim ekibinin, denetim düzeyinde risklere karşı yapılacak işlerin gerekli olup olmadığı (ve gerekli olması durumunda yapılacak işlerin neler olduğu) hakkındaki kararı; bu BDS hükümlerinden, denetim ekibinin denetimin niteliği ve içinde bulunduğu şartlara ilişkin kanaatinden ve denetim sırasında meydana gelen değişikliklerden etkilenir. Örneğin, denetim sırasında sorumlu denetçinin, denetimin başlangıcında tahsis edilen veya hazır bulundurulmuş personele ilaveten daha deneyimli personelin katılımını talep etmesine sebep olabilecek beklenmeyen durumlar ortaya çıkabilir.
- A9. Denetim ekibinin bu BDS hükümlerine uyma çabalarındaki denge (diğer bir ifadeyle, denetim şirketinin kalite risklerine karşı yapılacak işleri uygulaması ile denetim

⁵⁴ KYS 1, 49(b) paragrafı

⁵⁵ KYS 1, 49(a) paragrafı

⁵⁶ BDS 200'e göre denetçinin finansal tabloların denetiminin planlanması ve yürütülmesinde mesleki muhakemesini kullanması gerekir.

şirketinin politika veya prosedürlerinde belirlenenlere ilaveten denetime özgü yapılacak belirli işlerin tasarlanması ve uygulanması arasındaki denge) değişebilir. Örneğin, denetim şirketi, denetimde, uygun şartlarda kullanılacak bir denetim programı (örneğin, sektöre özgü bir denetim programı) tasarlayabilir. Uygulanacak prosedürlerin zamanlaması ve kapsamını belirlemenin dışında, denetim programına eklenecek destekleyici denetim prosedürlerine çok az ihtiyaç duyulabilir veya hiç ihtiyaç duyulmayabilir. Ayrıca, bu BDS'nin denetimin yürütülmesine ilişkin hükümlerine uymak için denetim ekibinin atacağı adımlar, denetimin özel niteliklerini ve şartlarını ele almak için denetim düzeyinde yapılacak işlerin tasarlanması ve uygulanmasına daha çok odaklanabilir (örneğin, denetim şirketinin denetim programında öngörülmemiş "önemli yanlışlık" risklerini ele alan prosedürlerin planlanması ve yürütülmesi).

A10. Denetim ekibi bu BDS hükümlerine uyarken genellikle aşağıdaki durumlar hariç olmak üzere, denetim şirketinin politika veya prosedürlerini esas alabilir:

- Denetim ekibinin bilgisi veya uygulama tecrübesinin, denetim şirketinin politika veya prosedürlerinin denetimin niteliği ve içinde bulunduğu şartları etkin bir biçimde ele almadığını göstermesi veya
- Bu politika veya prosedürlerin etkinliği hakkında denetim şirketi veya diğer tarafların sağladığı bilgilerin aksini işaret etmesi (örneğin, denetim şirketinin izleme faaliyetlerinin, dış teftişlerin veya diğer ilgili kaynakların sağladığı bilgilerin denetim şirketinin politika veya prosedürlerinin etkin biçimde uygulanmadığını göstermesi).

A11. Sorumlu denetçi, denetim şirketinin kalite risklerine karşı yaptığı işlerin ilgili denetim bağlamında etkin olmadığından haberdar olması (denetim ekibinin diğer üyeleri tarafından bilgilendirilmesi aracılığıyla dâhil) ya da denetim şirketinin politika veya prosedürlerini esas alamaması durumunda bu bilgileri, denetim şirketinin izleme ve düzeltme süreciyle ilgili olduğundan 39(c) paragrafı uyarınca denetim şirketine derhâl bildirir. Örneğin, denetim ekibi üyesinin denetim yazılım programında güvenlik zafiyeti olduğunu tespit etmesi durumunda, bu bilginin ilgili personele zamanında bildirilmesi, denetim şirketinin söz konusu denetim programını güncellemek ve yeniden oluşturmak için adım atmasını sağlar. A70 paragrafı yeterli ve uygun kaynaklar hakkında rehberlik sağlar.

Denetim Düzeyinde Kalite Yönetimiyle İlgili Bilgiler (Bkz.: 6 ncı paragraf)

A12. Diğer BDS'lerdeki hükümlere uymak, denetim düzeyinde kalite yönetimiyle ilgili bilgi sağlayabilir. Örneğin, BDS 315⁵⁷ uyarınca işletme ve çevresi hakkında kanaat edinilmesi bu BDS hükümlerinin uygulanması hakkında bilgi sağlayabilir. Bu bilgiler aşağıdakilere karar verilmesiyle ilgili olabilir:

- Özellik arz eden denetim alanlarında kullanılacak kaynakların niteliği. Örneğin, yüksek risk taşıyan alanlarda deneyimli ekip üyelerinin doğru şekilde kullanımı veya karmaşık konularla ilgilenebilecek uzmanların dâhil edilmesi,

⁵⁷ BDS 315 "Önemli Yanlışlık" Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi

- Birden fazla yerdeki fiziki stok sayımına katılmak için görevlendirilen ekip üyelerinin sayısı gibi özellik arz eden denetim alanlarına tahsis edilecek kaynakların miktarı,
- “Önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen risklere dayanarak denetim ekibi üyeleri tarafından yapılan çalışmanın gözden geçirilmesinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı veya
- “Önemli yanlışlık” risklerinin daha fazla olduğu veya daha yüksek risk tespit edilen alanlarda daha deneyimli denetim ekibi üyelerinin görevlendirilmesi ve bu alanlara daha çok zaman ayrılması dâhil, bütçelenmiş denetim süresinin tahsisi.

Ölçeklenebilirlik (Bkz.: 2 ve 8 inci paragraflar)

- A13. Daha küçük bir denetim şirketinde, şirketin politika veya prosedürleri üzerinden kalite risklerine karşı yapılacak birçok işi tasarlamak üzere denetim şirketi adına hareket edecek bir sorumlu denetçi görevlendirilebilir. Bu şekilde hareket etmek, denetim şirketinin kalite yönetim sistemi kapsamında risklere karşı yapılacak işlerin tasarlanması ve uygulanması açısından daha etkili bir yaklaşım olabilir. Ayrıca, küçük şirketlerin politika veya prosedürlerinin resmîyet düzeyi daha düşük olabilir. Örneğin, az sayıda denetim yürüten çok küçük bir şirketin, bağımsızlığı izlemek için şirket genelinde bir sistem kurma ihtiyacı bulunmayabilir. Bunun yerine sorumlu denetçi, bağımsızlığı her bir denetim düzeyinde izleyebilir.
- A14. Denetim ekibinin diğer üyeleri tarafından yapılan çalışmaların yönlendirilmesi, gözetimi ve gözden geçirilmesiyle ilgili hükümler, sadece denetim ekibinde sorumlu denetçi dışında başka üyeler de varsa uygulanabilir.

Tanımlar

Denetim Ekibi (Bkz.:12(d) paragrafı)

- A15. Denetim ekibi çeşitli şekillerde oluşturulabilir. Örneğin, denetim ekibi üyeleri aynı yerde veya farklı coğrafi bölgelerde bulunabilir ve yürüttükleri faaliyetlere göre gruplar hâlinde oluşturulabilir. Denetim ekibi nasıl oluşturulursa oluşturulsun bir denetimde, denetim prosedürlerini⁵⁸ uygulayan her bir kişi, denetim ekibinin bir üyesi sayılır.
- A16. Denetim ekibi tanımı, denetim sırasında denetim prosedürlerini uygulayan kişilerle odaklanır. Denetçinin görüş ve raporunun desteklenmesi için gerekli olan denetim kanıtları öncelikle denetim sırasında uygulanan denetim prosedürlerinden elde edilir.⁵⁹ Denetim prosedürleri; risk değerlendirme prosedürleri⁶⁰ ve müteakip denetim prosedürlerinden⁶¹ oluşur. BDS 500’de açıklandığı gibi, denetim prosedürleri tetkik, gözlem, teyit, yeniden hesaplama, yeniden uygulama, analitik prosedürler ile

⁵⁸ BDS 500 Bağımsız Denetim Kanıtları, A10 paragrafı

⁵⁹ BDS 200, A30 paragrafı

⁶⁰ BDS 315, risk değerlendirme prosedürlerine ilişkin hükümleri ortaya koyar.

⁶¹ BDS 330 Bağımsız Denetçinin Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapacağı İşler, kontrol testleri ve maddi doğrulama prosedürleri dâhil, müteakip denetim prosedürlerine ilişkin hükümleri ortaya koyar.

sorgulamayı ve çoğu zaman bunların birleşimini içerir.⁶² BDS 520 gibi diğer BDS'ler de denetim kanıtı elde etmeye yönelik belirli prosedürleri ele alabilir.⁶³

- A17. Denetim ekiplerinde; denetim prosedürlerini uygulayan personel ve
- Denetim ağına dâhil şirketteki veya
 - Denetim ağına dâhil olmayan bir şirketteki veya başka bir hizmet sağlayıcıdaki diğer kişiler yer alabilir.⁶⁴ Örneğin, başka bir denetim şirketindeki bir kişi, topluluk denetiminde bir birimin finansal bilgileriyle ilgili denetim prosedürlerini uygulayabilir, fiziki stok sayımına katılabilir veya uzak bir bölgedeki maddi duran varlıkları tetkik edebilir.
- A18. Denetim ekiplerinde, hizmet sunum merkezlerinde yer alan ve denetim prosedürlerini uygulayan kişiler de yer alabilir. Örneğin, tekerrür eden veya niteliği gereği uzmanlık gerektiren belirli görevlerin uygun becerilere sahip bir grup personel tarafından gerçekleştirilmesi gerektiğine karar verilebilir ve dolayısıyla denetim ekibinde bu kişiler yer alır. Hizmet sunum merkezleri denetim şirketi, denetim ağı veya aynı ağa dâhil olan diğer şirketler, yapılar veya kuruluşlar tarafından kurulabilir. Örneğin, dış teyit prosedürlerini kolaylaştırmak için merkezi bir fonksiyon kullanılabilir.
- A19. Denetim ekiplerinde muhasebe veya denetimin özel bir alanındaki uzmanlığını kullanarak denetim prosedürlerini uygulayan kişiler yer alabilir. Örneğin, gelir vergisi muhasebesi alanında uzmanlaşmış kişiler ya da olağan dışı veya beklenmedik ilişkileri tespit etmek amacıyla, otomatik araç ve tekniklerin oluşturduğu karmaşık bilgileri analiz etme konusunda uzmanlaşmış kişiler denetim ekibinde yer alabilir. Bir kişinin denetime katılımının işiyle sınırlı olması durumunda, kişi denetim ekibinin bir üyesi değildir. İşiyle, 35 inci paragraf ve A99-A102 paragraflarında ele alınmaktadır.
- A20. Denetimin, kalitesi gözden geçirilmesi gereken bir denetim olması durumunda, kaliteyi gözden geçiren kişi ve kalitenin gözden geçirilmesinde görev alan diğer kişiler, denetim ekibinin üyesi sayılmazlar. Bu kişiler yine de belirli bağımsızlık hükümlerine tabi olabilirler.
- A21. Doğrudan yardım sağlayan iç denetçi ile çalışmaları denetimde kullanılan denetçinin faydalandığı uzman, denetim ekibinin üyesi sayılmaz.⁶⁵ BDS 610, doğrudan yardım sağlayan iç denetçilerin çalışmalarını, BDS 620 ise denetçinin faydalandığı uzmanın çalışmalarını kullanırken denetçinin uyması gereken hükümleri içerir ve denetçiye rehberlik sağlar. Bu BDS'lere uygunluk sağlanması için denetçinin, doğrudan yardım sağlayan iç denetçinin yaptığı çalışmalar hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmesi ve denetçinin faydalandığı uzmanın çalışmaları hakkında denetim prosedürleri uygulaması gerekir.

⁶² BDS 500, A14-A25 paragrafları

⁶³ BDS 520 Analitik Prosedürler

⁶⁴ KYS 1, 16(v) paragrafı

⁶⁵ BDS 620, 12–13 üncü paragraflar ve BDS 610, 21–25 inci paragraflar

Sorumlu Denetçinin Sorumlulukları (Bkz.: 9, 12(d) paragrafları)

A22. Bu BDS’de bir yükümlülüğün veya sorumluluğun sorumlu denetçi tarafından yerine getirileceğinin açıkça ifade edilmesi hâlinde sorumlu denetçi, bu hükmü yerine getirmek için denetim şirketinden veya denetim ekibinin diğer üyelerinden bilgi (örneğin, gerekli kararın alınması veya muhakemede bulunulması için gereken bilgiyi) alma ihtiyacı duyabilir. Örneğin, sorumlu denetçinin denetim ekibi üyelerinin tamamının denetimi yürütmek için uygun yetkinlik ve kabiliyete sahip olduklarına karar vermesi gerekir. Denetim ekibi üyelerinin yetkinlik ve kabiliyetlerinin uygun olup olmadığı hakkında bir muhakemede bulunurken sorumlu denetçi, denetim ekibinin derlediği veya denetim şirketinin kalite yönetim sisteminin sunduğu bilgileri kullanmaya ihtiyaç duyabilir.

Denetim Ekibi Üyeleri Tarafından Denetim Şirketinin Politika veya Prosedürlerinin Uygulanması (Bkz.: 9, 12(d), 17 nci paragraflar)

A23. Denetim ekibi üyeleri, denetim şirketinin kalite yönetim sistemi kapsamında denetim şirketinin ilgili denetim için geçerli olan politika veya prosedürlerinin uygulanmasından sorumludur. Denetim ekibi üyeleri arasında yer alan başka bir denetim şirketindeki kişiler, sorumlu denetçinin denetim şirketinin yöneticisi veya çalışanı olmadığından, denetim şirketinin kalite yönetim sistemine ya da politika veya prosedürlerine tabi olmayabilir. Ayrıca, başka bir denetim şirketinin politika veya prosedürleri, sorumlu denetçinin denetim şirketinin politika veya prosedürlerine benzemeyebilir. Örneğin, özellikle diğer denetim şirketinin, sorumlu denetçinin denetim şirketinden farklı bir yasal sistem, dil veya kültüre sahip bir ülkede bulunması durumunda, yönlendirme, gözetim ve gözden geçirmeyle ilgili politika veya prosedürler farklılaşabilir. Buna göre, denetim ekibinde başka bir denetim şirketindeki kişileri de yer alıyorsa, bu kişilerin çalışmalarında denetim şirketinin politika veya prosedürlerini uygulamak amacıyla sorumlu denetçi veya denetim şirketi tarafından farklı adımların atılması gerekebilir.

A24. Özellikle denetim şirketinin politika veya prosedürleri gereği denetim şirketinin veya sorumlu denetçinin, denetim şirketi personeline uygulananlardan farklı adımlar atmak suretiyle başka bir denetim şirketindeki kişilerin aşağıdakileri yerine getirip getirmediğine ilişkin kanaat edinmesi gerekebilir:

- Denetimi yürütmek için uygun yetkinlik ve kabiliyete sahip olup olmadığı. Örneğin, bir kişi denetim şirketinin işe alım ve eğitim süreçlerine tabi tutulmamış olabilir, bu sebeple denetim şirketinin politika veya prosedürlerine göre bu karar, diğer denetim şirketinden ya da yetkilendirme veren veya sicil tutan kurumdan bilgi edinmek gibi başka adımlar aracılığıyla verilebilir. BDS 600’ün 19 ve A38 paragrafları, birim denetçilerinin yetkinlik ve kabiliyetlerine ilişkin kanaat edinilmesine ilişkin rehberlik sağlar.
- Topluluk denetimleri için geçerli olan etik hükümleri anlayıp anlamadığı. Örneğin, bir kişi ilgili etik hükümlere ilişkin denetim şirketinin politika veya prosedürleri konusunda denetim şirketinin verdiği eğitime tabi tutulmamış olabilir. Denetim şirketinin politika veya prosedürlerine göre, söz konusu etik hükümlere ilişkin kanaat; denetim için geçerli olan ilgili etik hükümleri içeren

bilgi, kılavuz veya rehberlerin bu kişiye sunulması gibi adımlar atarak edinilebilir.

- Bağımsızlığını teyit edip etmediği. Örneğin, denetim şirketi personeli olmayan kişiler doğrudan denetim şirketinin bağımsızlık sistemlerinde bağımsızlık beyanlarını dolduramamış olabilir. Denetim şirketinin politika veya prosedürlerine göre bu kişiler, yazılı teyit mektubu gibi başka yollarla denetimle ilgili bağımsızlıklarına dair kanıt sunabilirler.

A25. Denetim şirketinin politika veya prosedürlerine göre, belirli durumlarda (örneğin, belirli bir konuda istişare söz konusu olduğunda) belirli faaliyetlerin yerine getirilmesi gerektiğinde, denetim şirketinin personeli olmayan kişilere de denetim şirketinin ilgili politika veya prosedürleri uyarınca bu faaliyetlerin bildirilmesi gerekebilir. Böylece bu kişiler, şartlar oluştuğunda sorumlu denetçiyi uyarabilir ve bu sayede sorumlu denetçi, denetim şirketinin politika veya prosedürlerine uyum sağlayabilir. Örneğin, topluluk denetiminde birim denetçisi bir birimin finansal bilgilerine ilişkin denetim prosedürleri uyguluyorsa ve topluluk denetçisinin politika veya prosedürleri kapsamında topluluk finansal tablolarıyla ilgili istişareye tabi zor veya ihtilafı bir konu⁶⁶ tespit ederse, birim denetçisi bu konu hakkında topluluk denetim ekibini uyarabilir.

Denetim şirketi (Bkz.: 12(e) paragrafı)

A26. Etik hükümlerde yer alan “denetim şirketi” tanımı, bu BDS’de yer alan denetim şirketi tanımından farklılık gösterebilir.

“Denetim ağı” ve “Denetim ağına dâhil şirket” (Bkz.: 12(f)–12(g) paragrafları)

A27. Etik hükümlerde yer alan “denetim ağı” veya “denetim ağına dâhil şirket” tanımları, bu BDS’de yer alan denetim ağı” veya “denetim ağına dâhil şirket” tanımlardan farklılık gösterebilir. Etik Kurallar “denetim ağı” ve “denetim ağına dâhil şirket” terimlerine ilişkin rehberlik sağlar. Denetim ağları ve denetim ağına dâhil diğer şirketler çeşitli yollarla yapılandırılabilir ve her durumda denetim şirketinin dışındadır. Bu BDS’de yer alan denetim ağlarına ilişkin hükümler, denetim şirketinin bir parçası olmayan fakat denetim ağı içerisinde bulunan tüm yapı veya kuruluşlara da uygulanır.

Denetimde Kalitenin Yönetilmesi ve Kaliteye Ulaşılmasına İlişkin Liderlik Sorumlulukları (Bkz.: 13-15 inci paragraflar)

Kalitenin Yönetilmesinde ve Kaliteye Ulaşılmasında Genel Sorumluluğun Üstlenilmesi

A28. KYS 1’e göre denetim şirketinin; kalite yönetim sisteminin tasarımı, uygulaması ve işleyişini destekleyen ve denetim şirketinin üst yönetim ve liderlik unsurunu ele alan kalite hedeflerini oluşturması gerekir. Sorumlu denetçinin kalitenin yönetilmesi ve kaliteye ulaşılmasına ilişkin sorumluluğu, kaliteye bağlılık gösteren bir denetim şirketi kültürüyle desteklenir. Bu BDS’nin 13 ve 14 üncü paragraflarında yer alan hükümleri ele alırken sorumlu denetçi, denetim ekibinin diğer üyeleriyle doğrudan iletişim kurabilir ve kişisel davranış ve eylemleriyle (diğer bir ifadeyle, örnek teşkil ederek) bu iletişimi güçlendirebilir. Denetim ekibi üyeleri denetimi yürütürken kendilerinden

⁶⁶ Bkz.: 35 inci paragraf

beklenen davranışları gösterdikçe, kaliteye bağlılığı gösteren bir kültür daha da şekillenir ve güçlenir.

Ölçeklenebilirlik

A29. Denetim şirketinin kaliteye bağlılığını göstermek için sorumlu denetçinin atacağı adımların niteliği ve kapsamı; denetim şirketinin ve denetim ekibinin büyüklüğü, yapısı, coğrafi dağılımı ve karmaşıklığı ile denetimin niteliği ve içinde bulunduğu şartlar dâhil olmak üzere çeşitli faktörlere bağlı olabilir. Üye sayısının az olduğu daha küçük bir denetim ekibiyle kurulan doğrudan etkileşim ve davranışlar, istenen kültürü oluşturmak için yeterli olabilir. Öte yandan, birçok yere dağılmış olan daha büyük denetim ekipleri söz konusu olduğunda daha resmi iletişim yöntemleri gerekebilir.

Yeterli ve Uygun Katılım

A30. Sorumlu denetçi, denetime yeterli ve uygun düzeyde katılım sağladığını, aşağıdakiler dâhil olmak üzere farklı yollarla gösterebilir:

- Denetim ekibi üyelerinin yönlendirilmesi ve gözetimi ile bu BDS hükümlerine uyulmasında yaptıkları çalışmanın gözden geçirilmesinin niteliği, zamanlaması ve kapsamına ilişkin sorumluluğun üstlenilmesi ve
- Denetimin niteliği ve içinde bulunduğu şartlar bağlamında bu tür yönlendirme, gözetim ve gözden geçirmenin niteliği, zamanlaması ve kapsamının farklılaştırılması.

İletişim

A31. İletişim, denetim ekibinin bu BDS hükümlerine uymak amacıyla zamanında ilgili bilgileri paylaştığı yöntemlerdir ve böylece denetimde kaliteye ulaşılmasına katkı sağlar. İletişim, denetim ekibi üyeleri arasında veya denetim ekibiyle;

- (a) Denetim şirketi (örneğin, denetim şirketinin kalite yönetim sistemine ilişkin nihai sorumluluğu üstlenmek veya sistemin işleyişine dair sorumluluğu üstlenmek üzere görevlendirilenler dâhil olmak üzere, denetim şirketinin kalite yönetim sistemi kapsamında faaliyetleri yürüten kişiler),
- (b) Denetime katılan diğer kişiler (örneğin, doğrudan yardım sağlayan iç denetçiler⁶⁷ veya denetçinin faydalandığı uzman⁶⁸) ve
- (c) Denetim şirketi dışındaki taraflar (örneğin, işletme yönetimi veya üst yönetiminden sorumlu olanlar ya da Kurum veya diğer düzenleyici kurumlar)

arasında kurulabilir.

A32. Denetimin niteliği ve içinde bulunduğu şartlar, denetim ekibi üyeleriyle kurulacak etkili iletişime yönelik uygun yöntemler hakkında sorumlu denetçinin alacağı kararı etkileyebilir. Örneğin denetim şirketi; uygun yönlendirme, gözetim ve gözden

⁶⁷ BDS 610, A41 paragrafı

⁶⁸ BDS 620, 11(c) ve A30 paragrafları

geçirmeye destek vermek için, farklı coğrafi yerlerde çalışma yapan denetim ekibi üyeleri arasındaki iletişimi kolaylaştırmak adına BT uygulamaları kullanabilir.

Mesleki Şüphencilik (Bkz.: 7 nci paragraf)

A33. Sorumlu denetçi, her bir denetim ekibi üyesine denetim boyunca mesleki şüphencilik içinde hareket etmenin önemini vurgulamaktan sorumludur. Bazı denetimlerin yapısal şartları, denetim prosedürlerini tasarlar ve uygularken ve denetim kanıtlarını değerlendirirken mesleki şüphencilikğin uygun biçimde kullanılmasını engelleyebilir ve bu durum denetim ekibi üzerinde baskı oluşturabilir. Dolayısıyla denetim ekibi; BDS 300 uyarınca genel denetim stratejisini geliştirirken, denetimde bu tür şartların bulunup bulunmadığını ve bu tür şartların bulunması durumunda engellerin azaltılması için denetim şirketi veya denetim ekibinin yapması gerekenleri değerlendirmeye ihtiyaç duyabilir.

A34. Denetim düzeyinde mesleki şüphencilikğin kullanılmasının önündeki engeller arasında, bunlarla sınırlı olmamakla birlikte aşağıdakiler yer alabilir:

- Risklerin ve risklere karşı yapılacak işlerin etkili biçimde anlaşılması, değerlendirilmesi ve yönetimin bilgiye dayalı olarak sorgulanması için teknik uzmanlığa veya uzmanlık becerilerine ihtiyaç duyulduğu işletmelerin denetiminde, uzmanlar dâhil olmak üzere, yeterli deneyime veya teknik niteliklere sahip kaynakların kullanılmasını engelleyebilecek bütçe kısıtları.
- Denetimde işleri yürüten, yönlendiren, gözeten ve gözden geçiren kişilerin davranışlarını olumsuz etkileyebilecek zaman kısıtları. Örneğin, dışarıdan kaynaklanan zaman baskıları, karmaşık bilgilerin etkili biçimde analiz edilmesine yönelik kısıtlamalar oluşturabilir.
- Denetim ekibinin karmaşık veya ihtilafli konuları çözebilme kabiliyetini olumsuz etkileyebilen, işletme yönetiminin iş birliği eksikliği veya yönetim tarafından yapılan aşırı baskılar.
- Denetim ekibinin, uygun muhakemede bulunma ve yönetim beyanlarını bilgiye dayalı sorgulama kabiliyetini kısıtlayabilecek şekilde işletme ve çevresi, işletmenin iç kontrol sistemi ve geçerli finansal raporlama çerçevesi hakkında yeterince kanaat edinilmemesi.
- Denetim ekibinin, denetim kanıtı kaynaklarını önyargılı şekilde seçmesine ve daha kolay ulaşabildiği kaynaklardan denetim kanıtı elde etmeye çalışmasına sebep olabilecek şekilde kayıtlara, tesislere, belirli çalışanlara, müşterilere, satıcılara veya diğer kaynaklara erişimde zorluk yaşanması.
- Denetim ekibinin, denetim kanıtını eleştirel biçimde değerlendirememesine sebep olabilecek şekilde otomatik araç ve tekniklere gereğinden fazla güvenme.

A35. Kasti veya kasti olmayan denetçi önyargıları, örneğin, denetim prosedürlerinin tasarlanması ve uygulanması veya denetim kanıtlarının değerlendirilmesi dâhil, denetim ekibinin mesleki muhakemesini etkileyebilir. Mesleki şüphencilikğin kullanılmasını ve dolayısıyla da denetim ekibinin bu BDS hükümlerini uygularken kullanacağı mesleki

muhakemenin makullüğünü engelleyebilecek kasti olmayan denetçi önyargı örnekleri aşağıdakileri içerebilir:

- Ulaşılabilirlik önyargısı: Akla hemen gelen veya kolayca ulaşılabilen olaylara veya tecrübelerle daha fazla ağırlık verme eğilimidir.
- Doğrulama önyargısı: Mevcut bir kanaati doğrulayan bilgiye, söz konusu kanaatle çelişen veya kanaate ilişkin şüphe uyandıran bilgilerden daha fazla ağırlık verme eğilimidir.
- Grup düşüncesi: Yaratıcılık veya bireysel sorumluluk cesaretini kıran, grup olarak düşünme veya karar alma eğilimidir.
- Aşırı güven önyargısı: Kişinin kendi risk değerlendirmesini veya diğer muhakeme ya da kararlarını doğru değerlendirme yeteneğini abartma eğilimidir.
- Sabitleme önyargısı: Başlangıçtaki bir bilgiyi, yetersiz bir şekilde değerlendirilen sonraki bilgilerin tahmin edilmesinde bir dayanak olarak kullanma eğilimidir.
- Otomasyon önyargısı: İnsan muhakemesi veya çelişkili bilgiler, otomatik sistemlerden üretilen çıktının güvenilir veya amaca uygun olup olmadığı konusunda şüphelere yol açsa bile bu çıktıyı tercih etme eğilimidir.

A36. Denetim düzeyinde mesleki şüphecilik kullanılması önündeki engelleri azaltmak için denetim ekibinin atacağı muhtemel adımlar arasında aşağıdakiler yer alabilir:

- Denetim için ilave ya da farklı kaynaklar gerektirecek şekilde denetimin niteliği veya içinde bulunduğu şartlarda meydana gelebilecek değişikliklere karşı dikkatli olmak ve denetim şirketinde denetime tahsis edilecek veya ayrılacak kaynaklardan sorumlu kişilerden ilave veya farklı kaynaklar talep etmek.
- Kasti veya kasti olmayan denetçi önyargılarına karşı hassasiyetin daha fazla olabileceği durum veya olaylar (örneğin, daha fazla muhakeme gerektiren alanlar) hakkında denetim ekibini açıkça uyararak ve denetim prosedürlerinin planlanması ve yürütülmesinde daha deneyimli denetim ekibi üyelerinden tavsiye almanın önemini vurgulamak.
- Denetim ekibinin yapısını değiştirmek. Örneğin, daha fazla beceriye veya bilgiye ya da belirli bir alanda uzmanlığa sahip daha deneyimli kişilerin denetimde görevlendirilmesini talep etmek.
- Etkileşimde bulunulması zor veya güç olan yönetim üyeleriyle görüşürken, denetim ekibinin daha deneyimli üyelerini sürece dâhil etmek.
- Denetimin karmaşık veya sübjektif alanlarına ilişkin denetim ekibine yardımcı olması için denetim ekibinde uzmanlık becerilerine ve bilgisine sahip üyeleri veya denetçinin faydalandığı uzmanı sürece dâhil etmek.
- Daha deneyimli denetim ekibi üyelerini sürece dâhil ederek, daha sıklıkla ve fazla gözetim yaparak veya

- Denetimin karmaşık veya sübjektif alanlarına ilişkin,
- Denetimde kaliteye ulaşılması açısından risk teşkil eden alanlarda,
- Hile riskinin olduğu alanlarda ve
- Mevzuata ilişkin tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıklar hakkında

hazırlanmış belirli çalışma kâğıtlarını daha ayrıntılı gözden geçirerek yönlendirme, gözetim veya gözden geçirmenin niteliği, zamanlaması ve kapsamını değiştirmek.

- Aşağıda yer alan beklentileri belirlemek:
 - Denetim ekibinin daha az deneyimli üyelerinin, sorumlu denetçiden veya daha deneyimli üyelerinden sıklıkla ve zamanında tavsiye almaları ve
 - Denetim ekibinin daha deneyimli üyelerinin denetim boyunca, daha az deneyimli üyelerinin yardımına hazır olmaları, görüşlerine ve tavsiye veya yardım taleplerine olumlu şekilde ve zamanında yanıt vermeleri.
- İşletme yönetiminin aşırı baskı yapması veya denetim ekibinin kayıtlara, tesislere, belirli çalışanlara, müşterilere, satıcılara veya denetim kanıtının elde edilebileceği diğer kaynaklara erişimde zorluk yaşaması durumunda, üst yönetimden sorumlu olanlarla iletişim kurmak.

Prosedür, Görev veya Atılacak Adımlar İçin Denetim Ekibinin Diğer Üyelerinin Görevlendirilmesi (Bkz.: 15 inci paragraf)

A37. Prosedür, görev veya atılacak adımlar için denetim ekibinin diğer üyelerinin görevlendirilmesi durumunda sorumlu denetçi; denetim boyunca denetime yeterli ve uygun bir şekilde katıldığını, aşağıdakiler dâhil olmak üzere farklı yollarla gösterebilir:

- Sorumluluk ve yetkilerinin niteliği, görevlendirdikleri çalışmanın kapsamı ve amaçları hakkında görevlendirilen kişilerin bilgilendirilmesi ve gerekli diğer talimatların ve ilgili diğer bilgilerin bu kişilere sağlanması,
- Görevlendirilen kişilerin yönlendirilmesi ve gözetimi,
- 29-34 üncü paragraflarda yer alan hükümlere ilaveten ulaşılan sonuçları değerlendirmek için görevlendirilen kişilerin yaptıkları çalışmaların gözden geçirilmesi.

Bağımsızlıkla İlgili Olanlar Dâhil, Etik Hükümler (Bkz.: 16–21 inci paragraflar)

Etik Hükümler (Bkz.: 1, 16–21 inci paragraflar)

A38. BDS 200⁶⁹'e göre denetçinin finansal tabloların denetiminde, bağımsızlıkla ilgili olanlar dâhil, etik hükümlere uyması gerekir. Etik hükümler, denetimin niteliği ve içinde bulunduğu şartlara bağlı olarak değişebilir. Örneğin, bağımsızlıkla ilgili belirli hükümler sadece borsada işlem gören işletmelerin denetimleri yürütülürken geçerli

⁶⁹ BDS 200, 14 ve A16-A19 paragrafları

olabilir. BDS 600 ise etik hükümler hakkında birim denetçileriyle kurulacak iletişim konusunda bu BDS hükümlerine ilave hükümler ve rehberlik içerir.

A39. Denetimin niteliği ve içinde bulunduğu şartlara dayalı olarak; kara para aklama, yolsuzluk veya rüşvet gibi mevzuata aykırılıklarla ilgili belirli mevzuat veya etik hükümler söz konusu denetimle ilgili olabilir.

A40. Denetim şirketinin bilgi sistemi ve denetim şirketi tarafından sağlanan kaynaklar, denetimin niteliği ve içinde bulunduğu şartlar açısından ilgili etik hükümlerin anlaşılması ve uygulanmasında denetim ekibine yardımcı olabilir. Örneğin, denetim şirketi;

- Bağımsızlık hükümlerini denetim ekiplerine bildirebilir.
- Etik hükümler hakkında denetim ekiplerine eğitim verebilir.
- Etik hükümler ile bu hükümlerin denetim şirketinin ve yürütülen denetimlerin niteliği ve içinde bulunduğu şartlar bağlamında nasıl uygulandığına ilişkin hükümler içeren kılavuz ve rehberler (diğer bir ifadeyle, entelektüel kaynaklar) oluşturabilir.
- Etik hükümlere uyumun yönetilmesi ve izlenmesi (örneğin, KYS 1'e göre denetim şirketinin, etik hükümler uyarınca bağımsız olması gereken tüm personelinden her bir denetimden önce ve her hâlikârda yılda en az bir kez, bağımsızlık hükümlerine uyduklarını ve uyacaklarını bildiren yazılı bir taahhüt alması gerekir) veya etik hükümlerle ilgili konular hakkında istişare yapılması için personel görevlendirebilir.
- Denetim ekibi üyelerinin ilgili ve güvenilir bilgileri denetim şirketindeki uygun taraflara veya sorumlu denetçiye bildirmesi için politika veya prosedürler oluşturabilir. Bu politika veya prosedürler denetim ekibinin;
 - Denetim şirketinin, denetim dönemi ve denetim konusunun kapsadığı dönem içerisinde bağımsızlığa yönelik tehditleri belirleyebilmesini sağlamak için, kapsamları dâhil olmak üzere, güvence dışı hizmetler dâhil müşterilere sunulan hizmetlere ilişkin bilgileri bildirmesine,
 - Denetim şirketinin bir tehdidin kabul edilebilir düzeyde olup olmadığını değerlendirebilmesi ve tehdidin kabul edilebilir bir düzeyde olmaması durumunda tehdidi ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek suretiyle tehdidi ele alması için bağımsızlığa yönelik tehdit oluşturabilecek durum ve ilişkileri bildirmesine,
 - Bağımsızlıkla ilgili olanlar dâhil, etik hükümlere yönelik her türlü ihlali derhâl bildirmesine

yönelik olabilir.

A41. Sorumlu denetçi, denetim şirketinin etik hükümlere uyum konusundaki politika veya prosedürlerine güvenip güvenemeyeceğine karar verirken A40 paragrafında belirtilen bilgileri, bildirimleri ve kaynakları dikkate alabilir.

A42. Denetim ekibi üyeleri arasında etik hükümler hakkında kurulacak açık ve güçlü bir iletişim ayrıca;

- Denetimde özellikle önemli olabilecek etik hükümlere denetim ekibi üyelerinin dikkatinin çekilmesine ve
- Etik hükümler ile denetim şirketinin ilgili politika veya prosedürlerini denetim ekibinin anlaması ve yerine getirmesiyle ilgili konular hakkında sorumlu denetçinin sürekli bilgilendirilmesine

yardımcı olabilir.

Etik Hükümlere Uygunluk Sağlanmasına Yönelik Tehditlerin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi (Bkz.: 17–18 inci paragraflar)

A43. KYS I uyarınca denetim şirketinin, bağımsızlıkla ilgili olanlar dâhil, etik hükümlerle ilgili kalite risklerini ele almak için yapacağı işler, etik hükümlere uygunluk sağlanmasına yönelik tehditlerin belirlenmesi, değerlendirilmesi ve ele alınmasına yönelik politika veya prosedürleri içerir.

A44. Etik hükümlerde, tehditlerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi ile tehditlerin nasıl ele alınacağına ilişkin hükümler bulunur. Örneğin, Etik Kurallar, teklif verilen ücretin düşüklüğü nedeniyle bir denetimi, uygulamadaki mesleki standartlara uygun olarak yürütmenin zor olabileceği durumlarda, mesleki yeterlik ve özen ilkesine yönelik kişisel çıkar tehdidinin ortaya çıkabileceğini belirtir.⁷⁰

Etik Hükümlerin İhlali (Bkz.: 19 uncu paragraf)

A45. KYS I uyarınca denetim şirketinin, etik hükümleri ihlal eden her durumun belirlenmesi, bildirilmesi, değerlendirilmesi ve raporlanması ile bu ihlallerin sebep ve sonuçlarına zamanında uygun karşılıkların verilmesine yönelik politika veya prosedürler oluşturması gerekir.

Uygun Adımların Atılması (Bkz.: 20 nci paragraf)

A46. Aşağıdakiler, atılacak uygun adımlara örnek olarak verilebilir:

- Uygun hâllerde- disiplin cezası veya cezaları dâhil olmak üzere uygun adımların atılabilmesi için uygun kişilerle iletişim kurmak veya istişare etmek dâhil, etik hükümlerin ihlaline ilişkin denetim şirketinin politika veya prosedürlerini takip etmek,
- Üst yönetimden sorumlu olanlarla iletişim kurmak,
- Kurum veya diğer düzenleyici kurumlar ile iletişim kurmak. Bazı durumlarda, düzenleyici kurumlarla iletişim kurmak mevzuatla zorunlu kılınmış olabilir,
- Hukuki danışmanlık almak,
- Mevzuatla izin verilmesi durumunda denetimden çekilmek.

⁷⁰ Etik Kurallar, 330.3 U2 paragrafı

Denetçi Raporuna Tarih Vermeden Önce (Bkz.: 21 inci paragraf)

A47. BDS 700'e göre denetçi raporunda, etik hükümler uyarınca denetçinin denetimini yaptığı işletmeden bağımsız olduğunun ve etiğe ilişkin diğer sorumluluklarını bu hükümlere uygun olarak yerine getirdiğinin açıklanması gerekir.⁷¹ Bu BDS'nin 16-21 inci paragraflarının gerektirdiği prosedürlerin uygulanması, denetçi raporunda yer alacak bu açıklamalara dayanak teşkil eder.

Kamu Sektörü İşletmelerine Özgü Hususlar

A48. Mevzuat, kamu sektörü denetçilerinin bağımsızlığını korumaya yönelik önlemler içerebilir. Ancak kamu sektörü denetçileri veya bunlar adına kamu sektörü denetimlerini yürüten denetim şirketlerinin, ilgili ülkedeki yetki dayanağının şartlarına bağlı olarak 16 ncı paragrafa uygunluk sağlamak amacıyla kendi yaklaşımlarını geliştirmeleri gerekebilir. Denetim sırasında ortaya çıkan durumlar, bir özel sektör denetiminde denetimden çekilmeyi gerektirecek nitelikteyse ve kamu sektörü denetçisinin yetki dayanağı denetimden çekilmeye izin vermiyorsa, geliştirilecek yaklaşım denetçinin söz konusu durumları yetkili birimlere bir raporla sunmasını içerebilir.

Müşteri İlişkinin ve Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi (Bkz.: 22-24 üncü paragraflar)

A49. KYS 1, denetim şirketinin müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesini ele alan kalite hedeflerini oluşturmasını zorunlu kılar.

A50. Aşağıdakilere benzer bilgiler, müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesine ilişkin ulaşılan sonuçların uygun olup olmadığının belirlenmesinde sorumlu denetçiye yardımcı olur:

- İşletmenin büyük pay sahiplerinin, kilit yöneticilerinin ve üst yönetimden sorumlu olanların dürüstlüğü ve etik değerleri,
- Denetimi yürütmek için yeterli ve uygun kaynakların bulunup bulunmadığı,
- Yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanların denetimle ilgili sorumluluklarını üstlenip üstlenmediği,
- Denetim ekibinin, denetimi yürütmek için yeterli zaman dâhil, gerekli yetkinlik ve kabiliyetinin bulunup bulunmadığı ve
- Mevcut veya bir önceki denetim sırasında ortaya çıkan önemli konuların denetim sözleşmesinin devam ettirilmesini etkileyip etkilemediği.

A51. KYS 1 uyarınca, müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi kararlarında denetim şirketinin, mesleki standartlar ile mevzuat hükümlerine uygun olarak denetimi yürütebilme kabiliyeti hakkında muhakemede bulunması gerekir. Sorumlu denetçi, müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi hakkında ulaşılan sonuçların uygun olup olmadığına karar verirken denetim şirketi tarafından dikkate alınan bilgileri kullanabilir. Ulaşılan sonuçların uygunluğuna

⁷¹ BDS 700, 28(c) paragrafi

ilişkin endişelerinin olması durumunda sorumlu denetçi, müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi sürecine katılanlarla bu sonuçların dayanağını müzakere edebilir.

A52. Sorumlu denetçi, denetim şirketinin müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi sürecinde doğrudan yer alması durumunda, ilgili sonuçlara ulaşırken denetim şirketi tarafından elde edilen veya kullanılan bilgilerden haberdar olur. Sorumlu denetçinin bu süreçte doğrudan yer alması ayrıca, denetim şirketinin politika veya prosedürlerine uyulup uyulmadığına ve ulaşılan sonuçların uygun olup olmadığına ilişkin sorumlu denetçinin vereceği karara dayanak teşkil edebilir.

A53. Müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi sürecinde elde edilen bilgiler, bu BDS hükümlerini uygularken ve atılacak uygun adımlara yönelik bilgiye dayalı kararlar alırken sorumlu denetçiye yardımcı olabilir. Bu bilgiler arasında aşağıdakiler yer alabilir:

- Topluluk denetimi olup olmadığı dâhil olmak üzere işletmenin büyüklüğü, karmaşıklığı ve niteliği ile işletmenin faaliyet gösterdiği sektör ve geçerli finansal raporlama çerçevesi hakkında bilgi,
- Ara dönem ve dönem sonu tarihleri gibi işletmenin raporlama takvimi,
- Topluluk denetimlerine ilişkin olarak ana ortaklık ile bağlı birimleri arasındaki kontrol ilişkilerinin niteliği ve
- Bir önceki denetimden sonra işletmenin faaliyet gösterdiği sektörde veya işletmede, gerekli kaynakların niteliğini ve denetim ekibinin çalışmalarının nasıl yönlendirileceği, gözetileceği ve gözden geçirileceğini etkileyebilecek herhangi bir değişiklik olup olmadığı.

A54. Müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi sürecinden elde edilen bilgiler, bu BDS'nin yanı sıra diğer BDS hükümlerine uyulmasıyla da ilgili olabilir. Örneğin, bu bilgiler:

- BDS 210'da zorunlu kılındığı şekilde, denetim sözleşmesinin şartları üzerinde anlaşmaya varma,⁷²
- BDS 315 ve BDS 240 uyarınca hata veya hile kaynaklı "önemli yanlışlık" risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi,⁷³
- BDS 600 uyarınca topluluk finansal tablolarının denetimi söz konusu olduğunda topluluğun, topluluğa bağlı birimlerin ve çevrelerinin tanınması ve birim denetçilerinin çalışmalarının yönlendirilmesi, gözetilmesi ve gözden geçirilmesi,
- BDS 620 uyarınca denetçinin faydalandığı uzmanın katılımına gerek olup olmadığına ve katılacaksa bunun nasıl olacağına karar verilmesi ve

⁷² BDS 210 Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması, 9 uncu paragraf

⁷³ BDS 240 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları

- BDS 260⁷⁴ ve BDS 265⁷⁵ uyarınca işletmenin üst yönetim yapısı

açısından ilgili olabilir.

- A55. Mevzuat veya etik hükümler sonraki denetçinin; -denetimi kabul etmeden önce- önceki denetçiden, kendi muhakemesine göre, denetimi kabul etmeye karar vermeden önce bilmesi gerektiğini düşündüğü tüm durum ve gerçekleri sağlamasını istemeyi zorunlu kılabilir. Bazı durumlarda, denetimin teklif edildiği sonraki denetçinin talebi üzerine, önceki denetçinin tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıklarla ilgili söz konusu denetçiye bilgi vermesi zorunlu kılınabilir. Örneğin, önceki denetçinin mevzuata ilişkin tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıklar sonucu denetimden çekildiği bir durumda Etik Kurallar bu denetçinin, denetimin teklif edildiği sonraki denetçinin talebi üzerine, söz konusu denetçinin denetim işini kabul edip etmemeye karar vermeden önce bilmesi gerektiğini düşündüğü (tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıklarla ilgili) tüm olguları ve diğer bilgileri sağlamasını zorunlu kılar.
- A56. Denetim şirketinin mevzuat gereği denetim sözleşmesini kabul etmesinin veya devam ettirmesinin zorunlu olduğu durumlarda sorumlu denetçi, denetimin niteliği ve içinde bulunduğu şartlar hakkında denetim şirketi tarafından elde edilen bilgileri dikkate alabilir.
- A57. Atılması gereken adımlara karar verirken sorumlu denetçi ve denetim şirketi, denetime devam etmenin uygun olduğu sonucuna varabilir ve bu durumda, denetim düzeyinde atılması gereken ilave adımların ne olduğuna (örneğin, daha fazla çalışanın veya belirli bir alanda uzmanlığa sahip çalışanın görevlendirilmesine) karar verir. Sorumlu denetçinin endişeleri devam ediyorsa veya ilgili hususun uygun bir şekilde ele alındığına ikna olmamışsa, denetim şirketinin görüş farklılıklarının çözüme kavuşturulmasına ilişkin politika veya prosedürleri uygulanabilir.

Kamu Sektörü İşletmelerine Özgü Hususlar (Bkz.: 22–24 üncü paragraflar)

- A58. Kamu sektöründe görev yapan denetçiler, mevzuatta belirlenen usul ve esaslara göre atanabilir ve kamu sektörü denetçisi, müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesine ilişkin tüm politika veya prosedürleri oluşturma ihtiyacı duymayabilir. Bununla birlikte, 22-24 ve A49-A57 paragraflarında düzenlenen müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesine ilişkin hüküm ve değerlendirmeler, kamu sektörü denetçilerinin risk değerlendirmesi yapmasında ve raporlama sorumluluklarını yerine getirmesinde faydalı olabilir.

Denetim Kaynakları (Bkz.: 25–28 inci paragraflar)

- A59. KYS 1 uyarınca denetimin yürütülmesini desteklemek amacıyla denetim şirketi tarafından tahsis edilen veya kullanıma hazır tutulan kaynaklar arasında aşağıdakiler yer alır:

- İnsan kaynakları,

⁷⁴ BDS 260 Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim

⁷⁵ BDS 265 İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi

- Teknolojik kaynaklar ve
- Entelektüel kaynaklar.

- A60. Denetime ilişkin kaynaklar, öncelikle denetim şirketi tarafından tahsis edilir veya kullanıma hazır hâle getirilir. Bununla birlikte, denetim ekibinin denetim için kaynakları doğrudan temin ettiği durumlar mevcut olabilir. Örneğin, mevzuat gereği veya başka bir nedenle birim denetçisinin birimin finansal tabloları hakkında denetim görüşü vermesinin gerektiği ve birim denetçisinin aynı zamanda topluluk denetim ekibi adına denetim prosedürleri uygulamak için birim yönetimi tarafından görevlendirildiği hâllerde, böyle bir durum söz konusu olabilir.⁷⁶ Bu tür durumlarda, denetim şirketinin politika veya prosedürleri, yeterli ve uygun kaynakların tahsis edilip edilmediğine veya kullanıma hazır tutulup tutulmadığına karar vermesi için sorumlu denetçinin birim denetçisinden bilgi talep etmesi gibi farklı adımlar atmasını gerektirebilir.
- A61. 25 ve 26 ncı paragraflarda yer alan hükümlere uyarken sorumlu denetçinin konuyla ilgili olarak yapacağı değerlendirme, denetim ekibine tahsis edilen veya kullanımına hazır tutulan kaynakların mesleki yeterlik ve özen gibi etik ilkeler dâhil olmak üzere etik hükümlerin yerine getirilmesini sağlayıp sağlamadığına ilişkin olabilir.

İnsan Kaynakları

- A62. İnsan kaynakları, denetim ekibi üyelerini (Bkz.: A5, A15-A21 paragrafları) ve -varsa- denetçinin faydalandığı uzman ile işletmenin iç denetim fonksiyonunda yer alan ve denetime doğrudan yardım sağlayan kişileri içerir.

Teknolojik Kaynaklar

- A63. Denetimde teknolojik kaynakların kullanılması, denetçinin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmesine yardımcı olabilir. Teknolojik araçlar, denetçinin daha etkin ve verimli biçimde denetimi idare etmesine imkân sağlayabilir. Teknolojik araçlar ayrıca denetçinin, örneğin daha ayrıntılı bir bakış açısı sağlamak, olağan dışı eğilimleri tespit etmek veya yönetim beyanlarına etkili biçimde itiraz etmek için yüksek miktarda veriyi mesleki şüpheciliği kullanma kabiliyetini artıracak şekilde daha kolay değerlendirmesine de olanak sağlayabilir. Toplantı yapmak ve denetim ekibine iletişim araçları sağlamak için de teknolojik araçlardan faydalanılabilir. Bununla birlikte, bu teknolojik kaynakların uygun olmayan şekillerde kullanımı, karar alma amaçlı oluşturulan bilgilere aşırı güvenme riskini artırabilir veya örneğin, gizlilikle (sır saklama) ilgili hükümler gibi etik hükümlere uymaya yönelik tehdit oluşturabilir.
- A64. Denetim şirketinin politika veya prosedürleri, denetim prosedürlerini uygulamak için denetim şirketinin onayladığı teknolojik araçları kullanırken denetim ekibinin sorumluluklarını veya dikkat edilmesi gereken hususları içerebilir ve çıktılarını değerlendirirken ya da analiz ederken uzmanlık veya uzmanlık becerilerine sahip kişilerin katılımını gerektirebilir.
- A65. Sorumlu denetçi denetim prosedürlerini uygularken başka bir denetim şirketinden kişilerin belirli otomatik araç ve teknikleri kullanmalarını talep ettiğinde, bu kişilerle

⁷⁶ BDS 600, 3 üncü paragraf

kurulacak iletişimler bu tür otomatik araç ve teknikleri kullanımının denetim ekibinin talimatlarına uygun olması gerektiğini gösterebilir.

A66. Denetim şirketinin politika veya prosedürleri, belirli BT uygulamaları veya bu uygulamaların bazı özelliklerinin (örneğin, denetim şirketi tarafından kullanılmak üzere henüz onaylanmamış yazılımlar) kullanımını özellikle yasaklamış olabilir. Diğer taraftan, denetim şirketinin politika veya prosedürleri, denetim şirketi tarafından onaylanmamış bir BT uygulamasını kullanmadan önce, denetim ekibinin kullanıma uygunluğu belirlemek için bazı adımlar atmasını gerektirebilir. Örneğin:

- Denetim ekibinin söz konusu BT uygulamasını kullanmak için gerekli yetkinlik ve kabiliyete sahip olması,
- BT uygulamasının işleyiş ve güvenliğinin test edilmesi,
- Denetim dosyasına dâhil edilecek belirli çalışma kâğıtlarının hazırlanması gerekir.

A67. Sorumlu denetçi, denetimle ilgili bir BT uygulamasının ilgili denetim bağlamında kullanımının uygun olup olmadığına ve uygunsa nasıl kullanılacağına karar verirken mesleki muhakemede bulunabilir. Denetim şirketi tarafından kullanımı onaylanmamış belirli bir BT uygulamasının denetimde kullanımının uygun olup olmadığına karar verirken dikkate alınacak faktörler arasında aşağıdakiler yer alabilir:

- BT uygulamasının kullanımının ve güvenliğinin denetim şirketinin politika veya prosedürlerine uygun olup olmadığı,
- BT uygulamasının amaçlandığı gibi işleyip işlemediği ve
- Personelin söz konusu BT uygulamasını kullanmak için gereken yetkinlik ve kabiliyete sahip olup olmadığı.

Entelektüel Kaynaklar

A68. Entelektüel kaynaklar, örneğin; denetim metodolojileri, uygulama araçları, denetim rehberleri, model programlar, şablonlar, kontrol listeleri veya formları içerir.

A69. Denetimde entelektüel kaynakların kullanılması; mesleki standartların, mevzuatın ve denetim şirketinin ilgili politika veya prosedürlerinin tutarlı bir şekilde anlaşılması ve uygulanmasını kolaylaştırabilir. Bu amaçla denetim ekibinin, denetim şirketinin politika veya prosedürlerine uygun olarak şirketin denetim metodolojisi ile özel araç ve rehberlerini kullanması gerekebilir. Denetim ekibi ayrıca, örneğin, sektöre özgü bir metodoloji veya ilgili rehberler ve yürütme aygıtları gibi denetimin niteliği ve içinde bulunduğu şartlara bağlı olarak diğer entelektüel kaynakların kullanımının uygun ve ilgili olup olmadığına karar verebilir.

Denetimin Yürütülmesi İçin Yeterli ve Uygun Kaynaklar (Bkz.: 25 inci paragraf)

A70. Denetimin yürütülmesi için denetim ekibine yeterli ve uygun kaynakların tahsis edildiğine veya kullanıma hazır tutulduğuna karar verirken sorumlu denetçi genellikle, A6 paragrafında açıklanan denetim şirketinin ilgili politika veya prosedürlerine

(kaynaklar da dâhil) bağı kalabilir. Örneğin, denetim şirketi tarafından iletilen bilgilere dayanarak sorumlu denetçi, denetim prosedürlerini uygulamak için denetim şirketinin onayladığı teknolojiyi kullanırken şirketin teknolojik gelişmişlik düzeyine, uygulama ve bakım programlarına bağı kalabilir.

Denetim Ekibinin Yetkinlik ve Kabiliyetleri (Bkz.: 26 ncı paragraf)

A71. Sorumlu denetçi, denetim ekibinin uygun yetkinlik ve kabiliyete sahip olup olmadığına karar verirken denetim ekibinin;

- Uygun eğitim ve denetimlere katılım yoluyla benzer nitelik ve karmaşıklığıdaki denetimlerde elde ettiği bilgisini ve uygulama tecrübesini,
- Mesleki standartlar ve mevzuat hükümlerine ilişkin bilgisini,
- Muhasebe veya denetimin özel alanlarındaki uzmanlığını,
- Denetimi planlarken ve yürütürken denetim ekibi tarafından kullanılan otomatik araç veya tekniklerde ya da işletme tarafından kullanılan bilgi teknolojilerindeki (BT) uzmanlığını,
- Müşterinin faaliyet gösterdiği sektörler hakkındaki bilgisini,
- Mesleki muhakemesini kullanabilme ve mesleki şüpheciliğini uygulayabilme kabiliyetini,
- Denetim şirketinin politika veya prosedürlerine ilişkin kanaatini ve

bunlara benzer diğer hususları değerlendirir.

A72. İç denetçiler ve denetçinin faydalandığı uzman denetim ekibinin bir üyesi değildir. BDS 610⁷⁷ iç denetçilerin, BDS 620⁷⁸ ise denetçinin faydalandığı uzmanın yetkinlik ve kabiliyetlerinin değerlendirilmesine ilişkin hükümler ve rehberlik içerir.

Proje Yönetimi

A73. Daha büyük veya karmaşıklık düzeyi daha yüksek olan bir işletmenin denetiminde olduğu gibi çok sayıda denetim ekibi üyesinin bulunduğu durumlarda sorumlu denetçi; denetim şirketinin uygun teknolojik ve entelektüel kaynakları tarafından desteklenen, proje yönetimi konusunda uzmanlık bilgi veya becerilerine sahip bir kişiyi ekibe dâhil edebilir. Bu durumun aksine, karmaşıklık düzeyi daha düşük olan bir işletmenin az sayıda denetim ekibi üyesiyle denetlendiği durumlarda proje yönetimi, denetim ekibinin bir üyesi tarafından daha az resmi yöntemlerle gerçekleştirilebilir.

A74. Proje yönetimi teknik ve araçları, denetimin kalitesini yönetirken denetim ekibini;

- Mesleki şüpheciliğin kullanılmasını engelleyebilecek bütçe veya zaman kısıtlamalarının azaltılması suretiyle denetim ekibinin mesleki şüpheciliği kullanma kabiliyetini artırmak,

⁷⁷ BDS 610, 15 inci paragraf

⁷⁸ BDS 620, 9 uncu paragraf

- Daha zor veya ihtilafli konuların ortaya çıkabileceği denetim sürecinin sonundaki zaman kısıtlamalarını etkili biçimde yönetmek için denetimin zamanında yürütülmesini kolaylaştırmak,
- Kilit aşamaların geçilmesi dâhil, denetim ekibinin denetim planında⁷⁹ ve tahsis edilen kaynaklarda zamanında değişiklik yapma ihtiyacını önceden tespit etmesine yardımcı olabilecek şekilde denetim planına göre denetimin ilerleyişini izlemek veya
- Birim denetçileri ve denetçinin faydalandığı uzmanlarla birlikte düzenlemelerin koordinasyonun sağlanması gibi yollarla denetim ekibi üyeleri arasında iletişimi kolaylaştırmak

suretiyle destekleyebilir.

Uygun Olmayan veya Yetersiz Kaynaklar (Bkz.: 27 nci paragraf)

- A75. KYS 1, kaliteli denetimlerin tutarlı bir şekilde yürütülerek kamu yararına hizmet etmede denetim şirketinin rolü ile şirketin finansal ve operasyonel öncelikleri dâhil olmak üzere, şirketin stratejik karar ve eylemlerinde kalitenin önemini esas alan ve güçlendiren şirket kültürü aracılığıyla denetim şirketinin kaliteye bağlılığını ele alır. KYS 1 ayrıca, denetim şirketinin kaliteye bağlılığı ile tutarlı biçimde kaynak ihtiyacını planlama ve kaynakları temin etme, tahsis etme ve dağıtma sorumluluklarını ele alır. Bununla birlikte belirli durumlarda, denetim şirketinin finansal ve operasyonel öncelikleri, denetim ekibine tahsis edilen veya kullanımına hazır tutulan kaynaklar üzerinde bazı kısıtlamalar getirebilir. Bu gibi durumlarda bu kısıtlamalar, denetim şirketi tarafından tahsis edilen veya kullanımına hazır edilen kaynakların denetimi yürütmek için yeterli ve uygun olup olmadığına karar verilmesi dâhil sorumlu denetçinin denetim düzeyinde kaliteye ulaşma sorumluluğunu geçersiz kılmaz.
- A76. Topluluk finansal tablolarının denetiminde, bir birimde birim denetçisi tarafından yürütülen çalışma için yetersiz olan veya uygun olmayan kaynaklar söz konusu olduğunda sorumlu denetçi, yeterli ve uygun kaynak oluşturmak için bu konuyu birim denetçisi, yönetim veya denetim şirketiyle müzakere edebilir.
- A77. Sorumlu denetçinin denetim düzeyinde ilave kaynaklara ihtiyaç olup olmadığına karar vermesi, mesleki muhakemeye bağlı bir konudur ve bu karar, bu BDS hükümleri ile denetimin niteliği ve içinde bulunduğu şartlardan etkilenir. A11 paragrafında açıklandığı üzere belirli durumlarda sorumlu denetçi, denetim ekibine tahsis edilen veya kullanımına hazır tutulan belirli kaynakların yetersiz olması dâhil olmak üzere belirli bir denetim kapsamında denetim şirketinin kalite risklerine karşı yaptığı işlerin etkin olmadığına karar verebilir. Bu durumlarda sorumlu denetçinin, 27 ve 39(c) paragraflarına uygun olarak uygun kişilere bu bilginin iletilmesi dâhil, gerekli adımları atması gerekir. Örneğin, denetim şirketi tarafından sağlanan bir denetim yazılımı programına yakın bir geçmişte yayımlanan sektöre özgü mevzuata ilişkin yeni veya revize edilmiş denetim prosedürlerinin dâhil edilmemesi durumunda, bu bilginin

⁷⁹ BDS 300, 9 uncu paragraf

denetim şirketine zamanında bildirilmesi şirketin, derhâl yazılımın güncellenmesi ve yeniden oluşturulması için adımlar atmasına ya da denetimin yürütülmesinde denetim ekibinin yeni mevzuata uymasını sağlayacak alternatif bir kaynak sunmasına imkân sağlar.

- A78. Denetimin şartları açısından tahsis edilen veya kullanıma hazır tutulan kaynakların yetersiz olması veya uygun olmaması ve ilave veya alternatif kaynakların kullanıma hazır tutulmaması durumunda, atılacak uygun adımlar aşağıdakiler içerebilir:
- Yönlendirme, gözetim ve gözden geçirmenin niteliği, zamanlaması ve kapsamına yönelik planlanan yaklaşımın değiştirilmesi. (Bkz.: A94 paragrafı)
 - Mevzuata göre raporlama süresinin uzatılmasının mümkün olması durumunda, yönetimle ya da üst yönetimden sorumlu olanlarla sürenin uzatılmasının müzakere edilmesi.
 - Sorumlu denetçinin denetim için gerekli olan kaynakları elde edememesi durumunda, görüş farklılıklarının çözülmesine ilişkin denetim şirketinin politika veya prosedürlerinin takip edilmesi.
 - Mevzuata göre çekilmenin mümkün olması durumunda, denetimden çekilmeye ilişkin denetim şirketinin politika veya prosedürlerinin takip edilmesi.

Kamu Sektörü İşletmelerine Özgü Hususlar (Bkz.: 25–28 inci paragraflar)

- A79. Kamu sektöründe bazı ülkelerde yetki dayanağının şartlarını yerine getirmek için uzmanlık becerileri gerekebilir. Bu tür beceriler; yasama organına, başka bir üst yönetim organına veya kamu yararı için raporlama yapmak dâhil olmak üzere, geçerli raporlama düzenlemelerinin anlaşılmasını içerebilir. Daha geniş kapsamlı bir kamu sektörü denetimi, örneğin performans denetiminin bazı yönlerini içerebilir.

Denetimin Yürütülmesi

Ölçeklenebilirlik (Bkz.: 29 uncu paragraf)

- A80. Denetimin tamamen sorumlu denetçi tarafından yürütülmemesi hâlinde veya niteliği ve içinde bulunduğu şartları daha karmaşık olan bir işletmenin denetlenmesi durumunda, sorumlu denetçinin yönlendirme, gözetim ve gözden geçirme için denetim ekibinin diğer üyelerini görevlendirmesi gerekebilir. Bununla birlikte, denetimde kalitenin yönetilmesi ve kaliteye ulaşılması ile denetim boyunca denetime yeterli ve uygun düzeyde katılması konusundaki genel sorumluluğunun bir parçası olarak sorumlu denetçinin yönlendirme, gözetim ve gözden geçirmenin niteliği, zamanlaması ve kapsamının 30 uncu paragrafta uygun olarak yapıldığına karar vermesi gerekir. Bu gibi durumlarda, birim denetçiler dâhil denetim ekibi üyeleri veya personel, 30 uncu paragraftaki kararı verebilmesi için sorumlu denetçiye bilgi sağlayabilir.

Yönlendirme, Gözetim ve Gözden Geçirme (Bkz.: 30 uncu paragraf)

- A81. KYS 1 uyarınca denetim şirketinin; denetim ekiplerinin yönlendirilmesi ve gözetimi ile ekiplerin çalışmalarının gözden geçirilmesinin niteliği, zamanlaması ve kapsamını ele alan bir kalite hedefi oluşturması gerekir. KYS 1 aynı zamanda bu tür yönlendirme,

gözetim ve gözden geçirmenin; daha deneyimli denetim ekibi üyelerinin, daha az deneyimli ekip üyeleri tarafından yapılan çalışmaları yönlendirmesi, gözetmesi ve gözden geçirmesi esasına dayanarak planlanması ve yürütülmesini de gerektirir.

- A82. Denetim ekibinin yönlendirilmesi ve gözetimi ile denetim ekibinin çalışmalarının gözden geçirilmesi; denetim düzeyinde uygulanan, denetim şirketi düzeyindeki risklere karşı yapılacak işlerdendir. Bu işlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamı, denetimin kalitesini yönetirken sorumlu denetçi tarafından daha fazla uyarlanabilir. Buna göre yönlendirme, gözetim ve gözden geçirme yaklaşımı, nitelik ve içinde bulunduğu şartlara göre denetimden denetime farklılık gösterecektir. Yaklaşım genellikle denetim şirketinin politika veya prosedürleri ile denetime özgü yapılacak belirli işlerin bir bileşimini içerecektir.
- A83. Denetim ekibi üyelerinin yönlendirilmesi ve gözetimi ile bu üyelerin çalışmalarının gözden geçirilmesi konusunda benimsenen yaklaşım, bu BDS hükümleri yerine getirilirken ve 40 ncı paragrafa uygun olarak denetim sürecine sorumlu denetçinin yeterli ve uygun düzeyde katılıp katılmadığına karar verirken sorumlu denetçiye destek sağlar.
- A84. Denetim ekibi üyeleri arasındaki sürekli müzakere ve iletişim, daha az deneyimli ekip üyelerinin, çeşitli konuları daha deneyimli üyelerle (sorumlu denetçi dâhil) birlikte zamanında ele almasını ve 30 uncu paragrafa uygun olarak yönlendirme, gözetim ve gözden geçirmenin etkili biçimde yürütülmesini sağlar.

Yönlendirme

- A85. Denetim ekibinin yönlendirilmesi, ekip üyelerinin aşağıdakilere benzer sorumlulukları hakkında bilgilendirilmesini içerebilir:
- Kişisel davranış, iletişim ve eylemlerle denetim düzeyinde kaliteye ulaşılması ve kalitenin yönetilmesine katkıda bulunma,
 - Denetim kanıtını toplarken ve değerlendirirken mesleki şüphecilik içinde hareket edilmesinde kasti veya kasti olmayan denetçi önyargılarının farkında olma ve sorgulayıcı olma, (Bkz.: A35 paragrafı)
 - Etik hükümlerin yerine getirilmesi,
 - Denetimin yürütülmesinde (Kurumdan uygun yetki almış) birden fazla yöneticinin yer aldığı durumda, her bir yöneticinin ayrı ayrı sorumlulukları,
 - Her bir denetim ekibi üyesinin denetim prosedürlerini uygulama sorumlulukları ve daha deneyimli ekip üyelerinin daha az deneyimli üyelerin çalışmalarını yönlendirme, gözetim ve gözden geçirme sorumlulukları,
 - Genel denetim stratejisi ve denetim planında belirtildiği gibi yürütülecek çalışmaların amaçları ile planlanan denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamına ilişkin ayrıntılı talimatların anlaşılması,
 - Kaliteye ulaşmaya yönelik tehditler ile denetim ekibinin bu tehditlere karşı yapması beklenen işlerin ele alınması. Örneğin, bütçe veya kaynak kısıtları,

denetim ekibinin planlanan denetim prosedürlerini değiştirmesine veya planlanan denetim prosedürlerini uygulayamamasına yol açmamalıdır.

Gözetim

A86. Denetim ekiplerinin gözetimi aşağıdaki gibi hususları içerebilir:

- Aşağıdakilerin izlenmesini de içerecek şekilde denetimin ilerleyişinin takibi:
 - Denetim planına kıyasla kaydedilen ilerleme,
 - Yürütülen çalışmaların amaçlarına ulaşıp ulaşılmadığı ve
 - Tahsis edilen kaynakların yeterli olup olmadığı.
- Karşılaşılan sorunların başlangıçta beklenenden daha karmaşık olması durumunda, planlanan denetim prosedürlerinin daha deneyimli denetim ekibi üyeleri tarafından yerine getirilmesi için görevlendirilmesi gibi denetimin yürütülmesi sırasında ortaya çıkan sorunlara karşı uygun adımların atılması,
- Denetimin yürütülmesi sırasında daha deneyimli denetim ekibi üyeleri tarafından değerlendirilecek veya istişare edilecek konuların belirlenmesi,
- Denetim ekibi üyelerinin beceri veya yetkinliklerini geliştirmelerine yardımcı olmak için yetiştirilmesinin ve iş başı eğitiminin sağlanması,
- Denetim ekibi üyelerinin hiçbir korku ve baskı olmaksızın endişelerini dile getirebilecekleri bir ortam oluşturulması.

Gözden Geçirme

A87. Denetim ekibinin çalışmalarının gözden geçirilmesi, bu BDS hükümlerinin yerine getirildiği yönündeki sonucu destekler.

A88. Denetim ekibinin çalışmalarının gözden geçirilmesi, aşağıdaki gibi hususların değerlendirilmesini içerir:

- Denetimin, denetim şirketinin politika veya prosedürlerine, mesleki standartlara ve yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygun olarak yürütülüp yürütülmediği,
- İlave değerlendirme gerektiren önemli hususların ortaya çıkıp çıkmadığı,
- Uygun istişarelerin yapılıp yapılmadığı, ulaşılan sonuçların belgelendirilip belgelendirilmediği ve bu sonuçların gereğinin yapılıp yapılmadığı,
- Yapılan denetimin niteliği, zamanlaması ve kapsamının revize edilme ihtiyacının bulunup bulunmadığı,
- Yapılan çalışmanın ulaşılan sonuçları destekleyip desteklemediği ve uygun biçimde belgelendirilip belgelendirilmediği,
- Elde edilen kanıtların denetçi görüşüne dayanak oluşturmak için yeterli ve uygun olup olmadığı ve
- Denetim prosedürlerinin amaçlarına ulaşıp ulaşılmadığı.

A89. Denetim şirketinin politika veya prosedürleri, aşağıdakilere ilişkin özel hükümler içerebilir:

- Çalışma kâğıtlarının gözden geçirilmesinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı,
- Farklı durumlarda uygun olabilecek farklı türdeki gözden geçirme işlemleri (örneğin, her bir çalışma kâğıdının veya seçilen çalışma kâğıtlarının gözden geçirilmesi) ve
- Denetim ekibinin hangi üyelerinin farklı türdeki gözden geçirme işlemlerini yapması gerektiği.

Sorumlu Denetçi Tarafından Yapılan Gözden Geçirme (Bkz.: 30-34 üncü paragraflar)

A90. BDS 230'da zorunlu kılındığı üzere sorumlu denetçi, gözden geçirmenin tarihini ve kapsamını belgelendirir.⁸⁰

A91. Sorumlu denetçi tarafından zamanında ve denetimin uygun aşamalarında belgelendirmenin gözden geçirilmesi, önemli sorunların denetçi raporu tarihinde veya öncesinde sorumlu denetçinin ikna olacağı şekilde çözülmesini sağlar. Sorumlu denetçinin çalışma kâğıtlarının tamamını gözden geçirmesine gerek yoktur.

A92. Sorumlu denetçi, denetim ekibi tarafından önemli muhakemede bulunulan alanları tespit ederken mesleki muhakemesini kullanır. Denetim şirketinin politika veya prosedürleri, genellikle önemli mesleki muhakemede bulunulması beklenen konuları belirleyebilir. Denetimle ilgili önemli mesleki muhakemede bulunulacak alanlar; denetimin üstlenilmesine ilişkin genel denetim stratejisi ve denetim planı, denetimin yürütülmesi ve denetim ekibinin ulaştığı tüm sonuçlarla ilgili aşağıdaki gibi hususları içerebilir:

- Önemliliğin belirlenmesine ilişkin konular gibi denetimin planlanmasına yönelik konular,
- Aşağıdakiler dâhil, denetim ekibinin yapısı:
 - Muhasebe veya denetimin özel bir alanında uzmanlığını kullanan personel,
 - Hizmet sunum merkezlerindeki personelin kullanımı.
- Dış uzman dâhil etme kararını da içerecek şekilde, denetçinin faydalandığı uzmanı dâhil etme kararı,
- Müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi sürecinde elde edilen bilgileri denetim ekibinin dikkate alması ve bu bilgilere karşı yapılması önerilen işler,
- Denetim ekibi tarafından önemli muhakemede bulunulmasını gerektiren yapısal risk faktörlerinin dikkate alınması ve yapısal riskin değerlendirilmesi durumları da dâhil denetim ekibinin risk değerlendirme süreci,

⁸⁰ BDS 230, 9(c) paragrafı

- Denetim ekibinin ilişkili taraf ilişkileri, işlemleri ve açıklamalarını dikkate alması,
- Denetimin önemli alanlarına ilişkin denetim ekibi tarafından uygulanan prosedürlerin sonuçları; örneğin, belirli muhasebe tahminleri, muhasebe politikaları veya işletmenin sürekliliğine ilişkin değerlendirmelere yönelik ulaşılan sonuçlar,
- Denetim ekibinin uzmanlar tarafından yapılan çalışmaları ve ulaşılan sonuçları değerlendirmesi,
- Topluluk denetimlerinde;
 - Önerilen topluluk genel denetim stratejisi ve topluluk denetim planı;
 - Örneğin, birimin finansal bilgilerine ilişkin “önemli yanlışlık” riski daha yüksek olarak değerlendirilen alanlar dâhil olmak üzere birim denetçilerinin nasıl yönlendirileceği ve gözetileceği ile çalışmalarının nasıl gözden geçirileceği dâhil, birim denetçilerinin katılımına ilişkin kararlar ve
 - Birim denetçileri tarafından yapılan çalışmaların ve ulaşılan sonuçların değerlendirilmesi.
- Genel denetim stratejisi ve denetim planını etkileyen hususların nasıl ele alındığı,
- Denetim sırasında tespit edilen düzeltilmiş veya düzeltilmemiş yanlışlıkların önemi ve yapısı,
- Önerilen denetçi görüşü ve denetçi raporunda bildirilecek hususlar, örneğin kilit denetim konuları veya “İşletmenin Sürekliliğiyle İlgili Önemli Belirsizlik” paragrafı.

A93. Sorumlu denetçi, gözden geçirilecek diğer hususlara karar verirken, örneğin aşağıdakilere dayanarak mesleki muhakemesini kullanır:

- Denetimin niteliği ve içinde bulunduğu şartlar,
- Denetim ekibinin hangi üyesinin söz konusu çalışmayı yaptığı,
- Yakın zamandaki teftiş bulgularıyla ilgili hususlar,
- Denetim şirketinin politika veya prosedürlerinde yer alan hükümler.

Nitelik, Zamanlama ve Kapsam

A94. Yönlendirme, gözetim ve gözden geçirmenin niteliği, zamanlaması ve kapsamının denetim şirketinin politika veya prosedürlerine, mesleki standartlara ve mevzuat hükümlerine uygun olarak planlanması ve yürütülmesi gerekir. Örneğin, denetim şirketinin politika veya prosedürleri aşağıdakileri içerebilir:

- Gerekli tüm düzeltici adımların zamanında atılabilmesi için ara dönemde yapılması planlanan çalışmaların dönem sonundan ziyade prosedürlerin

uygulanmasıyla aynı zamanda yönlendirilmesi, gözetilmesi ve gözden geçirilmesi.

- Belirli hususların sorumlu denetçi tarafından gözden geçirilmesinin gerekmesi ve denetim şirketinin bu tür konuların gözden geçirilmesinin beklendiği şartları veya denetimleri belirleyebilmesi.

Ölçeklenebilirlik

A95. Yönlendirme, gözetim ve gözden geçirme yaklaşımı aşağıda örnekleri verilen durumlara bağlı olarak uyarlanabilir:

- Denetim ekibi üyelerinin işletme ve denetlenen alanla ilgili geçmiş tecrübeleri. Örneğin, işletmenin bilgi sistemine ilişkin çalışmanın, önceki dönemde söz konusu çalışmayı yapan aynı denetim ekibi üyesi tarafından yapılması ve bilgi sisteminde önemli değişiklikler olmaması durumunda, denetim ekibi üyesinin yönlendirme ve gözetiminin kapsamı ve sıklığı daha az olabilir ve ilgili çalışma kâğıtlarının gözden geçirilmesi daha az ayrıntılı olabilir.
- Denetimin karmaşıklık düzeyi. Örneğin, denetimi daha karmaşık hâle getiren önemli olayların meydana gelmesi durumunda, denetim ekibi üyesinin yönlendirme ve gözetiminin kapsamı ve sıklığı daha fazla olabilir ve ilgili çalışma kâğıtlarının gözden geçirilmesi daha ayrıntılı olabilir.
- “Önemli yanlışlık” risklerinin değerlendirilmesi. Örneğin, daha yüksek olarak değerlendirilen bir “önemli yanlışlık” riski, denetim ekibi üyelerinin yönlendirme ve gözetiminin kapsamı ve sıklığında buna uygun bir artışı ve çalışmalarının daha ayrıntılı biçimde gözden geçirilmesini gerektirebilir.
- Denetimi yürüten denetim ekibi üyelerinin her birinin yetkinlik ve kabiliyetleri. Örneğin, daha az deneyimli denetim ekibi üyeleri, denetim yürütülürken daha ayrıntılı talimatlar ve daha sık veya yüz yüze etkileşim gerektirebilir.
- Yapılan çalışmaların nasıl gözden geçirileceğine ilişkin beklentiler. Örneğin, bazı durumlarda, uzaktan yapılan gözden geçirme işlemi, gerekli yönlendirmenin sağlanmasında etkili olmayabilir ve yüz yüze etkileşimlerle desteklenmesi gerekebilir.
- Denetim ekibinin yapısı ve denetim ekibi üyelerinin buldukları yer. Örneğin, hizmet sunum merkezlerinde bulunan üyelerin yönlendirilmesi ve gözetimi ile yaptıkları çalışmaların gözden geçirilmesi;
 - Denetim ekibi üyelerinin tamamının aynı yerde bulunduğu durumlara kıyasla daha fazla resmileştirilmiş ve yapılandırılmış olabilir veya
 - Denetim ekibi üyeleri arasındaki iletişimi kolaylaştırmak için BT kullanılabilir.

A96. Denetimin şartlarında değişiklik olduğunun tespit edilmesi; yönlendirme, gözetim veya gözden geçirmenin niteliği, zamanlaması veya kapsamına ilişkin uygulanması planlanan yaklaşımın tekrar değerlendirilmesini gerektirebilir. Örneğin, karmaşık bir işlem

nedeniyle finansal tablo düzeyinde değerlendirilmiş “önemli yanlışlık” riskinin yükselmesi durumunda sorumlu denetçi, ilgili işleme ilişkin planladığı gözden geçirme çalışmasının kapsamını değiştirme ihtiyacı duyabilir.

A97. 30(b) paragrafı uyarınca sorumlu denetçinin yönlendirme, gözetim ve gözden geçirme yaklaşımının, denetimin niteliği ve içinde bulunduğu şartlara karşılık verecek mahiyette olduğuna karar vermesi gerekir. Örneğin, daha deneyimli denetim ekibi üyelerinin ekibin gözetimi ve gözden geçirilmesine katılmaması durumunda sorumlu denetçi, daha az deneyimli ekip üyelerinin gözetimi ve gözden geçirilme kapsamını genişletme ihtiyacı duyabilir.

Yönetim, Üst Yönetimden Sorumlu Olanlar veya Düzenleyici Kurumlarla Kurulacak İletişimin Gözden Geçirilmesi (Bkz.: 34 üncü paragraf)

A98. Sorumlu denetçi, denetimin niteliği ve içinde bulunduğu şartları dikkate alarak, resmi olarak yapılacak yazılı bildirimlerden hangilerinin gözden geçirilmesi gerektiğine karar verirken mesleki muhakemesini kullanır. Örneğin, denetimin olağan akışı içinde sorumlu denetçinin denetim ekibi ile yönetim arasındaki iletişimleri gözden geçirmesine gerek olmayabilir.

İstişare (Bkz.: 35 inci paragraf)

A99. KYS 1, denetim şirketinin zor veya ihtilafli konularda yapılacak istişareyi ve üzerinde mutabık kalınan sonuçların nasıl uygulanacağını ele alan bir kalite hedefi oluşturmasını zorunlu kılar. İstişareyi aşağıdaki gibi konularda yapmak uygun veya gerekli olabilir:

- Karmaşık veya alışık olunmadık konular (örneğin, yüksek derecede tahmin belirsizliği olan bir muhasebe tahminiyle ilgili konular),
- Ciddi riskler,
- Olağan iş akışı dışında gerçekleştirilen veya olağan dışı görünen önemli işlemler,
- Yönetim tarafından getirilen kısıtlamalar (sınırlamalar) ve
- Mevzuata ilişkin ayrıntılıklar.

A100. Önemli teknik, etik ve diğer konularla ilgili olarak denetim şirketi içindeki veya uygun hâllerde denetim şirketi dışındaki kişilerle yapılacak istişare:

- İstişare edilen kişilere, tavsiyelerinin bilgiye dayalı olmasını sağlayacak olguların tüm yönleriyle iletilmesi ve
- İstişare edilen kişilerin uygun bilgi, kıdem ve deneyime sahip olmaları

hâlinde etkili olur.

A101. Denetim şirketinin uygun iç kaynaklara sahip olmaması gibi durumlarda, denetim ekibinin şirketin politika veya prosedürleri çerçevesinde istişare amacıyla dışarıdan hizmet alması uygun olabilir. Denetim ekibi,

- Denetim şirketlerinin,

- Mesleki ve düzenleyici kuruluşların veya
- İlgili kalite kontrol hizmetlerini sağlayan ticari kuruluşların

verdiği danışmanlık hizmetlerinden faydalanabilir.

A102. Zor veya ihtilafli konularda denetim ekibinin istişare amacıyla dışarıdan hizmet alması ihtiyacı, konunun kilit denetim konusu olduğuna ilişkin bir gösterge olabilir.⁸¹

Kalitenin Gözden Geçirilmesi (Bkz.:36 ncı paragraf)

A103. KYS 1, denetim şirketinin KYS 2⁸² uyarınca kalitenin gözden geçirilmesini ele alan ve belirli türdeki denetimlerin kalitesinin gözden geçirilmesini zorunlu tutan politika veya prosedürler oluşturmasına ilişkin hükümler içerir.⁸³ KYS 2, kaliteyi gözden geçiren kişinin atanması ve liyakati ile kalitenin gözden geçirilmesi ve belgelendirilmesi konusunda kaliteyi gözden geçiren kişinin sorumluluklarını ele alır.

Kalitenin Gözden Geçirilmesinin Denetçi Raporu Tarihinden Önce Tamamlanması (Bkz.: 36(d) paragrafi)

A104. BDS 700, denetçinin, finansal tablolara ilişkin görüşüne dayanak oluşturan yeterli ve uygun denetim kanıtı elde ettiği tarihten önce denetçi raporuna tarih vermemesini zorunlu kılar.⁸⁴ İlgili denetim için uygulanabilir olması durumunda KYS 2 ve bu BDS; sorumlu denetçinin, kaliteyi gözden geçiren kişiden, gözden geçirmenin tamamlandığına dair bir bildirim alana kadar denetçi raporuna tarih vermemesini gerektirir. Örneğin, kaliteyi gözden geçiren kişinin, sorumlu denetçiye denetim ekibi tarafından yapılan önemli muhakemeler veya bu kapsamda ulaşılan sonuçların uygun olmadığına dair endişelerinin bulunduğunu bildirmesi durumunda, kalitenin gözden geçirilmesi tamamlanmış sayılmaz.⁸⁵

A105. Kalitenin zamanında ve denetimin uygun aşamalarında gözden geçirilmesi, bildirilen sorunların denetçi raporu tarihinde veya rapor tarihi öncesinde kaliteyi gözden geçiren kişiyi tatmin edecek şekilde ve gecikmeden çözmesinde denetim ekibine yardımcı olabilir.

A106. Denetim ekibi ile kaliteyi gözden geçiren kişi arasında denetim boyunca sıkça iletişim kurulması, kalitenin etkin şekilde ve zamanında gözden geçirilmesine yardımcı olur. Önemli konuların kaliteyi gözden geçiren kişiyle müzakere edilmesine ek olarak sorumlu denetçi, kaliteyi gözden geçiren kişiden gelen talepleri koordine etme sorumluluğu için denetim ekibinin başka bir üyesini görevlendirebilir.

Görüş Farklılıkları (Bkz.: 37–38 inci paragraflar)

A107. KYS 1, denetim şirketinin; denetim ekibinin kendi içinde, denetim ekibi ile kaliteyi gözden geçiren kişi arasında veya denetim ekibi ile denetim şirketinin kalite yönetim sistemi kapsamında faaliyet yürüten kişiler arasındaki görüş farklılıklarını ele alan bir

⁸¹ BDS 701, 9 ve A14 paragrafları

⁸² KYS 2 Denetimin Kalitesine yönelik Gözden Geçirme

⁸³ KYS 1, 34(f) paragrafi

⁸⁴ BDS 700, 49 uncu paragraf

⁸⁵ KYS 2, 26 ncı paragraf

kalite hedefini oluşturmasını zorunlu kılar. KYS 1 ayrıca, g6r6ř farklılıklarının denetim şirketinin dikkatine sunulmasını ve 6z6me kavuşturulmasını zorunlu kılar.

A108. Bazı durumlarda, sorumlu denet6i g6r6ř farklılıklarının 6z6me kavuşturulduğu konusunda ikna olmayabilir. Bu t6r durumlarda, sorumlu denet6i i6in atılacak uygun adımlara 6rnek olarak aşağıdakiler verilebilir:

- Hukuki danışmanlık almak veya
- Mevzuata g6re m6mk6n olması durumunda, denetimden 6ekilmek.

İzleme ve D6zeltme (Bkz.: 39 uncu paragraf)

A109. KYS 1'de denetim şirketinin izleme ve d6zeltme s6recine ilişkin h6k6mler yer alır. KYS 1, denetim ekiplerinin, sorumluluklarına uygun olarak derh6l ve uygun adımlar atmalarını sağlamak i6in denetim şirketinin, şirketin izleme ve d6zeltme s6recine ilişkin bilgileri denetim ekiplerine iletmesini zorunlu kılar.⁸⁶ Bunun yanı sıra, denetim ekibi 6yeleri tarafından sağlanan bilgiler, denetim şirketi tarafından, şirketin izleme ve d6zeltme s6recinde de kullanabilir. Ayrıca, denetim y6r6t6l6rken mesleki muhakemede bulunmak ve mesleki ř6pheciliği kullanmak, denetim ekibinin s6z konusu s6re6le ilgili olabilecek bilgilere karşı dikkatli olmasına yardımcı olabilir.

A110. Denetim şirketi tarafından sağlanan bilgiler; 6rneğin, sorumlu denet6i veya denetim ekibinin diğer 6yeleri tarafından y6r6t6len başka bir denetime ilişkin bulgularla, denetim şirketinin yerel ofisinden elde edilen bulgularla veya işletmenin 6nceki denetimlerine ilişkin teftişin sonu6larıyla ilgili olduğunda, s6z konusu denetimle ilgili olabilir.

A111. Denetim şirketinin izleme ve d6zeltme s6reci aracılığıyla şirket tarafından bildirilen bilgileri ve bu bilgilerin denetimi nasıl etkileyebileceğini dikkate alırken sorumlu denet6i, tespit edilen bu eksiklikleri ele almak i6in denetim şirketi tarafından tasarlanan ve uygulanan d6zeltici adımları değerlendirebilir ve denetimin niteliği ve i6inde bulunduğu şartlar a6ısından ilgili olduğu 6l66de bu eksiklikleri denetim ekibine bildirebilir. Sorumlu denet6i ayrıca, denetim d6zeyinde ilave d6zeltici adımlara ihtiya6 duyulup duyulmadığına da karar verebilir. 6rneğin, sorumlu denet6i aşağıdakilerce karar verebilir:

- Denet6inin faydalandığı uzmana ihtiya6 duyulup duyulmadığı veya
- Y6nlendirme, g6zetim ve g6zden ge6irimin niteliği, zamanlaması ve kapsamının eksikliklerin belirlendiği bir denetim alanı i6in genişletilmesine gerek olup olmadığı.

Tespit edilen eksikliğin denetimin kalitesini etkilememesi (6rneğin, eksikliğin denetim ekibinin kullanmadığı bir teknoloğik kaynakla ilgili olması) durumunda ilave adımlar atılmasına ihtiya6 duyulmayabilir.

A112. Denetim şirketinin kalite y6netim sisteminde belirlenen bir eksiklik, tek başına, bir denetimin mesleki standartlar ile mevzuat h6k6mlerine uygun olarak y6r6t6lmediği

⁸⁶ KYS 1, 47 nci paragraf

veya denetçi raporunun içinde bulunulan şartlara uygun olmadığı sonucuna varılması için dayanak teşkil etmeyebilir.

Kalitenin Yönetilmesinde ve Kaliteye Ulaşılmasında Genel Sorumluluğun Üstlenilmesi (Bkz.: 40 ıncı paragraf)

A113. KYS 1, denetim şirketinin, denetim ekibinin denetimle ilgili sorumluluklarını anlaması ve uygulamasını ele alan bir kalite hedefi oluşturmasını zorunlu kılar. KYS 1 ayrıca, sorumlu denetçilerin, denetimde kalitenin yönetilmesi ve kaliteye ulaşılmasındaki genel sorumluluklarını ve denetim boyunca denetime yeterli ve uygun bir şekilde katılımını içeren bir kalite hedefini zorunlu tutar.

A114. 40 ıncı paragrafın ele alınmasında dikkate alınması gereken hususlar, sorumlu denetçinin denetimin niteliği ve içinde bulunduğu şartları dikkate alarak bu BDS hükümlerine nasıl uygunluk sağladığına ve A118 inci paragrafta açıklandığı üzere, çalışma kâğıtlarının sorumlu denetçinin denetim boyunca denetime katıldığına ilişkin nasıl kanıt sağladığına karar verilmesini içerir.

A115. Sorumlu denetçinin denetim boyunca denetime yeterli ve uygun düzeyde katılımı olabileceğine ilişkin göstergelere örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:

- “Önemli yanlışlık” risklerinin değerlendirilmesinin gözden geçirilmesi ve bu risklere karşı yapılacak işlerin tasarlanması dâhil, denetim planlamasının sorumlu denetçi tarafından zamanında gözden geçirilmemiş olması.
- Görev, atılacak adım veya prosedürler için görevlendirilen kişilerin sorumluluklarının ve yetkilerinin niteliği, görevlendirildikleri çalışmanın kapsamı ve amaçları hakkında yeterince bilgilendirilmemiş olduklarına ve gerekli diğer talimat ve ilgili bilgilerin kendilerine sağlanmadığına dair kanıt.
- Sorumlu denetçinin denetim ekibinin diğer üyelerini yönlendirdiği, gözetimini yaptığı ve çalışmalarını gözden geçirdiğine ilişkin yeterli kanıtın bulunmaması.

A116. Sorumlu denetçinin denetim boyunca denetime katılımının, yapılan önemli muhakemelerin ve ulaşılan sonuçların uygun olduğuna karar verilmesine dayanak sağlamaması durumunda sorumlu denetçi, 40 ıncı paragrafta öngörülen kararı veremeyebilecektir. Denetim şirketinin bu tür durumlarda atılması gereken adımları belirleyen politika veya prosedürlerinin dikkate alınmasının yanı sıra sorumlu denetçinin atabileceği uygun adımlara örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:

- Denetim planının güncellenmesi ve değiştirilmesi,
- Gözden geçirmenin niteliği ve kapsamına ilişkin planlanan yaklaşımın yeniden değerlendirilmesi ve sorumlu denetçinin denetim boyunca denetime katılımını artırmak için planlanan yaklaşımın değiştirilmesi veya
- Denetim şirketinin kalite yönetim sisteminin ilgili yönlerinin işleyişi için sorumluluk verilen personelle istişare edilmesi.

Belgelendirme (Bkz.: 41 inci paragraf)

A117. BDS 230⁸⁷ uyarınca çalışma kâğıtları, yürütülen denetimin BDS'lere uygun olduğuna dair kanıt sağlar. Ancak denetçinin bir denetimde dikkate alınan her konuyu veya kullanılan her mesleki muhakemeyi belgelendirmesi gerekli ve uygulanabilir değildir. Bazı hususlara uygunluk sağlandığı, denetim dosyasında yer alan belgelerde gösterilmiş olabilir. Bu tür durumlarda denetçinin, söz konusu uygunluğu ayrıca (örneğin, bir kontrol listesinde) belgelendirmesine gerek yoktur.

A118. Sorumlu denetçinin denetim boyunca denetime katılımı ve 40 ıncı paragrafta uygun olarak verdiği kararın kanıtlanması dâhil olmak üzere bu BDS hükümlerinin yerine getirildiğinin belgelendirilmesi, denetimin niteliği ve içinde bulunduğu şartlara bağlı olarak farklı şekillerde yapılabilir. Örneğin:

- Denetim ekibinin yönlendirilmesi, denetim planının ve proje yönetimi faaliyetlerinin imzalanarak veya paraf atılarak onaylanmasıyla belgelendirilebilir,
- Denetim ekibinin resmi toplantı tutanakları; sorumlu denetçinin bildirimlerinin ve denetim şirketinin kaliteye bağlılığını gösteren şirket kültürü ve beklenen davranışlar kapsamında atılacak diğer adımlarının netliği, tutarlılığı ve etkinliğine dair kanıt sağlayabilir,
- Sorumlu denetçi ile denetim ekibinin diğer üyeleri ve -varsa- denetimin kalitesini gözden geçiren kişi arasında yapılan müzakerelerin gündemleri ve bunlarla ilgili imzalı veya parafli onaylar ile sorumlu denetçinin denetimde harcadığı zamanı gösteren kayıtlar sorumlu denetçinin denetim boyunca denetime katıldığına ve denetim ekibinin diğer üyelerinin gözetimine dair kanıt sağlayabilir veya
- Sorumlu denetçinin ve denetim ekibinin diğer üyelerinin imzalı veya parafli onayları, çalışma kâğıtlarının gözden geçirildiğine dair kanıt sağlar.

A119. Denetimde kaliteye ulaşılması açısından risk teşkil edebilecek durumları ele alırken mesleki şüphecilik kullanılması ve denetçinin bu kapsamda dikkate aldığı hususların belgelendirilmesi önemli olabilir. Örneğin, sorumlu denetçi, denetim şirketinin denetimi reddetmesine sebep olabilecek bir bilgiyi edinmesi hâlinde belgelendirme (Bkz.: 24 üncü paragraf), denetim ekibinin söz konusu durumu nasıl ele aldığına ilişkin açıklamaları içerebilir.

A120. Diğer denetçi veya uzmanlarla yapılan, zor veya ihtilafli konuları içeren istişarelerin eksiksiz ve ayrıntılı biçimde belgelendirilmesi;

- İstişare edilen konunun niteliği ve kapsamının ve
- Alınan her türlü karar ve bu kararların dayanağı ile nasıl uygulandıkları dâhil istişare sonuçlarının daha iyi anlaşılmasını sağlar.

⁸⁷ BDS 230, A7 paragrafı

**Kalite Yönetim Projesinden Kaynaklı Olarak
Bağımsız Denetim Standartlarında Yapılan
Değişiklikler**

Kalite Yönetim projesinden kaynaklı olarak Standartlarda yapılan değişiklikler; silinen metinlerde üzeri çizili olarak, yeni eklenen metinlerde ise altı çizili olarak gösterilmiştir. Yeni eklenen paragraflar (BDS 300, A8A gibi) söz konusu Standardın ana metnine teselsül ettirilerek işlenecektir. Dipnot numaraları, ilgili Standartta yer alan dipnotların sıralamasına uygun bir şekilde numaralandırılacaktır.

BDS 200

BAĞIMSIZ DENETÇİNİN GENEL AMAÇLARI VE BAĞIMSIZ DENETİMİN BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARINA UYGUN OLARAK YÜRÜTÜLMESİ

...

Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

Finansal Tabloların Denetimine İlişkin Etik Hükümler (Bkz.: 14 üncü paragraf)

A20. Kalite Kontrol Standardı 1 (KKS 1) veya en az KKS 1'de öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer düzenlemeler, denetim şirketinin denetimler açısından kendi kalite kontrol sistemini oluşturma ve sürdürme sorumluluğunu ele alır. KKS 1 denetim şirketinin, kendisinin ve personelinin bağımsızlıkla ilgili olanlar dâhil etik hükümlere uyduklarına dair makul güvence sağlamayı amaçlayan politika ve prosedürler oluşturma sorumluluğunu düzenler. BDS 220 sorumlu denetçinin etik hükümlere ilişkin sorumluluklarını düzenler. Bu sorumluluklar, sorumlu denetçinin;

- Gözlem ve gerektiğinde sorgulamalar yapmak suretiyle denetim ekibi üyelerinin etik hükümleri ihlal ettiklerini gösteren durumlara karşı dikkatli olmasını;
- Denetim ekibi üyelerinin hükümleri ihlal ettiklerini gösteren hususların dikkatini çekmesi hâlinde atılacak uygun adımlara karar vermesini ve
- Yürütülen denetim için geçerli olan bağımsızlık hükümlerine uyulup uyulmadığı konusunda bir sonuca ulaşmasını;

zorunlu tutar. BDS 220'ye uygun olarak, denetim ekibi, denetim şirketi veya diğer taraflarca sağlanan bilgiler aksini göstermediği sürece söz konusu denetim için geçerli olan kalite kontrol prosedürlerine ilişkin sorumluluklarını yerine getirirken, denetim şirketinin kalite kontrol sistemine güvenir.

Kalite Yönetim Standardı 1⁸⁸ (KYS 1) veya en az KYS 1'de öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer düzenlemeler,⁸⁹ denetim şirketinin;

- Denetim şirketi ve personelinin sorumluluklarını mesleki standartlara ve mevzuat hükümlerine uygun olarak yerine getirdiğine ve

⁸⁸ KYS 1 Finansal Tabloların Bağımsız Denetim veya Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri veya İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Şirketleri İçin Kalite Yönetimi

⁸⁹ BDS 220 (Revize) Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Yönetimi Kontrol, 3 üncü paragraf

- Denetim veya hizmetleri söz konusu standartlara ve mevzuat hükümlerine uygun yürüttüğüne,

dair makul güvence sağlayan bir kalite yönetim sistemi tasarlama, yürütme ve uygulamaya ilişkin sorumluluklarını düzenler. KYS 1; kalite yönetim sisteminin bir parçası olarak denetim şirketinin, sorumlulukların etik hükümlere -bağımsızlıkla ilgili olanlar dâhil- uygun olarak yerine getirilmesine yönelik olarak kalite hedefleri oluşturmasını zorunlu kılar.⁹⁰ BDS 220 (Revize), sorumlu denetçinin, bağımsızlıkla ilgili olanlar dâhil, etik hükümlere ilişkin sorumluluklarını düzenler.⁹¹ BDS 220 (Revize) ayrıca denetim ekibinin; denetim düzeyinde kalitenin yönetilmesi ve kaliteye ulaşılmasında, denetim şirketinin politika veya prosedürlerini ne zaman esas alabileceğini de açıklar.⁹²

Mesleki Muhakeme (Bkz.: 16 ncı paragraf)

- A28. Herhangi bir durumda mesleki muhakemenin kullanılması, denetçi tarafından bilinen durum ve gerçeklere bağlıdır. Denetim sırasında ortaya çıkan zor veya ihtilaflı konularda, örneğin BDS 220 (Revize)'nin⁹³ gerektirdiği gibi, denetim ekibinin hem kendi içinde hem de şirket içi veya dışındaki uygun seviyedeki diğer taraflarla hem denetim ekibi içinde hem de denetim ekibi ile diğer kişiler (denetim şirketi içinden veya dışından uygun kademedeki kişiler) arasında istişare yapılması, denetçinin bilgiye dayalı ve makul yargılara varmasına yardımcı olur.

Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı ve Denetim Riski (Bkz.: 5 ve 17 nci paragraflar)

Denetim Kanıtlarının Yeterliliği ve Uygunluğu

- A31. Denetim kanıtları, denetçinin görüş ve raporunun desteklenmesi için gereklidir. Denetim kanıtları yapı olarak kümülatiftir ve öncelikle denetim sırasında uygulanan denetim prosedürlerinden elde edilir. Bununla birlikte denetim kanıtları, daha önce yürütülen denetimlerden (denetçinin bir önceki denetimden bu yana, bilgilerin cari denetimle olan ilgisini etkileyebilecek değişikliklerin olup olmadığına karar vermesi şartıyla)⁹⁴ veya müşteri ilişkisinin veya sözleşmenin kabulü veya devam ettirilmesi sırasında denetim şirketi tarafından elde edilen bilgiler denetim şirketinin müşteri ilişkisinin kurulması ve devam ettirilmesine ilişkin kalite kontrol prosedürleri gibi diğer kaynaklardan elde edilen bilgileri de içerebilir. İşletme içindeki ve dışındaki diğer kaynakların yanı sıra, işletmenin muhasebe kayıtları da önemli bir denetim kanıtı kaynağıdır. Ayrıca, denetim kanıtı olarak kullanılacak bilgiler, işletme tarafından istihdam edilmiş veya görevlendirilmiş bir uzman tarafından hazırlanmış olabilir. Denetim kanıtı, yönetim beyanlarını destekleyen ve doğrulayan bilgiler ile bu beyanlarla çelişen her türlü bilgiyi kapsar. Ayrıca, bazı hâllerde bilgilerin bulunmaması durumu da (örneğin, yönetimin talep edilen bir konuda gerekli açıklamada bulunmayı reddetmesi) denetçi tarafından kullanılır ve böylelikle bu durum bir denetim kanıtı teşkil eder.

⁹⁰ KYS 1, 29 uncu paragraf

⁹¹ BDS 220 (Revize), 16-21 inci paragraflar

⁹² BDS 220 (Revize), A10 paragrafı

⁹³ BDS 220 (Revize), 48 inci 35 inci paragraf

⁹⁴ BDS 315 'Önemli Yanlışlık' Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi, 16 ncı paragraf

Denetçi görüşünün oluşturulmasına yönelik denetçi çalışmalarının büyük bir bölümünü, denetim kanıtlarının elde edilmesi ve değerlendirilmesi oluşturur.

...

Denetimin BDS'lere Uygun Olarak Yürütülmesi

BDS'lerin İçeriği (Bkz.: 19 uncu paragraf)

A67. Bir BDS'de, "Tanımlar" başlıklı ayrı bir bölüm olabilir. Bu bölümde, kullanılan bazı terimlerin BDS'lerin amaçları doğrultusunda belirtilen anlamlarına ilişkin açıklamalar yer alır. Bunlar, BDS'nin tutarlı bir şekilde yorumlanmasına ve uygulanmasına yardımcı olmak amacıyla sunulmaktadır. Ancak bu durum mevzuatta veya başka bir şekilde, diğer amaçlarla oluşturulmuş tanımları geçersiz kılmaz. Bu terimler, aksi belirtilmediği sürece, tüm BDS'lerde aynı anlamlarda kullanılır. Kurum tarafından yayımlanan Kalite Kontrol Yönetimi, Bağımsız Denetim, Sınırlı Bağımsız Denetim, Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetler Standartlarına yönelik Terimler Sözlüğü, BDS'lerde tanımlanan terimleri içerir. Terimler Sözlüğünde ayrıca, BDS'lerin ortak ve tutarlı biçimde yorumlanmasına yardımcı olmak amacıyla bu BDS'lerde geçen diğer terimlerin açıklamalarına da yer verilmiştir.

...

BDS 210

BAĞIMSIZ DENETİM SÖZLEŞMESİNİN ŞARTLARI ÜZERİNDE ANLAŞMAYA VARILMASI

Giriş

Kapsam

1. Bu Bağımsız Denetim Standardı (BDS), yönetimle ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlarla denetim sözleşmesinin şartları üzerinde anlaşmaya varılması sırasında denetçiye düşen sorumlulukları düzenler. Denetçinin bu sorumluluğu, sözleşme şartları arasında, yönetimin ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların yerine getirmesi gereken ön şartların mevcut olup olmadığının tespitini de içerir. BDS 220 (Revize)⁹⁵ sözleşmenin kabulüyle ilgili olarak denetçinin kontrolü dâhilinde olan hususları ele alır (Bkz.: A1 paragrafı).

...

Ana Hükümler

...

Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

Kapsam (Bkz.: 1 inci paragraf)

⁹⁵ BDS 220 (Revize) Finansal Tablolarda Bağımsız Denetiminde Kalite Yönetimi Kontrol

A1. Bağımsız denetim sözleşmelerini de içeren güvence denetimi sözleşmeleri, sadece denetçinin bağımsızlık ve mesleki yetkinlik gibi etik hükümlere uyulduğuna karar vermesi ve sözleşmenin belirli özellikleri taşınması hâlinde kabul edilebilir.⁹⁶ KYS 1⁹⁷, denetim şirketinin, müşteri ilişkisinin ve belirli bir sözleşmenin kabulü ve devam ettirilmesine yönelik sorumluluklarını ele alır. Bir denetim sözleşmesinin kabulüyle ilgili olan etik hükümlere ilişkin bağımsızlıkla ilgili olanlar dâhil sorumluluklar, bunlar denetçinin kontrolü dâhilinde olduğu ölçüde BDS 220 (Revize)'de ele alınmaktadır.⁹⁸ İşletmenin kontrolünde olan ve denetçi ile işletme yönetiminin üzerinde anlaşmaya varması gereken hususlar (veya ön şartlar) ise bu BDS'de ele alınmıştır.

...

BDS 230

BAĞIMSIZ DENETİMİN BELGELENDİRİLMESİ

Giriş

...

Çalışma Kâğıtlarının Niteliği ve Amaçları

...

3. Çalışma kâğıtları, aşağıdakiler dâhil, birtakım ilâve amaçlara da katkıda bulunur:
- Denetim ekibinin denetimi planlamasına ve yürütmesine yardımcı olmak,
 - Gözetimden sorumlu denetim ekibi üyelerine, ilgili denetim çalışmasının yönlendirilmesi ve gözetiminde ve kendi gözden geçirme sorumluluklarını BDS 220 (Revize)'ye⁹⁹ uygun olarak yerine getirmelerinde yardımcı olmak,
 - Denetim ekibinin kendi çalışmalarından sorumlu olmasını sağlamak,
 - Gelecekteki denetimlerde önem arz edecek hususların kaydının tutulmasını sağlamak,
 - Denetimin kalitesine yönelik gözden geçirme kalitesinin gözden geçirilmesinin¹⁰⁰, diğer gözden geçirmelerin¹⁰¹ ve izleme faaliyetlerinin kalite yönetim sistemi kapsamında yürütülmesini sağlamak teftişlerin Kalite Kontrol Standardı (KKS) 1¹⁰² veya en az KKS 1'de öngörülen yükümlülükleri

⁹⁶ “Güvence Denetimlerine İlişkin Çerçeve”, 22 nci paragraf

⁹⁷ KYS 1 Finansal Tabloların Bağımsız Denetim veya Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri veya İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Şirketleri İçin Kalite Yönetimi, 30 uncu paragraf

⁹⁸ BDS 220 (Revize), 9-11 inci 16-21 inci paragraflar

⁹⁹ BDS 220 (Revize) Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Yönetimi Kontrol, 15-17 nei 29-34 üncü paragraflar

¹⁰⁰ Kalite Yönetim Standardı (KYS) 2 Denetimin Kalitesinin Gözden Geçirilmesi

¹⁰¹ KYS 1 Finansal Tabloların Bağımsız Denetim veya Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri veya İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Şirketleri İçin Kalite Yönetimi, A135 paragrafı

¹⁰² KKS 1, “Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri veya İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları Şirketleri ve Bağımsız Denetçiler İçin Kalite Kontrol”, 32-33, 35-38 ve 48 inci paragraflar

~~karşılayacak muhtevadaki diğer düzenlemeler uyarınca yürütülmesini sağlamak,⁴⁰³~~

- Mevzuat hükümleri uyarınca dış teftişlerin yürütülmesini sağlamak.

...

Ana Hükümler

...

Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

Uygulanan Denetim Prosedürlerinin ve Elde Edilen Denetim Kanıtlarının Belgelendirilmesi

Çalışma Kâğıtlarının Biçimi, İçeriği ve Kapsamı (Bkz.: 8 inci paragraf)

...

BDS'lere Uyumun Belgelendirilmesi (Bkz.: 8(a) paragrafı)

...

A7. Çalışma kâğıtları, yürütülen denetimin BDS'lere uygun olduğuna dair kanıt sağlar. Ancak denetçinin bir denetimde dikkate alınan her konuyu veya varılan her mesleki yargıyı belgelendirmesi gerekli ve uygulanabilir değildir. Bazı hususlara uyulduğu, denetim dosyasında yer alan belgelerde gösterilmiş olabilir. Bu tür durumlarda denetçinin, uyumu ayrıca (örneğin, bir kontrol listesinde) belgelendirmesine gerek yoktur. Örneğin:

- Yeterli biçimde belgelendirilmiş bir denetim planının varlığı, denetçinin denetimi planladığını gösterir.
- Denetim dosyasında imzalı bir denetim sözleşmesinin bulunması, denetçinin denetim şartları üzerinde yönetimle veya -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlarla anlaşmaya vardığını gösterir.
- Finansal tablolara ilişkin sınırlı olumlu görüş içeren bir denetçi raporu, denetçinin BDS'lerde belirtilen şartlar altında sınırlı olumlu görüş verme yükümlülüğünü yerine getirdiğini gösterir.
- Bir denetim dosyasında, denetim boyunca geçerli olan hükümlere uyulduğunu göstermenin birçok yolu olabilir:
 - Örneğin, denetçinin mesleki şüpheciliğinin belgelendirilmesinin tek bir yolu olmayabilir. Ancak yine de çalışma kâğıtları, denetçinin BDS'lere uygun olarak mesleki şüpheciliğini kullandığına dair kanıt sağlayabilir. Örneğin; muhasebe tahminlerine ilişkin olarak, elde edilen denetim kanıtları yönetim beyanlarını hem doğrulayan hem de bunlarla çelişen kanıtlar içerdiğinde, elde edilen denetim kanıtlarının yeterliliği ve uygunluğuyla ilgili bir sonuç oluştururken yapılan mesleki muhakemeler dâhil, denetçinin söz konusu kanıtları nasıl değerlendirdiğinin belgelendirilmesi.
 - ~~Benzer şekilde sorumlu denetçinin, denetimi BDS'lere uygun olarak yönlendirme, gözetim ve yürütme sorumluluğunu üstlenmiş olduğu,~~

⁴⁰³ BDS 220, 2-nci paragraf

çalışma kâğıtlarında çeşitli yollarla kanıtlanabilir. Sorumlu denetçinin denetimin çeşitli aşamalarına zamanında katılım sağladığının örneğin, BDS 315¹⁰⁴ uyarınca ekip tarafından yapılan müzakerelere katılımı belgelendirilmesi, bu yollardan biridir. Benzer şekilde sorumlu denetçinin, denetim ekibi üyelerinin yönlendirilmesi ve gözetimi ile ekip üyelerinin çalışmalarının gözden geçirilmesi sorumluluğunu üstlenmiş olduğu¹⁰⁵, çalışma kâğıtlarında çeşitli yollarla kanıtlanabilir. Sorumlu denetçinin denetime yeterli ve uygun şekilde katılım sağladığına yönelik kanıtların - örneğin, denetim ekibi tarafından yapılan müzakerelere katılımının belgelendirilmesi, bu yollardan biridir.

- A13. BDS 220 (Revize) çalışma kâğıtlarının gözden geçirilmesine yönelik ana hükümler ve açıklama hükümleri içerir¹⁰⁶ uyarınca denetçi, çalışma kâğıtlarını inceleyerek yürütülen denetimi gözden geçirir. Yapılan çalışmayı kimin gözden geçirdiğinin belgelendirilmesine ilişkin yükümlülük, söz konusu çalışmaya ilişkin her bir çalışma kâğıdında gözden geçirmeye ilişkin kanıt bulunması gerektiği anlamına gelmez. Ancak bu yükümlülük, hangi denetimin, kim tarafından ve ne zaman gözden geçirildiğinin belgelendirilmesini ifade eder.

...

Denetçi Raporu Tarihten Sonra Ortaya Çıkan Hususlar (Bkz.: 13 üncü paragraf)

- A20. Denetçinin, denetçi raporu tarihinden sonra öğrendiği fakat rapor tarihi itibarıyla mevcut olan ve ilgili tarihte haberdar olması durumunda finansal tablolarda değişiklik yapılmasına veya olumlu görüş dışında bir görüş vermesine sebep olabilecek olaylar, istisnai durumlara örnek olarak verilebilir.¹⁰⁷ Çalışma kâğıtlarında yapılan değişiklikler, BDS 220 (Revize)'de¹⁰⁸ belirtilen sorumluluklara uygun olarak gözden geçirilir. ve yapılan değişikliklerin nihai sorumluluğunu sorumlu denetçi üstlenir.

Çalışma Kâğıtlarının Nihai Denetim Dosyasında Birleştirilmesi (Bkz.: 14-16 ncı paragraflar)

- A21. KKS KYS 1 (veya en az KKS KYS 1'de öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer düzenlemeler) denetim şirketlerinin, çalışma kâğıtlarının nihai denetim dosyasında birleştirilmesi işlemini zamanında tamamlamalarına yönelik politika ve prosedürler çalışma kâğıtlarının rapor tarihinden sonra zamanında birleştirilmesine ilişkin bir kalite hedefi oluşturmalarını gerektirir.¹⁰⁹ Çalışma kâğıtlarının nihai denetim dosyasında birleştirilmesi işleminin tamamlanması için uygun süre genellikle, denetçi raporu tarihinden itibaren en fazla altmış gündür.¹¹⁰

...

¹⁰⁴ BDS 315, “Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi”, 10-uncü paragraf

¹⁰⁵ BDS 220 (Revize), 29 üncü paragraf

¹⁰⁶ BDS 220 (Revize), 17-nci paragraf-29-34 üncü paragraflar

¹⁰⁷ BDS 560 Bilanço Tarihten Sonraki Olaylar, 14 üncü paragraf

¹⁰⁸ BDS 220 (Revize), 16-nci paragraf-29-34 üncü paragraflar

¹⁰⁹ KKS KYS 1, 45-inci paragraf 31(f) paragrafı

¹¹⁰ KKS KYS 1, A54 A83 paragrafı

- A23. ~~KKS KYS 1~~ (veya en az ~~KKS KYS 1~~'de öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer düzenlemeler) denetim şirketlerinin, ~~çalışma kâğıtlarını saklamalarına yönelik politika ve prosedürler~~ ihtiyaçlarını karşılamak ve mevzuata, etik hükümlere veya mesleki standartlara uygunluk sağlamak için ~~çalışma kâğıtlarını gerekli şekilde saklamak ve muhafaza etmek üzere bir kalite hedefi~~ oluşturmalarını gerektirir.¹¹¹ Çalışma kâğıtlarını saklama süresi, ~~normalde~~ denetçi raporu tarihinden veya daha sonra olması hâlinde, ~~topluluk denetçisi~~ topluluk finansal tablolarına ilişkin denetçi raporu tarihinden itibaren başlamak üzere Kurum tarafından belirlenen süreden daha kısa olamaz.¹¹²
- A24. Denetçinin, denetim şirketi içindeki veya dışındaki taraflarca yürütülen izleme süreci kapsamındaki ~~teftişler~~ izleme faaliyetleri veya dış teftişler sırasında alınan yorumlara bağlı olarak mevcut çalışma kâğıtlarına açıklık kazandırma ihtiyacı duyması, çalışma kâğıtlarının nihai denetim dosyasında birleştirilmesi işlemi tamamlandıktan sonra denetçinin mevcut çalışma kâğıtlarında değişiklik yapmayı veya yeni çalışma kâğıdı eklemeyi gerekli bulabileceği durumlara örnek olarak gösterilebilir.

Ek (Bkz.: 1 inci paragraf)

Çalışma Kâğıtlarına İlişkin Diğer BDS'lerde Yer Alan Özel Hükümler

Bu Ek'te, 1 Ocak 2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerine ait finansal tabloların denetiminde uygulanan ve çalışma kâğıtlarına ilişkin özel hükümler içeren diğer BDS'lerdeki paragraflar yer almaktadır. Bu liste, BDS'lerde yer alan ana hükümler ile açıklayıcı hükümler ve uygulama bölümlerinin yerine geçmez.

- BDS 210, "Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması", 10-12 nci paragraflar
- BDS 220 (Revize), "Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Yönetimi Kontrol", 24-25 ~~inci paragraflar~~ 41 inci paragraf

...

BDS 250

FİNANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİMİNDE MEVZUATIN DİKKATE ALINMASI

...

Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

...

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

...

¹¹¹ ~~KKS 1, 47 nci paragraf~~ KYS 1, 31(f) paragrafı

¹¹² ~~KKS KYS 1, A64- A85 paragrafı~~

A25. Belirli durumlarda denetçi mevzuatla izin verilmesi hâlinde denetimden çekilmeyi düşünebilir. Yönetim veya üst yönetimden sorumlu olanların, içinde bulunulan şartlar altında denetçinin uygun olduğunu düşündüğü düzeltici adımları atmaması ya da tespit edilen veya şüphelenilen aykırılığın -bu aykırılık finansal tablolar açısından önem arz etmese dâhi- yönetimin veya üst yönetimden sorumlu olanların dürüstlüğüne ilişkin soru işareti meydana getirmesi, bu tür durumlara örnek olarak verilebilir. Denetçi, denetimden çekilmenin uygun olup olmadığını değerlendirirken hukuki danışmanlık almayı düşünebilir. Denetçinin, denetimden çekilmenin uygun olabileceğine karar vermesi durumunda bunu gerçekleştirmesi, tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıklara karşılık vermesi açısından mevzuat uyarınca sahip olduğu diğer sorumlulukların yerine geçemez. Ayrıca, BDS 220 (Revize)¹¹³,nin A9 A55 paragrafına göre, bazı etik hükümler uyarınca önceki denetçi, işin teklif edildiği sonraki denetçinin talebi üzerine bu denetçiye aykırılıklar hakkında bilgi sağlar.

...

BDS 260

ÜST YÖNETİMDEN SORUMLU OLANLARLA KURULACAK İLETİŞİM

...

Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

...

Bildirilmesi Gereken Hususlar

...

Önemli Denetim Bulguları (Bkz.: 16 ncı paragraf)

...

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

A28. BDS 220 uyarınca denetimin kalitesini Kaliteyi 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.¹¹⁴

Ek 1

(Bkz.: 3 üncü paragraf)

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

¹¹³ BDS 220 (Revize) Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Yönetimi Kontrol

¹¹⁴ BDS 220, "Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Yönetimi Kontrol", 19-22 nci paragraflar ve A24-A34 paragrafları

Bu ekte, belirli konuların üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilmesini zorunlu kılan **KKS KYS 1**¹¹⁵ 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 KYS 1**, "Finansal Tabloların Bağımsız Denetim veya Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri veya İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları Şirketleri ve Bağımsız Denetçiler İçin Kalite Kontrol Yönetimi", 30(a) 34(e) paragrafı

...

BDS 300

FİNANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİMİNİN PLANLANMASI

Giriş

Kapsam

1. Bu Bağımsız Denetim Standardı (BDS), denetçinin finansal tabloların denetimini planlamasına ilişkin sorumluluklarını düzenler. Bu BDS yinelenen denetimler için hazırlanmıştır. İlk defa yapılan denetimlerde (ilk denetimlerde) dikkate alınacak ilâve hususlar ayrıca belirlenmiştir.

Planlamanın Rolü ve Zamanlaması

2. Denetimin planlanması, denetime yönelik genel denetim stratejisinin oluşturulmasını ve denetim planının geliştirilmesini içerir. BDS 220 (Revize) uyarınca denetim düzeyinde kalite yönetimi, bu BDS uyarınca yapılan yeterli bir planlamayla birlikte, Yeterli bir planlama, finansal tabloların denetimine aşağıdakiler dâhil, çeşitli yönlerden katkıda bulunur (Bkz.: ~~A1-A3~~ A0-A3 paragrafları):
 - Denetimin önemli alanlarına dikkatini yoğunlaştırması konusunda denetçiye yardımcı olmak.

- ...

...

Ana Hükümler

...

Ön Denetim Çalışmaları

6. Denetçi, cari denetimin başlangıcında aşağıdaki çalışmaları yapar:

¹¹⁵ **KKS KYS 1** Finansal Tabloların Bağımsız Denetim veya Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri veya İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları Şirketleri ve Bağımsız Denetçiler İçin Kalite Kontrol Yönetimi

- (a) Müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesine ilişkin olarak BDS 220 (Revize) 'de zorunlu kılınan prosedürleri uygulama,¹¹⁶
- (b) BDS 220 (Revize) uyarınca bağımsızlık dâhil bağımsızlıkla ilgili olanlar dâhil, etik hükümlere uyumu değerlendirme,¹¹⁷
- (c) BDS 210'da zorunlu kılındığı şekilde, denetim sözleşmesinin şartlarının anlaşılmasını sağlama.¹¹⁸ (Bkz.: A5-A7 paragrafları)

Planlama Çalışmaları

...

8. Denetçi genel denetim stratejisini oluştururken Genel denetim stratejisini oluştururken denetçi, BDS 220 (Revize)'nin hükümlerini yerine getirirken elde edilen bilgileri dikkate alır ve:

- (a) Denetimin kapsamını tanımlayan denetimin özelliklerini belirler.

...

- (d) Denetimin yürütülmesi için ihtiyaç duyulan kaynakların niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını belirler.¹¹⁹

(Bkz.: A8-A11 paragrafları)

9. Denetçi;

- (a) Denetim ekibi üyelerinin planlanan yönlendirilmesinin ve gözetiminin ile ekip üyelerinin çalışmalarının gözden geçirilmesinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını (Bkz.: A16-A17 paragrafları),

- (a b) BDS 315'de belirlenmiş olan planlanan risk değerlendirme prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamını,¹²⁰

- (b c) BDS 330¹²¹'da belirlenmiş olan, yönetim beyanı düzeyinde planlanan müteakip denetim prosedürlerinin (risk değerlendirmesi sonrası uygulanan denetim prosedürlerinin) niteliği, zamanlaması ve kapsamını,

- (e ç) Denetimin BDS'lere uygunluğunun sağlanması amacıyla uygulanması gereken planlanmış diğer denetim prosedürlerini,

tanımlayan bir denetim planı hazırlar (Bkz.: A12-A14 paragrafları).

...

¹¹⁶ BDS 220 (Revize) Finansal Tablolarda Bağımsız Denetiminde Kalite Yönetimi Kontrol, 12-13 üneü 22-24 üncü paragraflar

¹¹⁷ BDS 220 (Revize), 9-11-ineü 16-21 inci paragraflar

¹¹⁸ BDS 210 Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması, 9-13 üncü paragraflar

¹¹⁹ BDS 220 (Revize), 25 inci paragraf

¹²⁰ BDS 315 'Önemli Yanlışlık' Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi

¹²¹ BDS 330 Bağımsız Denetçinin Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapacağı İşler

11. Denetçi, denetim ekibi üyelerinin yönlendirilmesinin, gözetiminin ve denetim ekibi üyelerinin yaptığı çalışmaların gözden geçirilmesinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını planlar (Bkz.: A16-A17 paragrafları).

Belgelendirme

12. Denetçi, aşağıdaki hususları çalışma kâğıtlarına dâhil eder:¹²²

- (a) Genel denetim stratejisi,
- (b) Denetim planı,
- (c) Denetim ekibi üyelerinin planlanan yönlendirilmesinin ve gözetiminin ile ekip üyelerinin çalışmalarının gözden geçirilmesinin niteliği, zamanlaması ve kapsamındaki önemli değişiklikler dâhil¹²³, denetim sırasında, genel denetim stratejisinde veya denetim planında yapılan her türlü önemli değişiklik ile bu değişikliklerin sebepleri.

(Bkz.: A18-A21 paragrafları)

İlk Denetimlerde Dikkate Alınacak İlâve Hususlar

13. Denetçi, ilk defa yapılan bir denetime başlamadan önce:

- (a) Müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulüne ilişkin olarak BDS 220 (Revize)'nin zorunlu kıldığı denetim prosedürlerini uygular.¹²⁴
- (b) Denetçinin değiştiği durumlarda, etik hükümlere uygun olarak önceki denetçiyle iletişime geçer.

(Bkz.: A22 paragrafı)

...

Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

- A0. BDS 220 (Revize), finansal tabloların bağımsız denetimine ilişkin kalite yönetimi açısından denetim düzeyinde denetçinin özel sorumluluklarını ve sorumlu denetçinin ilgili sorumluluklarını düzenler. BDS 220 (Revize)'nin hükümlerine uygunluk sağlanmasından elde edilen bilgiler bu BDS ile ilgilidir. Örneğin, BDS 220 (Revize) uyarınca, sorumlu denetçinin; denetimin niteliği ve içinde bulunduğu şartları dikkate alarak, denetimin yürütülmesi için yeterli ve uygun kaynakların denetim ekibine tahsis edilmiş veya kullanımına hazır tutulmuş olduğuna karar vermesi gerekir. Bu tür bir belirleme, bu BDS'nin 8 inci paragrafının gerektirdiği şekilde, genel denetim stratejisinde denetimin yerine getirilmesi için gerekli kaynakların niteliği, zamanlaması ve kapsamının belirlenmesiyle doğrudan ilgilidir.

Planlamanın Rolü ve Zamanlaması (Bkz.: 2 nci paragraf)

- A1. Planlama çalışmalarının niteliği ve kapsamı; işletmenin büyüklüğüne ve karmaşıklığına, denetim ekibinin kilit üyelerinin işletmedeki geçmiş tecrübelerine ve denetim sırasında

¹²² BDS 230 Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi, 8-11 inci paragraflar ve A6 paragraf

¹²³ BDS 220 (Revize), 30, A91 ve A92 paragrafları

¹²⁴ BDS 220 (Revize), 12-13 üneü 22-24 üncü paragraflar

ortaya çıkan şartlardaki değişikliklere göre farklılık gösterir. Denetimin planlanmasında denetçi, proje yönetimi teknik ve araçlarını kullanabilir. BDS 220 (Revize)¹²⁵; bu tür teknik ve araçların, denetimin kalitesini yönetirken denetim ekibini ne şekilde destekleyebileceğini açıklar.

...

- A3. Denetimin yürütülmesini ve yönetilmesini kolaylaştırmak amacıyla Denetim düzeyinde kalitenin yönetilmesi ve kaliteye ulaşılmasında kendisine yardımcı olması amacıyla (örneğin, planlanan denetim prosedürlerinin bazılarını işletme personelinin çalışmalarıyla koordine etmek için) denetçi, planlama unsurlarını işletme yönetimiyle müzakere etmeye karar verebilir. Bu müzakereler sıklıkla yapılabilir ancak genel denetim stratejisi ve denetim planı, denetçinin sorumluluğundadır. Denetimin etkinliğinden ödün verilmemesi için genel denetim stratejisinde veya denetim planında yer alan konular müzakere edilirken dikkatli olunması gerekir. Örneğin, ayrıntılı denetim prosedürlerinin niteliğinin ve zamanlamasının yönetimle müzakere edilmesi, denetim prosedürlerini gereğinden fazla öngörülebilir hâle getirerek, denetimin etkinliğinden ödün verilmesine sebep olabilir.

...

Ön Denetim Çalışmaları (Bkz.: 6 ncı paragraf)

- A5. Cari denetimin başında, 6 ncı paragrafta belirtilen ön denetim çalışmalarının yapılması, denetimi planlama ve yürütme BDS 220 (Revize) uyarınca denetim düzeyinde kalitenin yönetilmesi ve kaliteye ulaşılması kabiliyetini olumsuz şekilde etkileyebilecek olay veya şartları belirlerken ve değerlendiren denetçiye yardımcı olur.
- A6. Söz konusu ön denetim çalışmalarının yapılması, örneğin aşağıdakileri gerçekleştirmek amacıyla, denetimin örneğin aşağıdaki nitelikleri taşıyacak şekilde planlanabilmesini sağlar:
- Denetçinin sahip olması gereken bağımsızlığı ve denetimi yürütme kabiliyetini koruması. Denetimi yürütebilmek amacıyla sahip olunması gereken bağımsızlığın ve denetimi yürütme kabiliyetinin korunması.
 - Yönetimin dürüstlüğüyle ilgili olarak, denetçinin denetime devam etmesini etkileyebilecek herhangi bir sorunun bulunmadığının belirlenmesi bulunmaması.
 - Müşterilerle denetçi arasında denetim sözleşmesinin şartlarına ilişkin hiçbir yanlış anlaşılmanın bulunmadığının belirlenmesi bulunmaması.
- A7. Müşteri ilişkisinin devam ettirilmesine ve bağımsızlık dâhil etik hükümlere ilişkin denetçinin yaptığı değerlendirmeler, şartlara ve şartlardaki değişikliklere göre denetim boyunca devam eder. Müşteri ilişkisinin devam ettirilmesine ve bağımsızlık dâhil, etik hükümlerin değerlendirilmesine ilişkin başlangıç prosedürlerinin cari denetimin başında uygulanması, bu prosedürlerin cari denetime ilişkin diğer önemli faaliyetlerin gerçekleştirilmesinden önce tamamlandığı anlamına gelir. Devam eden denetimlerde,

¹²⁵ BDS 220 (Revize), A73-A74 paragrafları

bu tür başlangıç prosedürleri genellikle bir önceki denetimin tamamlanmasıyla bağlantılı olarak veya tamamlanmasından kısa bir süre sonra uygulanır.

Planlama Çalışmaları

Genel Denetim Stratejisi (Bkz.: 7-8 inci paragraflar)

A8. Genel denetim stratejisinin oluşturulması süreci, risk değerlendirme prosedürlerinin tamamlanmasına bağlı olarak, şağıdaki gibi hususları içerebilir denetimin örneğin şağıdaki konuları belirlemesine yardımcı olur:

- Özellik arz eden denetim alanlarında kullanılacak kaynaklar kaynakların (insan, teknoloji veya entelektüel) niteliği. (Örneğin, yüksek risk taşıyan alanlarda deneyimli ekip üyelerinin doğru şekilde kullanımı veya karmaşık konularda konuları ele almak amacıyla uzmanların dâhil edilmesi görevlendirilmesi),
- Özellik arz eden denetim alanlarına tahsis edilecek kaynakların miktarı. (Örneğin, önemli yerlerdeki stok sayımını gözlemlemek farklı yerlerdeki fiziki stok sayımına katılmak için görevlendirilen ekip üyelerinin sayısı, topluluk denetimlerinde diğer denetçilerin yaptıkları işin gözden geçirilmesi faaliyetinin kapsamı veya yüksek riskli alanlara saat cinsinden ayrılan denetim bütçesi),
- Bu kaynakların ne zaman kullanılacağı (örneğin, denetimin ara aşamalarında mı yoksa önemli hesap kesim tarihlerinde mi?),
- Bu kaynakların nasıl yönlendirileceği, gözetileceği veya kullanılacağı, yönetileceği, yönlendirileceği ve gözetileceği (Örneğin, ekip toplantılarından önce veya sonraki bilgilendirmelerin ne zaman yapılmasının beklendiği, sorumlu denetçi ve denetim yöneticisi tarafından 10 yapılan gözden geçirmelerin nasıl yapılmasının beklendiği (denetim yapılan yerde veya başka bir yerde). ve denetimin kalitesine yönelik gözden geçirmenin tamamlanıp tamamlanmayacağı).

A8A. BDS 220 (Revize), denetim kaynakları ve denetimin yürütülmesine (denetim ekibi üyelerinin yönlendirilmesi ve gözetimi ile ekip üyelerinin çalışmalarının gözden geçirilmesi dâhil) ilişkin ana hükümler ve açıklama hükümleri içerir.

...

Yönlendirme, Gözetim ve Gözden Geçirme (Bkz.: 11 inci paragraf)

A16. BDS 220 (Revize); sorumlu denetçinin, denetim ekibi üyelerinin yönlendirilmesinin ve gözetiminin ile ekip üyelerinin çalışmalarının gözden geçirilmesinin niteliği, zamanlaması ve kapsamına ilişkin sorumluluğunu ele alır.¹²⁶ Denetim ekibi üyelerinin yönlendirilmesinin, gözetiminin ve çalışmalarının gözden geçirilmesinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı şağıdakiler dâhil pek çok etkene bağlı olarak değişir:

- İşletmenin büyüklüğü ve karmaşıklığı.
- Denetim alanı.

¹²⁶ BDS 220 (Revize), 29-31 inci paragraflar

- “Önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen hususlar (örneğin, denetimin belirli bir alanında “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen riskin artması doğal olarak denetim ekibi üyelerinin yönlendirilmesinin ve gözetiminin kapsamının genişletilmesini, bu konuya ayrılacak zamanın artırılmasını ve yaptıkları çalışmanın daha ayrıntılı olarak gözden geçirilmesini gerektirir).
- Denetimi yürüten ekip üyelerinin her birinin kabiliyet ve yetkinlikleri.

BDS 220, denetimin yönlendirilmesine, gözetimine ve denetim çalışmalarının gözden geçirilmesine ilişkin daha ayrıntılı bilgi içerir.¹²⁷

Küçük İşletmelere Özgü Hususlar

A17. Denetimin tamamen sorumlu denetçi tarafından yürütülmesi hâlinde, denetim ekibi üyelerinin yönlendirilmesi ve gözetimi ile bu üyelerin yaptıkları çalışmaların gözden geçirilmesi gibi sorunlar ortaya çıkmaz. Bu tür durumlarda çalışmanın tamamını bizzat yürüten sorumlu denetçi, tüm önemli konulardan haberdar olur. Denetimin tamamının aynı kişi tarafından yürütülmesi hâlinde, denetim sırasında varılan yargıların uygunluğuna dair tarafsız bir görüş oluşturulması konusunda uygulamada sorunlar çıkabilir. Özellikle karmaşık veya olağan dışı sorunların bulunması ve denetimin denetim üstlenen bağımsız denetçi tarafından yürütülmesi hâlinde, uygun tecrübeli bir denetçiyle istişare edilmesi gerekebilir.

Belgelendirme (Bkz.: 12 nci paragraf)

A18. Genel denetim stratejisinin belgelendirilmesi, denetimin düzgün biçimde planlanması ve denetim düzeyinde kalitenin yönetilmesinde ve önemli konuların denetim ekibine bildirilmesi için bir vasıta olarak gerekli olduğu düşünülen kilit kararların kaydedilmesidir. Örneğin denetçi, genel denetim stratejisini denetimin genel kapsamına, zamanlamasına ve yürütülmesine ilişkin kilit kararları içeren bir bilgi notuyla özetleyebilir.

...

A20A. BDS 220 (Revize) uyarınca denetim ekibi üyelerinin yönlendirilmesi ve gözetimi ile ekip üyelerinin çalışmalarının gözden geçirilmesinin belgelendirilmesi; yönlendirme, gözetim ve gözden geçirmenin planlanan niteliği, zamanlaması ve kapsamındaki önemli değişikliklerin kaydını da sağlayabilir.

...

İlk Denetimlerde Dikkate Alınacak İlâve Hususlar (Bkz.: 13 üncü paragraf)

A22. Denetim planlamasının amacı ve hedefi, ilk denetimlerde ve müteakip (birbirini takip eden) denetimlerde aynıdır. Ancak denetçi, aynı işletmede müteakip denetimleri planlarken o işletme için önceden sahip olduğu deneyime ilk defa denetleyeceği bir işletmede sahip olamayacağından, denetçinin ilk defa yapılan bir denetimde planlama çalışmalarını genişletmesi gerekebilir. İlk defa yapılan bir denetim için genel denetim

¹²⁷ BDS 220, 15-17 nci paragraflar

stratejisini ve denetim planını oluştururken denetçinin göz önünde bulundurabileceği ilâve hususlara aşağıdakiler dâhildir:

- ...
- Denetim şirketinin kalite kontrol sisteminin, ilk denetimler için zorunlu kıldığı diğer prosedürler (örneğin, denetim şirketinin kalite kontrol sistemi, önemli denetim prosedürleri uygulanmaya başlamadan önce genel denetim stratejisini gözden geçirmek için veya denetim raporları düzenlenmeden önce bu raporları gözden geçirmek için gerekli yeterliğe sahip başka bir yönetici veya kıdemli denetçinin katılımını zorunlu kılabilir). İlk denetimler için denetim şirketi tarafından tasarlanan ve uygulanan diğer karşılıklar (örneğin, denetim şirketinin kalite yönetim sistemi; gerekli yeterliğe sahip başka bir yöneticinin veya uygun yetkiye sahip bir denetçinin, önemli denetim prosedürleri uygulanmaya başlamadan önce genel denetim stratejisini gözden geçirmesini veya denetim raporları düzenlenmeden önce bu raporları gözden geçirmesini zorunlu kılan karşılıklar içerebilir).

Ek

(Bkz.: 7-8 inci paragraflar ve A8-A11 paragrafları)

Genel Denetim Stratejisinin Oluşturulmasında Dikkate Alınacak Hususlar

Bu Ek denetçinin genel denetim stratejisini oluştururken denetim düzeyinde kaliteyi yönetirken dikkate alabileceği hususlara ilişkin örnekler içerir. Bu hususların çoğu aynı zamanda denetçinin genel denetim stratejisini ve ayrıntılı denetim planını da etkiler. Bu örnekler, birçok denetim için geçerli olabilecek geniş bir yelpazeyi kapsar. Aşağıdaki hususlardan bazıları diğer BDS'lerde zorunlu kılınmış olabilir, ancak bu hususların tamamı her denetim için geçerli değildir ve aşağıdaki liste genel denetim stratejisi oluşturulurken dikkate alınacak hususların tamamını içermez.

...

Kaynakların Niteliği, Zamanlaması ve Kapsamı

- Denetim ekibinin seçilmesi (gerektiğinde denetimin kalitesini gözden geçiren kişinin seçimi dâhil) ve denetim ekibi arasında görev dağılımının yapılması ("önemli yanlışlık" risklerinin daha yüksek olabileceği alanlarda deneyimli ekip üyelerinin görevlendirilmesi dâhil). Denetime tahsis edilen veya kullanımına hazır tutulan insan, teknolojik ve entelektüel kaynaklar (örneğin denetim ekibinin görevlendirilmesi ve denetim ekibi arasında görev dağılımının yapılması - "önemli yanlışlık" risklerinin daha yüksek olabileceği alanlarda deneyimli ekip üyelerinin görevlendirilmesi dâhil-).
- "Önemli yanlışlık" risklerinin daha yüksek olabileceği alanlara uygun süre ayrılmasının göz önünde bulundurulması dâhil, denetimin bütçelendirilmesi (zaman ve kaynak planlaması).

...

“ÖNEMLİ YANLIŞLIK” RİSKLERİNİN BELİRLENMESİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ

...

Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

...

İhtiyaca Uygun Diğer Kaynaklar

A38. İhtiyaca uygun diğer bilgi kaynakları aşağıda yer almaktadır:

- BDS 220 (Revize) uyarınca, varılan sonuçlar dâhil, denetçinin müşteri ilişkisinin ve denetimin sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesiyle ilgili prosedürleri,¹²⁸
- ...

...

Sektör, Mevzuat/Düzenlemeler ve Diğer Dış Etkenler (Bkz.: 19(a)(ii) paragrafı)

Sektöre ilişkin etkenler

...

A69. İşletmenin faaliyet gösterdiği sektör, işin niteliğinden veya mevzuattan kaynaklanan belirli “önemli yanlışlık” risklerine sebep olabilir.

Örnek:

İnşaat sektöründe uzun vadeli sözleşmeler, “önemli yanlışlık” risklerine sebep olan önemli hasılat ve gider tahminleri içerebilir. Bu tür durumlarda, denetim ekibinde yeterli bilgi ve deneyime sahip uygun yetkinlik ve kabiliyete sahip kişilerin yer alması önemlidir.¹²⁹

...

Ciddi Riskler (Bkz.: 32 nci paragraf)

Ciddi risklere karar verilme sebebi ve denetim üzerindeki etkileri

A218. Ciddi risklere karar verilmesi, denetçinin, aşağıdakiler de dâhil olmak üzere bazı gerekli karşılıkların verilmesi yoluyla, yapısal risk aralığının üst sınırında bulunan risklere daha fazla dikkat etmesine imkân tanır:

(...)

- Çalışma kâğıtlarının sorumlu denetçi tarafından zamanında ve denetimin uygun aşamalarında gözden geçirilmesi, ciddi riskler dâhil, önemli sorunların, denetçi raporu tarihinde veya öncesinde sorumlu denetçinin ikna olacağı şekilde çözülmesini sağlar.¹³⁰

¹²⁸ BDS 220 (Revize) Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Yönetimi Kontrol, 42 nci paragraf 22-24 üncü paragraflar

¹²⁹ BDS 220 (Revize), 14 üncü paragraf 25-28 inci paragraflar

¹³⁰ BDS 220 (Revize), 17 ve A19 paragrafları 32, A87-A89 paragrafları

(...)

...

BDS 500

BAĞIMSIZ DENETİM KANITLARI

...

Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

...

Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı (Bkz.: 6 ncı paragraf)

A5. Denetim kanıtları, denetçinin görüş ve raporunun desteklenmesi için gereklidir. Denetim kanıtları nitelik olarak kümülatiftir ve öncelikle denetim sırasında uygulanan denetim prosedürlerinden elde edilir. Bununla birlikte denetim kanıtları, daha önce yürütülen denetimlerden (denetçinin, bu tür bir bilginin cari denetim için denetim kanıtı olarak ihtiyaca uygun ve güvenilir olup olmadığını değerlendirmesi şartıyla¹³¹) veya ~~denetim şirketinin müşteri ilişkisinin kurulması ve devam ettirilmesine ilişkin kalite kontrol prosedürleri müşteri ilişkisinin veya sözleşmenin kabulü veya devam ettirilmesi sırasında denetim şirketi tarafından elde edilen bilgiler~~ gibi diğer kaynaklardan elde edilen bilgileri de içerebilir. İşletmenin muhasebe kayıtları ve işletme içindeki diğer kaynaklar da önemli bir denetim kanıtı kaynağıdır. Ayrıca, denetim kanıtı olarak kullanılacak bilgiler, yönetimin faydalandığı bir uzman tarafından hazırlanmış ya da dış bir bilgi kaynağından elde edilmiş olabilir. Denetim kanıtı, yönetim beyanlarını destekleyen ve doğrulayan bilgiler ile bu beyanlarla çelişen her tür bilgiyi kapsar. Ayrıca, bazı hâllerde bilginin bulunmaması durumu da (örneğin, yönetimin talep edilen bir konuda gerekli açıklamada bulunmayı reddetmesi) denetçi tarafından kullanılır ve böylelikle bu da bir denetim kanıtı teşkil eder.

...

Denetim Kanıtı Olarak Kullanılacak Bilgiler

İhtiyaca Uygunluk ve Güvenilirlik (Bkz.: 7 nci paragraf)

A30. A5 paragrafında belirtildiği gibi denetim kanıtları, öncelikle denetim sırasında uygulanan denetim prosedürlerinden elde edilmekle beraber, daha önce yürütülen denetimlerden veya ~~belirli durumlarda, denetim şirketinin müşteri ilişkisinin kurulması ve devam ettirilmesine ilişkin kalite kontrol prosedürleri müşteri ilişkisinin veya sözleşmenin kabulü veya devam ettirilmesi sırasında denetim şirketi tarafından elde edilen bilgiler~~ ve mevzuat veya etik hükümler (örneğin, işletmenin mevzuata aykırılıklarına ilişkin olanlar) uyarınca belli ilave sorumluluklara uyma gibi diğer kaynaklardan elde edilen bilgileri de içerebilir. Denetim kanıtının kalitesi, denetim

¹³¹ BDS 315, 16 ncı paragraf

kanıtının dayanağını oluşturan bilginin ihtiyaca uygunluğundan ve güvenilirliğinden etkilenir.

...

BDS 540

MUHASEBE TAHMİNLERİNİN VE İLGİLİ AÇIKLAMALARIN BAĞIMSIZ DENETİMİ

...

Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

...

Uzmanlık Bilgi ve Becerileri (Bkz.: 15 inci paragraf)

A61. Denetçinin, denetim ekibinin uzmanlık bilgi veya becerilerine ihtiyacı olup olmadığına ilişkin kararını etkileyebilecek hususlara ilişkin örnekler aşağıda yer almaktadır:¹³²

- Belirli bir işletme veya endüstri için muhasebe tahminlerinin niteliği (örneğin, maden yatakları, tarımsal varlıklar, karmaşık finansal araçlar, sigorta sözleşmesi yükümlülükleri).

(...)

...

BDS 600

ÖZEL HUSUSLAR–TOPLULUK FİNANSAL TABLOLARININ BAĞIMSIZ DENETİMİ

(TOPLULUĞA BAĞLI BİRİM DENETÇİLERİNİN ÇALIŞMALARI DÂHİL)

Giriş

Kapsam

...

4. BDS 220 (Revize)¹³³ uyarınca topluluk sorumlu denetçisinin, topluluğa bağlı birim denetçileri dâhil, topluluk denetimini yürütenlerin tamamının, yeterli zaman dâhil olmak üzere uygun yetkinlik ve kabiliyete sahip olduklarından emin olması olduklarına karar vermesi gerekir. Topluluk sorumlu denetçisi aynı zamanda topluluk denetiminin yönlendirilmesinden, gözetiminden ve yürütülmesinden de denetim ekibi üyelerinin

¹³² BDS 220 (Revize) Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Yönetimi Kontrol 14-üncü paragraf 25-26 ncı paragraflar ve BDS 300 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması 8(d) paragrafı

¹³³ BDS 220 (Revize) Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Yönetimi Kontrol, 14-ve-15-inci 25 ve 26 ncı paragraflar

yönlendirilmesi ve gözetimi ile ekip üyelerinin çalışmalarının gözden geçirilmesinden de sorumludur.¹³⁴

...

BDS 610

İÇ DENETÇİ ÇALIŞMALARININ KULLANILMASI

Giriş

...

Ana Hükümler

...

34. BDS 220 (Revize)¹³⁵'ye uygun olarak dış denetçi, denetim yaparken, iç denetçilerin yürüttüğü çalışmayı yönlendirir, gözetimini yapar ve gözden geçirir. Bunu yaparken:

- (a) Söz konusu yönlendirme, gözetim ve gözden geçirmenin niteliği, zamanlaması ve kapsamı; iç denetçilerin işletmeden bağımsız olmadıklarını dikkate alır ve bu BDS'nin 29 uncu paragrafında yer alan faktörlerin değerlendirilmesinin sonucuna karşılık olur ve
- (b) Gözden geçirme prosedürleri, iç denetçiler tarafından yerine getirilen çalışmanın bir kısmı için dayanak oluşturan denetim kanıtlarının dış denetçi tarafından yeniden kontrol edilmesini içerir.

İç denetçiler tarafından yerine getirilen çalışmanın dış denetçiler tarafından yönlendirilmesi, gözetimi ve gözden geçirilmesi; iç denetçinin söz konusu çalışmaya dayanarak ulaştığı sonuçları destekleyecek yeterli ve uygun denetim kanıtını topladığına yönelik dış denetçinin tatmin olmasını dış denetçinin, iç denetçinin söz konusu çalışmaya dayanarak ulaştığı sonuçları destekleyecek yeterli ve uygun denetim kanıtını toplamış olduğunu belirlemesini sağlayacak yeterlilikte olmalıdır. (Bakınız: A40-A41 paragrafları)

Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

...

A11. İç denetim fonksiyonunun sistematik ve disiplinli bir yaklaşım uygulayıp uygulamadığına ilişkin dış denetçinin vereceği kararı etkileyebilecek faktörlere örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:

- Risk değerlendirmesi, çalışma programları, belgelendirme ve raporlama gibi alanları kapsayan yazılı iç denetim prosedürlerinin veya rehberlerin varlığı, yeterliliği ve kullanımı ile bunların niteliğinin ve kapsamının işletmenin büyüklüğü ve şartlarına orantılı olması.

¹³⁴ BDS 220 (Revize), 29-31 inci paragraflar

¹³⁵ BDS 220 (Revize), "Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Yönetimi Kontrol"

- İç denetim fonksiyonunun uygun kalite kontrol politika ve prosedürlerinin bulunup bulunmadığı, örneğin iç denetim fonksiyonuna uygulanabilen (liderlik, insan kaynakları ve denetimin yürütülmesine ilişkin olanlar gibi) KKS-1'de¹³⁶ yer alan politika ve prosedürler veya iç denetçiler için yetkili mercilerce belirlenen standartlardaki kalite kontrol hükümleri. Ayrıca, yetkili merciler dönemsel olarak dış kalite değerlendirmelerinin yapılması gibi diğer uygun yükümlülükleri belirleyebilirler.

...

BDS 620

UZMAN ÇALIŞMALARININ KULLANILMASI

Giriş

Kapsam

...

2. Aşağıdakiler bu BDS'de ele alınmamaktadır:

- (a) BDS 220 (Revize)¹³⁷'de ele alınan; denetim ekibinde muhasebe veya denetimin özel bir alanında uzmanlığa sahip bir üyenin yer aldığı veya ekibin bu nitelikteki bir kişi veya kuruluşla istişare ettiği (danışmanlık aldığı) durumlar veya
- (b) ...

...

Ana Hükümler

...

Denetim Prosedürlerinin Niteliği, Zamanlaması ve Kapsamı

8. Bu BDS'nin 9-13 üncü paragraflarında yer alan hükümlerle ilgili olarak denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı şartlara göre değişir. Bu prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamına karar verirken denetçi, aşağıdaki hususları mütalaa eder (Bakınız: A10 paragrafı):

- (a) Uzman çalışmasının ilgili olduğu konunun niteliği,
- (b) Uzman çalışmasının ilgili olduğu konuya ilişkin "önemli yanlışlık" riskleri,
- (c) Denetim bağlamında uzman çalışmasının önemi,

¹³⁶ Kalite Kontrol Standardı (KKS) 1, "Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri veya İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları Şirketleri ve Bağımsız Denetçiler İçin Kalite Kontrol"²

¹³⁷ BDS 220 (Revize) Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Yönetimi Kontrol, A10, A20-A22 paragrafları-A19 paragrafı

- (ç) Uzman tarafından yapılmış önceki çalışmalar hakkında denetçinin bilgisi ve tecrübesi,
- (d) Uzmanın, denetçinin denetim şirketinin kalite yönetim sistemine kontrol politika ve prosedürlerine tabi olup olmadığı (Bakınız: A11-A13 paragrafları).

...

Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

...

A6. Finansal tabloların hazırlanması muhasebe dışında bir alandaki uzmanlıktan faydalanmayı içeriyorsa, muhasebe ve denetim alanında uzman olan denetçi söz konusu finansal tabloları denetlemek üzere gereken uzmanlığa sahip olmayabilir. Sorumlu denetçinin; denetim ekibi ile bu ekibin bir parçası üyesi olmayan uzmanların, müştereken denetimin yürütülmesinde, yeterli zaman dâhil olmak üzere uygun yetkinlik/yeterliliği ve kabiliyet/beceriye sahip olduğundan emin olması olduğuna karar vermesi gerekir.¹³⁸ Ayrıca denetçinin, denetimin yürütülmesi için ihtiyaç duyulan kaynakların niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını belirlemesi gerekir.¹³⁹ Denetçinin, uzman tarafından yapılacak bir çalışmayı kullanıp kullanmayacağı ile ne zaman ve ne ölçüde kullanacağına karar vermesi, denetçiye bu yükümlülükleri yerine getirmesinde yardımcı olur. Şartların değişmesi durumunda veya denetim ilerledikçe, uzmanın çalışmasının kullanılması konusunda denetçinin önceki kararlarını revize etmesi gerekebilir.

A7. Denetçi, muhasebe veya denetim dışındaki ilgili alanda uzmanlığa sahip olmamasına rağmen, bir uzmandan faydalanmadan denetimi yürütmek için söz konusu alanı yeterli düzeyde anlama imkânına sahip olabilir. Aşağıdakiler söz konusu alanın anlaşılması için izlenecek yöntemlere verilebilecek örneklerdendir:

• ...

- Söz konusu belirli alanda eğitim alınması veya mesleki gelişim sağlanması. Örneğin, kurslara katılım sağlanması veya denetçinin ilgili alandaki hususları ele almak üzere ve kendi kapasitesini geliştirmek amacıyla o alanda uzmanlığı bulunan kişilerle müzakerelerde bulunması. Bu müzakereler; ilgili uzmana, tavsiyelerinin bilgiye dayalı olmasını sağlayacak olguların tüm yönleriyle iletildiği, denetimde karşılaşılan özel hususlarla ilgili olan istişareden farklıdır.¹⁴⁰

• ...

...

Denetim Prosedürlerinin Niteliği, Zamanlaması ve Kapsamı (Bakınız: 8 inci paragraf)

A10. Bu BDS'nin 9-13 üncü paragraflarında yer alan hükümlerle ilgili olan denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı şartlara göre değişecektir. Örneğin,

¹³⁸ BDS 220 (Revize), 14 üncü paragraf-25-28 inci paragraflar

¹³⁹ BDS 300 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması, 8(d) paragrafı

¹⁴⁰ BDS 220 (Revize), A21 paragrafı-A99-A102 paragrafları

başkaca durumlar söz konusu olmadıkça, aşağıdaki faktörler farklı veya daha kapsamlı prosedürlere ihtiyaç olduğunu gösterebilir:

- ...
- Uzmanın, dış uzman olması sebebiyle denetim şirketinin kalite yönetim sistemine kontrol politika ve prosedürlerine tabi olmaması.

Denetim Şirketinin Kalite Yönetim Sistemi Kontrol Politika ve Prosedürleri (Bakınız: Paragraf 8 (d))

- A11. İç uzman, denetim şirketinin yöneticisi veya geçici olanlar dâhil çalışanı olabilir ve bundan dolayı söz konusu şirketin KKS 1 veya en az KKS 1'de öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer düzenlemelere uygun olan kalite kontrol politika ve prosedürlerine tabi olabilir. Ayrıca iç uzman, denetim şirketiyle ortak kalite kontrol politika ve prosedürlerini paylaşan denetim ağına dâhil bir şirketin yöneticisi veya geçici olanlar dâhil çalışanı olabilir. İç uzman, denetim şirketinin yöneticisi veya geçici olanlar dâhil çalışanı (diğer bir ifadeyle personel) olabilir ve bundan dolayı söz konusu şirketin KYS 1¹⁴¹ veya en az KYS 1'de öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer düzenlemelere uygun olan kalite yönetim sistemine tabi olabilir¹⁴². İç uzman, KYS 1 uyarınca denetim şirketinin denetim ağından kaynaklanan yükümlülüklerle ve denetim ağı hizmetlerine ilişkin politika veya prosedürlerine tabi olan denetim ağına dâhil bir şirketin yöneticisi veya geçici olanlar dâhil çalışanı da olabilir. Bazı durumlarda denetim ağının iç uzmanı, aynı ağı parçaları olmaları şartıyla, denetim şirketiyle ortak kalite yönetim politika veya prosedürlerine tabi olabilir.
- A12. Dış uzman, denetim ekibinin üyesi değildir, bu nedenle KKS 1¹⁴³ uyarınca kalite kontrol politika ve prosedürlerine tabi değildir. Bununla birlikte, mevzuat, dış uzmanın denetim ekibinin üyesi olarak kabul edilmesini zorunlu kılabılır. Dolayısıyla dış uzmanın, mevzuatla belirlenen bağımsızlık ve diğer mesleki hükümlerle ilişkili olanlar dâhil ilgili etik hükümlere de tabi olması gerekebilir. KYS 1; denetim şirketinin, dış uzman kullanımını dâhil, hizmet sağlayıcıdan temin edilen kaynakların kullanımını ele almasını zorunlu kılar.¹⁴⁴ Dış uzman, denetim ekibinin üyesi değildir ve denetim şirketinin kalite yönetim sistemi kapsamındaki politika veya prosedürlere tabi olmayabilir.¹⁴⁵ Bununla birlikte, etik hükümlere ilişkin politika veya prosedürler, dış uzmanın tabi olduğu politika veya prosedürleri içerebilir.¹⁴⁶ Bazı durumlarda etik hükümler veya mevzuat; dış uzmanın denetim ekibinin üyesi olarak kabul edilmesini zorunlu kılabılır (örneğin, dış uzman bağımsızlık ile alakalı olanlar dâhil, etik hükümlere tabi olabilir) veya diğer mesleki hükümlere tabi olmasını gerektirebilir.

¹⁴¹ KKS KYS 1 Finansal Tabloların Bağımsız Denetim veya Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri veya İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları Şirketleri ve Bağımsız Denetçiler İçin Kalite Kontrol Yönetimi, 12-nci paragrafında 16-ncı paragrafta yer alan "denetim ekibi" tanımı

¹⁴² BDS 220 (Revize), 2-nci paragraf 3-üncü paragraf

¹⁴³ KKS 1, 12-nci paragrafta yer alan "denetim ekibi" tanımı

¹⁴⁴ KYS 1, 32-nci paragraf

¹⁴⁵ KYS 1, 16(f) paragrafı

¹⁴⁶ KYS 1, 29(b) paragrafı

A13. Denetim ekipleri denetim şirketi veya diğer taraflarca sunulan bilgiler aksini göstermediği sürece denetim şirketinin kalite sistemine güvenebilir.¹⁴⁷ Bu güvenin boyutu şartlara göre farklılık gösterir ve aşağıdaki hususlarla bağlantılı olarak denetçinin prosedürlerinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını etkileyebilir: BDS 220 (Revize)'de ele alındığı üzere, denetim düzeyinde kalite yönetimi; denetim şirketinin kalite yönetim sistemi tarafından desteklenir ve denetimin özel nitelik ve şartlarından etkilenir.¹⁴⁸ Örneğin denetçi, aşağıdakilere ilişkin olarak denetim şirketinin ilgili politika veya prosedürlerini esas alabilir:

- İşe alma ve eğitim programları aracılığıyla elde edilen yeterlik ve kabiliyet.
- Tarafsızlık. İç uzmanlar, bağımsızlık ile alakalı olanlar dâhil, ilgili etik hükümlere tabidir.
- Uzmanın çalışmasının yeterliliğine ilişkin olarak denetçinin yaptığı değerlendirme. Örneğin, denetim şirketinin eğitim programları, sahip oldukları uzmanlık ile denetim süreci arasındaki ilişki hakkında, iç uzmanlara yeterli bilgi sağlayabilir. Bu eğitime ve iç uzmanların çalışmalarının kapsamının belirlenmesine yönelik kurallar gibi denetim şirketinin diğer süreçlerine güven daylanması; Bu eğitimin esas alınması; denetçinin, uzmanın çalışmasının yeterliliğine ilişkin değerlendirmesinde kullandığı prosedürlerin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını etkileyebilir.
- İzleme süreçleri aracılığıyla mevzuata uygunluğun sağlanması.
- Uzmanla yapılan anlaşma.

Bu tür bir güven, denetçinin bu BDS hükümlerini yerine getirme sorumluluğunu azaltmaz. Denetçinin denetim şirketinin politika veya prosedürlerini esas alıp almayacağına karar verirken dikkate alacağı hususlar BDS 220 (Revize)'de belirtilmiştir.¹⁴⁹ Politika veya prosedürlerin esas alınması, denetçinin bu BDS hükümlerini yerine getirme sorumluluğunu azaltmaz.

...

A15. Uzmanın yeterliği, kabiliyeti ve tarafsızlığına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibi çeşitli kaynaklardan elde edilebilir:

- ...
- Denetim şirketinin kalite yönetim sistemi kontrol politika ve prosedürleri (Bakınız: A11-A13 paragrafları).

...

A26. Denetçi ile uzman arasında yazılı anlaşma bulunmadığı durumlarda, anlaşmanın kanıtını içerebilecek hususlara aşağıdakiler örnek olarak verilebilir:

¹⁴⁷ BDS 220, 4 üncü paragraf

¹⁴⁸ BDS 220 (Revize), A4 paragrafı

¹⁴⁹ BDS 220 (Revize), 4(b) ve A10 paragrafları

- Planlama notları veya denetim programı gibi ilgili çalışma kâğıtları.
- Denetim şirketinin politika ve prosedürleri. Uzmanın, iç uzman olması hâlinde, söz konusu uzmanın tabii olduğu oluşturulmuş politika ve prosedürler, uzmanın çalışmasıyla ilgili belirli politika ve prosedürleri içerebilir. Denetçinin çalışma kâğıtlarındaki belgelendirmenin kapsamı bu politika ve prosedürlerin niteliğine bağlıdır. Denetim şirketinin kalite yönetim sisteminin politika veya prosedürleri, Uzmanın iç uzman olması hâlinde, denetim şirketinin kalite yönetim sistemi, uzmanın çalışmasıyla ilgili politika veya prosedürleri içerebilir. Denetçinin çalışma kâğıtlarındaki belgelendirmenin kapsamı bu politika veya prosedürlerin niteliğine bağlıdır. Örneğin denetim şirketinde uzman çalışmasının kullanıldığı durumları kapsayan ayrıntılı kurallar bulunması hâlinde, denetçinin bu hususa ilişkin çalışma kâğıdı hazırlaması gerekli olmayabilir.

...

BDS 700

FİNANSAL TABLOLARA İLİŞKİN GÖRÜŞ OLUŞTURMA VE RAPORLAMA

...

Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

...

Sorumlu Denetçinin Adı (Bkz.: 46-46T paragrafları)

A61. KKS 1¹⁵⁰'de, denetim şirketinin, denetimin mesleki standartlar ile yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygun olarak yürütülmesine ilişkin makul güvence sağlayacak politika ve prosedürler oluşturması zorunlu kılınmıştır. Söz konusu KKS 1 hükümlerine rağmen denetçi raporunda sorumlu denetçinin adına yer verilmesiyle, borsada işlem gören işletmelerin finansal tablolarına ilişkin denetçi raporunun kullanıcılarına yönelik daha fazla şeffaflığın sağlanması amaçlanmıştır.

KYS 1¹⁵¹ uyarınca denetim şirketinin amacı;

- Denetim şirketi ve personelinin, sorumluluklarını mesleki standartlara ve mevzuat hükümlerine uygun olarak yerine getirdiği ve denetimi söz konusu standartlara ve mevzuat hükümlerine uygun yürüttüğü ve
- Denetim şirketi (sorumlu denetçi) tarafından düzenlenen raporların içinde bulunulan şartlara uygun olduğu

¹⁵⁰ KKS 1, "Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler İçin Kalite Kontrol", 32 nci paragraf

¹⁵¹ KYS 1 Finansal Tabloların Bağımsız Denetim veya Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri veya İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Şirketleri İçin Kalite Yönetimi, 14 üncü paragraf

hususlarında kendisine makul güvence sağlayan bir kalite yönetim sistemi tasarlamak, uygulamak ve sistemin işleyişini sağlamaktır.

KYS 1'in söz konusu amacına rağmen denetçi raporunda sorumlu denetçinin adına yer verilmesiyle, borsada işlem gören işletmelerin finansal tablolarına ilişkin denetçi raporunun kullanıcılarına yönelik daha fazla şeffaflığın sağlanması amaçlanmıştır.

...

BDS 701

KİLİT DENETİM KONULARININ

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORUNDA BİLDİRİLMESİ

...

Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

...

A15. Bazı BDS'ler üst yönetimden sorumlu olanlara ve diğer taraflara denetçinin azami düzeyde dikkat ettiği alanlarla ilgili olabilecek özel bildirimler yapmasını gerektirir. Örneğin:

• ...

- BDS 220 (Revize) sorumlu denetçinin, zor veya ihtilafli konularda, denetim şirketinin politika veya prosedürlerine göre istişare gerektiren konularda¹⁵² ve sorumlu denetçinin mesleki muhakemesine göre istişare gerektiren diğer konularda gerekli istişareleri yapmasına yönelik yükümlülükler içerir. Örneğin denetçi, önemli teknik bir konuyu denetim şirketinin içinden veya dışından kişilerle istişare etmiş olabilir ve bu da konunun kilit denetim konusu olduğunun göstergesi sayılabilir. Sorumlu denetçinin ayrıca, diğer konuların yanında, denetim sırasında ortaya çıkan önemli konuları/hususları ve önemli muhakemeleri denetimin kalitesini kaliteyi gözden geçiren kişilerle müzakere etmesi gerekir.¹⁵³

A63. Denetçinin, raporunda bildirecek kilit denetim konularının bulunmadığına karar vermesi durumunda 17(b) paragrafındaki üst yönetimden sorumlu olanlarla iletişim kurma yükümlülüğü, denetçinin denetimi ve ortaya çıkabilecek önemli konuları iyi bilen diğer kişilerle (örneğin, atanmışsa, denetimin kalitesini kaliteyi gözden geçiren kişiyle) daha fazla müzakerede bulunmasına fırsat verebilir. Bu müzakereler, denetçinin kilit denetim konusu bulunmadığına ilişkin kararını yeniden değerlendirmesini sağlayabilir.

...

¹⁵² BDS 220 (Revize) Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Yönetimi Kontrol, 48-inci paragraf-35 inci paragraf

¹⁵³ BDS 220 (Revize), 49-uncu paragraf-36 ncı paragraf

BAĞIMSIZ DENETÇİNİN DİĞER BİLGİLERE İLİŞKİN SORUMLULUKLARI

...

Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

...

A24. ~~BDS 220¹⁵⁴ uyarınca sorumlu denetçi, denetimin mesleki standartlar ile mevzuat hükümlerine uygun olarak yönlendirilmesi, gözetimi ve yürütülmesi hususunda sorumluluğu üstlenmek zorundadır. BDS 220 (Revize) uyarınca sorumlu denetçi; denetim ekibi üyelerinin yönlendirilmesi ve gözetimi ile ekip üyelerinin çalışmalarının gözden geçirilmesi sorumluluğunu üstlenmek¹⁵⁵ ve yönlendirme, gözetim ve gözden geçirmenin nitelik, zamanlama ve kapsamının denetim şirketinin politika veya prosedürleri, mesleki standartlar ve yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygun olarak planlandığına ve yürütüldüğüne karar vermek¹⁵⁶ zorundadır. BDS 720 bağlamında, 14 [14T] ve 15 inci paragraflarda yer alan yükümlülükleri yerine getirecek uygun denetim ekibi üyeleri belirlenirken göz önünde bulundurulabilecek faktörler arasında aşağıdakiler yer alır:~~

- ...

¹⁵⁴ BDS 220, “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol”, 15(a) paragrafı

¹⁵⁵ BDS 220 (Revize) Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Yönetimi, 29-30 uncu paragraflar

¹⁵⁶ BDS 220 (Revize), 30(a) paragrafı

YÜRÜRLÜK TARİHİ

Kalite Yönetim Projesinden Kaynaklı Olarak Bağımsız Denetim Standartlarında Yapılan Değişiklikler, Kalite Yönetim Standardı 1 *Finansal Tabloların Bağımsız Denetim veya Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri veya İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Şirketleri İçin Kalite Yönetimi* ile aynı tarihte yürürlüğe girer.

Kalite Yönetim Projesinden Kaynaklı Olarak Diğer Bazı Standartlarda Yapılan Değişiklikler

Kalite Yönetim projesinden kaynaklı olarak Standartlarda yapılan değişiklikler; silinen metinlerde üzeri çizili olarak, yeni eklenen metinlerde ise altı çizili olarak gösterilmiştir. Yeni eklenen paragraflar söz konusu Standardın ana metnine teselsül ettirilerek işlenecektir. Dipnot numaraları, ilgili Standartta yer alan dipnotların sıralamasına uygun bir şekilde numaralandırılacaktır.

SBDS 2400

TARİHÎ FİNANSAL TABLOLARIN SINIRLI BAĞIMSIZ DENETİMİ

Giriş

KKK KYS 1¹⁵⁷ ile İlişki

4. Kalite ~~kontrol~~ yönetim sistemleri, ve politikaları veya prosedürleri denetim şirketinin sorumluluğundadır. ~~KKK KYS 1~~, denetim şirketlerinin yürüttüğü finansal tabloların sınırlı denetimleri için de geçerlidir.¹⁵⁸ Bu SBDS'nin sınırlı denetimler düzeyindeki kalite ~~kontrol~~ yönetimine ilişkin hükümleri, denetim şirketinin ~~KKK KYS 1~~'e veya en az ~~KKK KYS 1~~'de öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer düzenlemelere tabi olduğu ön kabulüne dayanarak düzenlenmiştir (Bkz.: A3-A5 paragrafları).

Tanımlar

17. ...

- (d) Etik hükümler: ~~Sınırlı denetim sürecinde denetim ekibinin tabi olduğu, Kurum tarafından yayımlanan Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar'da (Bağımsızlık Standartları Dâhil) (Etik Kurallar) yer alan finansal tabloların sınırlı denetimine ilişkin hükümler ile mevzuatta yer alan daha kısıtlayıcı diğer hükümlerdir. Finansal tabloların sınırlı bağımsız denetimlerine ilişkin olarak denetçinin tabi olduğu mesleki etik ilkeler ve hükümlerdir. Etik hükümler; finansal tabloların sınırlı bağımsız denetimlerine ilişkin olarak, Kurum tarafından yayımlanan Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar'da (Bağımsızlık Standartları Dâhil) (Etik Kurallar) yer alan hükümler ile mevzuatta yer alan daha kısıtlayıcı diğer hükümlerden oluşur.~~

...

Ana Hükümler

Sınırlı Denetim Düzeyinde Kalite Kontrol Yönetimi

24. Sorumlu denetçi, yapılan işin şartlarına uygun olacak şekilde, yeterli zaman dâhil olmak üzere, güvence denetimine ilişkin beceri ve teknikler ile finansal raporlama konusunda yetkinliğe yetkinlik ve kabiliyete sahip olmalıdır (Bkz.: A26 paragrafı).

¹⁵⁷ Kalite Kontrol Yönetim Standardı 1 Finansal Tabloların Bağımsız Denetim veya Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri veya İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları Şirketleri ve Bağımsız Denetçiler İçin Kalite Kontrol Yönetimi

¹⁵⁸ ~~KKSKYS 1~~, 4-üncü 5-inci paragraf

25. Sorumlu denetçi aşağıdaki hususlara ilişkin genel sorumluluğu üstlenir (Bkz.: A27-A30 paragrafları):

- (a) Görevlendirildiği her bir sınırlı denetimin genel kalitesi Görevlendirilen her bir sınırlı denetimin kalitesinin yönetilmesi ve kaliteye ulaşılması ve denetim boyunca yeterli ve uygun bir şekilde söz konusu denetimde yer alınması,
- (b) Sınırlı denetimin mesleki standartlar ile mevzuat hükümlerine uygun olarak yönlendirilmesi, gözetimi, planlanması ve yürütülmesi (Bkz.: A31 paragrafı),
- (c) Denetçinin sınırlı denetim raporunun içinde bulunulan şartlara uygun olması,
- (ç) Sınırlı denetimin, aşağıdakiler dâhil, denetim şirketinin kalite ~~kontrol politikalarına~~ yönetim politika veya prosedürlerine uygun olarak yürütülmesi:
 - (i) Müşteri ilişkisinin ve sınırlı denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesiyle ilgili uygun prosedürlerin şirket politika veya prosedürlerinin takip edildiğine ve -sorumlu denetçinin yönetimin dürüst olmadığı sonucuna varmasına sebep olacak herhangi bir bilginin bulunup bulunmadığının değerlendirilmesi dâhil bu konuda varılan sonuçların uygun olduğuna ikna olunması (Bkz.: A32- A33 paragrafları).
 - (iA) Denetimin niteliği ve içinde bulunduğu şartları, denetim şirketinin politika veya prosedürlerini ve denetim esnasında meydana gelebilen her türlü değişikliği dikkate alarak, denetimin yürütülmesi için yeterli ve uygun kaynakların denetim ekibine zamanında tahsis edildiğine veya kullanımına hazır tutulduğuna karar verilmesi.
 - (ii) Aşağıdakilerin gerçekleştirilmesi için denetim ekibinin tamamının (toplu olarak), güvence denetimlerine ilişkin beceri ve teknikler ile finansal raporlama konusunda uzmanlık dâhil uzmanlığın yanı sıra, yeterli zaman dâhil olmak üzere, uygun yetkinlik ve kabiliyete sahip olduğuna ikna olunması:
 - a. Sınırlı denetimin, mesleki standartlar ile mevzuat hükümlerine uygun olarak yürütülmesi ve
 - b. Düzenlenecek raporun içinde bulunulan şartlara uygun olması.
 - (iii) Sınırlı denetime ilişkin uygun belgelendirmenin yapılması ve muhafaza edilmesi için sorumluluğun üstlenilmesi.
 - (iv) KYS 1 veya denetim şirketinin politika veya prosedürleri uyarınca kalitenin gözden geçirilmesi zorunlu olduğunda, gözden geçirme tamamlanmaya kadar rapora tarih verilmemesi.

Etik Hükümlere Uyum

27. Sorumlu denetçi, sınırlı denetim boyunca gözlem ve gerektiğinde sorgulamalar yapmak suretiyle denetim ekibi üyelerinin etik hükümleri ihlal ettiklerini gösteren durumlara karşı her zaman dikkatli olur. Denetim şirketinin kalite ~~kontrol~~ yönetim sistemi aracılığıyla veya başka bir şekilde, denetim ekibi üyelerinin etik hükümleri ihlal

ettiklerini gösteren hususların dikkatini çekmesi durumunda sorumlu denetçi, denetim şirketindeki diğer kişilerle istişare ederek atılacak adımlara karar verir.

İzleme ve Düzeltme

28. Denetim şirketi açısından etkin bir kalite kontrol sistemi, kalite kontrol sistemine ilişkin politika ve prosedürlerin yerinde ve yeterli olduğuna ve etkin şekilde işlediğine dair denetim şirketine makul güvence sağlamak için oluşturulmuş bir izleme süreci içerir. Denetim şirketinin kalite yönetim sistemi, aşağıdakileri gerçekleştirmek amacıyla, bir izleme ve düzeltme süreci oluşturulmasını içerir:

(a) Denetim şirketine; kalite yönetim sisteminin tasarımı, uygulanması ve işleyişi hakkında ihtiyaca uygun, güvenilir ve zamanında bilgi sağlamak.

(b) Tespit edilen eksikliklerin zamanında düzeltilmesini teminen eksikliklere karşılık vermek için uygun adımlar atmak.

Sorumlu denetçi, denetim şirketi tarafından ve -varsa- denetim ağına dâhil diğer şirketler tarafından ortaya konan en son bilgilerle desteklenen bildirilen ve denetim şirketinin izleme ve düzeltilme sürecinden elde edilen sonuçları bilgileri ve bu bilgilerde belirtilen eksikliklerin bilgilerin sınırlı denetimi etkileyip etkilemeyeceğini mütalaa eder.

Belgelendirme

...

94. Denetçi, uygulanan prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamını bu SBDS hükümlerine uygun olarak belgelendirirken:

(a) Çalışmayı kimin yürüttüğünü ve ilgili çalışmanın tamamlandığı tarihi ve

(b) Denetimin kalitesinin kontrolü yönetimi açısından yürütülen çalışmayı kimin gözden geçirdiğini, ilgili gözden geçirmenin tarih ve kapsamını, kayıt altına alır.

Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

Kapsam

...

KKS KYS'ler ile İlişki (Bkz.: 4 üncü paragraf)

A3. KKS KYS 1, denetim şirketinin, sınırlı denetim dâhil güvence denetimlerine yönelik kendi kalite kontrol sistemini kurma ve bu sistemin devamlılığını sağlama sorumluluğunu sınırlı bağımsız denetimler dâhil, güvence denetimlerine ilişkin kalite yönetim sistemi tasarlama, uygulama ve sistemin işleyişini sağlama sorumluluklarını düzenler.¹⁵⁹ KYS 1 ayrıca, denetim şirketinin, kalitesi gözden geçirilmesi gereken denetimlere yönelik politika veya prosedürler oluşturma sorumluluklarını da düzenler.¹⁶⁰ KYS 2, kaliteyi gözden geçiren kişinin atanması, liyakati ve söz konusu

¹⁵⁹ KYS 1, 1 inci paragraf

¹⁶⁰ KYS 1, 2(a) paragrafı

gözden geçirmenin yürütülmesi ve belgelendirilmesine ilişkin hususları düzenler.¹⁶¹ Bu sorumluluklar denetim şirketinin aşağıdakileri oluşturmasına yöneliktir:

- — Kalite kontrol sistemi ve
- — Kalite kontrol sisteminin amacına ulaşması için gerekli politikalar ve bu politikalara uygunluğun sağlanması ve izlenmesi için şirket prosedürleri. Söz konusu politika ve prosedürler, aşağıdaki hususların her birini ele alır:
 - — Denetim şirketi bünyesinde kaliteye ilişkin liderlik sorumlulukları.
 - — Etik hükümler.
 - — Müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi.
 - — İnsan kaynakları.
 - — Denetimin yürütülmesi.
 - — İzleme

Bir kalite yönetim sistemi aşağıdaki sekiz unsurdan oluşur.¹⁶²

- (a) Denetim şirketinin risk değerlendirme süreci,
- (b) Üst yönetim ve liderlik yapısı,
- (c) Etik hükümler,
- (ç) Müşteri ilişkisinin ve belirli bir sözleşmenin kabulü ve devam ettirilmesi,
- (d) Denetimin veya hizmetin yürütülmesi,
- (e) Kaynaklar,
- (f) Bilgi ve iletişim,
- (g) İzleme ve düzeltme süreci.

Denetim şirketi veya mevzuat, kalite yönetim sisteminin unsurlarını açıklamak için farklı terminoloji veya çerçeveler kullanabilir.

A4. ~~KKS~~ KYS 1 uyarınca denetim şirketinin amacı; sınırlı bağımsız denetimler dâhil, güvence denetimlerine ilişkin olarak;

- (a) — Denetim şirketinin ve personelinin, mesleki standartlara ve yürürlükteki mevzuat hükümlerine uyduğuna ve
- (b) — Denetim şirketi veya sorumlu denetçi tarafından düzenlenen raporların, içinde bulunan şartlara uygun olduğuna, ilişkin kondisine makul güvence sağlayan bir kalite kontrol sistemi kurmak ve bu sistemin devamlılığını sağlamaktır.

¹⁶¹ KYS 1, 2(b) paragrafı

¹⁶² KYS 1, 6 ncı paragraf

(a) Denetim şirketi ve personelinin; sorumluluklarını mesleki standartlara ve mevzuat hükümlerine uygun olarak yerine getirdiği ve denetimi söz konusu standartlara ve mevzuat hükümlerine uygun yürüttüğü ve

(b) Denetim şirketi (sorumlu denetçi) tarafından düzenlenen raporların içinde bulunulan şartlara uygun olduğu

hususlarında kendisine makul güvence sağlayan bir kalite yönetim sistemi tasarlamak, uygulamak ve sistemin işleyişini sağlamaktır.¹⁶³

A5. ~~Kalite kontrol yönetim sisteminin kurulmasına ve bu sistemin devamlılığının sağlanmasına tasarlanması, uygulanması ve işleyişinin sağlanmasına ilişkin olarak denetim şirketinin sorumluluklarını ele alan diğer düzenlemeler, asgari düzeyde;—A3 paragrafında belirtilen unsurların tamamını ele aldığı ve — KKS 1’de yer alan hükümlerin amaçlarına ulaşılması KYS 1’in amacına ulaşması konusunda denetim şirketine yükümlülükler getirdiğinde, söz konusu düzenlemelerin KKS KYS 1’de öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevada olduğu kabul edilir.~~

A27. Denetim ekipleri, denetim şirketinin kalite kontrol yönetim sistemi kapsamında ilgili denetim için geçerli olan ~~kalite kontrol şirket politika veya~~ prosedürlerini uygulamakla ve ~~denetim şirketinin kalite kontrol sisteminin bağımsızlığa ilişkin bölümünün işlerliğini sağlamak amacıyla denetim şirketine gerekli bilgileri sağlamakla sınırlı bağımsız denetimden elde edilen ve denetim şirketinin politika veya prosedürleri uyarınca kalite yönetim sistemini desteklemek amacıyla bildirilmesi gereken bilgileri denetim şirketine bildirmekle sorumludur.~~

A28. Sorumlu denetçi, her bir sınırlı ~~denetimin genel kalitesine~~ denetimde kalitenin yönetilmesi ve kaliteye ulaşılmasına ilişkin genel sorumluluğu üstlenirken, atacağı adımlar ile denetim ekibinin diğer üyelerine vereceği mesajlarda, bir sınırlı denetimin yürütülmesinde kalitenin esas olduğunu ve sınırlı denetimin kalitesi açısından:

(a) Denetim çalışmalarının mesleki standartlar ile mevzuat hükümlerine uygun olarak yürütülmesinin önemini,

(b) Denetim şirketinin kalite ~~kontrol yönetim~~ politika ve veya prosedürlerine uyumun önemini,

(c) İçinde bulunulan şartlara uygun bir rapor düzenlenmesinin önemini ve

(ç) Denetim ekibinin hiçbir korku ve baskı olmaksızın endişelerini dile getirebilmesinin önemini,

vurgular.

A29. ~~Denetim ekipleri, denetim şirketi veya başka tarafların sağladığı bilgiler aksini göstermediği sürece denetim şirketinin kalite kontrol sistemine güvenebilir. Örneğin; Denetim ekibi genellikle aşağıdaki durumlar hariç olmak üzere, denetim şirketinin kalite yönetim sistemini esas alabilir:~~

¹⁶³ KKS 1, 11 inci paragraf KYS 1, 14 üncü paragraf

- Denetim ekibinin bilgisi veya uygulama tecrübesinin, denetim şirketinin politika veya prosedürlerinin denetimin nitelik ve içinde bulunduğu şartları etkin bir biçimde ele almadığını göstermesi veya
- Bu politika veya prosedürlerin etkinliği hakkında denetim şirketi veya diğer tarafların sağladığı bilgilerin aksine işaret etmesi.

Örneğin, denetim ekibi aşağıdakilere ilgili olarak denetim şirketinin kalite yönetim sistemini esas alabilir:

- İşe alma ve eğitime yönelik prosedürler aracılığıyla personelin yetkinliğinin sağlandığı yetkinlik ve kabiliyetinin sağlanması,
- Bağımsızlık hakkında toplanan ve iletilen ilgili bilgilere göre bağımsızlığın korunduğu korunması,
- Müşteri ilişkisinin ve sınırlı denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesine yönelik sistemler denetim şirketinin politika veya prosedürleri aracılığıyla müşteri ilişkisinin devam ettirildiği, ettirilmesi,
- İzleme süreci aracılığıyla mevzuat hükümlerine uygunluğun sağlandığı, sağlanması.

hususlarında denetim şirketinin kalite kontrol sistemine güvenebilir. Sorumlu denetçi, denetim şirketinin kalite kontrol yönetim sisteminde belirlenen ve sınırlı denetimi etkileyebilecek eksiklikleri¹⁶⁴ değerlendirirken, denetim şirketinin söz konusu eksiklikleri düzeltmek amacıyla aldığı tedbirleri elc almak amacıyla yerine getirdiği düzeltici adımları dikkate alabilir.

- A30. Denetim şirketinin kalite kontrol yönetim sisteminde bir eksiklik bulunması, tek başına, sınırlı denetimin mesleki standartlar ile mevzuat hükümlerine uygun olarak yürütülmediği veya denetçi raporunun içinde bulunulan şartlara uygun olmadığı sonucuna varılması için dayanak teşkil etmeyebilir.

Denetim Ekiplerinin Görevlendirilmesi (Bkz.: 25(b) paragrafı)

- A31. Sorumlu denetçi, bir bütün olarak denetim ekibinden beklenen uygun yetkinlik ve kabiliyetleri değerlendirirken denetim ekibinin;
- Uygun eğitim ve denetimlere katılım yoluyla benzer nitelik ve karmaşıklığıdaki sınırlı denetimlerde elde ettiği bilgisini ve uygulama tecrübesini,
- (...)
- Denetim şirketinin kalite kontrol yönetim politika ve veya prosedürlerini kavrayışını ve bunlara benzer diğer hususları dikkate alır.

Müşteri İlişkisinin ve Sınırlı Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi (Bkz.: 25(ç)(i) paragrafı)

- A32. KKS 1, denetim şirketinin;

¹⁶⁴ KYS 1, 16(a) paragrafı

- Yeni bir müşteri ile denetim ilişkisi kurmadan önce;
- Mevcut bir müşteriye denetim hizmeti vermeye devam edip etmeme kararı verirken;
- Mevcut bir müşteriden yeni bir denetim işini kabul edip etmemeyi değerlendirirken, şartlara göre gerekli gördüğü her türlü bilgiyi elde etmesini zorunlu kılar. KYS 1¹⁶⁵; denetim şirketinin, müşteri ilişkisinin ve sınırlı denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesine yönelik olarak kalite hedefleri oluşturmasını zorunlu kılar. Aşağıdakileri de içerebilen bilgiler, müşteri ilişkisinin ve sınırlı denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesinin ettirilmesiyle ilgili denetim şirketinin politika veya prosedürlerinin uygulandığına ve bu konuda varılan sonuçların uygun olup olmadığının belirlenmesinde sorumlu denetçiye yardımcı olur:
- İşletmenin büyük pay sahiplerinin, kilit yöneticilerinin ve üst yönetimden sorumlu olanların dürüstlüğü ve
 - Mevcut veya önceki sınırlı denetimler sırasında ortaya çıkan önemli konular ile bu konuların müşteri ilişkisinin devam ettirilmesine etkileri.

Müşteri İlişkisinin ve Sınırlı Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi (Bkz.: 29 uncu paragraf)

A34. Denetçinin, müşteri ilişkisinin ve sınırlı denetimin kabulü ve devam ettirilmesine ve bağımsızlık dâhil etik hükümlere ilişkin yaptığı değerlendirmeler, duruma ve şartlardaki değişikliklere göre sınırlı denetim boyunca devam eder. Müşteri ilişkisinin ve sınırlı denetimin kabulü ve devam ettirilmesine ve bağımsızlık dâhil etik hükümlerin değerlendirilmesine ilişkin başlangıç prosedürlerinin cari denetimin başında uygulanması, denetime ilişkin diğer önemli faaliyetlerin gerçekleştirilmesinden önce denetçinin alacağı kararlara ve atacağı adımlara yardımcı olur.

Belgelendirme

Denetime İlişkin Belgelendirmenin Zamanlaması (Bkz.: 93 üncü paragraf)

A151. KKS 1, denetim şirketinin, nihai denetim dosyalarının birleştirilmesi işleminin zamanında tamamlanması ihtiyacını karşılayacak şekilde süre sınırlamaları belirlemesini gerektirir. KYS 1, denetim şirketinin; çalışma kâğıtlarının rapor tarihinden sonra zamanında birleştirilmesine ilişkin bir kalite hedefi oluşturmasını zorunlu kılar.

...

¹⁶⁵ KYS 1, 30 uncu paragraf

TARİHÎ FİNANSAL BİLGİLERİN BAĞIMSIZ DENETİMİ VEYA SINIRLI BAĞIMSIZ DENETİMİ DİŞİNDAKİ GÜVENCE DENETİMLERİ

Giriş

...

3. ...

(a) ...

(b) Denetimi yürüten denetçinin, Kalite Kontrol Yönetim Standardı¹⁶⁶'ı (KKS KYS 1) veya denetim şirketinin kalite kontrol yönetim sistemine ilişkin sorumluluğu açısından en az KKS KYS 1'de öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer mevzuat hükümlerini uygulayan bir denetim şirketinin (denetim şirketi tanımı denetim üstlenen bağımsız denetçiyi de içerir) üyesi olduğu, (Bkz.: A61-A66 paragrafları) ön kabullerine dayanır.

4. Güvence denetimi yürüten denetim şirketlerindeki kalite kontrol yönetim ve bağımsızlık hükümleri dâhil olmak üzere etik ilkelere uygunluk sağlanması, kamu yararının bir gereği olup yüksek düzeyde kaliteli güvence denetimlerinin ayrılmaz bir parçasıdır. Denetçiler bu tür hükümlere yabancı değildir. Yetkin bir denetçinin bu GDS'ye veya diğer GDS'lere uymayı seçmesi durumunda, bir önceki paragrafta yer aldığı üzere bu GDS'nin ön kabuller içerdiğini bilmesi önemlidir.

12. ...

(ç) Denetim ekibi: Denetimi yürüten sorumlu denetçi, bağımsız denetçiler ve diğer personel ile denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket tarafından görevlendirilen, denetimle ilgili prosedürleri uygulayan diğer kişilerdir. Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket tarafından şirket dışından görevlendirilen uzmanlar (dış uzman) bu ekibe dâhil değildir. Denetim veya hizmeti yürüten sorumlu denetçi, bağımsız denetçiler ve diğer personel ile denetim veya hizmetle ilgili prosedürleri uygulayan diğer kişilerdir. Dış uzman bu ekibe dâhil değildir.

(...)

(r) Sorumlu denetçi: Denetimden, denetimin yürütülmesinden ve denetim şirketi adına düzenlenen güvence raporundan sorumlu olan ve Kurumun onayı alınmak suretiyle görevlendirilmiş denetim şirketi yöneticisi veya şirketteki başka bir denetçidir. Denetim üstlenen bağımsız denetçiler GDS'lerin uygulanmasında sorumlu denetçi olarak kabul edilir. Denetim şirketi tarafından atanan, denetim veya hizmetten, denetim veya hizmetin yürütülmesinden ve denetim şirketi adına düzenlenen güvence raporundan sorumlu olan ve Kurumun onayı alınmak suretiyle görevlendirilmiş denetim şirketi yöneticisi, şirketteki başka bir denetçi

¹⁶⁶ Kalite Kontrol Yönetim Standardı 1 Finansal Tabloların Bağımsız Denetim veya Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri veya İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları Şirketleri ve Bağımsız Denetçiler İçin Kalite Kontrol Yönetimi

veya denetim üstlenen bağımsız denetçidir. İlgili durumlarda “sorumlu denetçi” terimi kamu sektöründeki eşdeğerini ifade eder.

...

21. Sorumlu denetçi, müşteri ilişkisinin ve güvence sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesiyle ilgili uygun prosedürlerin şirket politika veya prosedürlerinin denetim şirketi tarafından uygulandığına ikna olur ve bu konuda varılan sonuçların uygun olduğunu belirler.

Müşteri İlişkisinin ve Sözleşmenin Kabulü ve Devam Ettirilmesi

...

22. Denetçi yalnızca aşağıdaki durumlarda güvence sözleşmesini kabul eder veya devam ettirir (Bkz.: A30-A34 paragrafları):

...

- (b) Denetçinin, denetimi yürütecek kişilerin tamamının (toplu olarak), denetimi yürütmek için yeterli zaman dâhil olmak üzere, uygun yetkinlik ve kabiliyete sahip olduğundan emin olması (Bkz.: 32 nci paragraf) ve

...

23. Sorumlu denetçi, önceden öğrenilmiş olması halinde müşteri ilişkisini veya belirli bir sözleşmeyi kabul etmeden veya devam ettirmeden önce denetim şirketinin denetim sözleşmesini reddetmesine sebep olabilecek bir bilgiyi edindiği durumda, kendisinin ve denetim şirketinin gerekli adımları atabilmesi için konuyu derhâl denetim şirketine bildirir.

Kalite Kontrol Yönetimi

Sorumlu Denetçinin Özellikleri

31. Sorumlu denetçinin:

- (a) KKS KYS 1'i veya asgari olarak KKS KYS 1'de öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer düzenlemeleri uygulayan bir denetim şirketinin mensubu olması gerekir (Bkz.: A60-A66 paragrafları),

Denetim Kaynakları

- (aa) Denetimin niteliği ve içinde bulunduğu şartları, denetim şirketinin politika veya prosedürlerini ve denetim esnasında meydana gelebilen her türlü değişikliği dikkate alarak, denetimin yürütülmesi için yeterli ve uygun kaynakların denetim ekibine zamanında tahsis edildiğine veya kullanımına hazır tutulduğuna karar vermesi gerekir,

...

Denetim Ekibinin Görevlendirilmesi

32. Sorumlu denetçi (A69 paragrafı):

- (a) Denetimi yürütecek kişilerin tamamının, aşağıdakileri yapmak için -yeterli zaman dâhil- uygun gerekli yetkinliğe ve kabiliyete sahip olduğuna ikna olur (Bkz.: A70-A71 paragrafları):

...

Sorumlu Denetçinin Sorumlulukları

33. Sorumlu denetçi, denetimin genel kalitesine denetim kalitesinin yönetilmesine ve kaliteye ulaşılmasına ve denetim boyunca yeterli ve uygun bir şekilde söz konusu denetimde yer almasına ilişkin genel sorumluluğu üstlenir. Bu husus aşağıdaki sorumlulukları da içerir:

- (a) Müşteri ilişkisinin ve denetim güvence sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesine ilişkin uygun prosedürlerin uygulanması, şirket politika veya prosedürlerinin uygulandığı konusunda ikna olunması,
- (b) Denetimin, (denetim ekibi üyelerinin uygun yönlendirme ve gözetim gözetimi dâhil) mesleki standartlar ve mevzuat hükümlerine uygun olarak planlanması ve yürütülmesi,
- (c) Denetim şirketinin gözden geçirme politika ve veya prosedürleri uyarınca gözden geçirmelerin yapılması ve denetime ilişkin belgelendirmelerin güvence raporu tarihinde ya da öncesinde gözden geçirilmesi (Bkz.: A74 paragrafı),

(...)

34. Sorumlu denetçi, denetim süresince gözlem ve gerektiğinde sorgulamalar yapmak suretiyle denetim ekibi üyelerinin etik hükümleri ihlal ettiklerini gösteren durumlara karşı her zaman dikkatli olur. Denetim şirketinin kalite kontrol yönetim sistemi aracılığıyla veya başka bir şekilde, denetim ekibi üyelerinin etik hükümleri ihlal ettiklerini gösteren hususların dikkatini çekmesi durumunda sorumlu denetçi, denetim şirketindeki diğer kişilerle istişare ederek atılacak adımlara karar verir.
35. Sorumlu denetçi, denetim şirketi tarafından ve -varsa- denetim ağına dâhil diğer şirketler tarafından ortaya koyulan en son bilgilerle desteklenen bildirilen ve denetim şirketinin izleme ve düzeltilme sürecinden elde edilen sonuçları bilgileri ve bu bilgilerde belirtilen eksikliklerin bilgilerin güvence denetimini etkileyip etkilemeyeceğini mütalaa eder.

Denetimin Kalitesine Yönelik Gözden Geçirme Kalitesinin Gözden Geçirilmesi

36. KYS 1 veya denetim şirketinin politika veya prosedürleri uyarınca denetimin kalitesinin gözden geçirilmesi zorunlu olduğunda, sorumlu denetçi denetim sırasında ortaya çıkan önemli konuları ve önemli muhakemeleri kaliteyi gözden geçiren kişiyle müzakere eder ve söz konusu gözden geçirme tamamlanıncaya kadar güvence raporuna tarih vermez.¹⁶⁷

Mevzuatın denetimin kalitesine yönelik gözden geçirmenin yapılmasını gerekli kıldığı veya denetim şirketinin böyle bir gözden geçirme yapılmasını gerektiğine karar verdiği denetimlerde, varsa:

- (a) Sorumlu denetçi, denetim sırasında ortaya çıkan önemli hususların, denetimin kalitesini gözden geçiren kişiyle mütalaa edilmesi sorumluluğunu üstlenir ve söz konusu gözden geçirme tamamlanmaya kadar güvence raporuna tarih vermez ve
- (b) Denetimin kalitesini gözden geçiren kişi, denetim ekibi tarafından varılan önemli yargılar ile güvence raporunun oluşturulması sırasında ulaşılan sonuçları tarafsız bir şekilde değerlendirir. Bu değerlendirme aşağıdakileri içerir (Bkz.: A75 paragrafı):
- (i) Önemli hususların sorumlu denetçiyle müzakere edilmesi,
- (ii) Denetime konu bilgilerin ve önerilen güvence raporunun gözden geçirilmesi,
- (iii) Denetim ekibinin vardığı önemli yargılar ile ulaştığı sonuçlara ilişkin seçilen çalışma kâğıtlarının gözden geçirilmesi ve
- (iv) Güvence raporu oluşturulurken ulaşılan sonuçların ve önerilen güvence raporunun uygun olup olmadığının değerlendirilmesi.

Güvence Raporunun Hazırlanması

Güvence Raporunun İçeriği

69. Güvence raporu, asgari olarak aşağıdaki temel unsurları içerir:

...

(ğ) Denetçinin faaliyet gösterdiği denetim şirketinin, **KKS KYS 1**'i veya en az **KKS KYS 1**'de öngörülen yükümlülükleri karşılayacak mevzuat hükümlerini uyguladığına ilişkin bir açıklama (Bkz.: A172 paragrafı).

...

(k) Güvence raporunun tarihi. Güvence raporu; işletmedeki yetkili kişilerin denetime konu bilgilere ilişkin sorumluluklarını üstlendiklerini beyan ettiklerine dair kanıtlar dâhil, denetçinin ulaştığı sonuca dayanak oluşturan kanıtları elde ettiği tarihten önce olamaz. Güvence raporuna, aşağıdakilerden önceki bir tarih verilemez:

(i) İşletmedeki yetkili kişilerin denetime konu bilgilere ilişkin sorumluluklarını üstlendiklerini beyan ettiklerine dair kanıtlar dâhil, denetçinin ulaştığı sonuca dayanak oluşturan kanıtları elde ettiği tarih ve

(ii) KYS 1 veya denetim şirketinin politika veya prosedürleri uyarınca denetimin kalitesinin gözden geçirilmesi zorunlu olduğunda, söz konusu gözden geçirmenin tamamlandığı tarih (Bkz.: A185 paragrafı).

Kalite Kontrol Yönetimi

Denetçiler (Bkz.: 20, 31(a)-(b) paragrafları)

A60. Bu GDS, denetçiler tarafından üstlenilen güvence denetimlerinin kalitesini sağlamaya yönelik alınan bir dizi önlem çerçevesinde düzenlenmiştir. Bu önlemler aşağıdakileri içerir:

- Eğitim ve deneyim asgari şartları gibi denetçi olabilmek için gereken yetkinlik hükümleri ile sürekli mesleki gelişim hükümleri.
- Denetim şirketi bünyesinde uygulanan kalite yönetim sistemi kalite kontrol politika ve prosedürleri. KKS KYS 1, denetçilerin denetim şirketlerinin yürüttükleri tüm güvence denetimleri ve ilgili hizmetler için geçerlidir.
- Dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlik ve özen, sır saklama ve mesleğe uygun davranış ilkeleri üzerine kurulu ayrıntılı bağımsızlık hükümlerini de içeren kapsamlı Etik Kurallar.

Denetim Şirketi Düzeyinde Kalite Kontrol Yönetimi (Bkz.: 3(b), 31(a) paragrafları)

A61. KYS 1; denetim şirketinin, güvence denetimlerine ilişkin kalite yönetim sistemi tasarlama, uygulama ve sistemin işleyişini sağlama sorumluluklarını düzenler.¹⁶⁸ KYS 1; denetim şirketinin, sorumlulukların etik hükümlere -bağımsızlıkla ilgili olanlar dâhil- uygun olarak yerine getirilmesine yönelik olarak kalite hedefleri oluşturma sorumluluğunu düzenler. KYS 1 ayrıca, denetim şirketinin, kalitesi gözden geçirilmesi gereken denetimlere yönelik politika veya prosedürler oluşturma sorumluluklarını da düzenler.¹⁶⁹ KYS 2; kaliteyi gözden geçiren kişinin atanması, liyakati ve söz konusu gözden geçirmenin yürütülmesi ve belgelendirilmesine ilişkin hususları düzenler.¹⁷⁰ KKS 1, denetim şirketinin güvence denetimleri açısından kendi kalite kontrol yönetim sistemini oluşturma ve sürdürme sorumluluğunu ele alır. KKS KYS 1; denetim şirketinin, kendisinin ve personelinin bağımsızlıkla ilgili olanlar dâhil, ilgili etik hükümlere uydularına dair makul güvence sağlamayı amaçlayan politika ve prosedürler oluşturma sorumluluğunu düzenler. KKS KYS 1'e uygunluk, diğer hususların yanı sıra denetim şirketinin, aşağıdaki unsurların her birini ele alan politika ve prosedürler içeren bir kalite kontrol yönetim sistemi kurmasını ve bu sistemin devamlılığını sağlamasını ve politika ve prosedürlerini yazılı hâle getirerek şirket personeline bildirmesini gerekli kılar:

- (a) — Denetim şirketi bünyesinde kaliteye ilişkin liderlik sorumlulukları,
- (b) — Etik hükümler,
- (c) — Müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi,
- (ç) — İnsan kaynakları,
- (d) — Denetimin yürütülmesi ve
- (e) — İzleme.

Bir kalite yönetim sistemi aşağıdaki sekiz unsurdan oluşur:¹⁷¹

¹⁶⁸ KYS 1, 1 inci paragraf

¹⁶⁹ KYS 1, 2(a) paragrafı

¹⁷⁰ KYS 1, 2(b) paragrafı

¹⁷¹ KYS 1, 6 ncı paragraf

- (a) Denetim şirketinin risk değerlendirme süreci,
- (b) Üst yönetim ve liderlik yapısı,
- (c) Etik hükümler,
- (ç) Müşteri ilişkisinin ve belirli bir sözleşmenin kabulü ve devam ettirilmesi,
- (d) Denetim veya hizmetin yürütülmesi,
- (e) Kaynaklar,
- (f) Bilgi ve iletişim,
- (g) İzleme ve düzeltme süreci.

Denetim şirketi veya mevzuat, kalite yönetim sisteminin unsurlarını açıklamak için farklı terminoloji veya çerçeveler kullanabilir.

A62. Kalite kontrol yönetim sisteminin kurulmasına ve bu sistemin devamlılığının sağlanmasına tasarlama, uygulanması ve işleyişinin sağlanmasına ilişkin denetim şirketinin sorumluluklarını ele alan diğer düzenlemeler asgari düzeyde, — Bu paragrafta belirtilen unsurların tamamını ele aldığı ve — KKS KYS 1’de yer alan hükümlerin amaçlarına ulaşılmasını sağlayacak şekilde KYS 1’in amacına ulaşması konusunda denetim şirketine yükümlülükler getirdiğinde, söz konusu düzenlemelerin KKS KYS 1’de öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevada olduğu kabul edilir.

A63. Sorumlu denetçinin, her bir denetimin genel kalitesine ilişkin genel sorumluluğu üstlenmesi bağlamında atacağı adımlar ile denetim ekibinin diğer üyelerine vereceği mesajlarda, güvence denetiminin yürütülmesinde kalitenin vazgeçilmez olduğu ve güvence denetiminin kalitesi açısından:

- (a) Denetim çalışmalarının mesleki standartlar ile mevzuat hükümlerine uygun olarak yürütülmesinin önemi,
- (b) Denetim şirketinin kalite kontrol politika ve veya prosedürlerine uyumunun önemi,
- (c) İçinde bulunulan şartlara uygun bir rapor düzenlenmesinin önemi,
- (ç) Denetim ekibinin hiçbir korku ve baskı olmaksızın endişelerini dile getirebilmesinin önemi,

uygulanır.

Sorumlu denetçi, her bir denetimde kalitenin yönetilmesi ve kaliteye ulaşılmasına ve denetim boyunca yeterli ve uygun bir şekilde söz konusu denetimde yer almasına ilişkin genel sorumluluğu üstlenirken, atacağı adımlar ile denetim ekibinin diğer üyelerine vereceği mesajlarda, bir güvence denetiminin yürütülmesinde kalitenin esas olduğunu ve güvence denetiminin kalitesi açısından:

- (a) Denetim çalışmalarının mesleki standartlar ile mevzuat hükümlerine uygun olarak yürütülmesinin önemini,
- (b) Denetim şirketinin kalite yönetim politika veya prosedürlerine uyumun önemini,

(c) İçinde bulunulan şartlara uygun bir rapor düzenlenmesinin önemini ve

(ç) Denetim ekibinin hiçbir korku ve baskı olmaksızın endişelerini dile getirebilmesinin önemini,

vurgular.

A64. Etkin bir kalite kontrol sistemi, kalite kontrol sistemine ilişkin politika ve prosedürlerin yerinde ve yeterli olduğuna ve etkin şekilde işlediğine dair denetim şirketine makul güvence sağlamak için oluşturulmuş bir izleme süreci içerir. Denetim şirketinin kalite yönetim sistemi, aşağıdakileri gerçekleştirmek amacıyla, bir izleme ve düzeltme süreci oluşturulmasını içerir:

(a) Denetim şirketine; kalite yönetim sisteminin tasarımı, uygulanması ve işleyişi hakkında ihtiyaca uygun, güvenilir ve zamanında bilgi sağlamak.

(b) Tespit edilen eksikliklerin zamanında düzeltilmesini teminen eksikliklere karşılık vermek için uygun adımlar atmak.

A65. Denetim ekibi, denetim şirketi veya başka tarafların sağladığı bilgiler aksini göstermediği sürece, denetim şirketinin kalite kontrol yönetim sistemine güvenebilir. Örneğin, denetim ekibi: Denetim ekibi genellikle aşağıdaki durumlar hariç olmak üzere, denetim şirketinin kalite yönetim sistemini esas alabilir:

- Denetim ekibinin bilgisi veya uygulama tecrübesinin, denetim şirketinin politika veya prosedürlerinin denetimin nitelik ve içinde bulunduğu şartları etkin bir biçimde ele almadığını göstermesi veya
- Bu politika veya prosedürlerin etkinliği hakkında denetim şirketi veya diğer tarafların sağladığı bilgilerin aksine işaret etmesi.

Örneğin, denetim ekibi aşağıdakilere ilgili olarak denetim şirketinin kalite yönetim sistemini esas alabilir:

(a) İşe almaya ve eğitime yönelik prosedürler aracılığıyla personelin yetkinliğinin sağlandığı yetkinlik ve kabiliyetinin sağlanması,

(b) Bağımsızlık hakkında toplanan ve iletilen ilgili bilgilere göre bağımsızlığın korunduğu korunması,

(c) Müşteri ilişkisinin ve güvence sözleşmesinin kurulması kabulü ve devam ettirilmesine yönelik sistemler denetim şirketinin politika veya prosedürleri aracılığıyla müşteri ilişkisinin devam ettirilmesi,

(ç) İzleme süreci aracılığıyla mevzuat hükümlerine uyum uygunluğun sağlanması.

hususlarında denetim şirketinin kalite kontrol yönetim sistemine güvenebilir. Sorumlu denetçi, denetim şirketinin kalite kontrol sistemine yönelik yönetim sisteminde belirlenen ve güvence denetimini etkileyebilecek eksiklikleri¹⁷² değerlendirirken, denetim şirketinin söz konusu eksiklikleri düzeltmek için aldığı önlemleri göz önünde bulundurabilir. ele almak amacıyla yerine getirdiği düzeltici adımları dikkate alabilir.

A66. Denetim şirketinin kalite kontrol yönetim sisteminde bir eksiklik bulunması, tek başına, güvence denetiminin mesleki standartlar ile mevzuat hükümlerine uygun olarak yürütülmediği veya denetçi raporunun içinde bulunulan şartlara uygun olmadığı sonucuna varılması için dayanak teşkil etmeyebilir.

Denetim Ekibinin Görevlendirilmesi

Denetim Kaynakları

Toplu Olarak (Kolektif) Yetkinlik ve Kabiliyet (Bkz.: 32 nci paragraf)

A69. ~~KKS 1, denetim şirketinin, müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesine yönelik olarak ancak; denetimin yürütülmesi konusunda yetkin olması ile zaman ve kaynaklar dâhil denetimi yürütmek için gerekli beceri ve kabiliyete sahip olması durumunda denetimi üstleneceğine veya ilişkiyi devam ettireceğine ilişkin kendisine makul güvence sağlayan politika ve prosedürler oluşturmasını gerekli kılar.¹⁷³ KYS 1; denetim şirketinin, müşteri ilişkisinin ve güvence sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesine yönelik olarak kalite hedefleri oluşturmasını zorunlu kılar. Kalite hedefleri; denetim şirketinin, denetimi mesleki standartlara ve mevzuat hükümlerine uygun olarak yürütebilme kabiliyetine dayalı olarak, müşteri ilişkisini veya denetim sözleşmesini kabul edip etmeme veya devam ettirip ettirmemeye ilişkin muhakemelerinin uygunluğunu ele alır.¹⁷⁴~~

Gözden Geçirme Sorumlulukları (Bkz.: 33(c) paragrafı)

A74. ~~KKS KYS 1 uyarınca denetim şirketi, denetim ekiplerinin yönlendirilmesi ve gözetimi ile çalışmalarının gözden geçirilmesinin niteliği, zamanlaması ve kapsamını ele alan bir kalite hedefi oluşturmak zorundadır. Ayrıca KYS 1, daha az deneyimli ekip üyeleri tarafından yapılan çalışmaların daha deneyimli denetim ekibi üyeleri tarafından yönlendirilmesi, gözetilmesi ve gözden geçirilmesi esasına dayanılarak söz konusu yönlendirme, gözetim ve gözden geçirmenin planlanmasını gerektirmektedir. gözden geçirme sorumluluğuna ilişkin politika ve prosedürleri, daha deneyimli denetim ekibi üyelerinin, daha az deneyimli ekip üyeleri tarafından yapılan çalışmaları gözden geçirmesi esasına dayanarak belirlenir.¹⁷⁵~~

Denetimin Kalitesine Yönelik Gözden Geçirme Kalitesinin Gözden Geçirilmesi (Bkz.: 36(b) paragrafı)

A75. ~~Denetimin kalitesine yönelik gözden geçirme kalitesinin gözden geçirilmesi kapsamında dikkate alınabilecek diğer hususlar aşağıdakileri içerir:~~

(a) ...

Denetimin Planlanması ve Yürütülmesi

Denetimin Planlanması (Bkz.: 40 ıncı paragraf)

A86. Planlama süreci; sorumlu denetçiyi, denetim ekibinin diğer kilit üyelerini ve faydalanılan tüm önemli dış uzmanları da içine alacak şekilde denetimin kapsamına,

¹⁷³ KKS 1, 26 nci paragraf

¹⁷⁴ KYS 1, 30(a)(ii) ve A72 paragrafları

¹⁷⁵ KKS 1, 33 üncü paragraf KYS 1, 31(b) paragrafı

yoğunlaşılacak hususlara, denetimin zamanlamasına ve yürütülmesine ilişkin genel bir stratejinin oluşturulması ile uygulanacak prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamını ve bunların seçilme gerekçelerine ilişkin detaylı yaklaşım içeren bir denetim planını içerir. Yeterli bir planlama; denetimin önemli alanlarına gerekli özenin gösterilmesine, olası sorunların zamanında tespit edilmesine ve denetimin, etkin ve verimli bir biçimde yürütülmesini sağlayacak şekilde düzenlenmesine ve yönetilmesine yardımcı olur. Yeterli planlama aynı zamanda, işleri denetim ekibi üyelerine doğru bir şekilde tahsis etme konusunda denetçiye yardımcı olur ve ~~çalışmaların yönlendirilmesini, gözetimini ve gözden geçirilmesini ekip üyelerinin yönlendirilmesini, gözetimini ve çalışmalarının gözden geçirilmesini~~ kolaylaştırır. Bundan başka, -varsa- diğer denetçiler ve uzmanlar tarafından yapılan çalışmaların koordinasyonunun sağlanmasına yardımcı olur. Planlama faaliyetlerinin niteliği ve kapsamı, dayanak denetim konusunun ve kıstasların karmaşıklığı gibi denetimin içinde bulunduğu şartlara göre farklılık gösterir. Göz önünde bulundurulabilecek temel hususlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

Denetçinin Faydalandığı Uzmanın Denetime Dâhil Olması Durumunda Yapılacak Değerlendirmeler Prosedürlerin Niteliği, Zamanlaması ve Kapsamı (Bkz.: 52 nci paragraf)

A121. Güvence çalışmasının bir kısmının denetçinin faydalandığı bir veya daha fazla uzman tarafından yürütülmesi durumunda, uzman çalışmasına ilişkin prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamı belirlenirken genel olarak aşağıdaki hususlar mütalaa edilir (Bkz.: A70 paragrafı):

...

(d) Uzmanın, denetçinin denetim şirketinin kalite kontrol yönetim politika ve veya prosedürlerine tabi olup olmadığı (Bkz.: A124-A125 paragrafları).

Denetim şirketinin kalite kontrol yönetim politika ve veya prosedürleri

A124. Denetçinin faydalandığı iç uzman, denetim şirketinin yöneticisi veya geçici olanlar dâhil çalışanı olabilir ve bundan dolayı ~~söz konusu şirketin KKS KYS I~~ veya en az KKS KYS I'de öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer düzenlemelere uygun olan kalite kontrol yönetim politika ve veya prosedürlerine tabi olabilir. Ayrıca iç uzman, denetim şirketiyle ortak kalite kontrol yönetim politika ve veya prosedürlerini paylaşan denetim ağına dâhil bir şirketin yöneticisi veya geçici olanlar dâhil çalışanı olabilir. Denetçinin faydalandığı dış uzman, denetim ekibinin üyesi değildir. ~~bu nedenle KKS KYS I uyarınca kalite kontrol politika ve prosedürlerine tabi değildir.~~

A125. Denetim ekipleri; denetim şirketi veya diğer taraflarca sunulan bilgiler aksini göstermediği sürece denetim şirketinin kalite kontrol sistemine güvenebilir. Denetim ekibi genellikle denetim şirketinin kalite yönetim sistemini esas alabilir. Bu durumun güvenin boyutu şartlara göre farklılık gösterir ve aşağıdaki hususlarla bağlantılı olarak denetçinin prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamını etkileyebilir:

...

- Uzmanın çalışmasının yeterliliğine ilişkin olarak denetçinin yaptığı değerlendirme. Örneğin, denetim şirketinin eğitim programları, sahip oldukları uzmanlık ile kanıt toplama süreci arasındaki ilişki hakkında iç uzmanlara yeterli

bilgi sağlayabilir. Bu eğitime eğitimin ve iç uzmanların çalışmalarının kapsamının belirlenmesine yönelik kurallar gibi denetim şirketinin diğer süreçlerinin esas alınması süreçlerine güven duyulması; denetçinin, uzmanın çalışmasının yeterliliğine ilişkin değerlendirmesinde kullandığı prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamını etkileyebilir.

- Denetim şirketinin izleme ve düzeltme süreçleri aracılığıyla mevzuata uygunluğun sağlanması.
- Uzmanla yapılan anlaşma.

Bu tür bir esas alma durumu ~~güven~~, denetçinin bu GDS hükümlerini yerine getirme sorumluluğunu azaltmaz.

...

Uzmanın Yetkinliği, Kabiliyeti ve Tarafsızlığı (Bkz.: 52(a) paragrafı)

A126. Uzmanın yetkinliği, kabiliyeti ve tarafsızlığına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibi çeşitli kaynaklardan elde edilebilir:

...

- Denetim şirketinin kalite ~~kontrol~~ yönetim politika ~~ve veya~~ prosedürleri (Bkz.: A124-A125 paragrafları).

Güvence Sonucunun Oluşturulması

Kanıtların Yeterli ve Uygun Olması (Bkz.: 12(I), 64 üncü paragraflar)

A147. Kanıtlar, denetçinin ulaştığı sonucun ve güvence raporunun desteklenmesi için gereklidir. Kanıtlar, yapı olarak kümülatiftir ve öncelikle denetim sırasında uygulanan prosedürlerden elde edilir. Bununla birlikte kanıtlar, daha önce yürütülen denetimlerden (denetçinin bir önceki denetimden bu yana, bilgilerin cari denetimle olan ilgisini etkileyebilecek değişikliklerin olup olmadığına karar vermesi şartıyla) veya denetim şirketinin müşteri ilişkisinin ve güvence sözleşmesinin kabulü kurulması ve devam ettirilmesine ilişkin ~~kalite kontrol~~ politika veya prosedürleri gibi diğer kaynaklardan elde edilen bilgileri de içerebilir. Kanıtlar, ...

Kapsam Kısıtlamaları (Bkz.: 26 ve 66 ncı paragraflar)

A156. Bir kapsam kısıtlaması aşağıdaki hususlardan kaynaklanabilir:

...

- (c) Sorumlu taraf, ölçüm veya değerlendirmeyi yapan taraf veya denetimi yaptıran tarafın denetçi üzerinde uyguladığı -denetçinin şartlara göre önemli olduğunu düşündüğü bir prosedürü uygulamasının engellenmesi gibi- kısıtlamalar. Bu tür kısıtlamaların denetim üzerinde -denetçinin güvence denetimi riski ile müşteri ilişkisi ve güvence denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesine ilişkin değerlendirmelerine yönelik etkiler gibi- farklı etkileri olabilir.

Geçerli Kalite Kontrol Yönetim Hükümleri (Bkz.: 69(ğ) paragrafı)

A172. Güvence raporundaki geçerli kalite kontrol yönetim hükümlerine ilişkin örnek bir ifade aşağıda yer almaktadır:

Denetim şirketi, Kalite Kontrol Standardı I hükümlerini uygulamakta ve bu doğrultuda etik hükümler, mesleki standartlar ve geçerli mevzuat hükümlerine uygunluk konusunda yazılı politika ve prosedürler dâhil, kapsamlı bir kalite kontrol sistemi sürdürmektedir.

Denetim şirketi; etik hükümlere, mesleki standartlara ve mevzuat hükümlerine uygunluk sağlamaya ilişkin politika veya prosedürler dâhil olmak üzere, bir kalite yönetim sistemi tasarlamayı, uygulamayı ve sistemin işleyişini sağlamayı zorunlu kılan Kalite Yönetim Standardı I hükümlerini uygulamaktadır.

Çalışma Kâğıtlarının Nihai Denetim Dosyasında Birleştirilmesi

A205. KKS KYS 1 (veya en az KKS KYS 1'de öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer düzenlemeler) denetim şirketlerinin, çalışma kâğıtlarının nihai denetim dosyasında birleştirilmesi işlemini zamanında tamamlamalarına yönelik politika ve prosedürler çalışma kâğıtlarının rapor tarihinden sonra zamanında birleştirilmesine ilişkin bir kalite hedefi oluşturmalarını gerektirir.¹⁷⁶ Çalışma kâğıtlarının nihai denetim dosyasında birleştirilmesi işleminin tamamlanması için uygun süre genellikle, güvence raporu tarihinden itibaren en fazla altmış gündür.¹⁷⁷

A207. KKS KYS 1 (veya en az KKS KYS 1'de öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer düzenlemeler) denetim şirketlerinin, çalışma kâğıtlarını saklamalarına yönelik politika ve prosedürler ihtiyaçlarını karşılamak ve mevzuata, etik hükümlere veya mesleki standartlara uygunluk sağlamak için çalışma kâğıtlarını gerekli şekilde saklamak ve muhafaza etmek üzere bir kalite hedefi oluşturmalarını gerektirir.¹⁷⁸ Güvence denetimleri için çalışma kâğıtlarını saklama süresi, normalde güvence raporu tarihinden başlamak üzere Kurum tarafından belirlenen süreden daha kısa olamaz.¹⁷⁹

...

GDS 3402

HİZMET KURULUŞUNDAKİ KONTROLLERE İLİŞKİN GÜVENCE RAPORLARI

6. GDS 3000'e uyum, diğer hususların yanı sıra denetçinin Kurum tarafından yayımlanan Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar'ın (Bağımsızlık Standartları Dâhil) (Etik Kurallar) güvence denetimleriyle ilgili hükümlerine veya en az Etik Kurallarda öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer düzenlemelere uymasını

¹⁷⁶ KKS 1, 45-inci paragraf KYS 1, 31(f) paragrafı

¹⁷⁷ KKS 1, A54 paragrafı KYS 1, A83 paragrafı

¹⁷⁸ KKS 1, 47-inci paragraf KYS 1, 31(f) paragrafı

¹⁷⁹ KKS 1, A61 paragrafı KYS 1, A85 paragrafı

gerektirir.¹⁸⁰ Aynı zamanda denetçinin **KKS KYS 1**¹⁸¹'i veya en az Kalite Kontrol Yönetim Standardı 1 (**KKS KYS 1**)'de öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer mevzuat hükümlerini uygulayan, denetim şirketinin (denetim şirketi tanımı denetim üstlenen bir bağımsız denetçiyi de içerir.) bir üyesi olmasını gerektirir.

50. Hizmet kuruluşu denetçisi, çalışma kâğıtlarını bir denetim dosyasında birleştirir ve hizmet kuruluşu denetçisinin güvence raporu tarihinden sonra nihai denetim dosyasının oluşturulmasına ilişkin idari süreci zamanında tamamlar.¹⁸²

Hizmet Kuruluşu Denetçisinin Güvence Raporunu Hazırlaması

Hizmet Kuruluşu Denetçisinin Güvence Raporunun İçeriği

53. Hizmet kuruluşu denetçisinin güvence raporu, asgari olarak aşağıdaki temel unsurları içerir (Bkz.: A47 paragrafı):

...

- (g) Denetçinin faaliyet gösterdiği denetim şirketinin, **KKS KYS 1**'i veya en az **KKS KYS 1**'de öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer mevzuat hükümlerini uyguladığına ilişkin bir açıklama.

...

- (k) Hizmet kuruluşu denetçisinin görüşünü dayandırdığı kanıtları elde ettiği tarihten daha erken olmamak kaydıyla, denetçinin güvence raporunun tarihi. Güvence raporuna aşağıdakilerden önceki bir tarih verilemez:

(i) Hizmet kuruluşu denetçisinin görüşünü dayandırdığı kanıtları elde ettiği tarih ve

(ii) KYS 1 veya denetim şirketinin politika veya prosedürleri uyarınca denetimin kalitesinin gözden geçirilmesi zorunlu olduğunda, söz konusu gözden geçirmenin tamamlandığı tarih.

...

Belgelendirme (Bkz.: 51 inci paragraf)

- A46. **KKS KYS 1** (veya en az **KKS KYS 1**'de öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer mevzuat hükümleri) denetim şirketlerinin, çalışma kâğıtlarının nihai denetim dosyasında birleştirme işlemini zamanında tamamlamalarına yönelik politika ve prosedürler çalışma kâğıtlarının rapor tarihinden sonra zamanında birleştirilmesine ilişkin bir kalite hedefi oluşturmalarını gerektirir.¹⁸³ Çalışma kâğıtlarının nihai denetim dosyasında birleştirilmesi işleminin tamamlanması için uygun süre hizmet kuruluşu denetçisi raporu tarihinden itibaren en fazla altmış gündür.¹⁸⁴

¹⁸⁰ GDS 3000, 3(a), 20 ve 34 üncü paragraflar

¹⁸¹ GDS 3000, 3(b) ve 31(a) paragrafları. **KKS KYS 1** Finansal Tabloların Bağımsız Denetim veya Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri veya İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları Şirketleri ve Bağımsız Denetçiler İçin Kalite Kontrol Yönetimi

¹⁸² **KKS KYS 1, A54-A55 A83-A85** paragrafları daha fazla rehberlik sağlamaktadır.

¹⁸³ **KKS 1, 45-inci paragraf KYS 1, 31(f) paragrafı**

¹⁸⁴ **KKS 1, A54 paragrafı KYS 1, A83 paragrafı**

Örnek 1: 2 nci Tip Hizmet Kuruluşu Denetçisinin Güvence Raporu

...

Bağımsızlığımız ve Kalite Kontrol Yönetimi

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan, dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlik ve özen, sır saklama ve mesleğe uygun davranıştan oluşan temel ilkelere dayanan, Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar'ın (Bağımsızlık Standartları Dâhil) (Etik Kurallar) bağımsızlık ve diğer etik hükümlere uymaktayız.

~~Denetim şirketimiz; Kalite Kontrol Standardı 1¹⁸⁵'i uygulamakta ve dolayısıyla etik hükümlere, mesleki standartlara ve mevzuat hükümlerine uygunluk sağlandığına dair belgelendirilmiş politika ve prosedürleri içeren kapsamlı bir kalite kontrol yönetim sisteminin devamlılığını sağlamaktadır.~~

Denetim şirketi; etik hükümlere, mesleki standartlara ve mevzuat hükümlerine uygunluk sağlamaya ilişkin politika veya prosedürler dâhil olmak üzere, bir kalite yönetim sistemi tasarlamayı, uygulamayı ve sistemin işleyişini sağlamayı zorunlu kılan Kalite Yönetim Standardı 1¹⁸⁶ hükümlerini uygulamaktadır.

Örnek 2: 1 inci Tip Hizmet Kuruluşu Denetçisinin Güvence Raporu

...

Bağımsızlığımız ve Kalite Kontrol Yönetimi

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan, dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlik ve özen, sır saklama ve mesleğe uygun davranıştan oluşan temel ilkelere dayanan, Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar'ın (Bağımsızlık Standartları Dâhil) (Etik Kurallar) bağımsızlık ve diğer etik hükümlere uymaktayız.

~~Denetim şirketi; Kalite Kontrol Yönetim Standardı 1 'i uygulamakta ve dolayısıyla etik hükümlere, mesleki standartlara ve mevzuat hükümlerine uyduğuna dair belgelendirilmiş politika ve prosedürleri içeren kapsamlı bir kalite kontrol yönetim sisteminin devamlılığını sağlamaktadır.~~

Denetim şirketi; etik hükümlere, mesleki standartlara ve mevzuat hükümlerine uygunluk sağlamaya ilişkin politika veya prosedürler dâhil olmak üzere, bir kalite yönetim sistemi tasarlamayı, uygulamayı ve sistemin işleyişini sağlamayı zorunlu kılan Kalite Yönetim Standardı 1¹⁸⁷ hükümlerini uygulamaktadır.

...

¹⁸⁵ ~~KKS KYS 1 Finansal Tabloların Bağımsız Denetim veya Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri veya İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları Şirketleri ve Bağımsız Denetçiler İçin Kalite Kontrol Yönetimi~~

¹⁸⁶ ~~KYS 1 Finansal Tabloların Bağımsız Denetim veya Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri veya İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Şirketleri İçin Kalite Yönetimi~~

¹⁸⁷ ~~KYS 1 Finansal Tabloların Bağımsız Denetim veya Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri veya İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Şirketleri İçin Kalite Yönetimi~~

**BİR İZAHNAMEDE YER ALAN PROFORMA FİNANSAL BİLGİLERİN
DERLENMESİNE İLİŞKİN RAPORLAMA YAPMAK ÜZERE ÜSTLENİLEN
GÜVENCE DENETİMLERİ**

8. GDS 3000'e uygunluk, diğer hususların yanı sıra denetçinin Kurum tarafından yayımlanan Bağımsız Denetçiler için Etik Kuralların (*Bağımsızlık Standartları Dâhil*) (Etik Kurallar) güvence denetimleriyle ilgili hükümlerine veya en az Etik Kurallarda öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer düzenlemelere uymasını gerektirir.¹⁸⁸ Aynı zamanda sorumlu denetçinin KKK KYS 1¹⁸⁹'i veya en az KKK KYS 1 'de öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer mevzuat hükümlerini uygulayan, denetim şirketinin (Denetim şirketi tanımı tek başına faaliyet gösteren bir bağımsız denetçiyi de içerir.) bir üyesi olmasını gerektirir.
35. Denetçi raporu, asgari aşağıdaki temel unsurları içerir (Bakınız: A57 paragrafı):
- ...
- (f) Denetçinin şirketinin KKK KYS 1'i veya en az KKK KYS 1'de öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer mevzuat hükümlerini uyguladığına ilişkin bir açıklama,
- ...

Ek

Olumlu Görüş İçeren Denetçi Raporu Örneği

...

Bağımsızlığımız ve Kalite Kontrol Yönetimi

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan, dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlik ve özen, sır saklama ve mesleğe uygun davranıştan oluşan temel ilkelere dayanan, Bağımsız Denetçiler için Etik Kuralların (*Bağımsızlık Standartları Dâhil*) bağımsızlık ve diğer etik hükümlerine uygunluk sağlamaktayız.

Denetim şirketimiz; Kalite Kontrol Yönetim Standardı 1¹⁹⁰'i uygulamakta ve dolayısıyla etik hükümlere, mesleki standartlara ve yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygunluk sağlandığına dair belgelendirilmiş politika ve prosedürleri içeren kapsamlı bir kalite kontrol yönetim sisteminin devamlılığını sağlamaktadır.

Denetim şirketi; etik hükümlere, mesleki standartlara ve mevzuat hükümlerine uygunluk sağlamaya ilişkin politika veya prosedürler dâhil olmak üzere, bir kalite yönetim sistemi

¹⁸⁸ GDS 3000, 3(a), 20 ve 34 üncü paragraflar

¹⁸⁹ GDS 3000, 3(b) ve 31(a) paragrafları. KKK KYS 1 Finansal Tabloların Bağımsız Denetim veya Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri veya İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları Şirketleri ve Bağımsız Denetçiler İçin Kalite Kontrol Yönetimi

¹⁹⁰ KKK KYS 1 Finansal Tabloların Bağımsız Denetim veya Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri veya İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları Şirketleri ve Bağımsız Denetçiler İçin Kalite Kontrol Yönetimi

tasarlamayı, uygulamayı ve sistemin işleyişini sağlamayı zorunlu kılan Kalite Yönetim Standardı I¹⁹¹ hükümlerini uygulamaktadır.

...

İHS 4410

FİNANSAL BİLGİLERİ DERLEME İŞİ

Giriş

Kapsam

Kalite ~~Kontrol~~ Yönetim Standardı I (KKS KYS 1)¹⁹² ile İlişki

4. Kalite ~~kontrol~~ yönetim sistemleri, politika ve prosedürleri denetim şirketinin sorumluluğundadır. ~~KKS KYS 1~~, denetim şirketlerinin yürüttüğü derleme işleri için de geçerlidir.¹⁹³ Bu İHS'nin derleme işi düzeyindeki kalite ~~kontrol~~ yönetimine ilişkin hükümleri, denetim şirketinin ~~KKS KYS 1~~'e veya en az ~~KKS KYS 1~~'de öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer düzenlemelere tabi olduğu ön kabulüne dayanarak düzenlenmiştir (Bkz.: A6-A11 paragrafları).

Tanımlar

17. Terimler Sözlüğü¹⁹⁴ bu İHS'de tanımlanan terimleri içerir. Terimler Sözlüğünde ayrıca bu İHS'de geçen diğer terimlerin ortak ve tutarlı biçimde yorumlanmasına yardımcı olmak amacıyla bu terimlere ilişkin açıklamalara da yer verilmiştir. Aşağıdaki terimler bu İHS'de, karşılığında belirtilen anlamlarıyla kullanılmıştır:

...

- (b) İş ekibi: İş yürüten sorumlu denetçi ve personel ile denetçiler ve diğer çalışanlar ile denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket tarafından görevlendirilen, personel işle ilgili prosedürleri uygulayan diğer kişilerdir. Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket tarafından şirket dışından görevlendirilen uzmanlar (dış uzman) bu ekibe dâhil değildir. Dış uzman bu ekibe dâhil değildir.

...

- (d) Etik hükümler: İş ekibinin finansal bilgileri derleme işini yürütürken tabi olduğu, Kurum tarafından yayımlanan Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar'da (Bağımsızlık Standartları Dâhil) (Etik Kurallar) yer alan hükümler ile mevzuatta yer alan daha kısıtlayıcı diğer hükümlerdir. Finansal bilgileri derleme işine ilişkin olarak iş ekibinin tabi olduğu mesleki etik ilkeler ve hükümlerdir. Etik

¹⁹¹ KYS 1 Finansal Tabloların Bağımsız Denetim veya Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri veya İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Şirketleri İçin Kalite Yönetimi

¹⁹² KKS KYS 1 Finansal Tabloların Bağımsız Denetim veya Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri veya İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları Şirketleri ve Bağımsız Denetçiler İçin Kalite Kontrol Yönetimi

¹⁹³ KKS KYS 1, 4-üncü 5 inci paragraf

¹⁹⁴ Kurum tarafından yayımlanan Kalite Yönetim Kontrol, Bağımsız Denetim, Sınırlı Bağımsız Denetim, Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetler Standartlarına yönelik Terimler Sözlüğü

hükümler; Kurum tarafından yayımlanan Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar'da (Bağımsızlık Standartları Dâhil) (Etik Kurallar) yer alan hükümler ile mevzuatta yer alan daha kısıtlayıcı diğer hükümlerden oluşur. (Bkz.: A21 paragrafı).

- (e) Sorumlu denetçi: Finansal bilgileri derleme işinden, söz konusu işin yürütülmesinden ve denetim şirketi adına düzenlenen rapordan sorumlu olan ve Kurumdan onay almış denetim şirketi yöneticisi veya şirket tarafından atanmış şirketteki başka bir denetçidir.

...

Finansal Bilgileri Derleme İşine İlişkin Kalite Kontrol

23. Sorumlu denetçi, aşağıdaki hususlara ilişkin genel sorumluluğu üstlenir:

- (a) Görevlendirildiği her bir finansal bilgileri derleme işinin genel kalitesi Görevlendirilen her bir finansal bilgileri derleme işinin kalitesinin yönetilmesi ve kaliteye ulaşılması ve denetim boyunca yeterli ve uygun bir şekilde söz konusu denetimde yer alınması ve
- (b) İşin, aşağıdakiler aracılığıyla denetim şirketinin kalite kontrol politika ve prosedürlerine yönetim politika veya prosedürlerine uygun olarak yürütülmesi (Bkz.: A30 paragrafı):
- (i) Müşteri ilişkisinin ve finansal bilgileri derleme sözleşmesinin sözleşmenin kabulü ve devam ettirilmesine ilişkin uygun prosedürlerin şirket politika veya prosedürlerinin takip edilmesi (Bkz.: A31 paragrafı),
- (iA) İşin nitelik ve içinde bulunduğu şartlar, denetim şirketinin politika veya prosedürleri ve iş esnasında meydana gelebilen her türlü değişiklik dikkate alınarak, işin yürütülmesi için yeterli ve uygun kaynakların iş ekibine zamanında tahsis edildiğine veya kullanımına hazır tutulduğuna karar verilmesi.
- (ii) İş ekibinin tamamının, yeterli zaman dâhil olmak üzere, finansal bilgileri derleme işinin yürütülmesine ilişkin uygun yetkinlik ve kabiliyete sahip olduğundan emin olunması,
- (iii) İş ekibi üyelerinin ilgili etik hükümleri ihlal ettiklerine ilişkin göstergelere karşı dikkatli olunması ve iş ekibi üyelerinin etik hükümleri ihlal ettiklerini işaret eden hususların sorumlu denetçinin dikkatini çekmesi hâlinde yapılacak uygun işlemin belirlenmesi (Bkz.: A32 paragrafı),
- (iv) İş ekibi üyelerinin yönlendirilmesi ve gözetimi ile çalışmalarının gözden geçirilmesi ve finansal bilgileri derleme işinin, mesleki standartlar ve yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygun olarak yürütülmesi, yönlendirilmesi ve gözetimi ile yürütülmesi ve

- (v) Derleme işine ilişkin uygun belgelendirmenin yapılması ve çalışma kâğıtlarının birleştirilmesi, gerekli şekilde saklanması sürdürülmesi ve muhafaza edilmesi için sorumluluğun üstlenilmesi ve
- (vi) KYS 1 veya denetim şirketinin politika veya prosedürleri uyarınca kalitenin gözden geçirilmesi zorunlu olduğunda, söz konusu gözden geçirme tamamlanıncaya kadar rapora tarih verilmemesi.¹⁹⁵

Müteakip İşler

26. Birbirini takip eden dönemlerde derleme işi yapılması durumunda denetçi, denetim şirketinin müşteri ilişkisi veya iş ile ilgili muhakemelerindeki değişiklikler dâhil, işin kabul edilmesi sırasında değerlendirilen hususlardaki değişiklikler dâhil, sözleşme şartlarının içinde bulunulan durum ve gerçeklere göre revize edilmesinin gerekli olup olmadığını ve sözleşmenin mevcut şartlarının yönetime hatırlatılmasına ihtiyaç olup olmadığını değerlendirir (Bkz.: A45 paragrafı).

Rapor

40. Finansal bilgileri derleme işine ilişkin rapor yazılı olarak düzenlenir ve aşağıdaki unsurları içerir (Bkz.: A62-A63, A69 A70 paragrafları):

...

KKS-I KYS'ler ile İlişki (Bkz.: 4 üncü paragraf)

- A6. KKS I denetim şirketinin, finansal bilgileri derleme işleri dâhil, ilgili hizmetlere yönelik kalite kontrol sistemini kurma ve bu sistemin devamlılığını sağlama sorumluluğunu düzenler. Bu sorumluluklar denetim şirketinin aşağıdakileri oluşturmasına yöneliktir KYS 1, denetim şirketinin, finansal bilgileri derleme işleri dâhil, ilgili hizmetlere ilişkin kalite yönetim sistemi tasarlama, uygulama ve sistemin işleyişini sağlama sorumluluklarını düzenler.¹⁹⁶ KYS 1 ayrıca, denetim şirketinin, kalitesi gözden geçirilmesi gereken hizmetlere yönelik politika veya prosedürler oluşturma sorumluluklarını da düzenler.¹⁹⁷ KYS 2, kaliteyi gözden geçiren kişinin atanması, liyakati ve söz konusu gözden geçirmenin yürütülmesi ve belgelendirilmesine ilişkin hususları düzenler.¹⁹⁸

- — Kalite kontrol sistemi ve
- — Kalite kontrol sisteminin amacına ulaşması için şirketin tasarladığı politikalar ile bu politikalara uyum sağlanmasına ve izlenmesine ilişkin şirket prosedürleri.

- A7. KKS 1'e göre denetim şirketinin amacı aşağıdaki hususlara ilişkin makul güvence sağlayan bir kalite kontrol sistemi kurmak ve bu sistemin devamlılığını sağlamaktır: KYS 1 uyarınca denetim şirketinin amacı; finansal bilgileri derleme işleri dâhil, ilgili hizmetlere ilişkin olarak,

¹⁹⁵ KYS 2 Denetimin Kalitesinin Gözden Geçirilmesi

¹⁹⁶ KYS 1, 1 inci paragraf

¹⁹⁷ KYS 1, 2(a) paragrafı

¹⁹⁸ KYS 1, 2(b) paragrafı

(a) — Denetim şirketinin ve personelinin, mesleki standartlar ile mevzuat hükümlerine uyduğu ve

(b) — Denetim şirketi veya sorumlu denetçi tarafından düzenlenen raporların, içinde bulunulan şartlara uygun olduğu.¹⁹⁹

(a) Denetim şirketi ve personelinin, sorumluluklarını mesleki standartlara ve mevzuat hükümlerine uygun olarak yerine getirdiği ve işi söz konusu standartlara ve mevzuat hükümlerine uygun yürüttüğü ve

(b) Denetim şirketi (sorumlu denetçi) tarafından düzenlenen raporların içinde bulunulan şartlara uygun olduğu

hususlarında kendisine makul güvence sağlayan bir kalite yönetim sistemi tasarlamak, uygulamak ve işleyişini sağlamaktır.²⁰⁰

A8. Bazı ülkelerde finansal bilgileri derleme işleriyle ilgili olarak KKS KYS 1'in uygulanmasına yönelik bir mevzuat bulunmayabilir ve bu ülkelerde derleme işlerini yürüten denetim şirketleri için kalite kontrole yönelik yükümlülükler getirilmiş olabilir. Bu İHS'nin derleme işine yönelik kalite kontrole yönetimiyle ilgili hükümleri; söz konusu ülkede kalite kontrole yönetimine ilişkin getirilen yükümlülüklerin, asgari olarak KKS KYS 1'de öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevada olduğu ön kabulüne dayanır. Söz konusu hükümler; KKS 1'de yer alan hükümlerin amaçlarına ulaşılması konusunda denetim şirketine aşağıdaki unsurların her birini ele alan politika ve prosedürleri içeren bir kalite kontrol sistemi oluşturma zorunluluğunu da içeren bir yükümlülük getirdiğinde KYS 1'in hükümlerini ele aldığı ve KYS 1'in amacına ulaşması konusunda denetim şirketine yükümlülükler getirdiğinde, bu ön kabul şartı sağlanmış olur. Tüm bu hususların yanı sıra KYS 1 ile uygunluk sağlanması, denetim şirketinin kalite yönetim sisteminin aşağıdaki sekiz unsurdan oluşmasını gerektirir.²⁰¹

- — Denetim şirketi bünyesinde kaliteye ilişkin liderlik sorumlulukları,
- — Etik hükümler,
- — Müşteri ilişkisinin ve sözleşmenin kabulü ve devam ettirilmesi,
- — İnsan kaynakları,
- — İşin yürütülmesi ve
- — İzleme.
- — Denetim şirketinin risk değerlendirme süreci,
- — Üst yönetim ve liderlik yapısı,
- — Etik hükümler,
- — Müşteri ilişkisinin ve belirli bir sözleşmenin kabulü ve devam ettirilmesi,

¹⁹⁹ KKS KYS 1, 11 inci paragraf

²⁰⁰ KKS 1, 11 inci paragraf KYS 1, 14 üncü paragraf

²⁰¹ KYS 1, 6 ncı paragraf

- Denetim veya hizmetin yürütülmesi,
- Kaynaklar,
- Bilgi ve iletişim,
- İzleme ve düzeltme süreci.

A10. İş ekipleri, denetim şirketi veya diğer tarafların sunduğu bilgiler aksini göstermediği sürece denetim şirketinin kalite kontrol yönetim sistemine güvenebilir. Örneğin iş ekipleri; İş ekibi genellikle aşağıdaki durumlar hariç olmak üzere, denetim şirketinin kalite yönetim sistemini esas alabilir:

- İş ekibinin bilgisi veya uygulama tecrübesinin, denetim şirketinin politika veya prosedürlerinin işin nitelik ve içinde bulunduğu şartları etkin bir biçimde ele almadığını göstermesi veya
- Bu politika veya prosedürlerin etkinliği hakkında denetim şirketi veya diğer tarafların sağladığı bilgilerin aksine işaret etmesi.

Örneğin, iş ekibi aşağıdakilere ilgili olarak denetim şirketinin kalite yönetim sistemini esas alabilir:

- İşe almaya ve eğitime yönelik prosedürler aracılığıyla personelin yetkinliğinin yetkinlik ve kabiliyetinin sağlanması,
- Müşteri ilişkisinin kurulması ve devam ettirilmesine yönelik sistemler aracılığıyla müşteri ilişkisinin devam ettirilmesi Müşteri ilişkisinin ve finansal bilgileri derleme sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesine yönelik denetim şirketinin politika veya prosedürleri aracılığıyla müşteri ilişkisinin devam ettirilmesi,
- İzleme süreci aracılığıyla mevzuat hükümlerine uyum uygunluğun sağlanması,

hususlarında denetim şirketinin kalite kontrol yönetim sistemine güvenebilir. Kalite kontrol yönetim sisteminde belirlenen, finansal bilgileri derleme işini etkileyebilecek eksiklikleri dikkate alınarak sorumlu denetçi, ilgili durumu düzeltmek amacıyla denetim şirketi tarafından alınan önlemlerin finansal bilgileri derleme işi bağlamında yeterli olup olmadığını göz önünde bulundurabilir. Sorumlu denetçi, denetim şirketinin kalite yönetim sisteminde belirlenen ve güvence denetimini etkileyebilecek eksiklikleri²⁰² değerlendirirken, denetim şirketinin söz konusu eksiklikleri ele almak amacıyla yerine getirdiği düzeltici adımları dikkate alabilir.

A11. Denetim şirketinin kalite kontrol yönetim sisteminde bir eksiklik bulunması, tek başına, finansal bilgileri derleme işinin mesleki standartlar ile mevzuat hükümlerine uygun olarak yürütülmediği veya raporun içinde bulunulan şartlara uygun olmadığı sonucuna varılması için dayanak teşkil etmeyebilir.

²⁰² KYS 1, 16(a) paragrafı

Finansal Bilgileri Derleme İşine İlişkin Kalite Kontrol Yönetimi (Bkz.: 23(b) paragrafı)

A30. Sorumlu denetçi, her bir işin genel kalitesine ilişkin sorumluluğu üstlenmesi bağlamında, atacağı adımlar ile denetim ekibinin diğer üyelerine vereceği mesajlarda, işin kalitesi açısından:

- (a) — Çalışmaların mesleki standartlar ile yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygun olarak yürütülmesinin,
- (b) — Denetim şirketinin kalite kontrol politika ve prosedürlerine uyum sağlanmasının ve
- (c) — Raporun bu İHS'ye uygun olarak düzenlenmesinin,

önemini vurgular.

Sorumlu denetçi, her bir işte kalitenin yönetilmesi ve kaliteye ulaşılmasına ilişkin genel sorumluluğu üstlenirken, atacağı adımlar ile iş ekibinin diğer üyelerine vereceği mesajlarda, finansal bilgileri derleme işinin yürütülmesinde kalitenin esas olduğunu ve işin kalitesi açısından:

- (a) Çalışmaların mesleki standartlar ile mevzuat hükümlerine uygun olarak yürütülmesinin önemini,
- (b) Denetim şirketinin kalite yönetim politika veya prosedürlerine uyumun önemini,
- (c) Raporun bu İHS'ye uygun olarak düzenlenmesinin önemini ve
vurgular.

Müşteri İlişkinin ve Derleme Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi (Bkz.: 23(b)(i) paragrafı)

A31. KKS 1, denetim şirketinin;

- Yeni bir müşteriyle iş ilişkisi kurmadan önce,
- Mevcut bir müşteriye hizmet vermeye devam edip etmeme kararı verirken ve
- Mevcut bir müşteriden yeni bir işi kabul edip etmemeyi değerlendirirken,

şartlara göre gerekli gördüğü her türlü bilgiyi elde etmesini zorunlu kılar. Müşteri ilişkisinin ve derleme sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi açısından ulaşılan sonuçların uygun olup olmadığının belirlenmesinde sorumlu denetçiye yardımcı olan bilgiler arasında işletmenin büyük pay sahiplerinin, kilit yöneticilerinin ve üst yönetimden sorumlu olanların dürüstlüğüne ilişkin bilgiler yer alır. Sorumlu denetçinin, işin uygun bir şekilde yürütülmesini etkileyebilecek derecede yönetimin dürüstlüğünden şüphelenmesi için bir sebebin bulunması durumunda, işin kabul edilmesi uygun olmayabilir. KYS 1; denetim şirketinin, müşteri ilişkisinin veya sözleşmenin kabul edilip edilmemesi veya devam ettirilip ettirilmesine yönelik muhakemelerinin uygunluğunu ele alan kalite hedefleri oluşturmasını zorunlu kılar. Söz konusu muhakemeler; finansal bilgileri derleme işinin niteliği ve şartları ile bu tür muhakemeleri desteklemek için yeterli olan- müşterinin (yönetim ve -uygun hallerde-

üst yönetimden sorumlu olanlar dâhil) dürüstlüğü ve etik değerleri hakkında elde edilen bilgilere dayanmaktadır.

İşin Yürütülmesi Sırasında Etik Hükümlere Uyum (Bkz.: 23(b)(iii) paragrafı)

- A32. KKS 1, denetim şirketinin kendisinin ve personelinin etik hükümlere uyduklarına dair makul güvence sağlamayı amaçlayan politika ve prosedürler oluşturma sorumluluğunu düzenler. KYS 1; denetim şirketinin, sorumlulukların etik hükümlere uygun olarak yerine getirilmesine yönelik olarak kalite hedefleri oluşturma sorumluluğunu düzenler. Bu İHS sorumlu denetçinin, denetim ekibinin etik hükümlere uymasıyla ilgili sorumluluklarını belirler.²⁰³

...

²⁰³ KYS 1, 29 uncu paragraf

YÜRÜRLÜK TARİHİ

Kalite Yönetim Projesinden Kaynaklı Olarak Diğer Bazı Standartlarda Yapılan Değişiklikler, Kalite Yönetim Standardı 1 *Finansal Tabloların Bağımsız Denetim veya Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri veya İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Şirketleri İçin Kalite Yönetimi* ile aynı tarihte yürürlüğe girer.

KURUL KARARI

Karar No: 75935942-050.01.04 – [01/ 13752]

Karar Tarihi: 20/12/2022

Konu: Kredi Sözleşmesi Şartları İçeren Uzun Vadeli
Yükümlülükler - TMS 1’e İlişkin
Değişiklikler’in Yayınlanması

660 sayılı Kanun Hükümünde Kararname’nin 9’uncu maddesi uyarınca Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarıyla tam uyumu sağlamak üzere; Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından “*Classification of Liabilities as Current or Non-current- Amendments to IAS 1*” başlığıyla yayınlanan *Kredi Sözleşmesi Şartları İçeren Uzun Vadeli Yükümlülükler - TMS 1’e İlişkin Değişiklikler*’in yayınlanmasına karar verilmiştir.

**Kredi Sözleşmesi Şartları İçeren Uzun Vadeli
Yükümlülükler**

TMS 1’e İlişkin Değişiklikler

60, 71, 72A, 74 ve 139U paragrafları değiştirilmiştir. 72B ve 139W paragrafları eklenmiştir. 76'ncı paragraftan sonra 76ZA paragrafı eklenmiştir. Yeni eklenen metin altı çizili olarak, silinen metin ise üzeri çizili olarak gösterilmiştir. 69 ve 75'inci paragraflarda herhangi bir değişiklik yapılmamakta birlikte 69 ve 75'inci paragraflara atıf yapan paragrafların anlaşılabilirliğinin artırılması açısından bu paragraflara yer verilmiştir.

Yapı ve içerik

...

Finansal durum tablosu

...

Kısa vade/Uzun vade ayrımı

- 60 İşletme, likidite esasına göre yapılan sunumun güvenilir ve ihtiyaca daha uygun bilgi sağladığı durumlar dışında, dönen ve duran varlıklar ile kısa ve uzun vadeli yükümlülükleri 66-76B paragrafları uyarınca finansal durum tablosunda ayrı sınıflar hâlinde sunar. İşletme, söz konusu istisnai durum nedeniyle likidite esasına göre bir sunum yaptığında, bütün varlıkları ve yükümlülükleri likiditelerine göre sıralayarak sunar.

...

Kısa vadeli yükümlülükler

- 69 Bir yükümlülük aşağıdaki kısıtlardan herhangi birini karşıladığında, kısa vadeli yükümlülük olarak sınıflandırılır:
- (a) İşletmenin yükümlülüğü normal faaliyet döngüsü içinde ödemeyi beklemesi,
 - (b) İşletmenin yükümlülüğü esas olarak ticari amaçla elde tutması,
 - (c) Yükümlülüğün vadesinin raporlama döneminden sonraki on iki ay içinde dolacak olması veya
 - (d) İşletmenin, raporlama dönemi sonu itibarıyla yükümlülüğü ödemeyi raporlama döneminden en az on iki ay sonraya ertelemesini sağlayan bir hakkının bulunmaması
- İşletme diğer tüm yükümlülüklerini uzun vadeli yükümlülük olarak sınıflandırır.

...

Esas olarak ticari amaçla elde tutulma (69(b) paragrafı) veya vadenin raporlama döneminden sonraki on iki ay içinde dolacak olması (69(c) paragrafı)

- 71 Diğer kısa vadeli yükümlülükler, normal faaliyet döngüsü içinde yer almayan ancak vadesi raporlama döneminden itibaren on iki ay içinde dolacak olan veya öncelikle ticari amaçla elde tutulan yükümlülüklerdir. Bu tür kısa vadeli yükümlülükler örnek olarak; TFRS 9 uyarınca ticari amaçla elde tutulan tanımını karşılayan bazı finansal yükümlülükler, bankalardaki kredili mevduatlar, uzun vadeli finansal yükümlülüklerin kısa vadeli kısımları, ödenecek temettüleri, gelir vergileri ve ticari olmayan diğer borçlar verilebilir. Uzun vadede finansman sağlayan (diğer bir ifadeyle, işletmenin normal faaliyet döngüsü içinde kullanılan işletme sermayesinin bir parçası olmayan) ve raporlama döneminden sonraki on iki ay içinde ödenmeyecek olan finansal yükümlülükler, uzun vadeli yükümlülüklerdir ve bu yükümlülükler 72A-75'inci 74 ve 75'inci paragraf hükümlerine tabidir.

...

Ödemeyi raporlama döneminden en az on iki ay sonraya erteleme hakkı (69(d)paragrafı)

72A İşletmenin bir yükümlülüğün ödemesini raporlama döneminden en az on iki ay sonraya erteleme hakkının esasının bulunması ve söz konusu hakkın 72B-75'inci 73-75'inci paragraflarda açıklandığı gibi raporlama dönemi sonu itibarıyla mevcut olması gerekir. Ödemeyi erteleme hakkının işletmenin belirli koşulları yerine getirmesine bağlı olması durumunda, yalnızca işletmenin raporlama dönemi sonu itibarıyla söz konusu koşulları yerine getirmesi halinde raporlama dönemi sonunda bu hak mevcut olur. Borç veren taraf işletmenin bu koşulları yerine getirip getirmediğini daha sonraki bir tarihe kadar kontrol etmese bile işletme raporlama dönemi sonu itibarıyla söz konusu koşulları yerine getirmiş olmak zorundadır.

72B İşletmenin bir kredi sözleşmesinden doğan yükümlülüğünün ödemesini raporlama döneminden en az on iki ay sonraya erteleme hakkının bulunması işletmenin ilgili kredi sözleşmesindeki belirli şartlara (bundan sonra "kredi sözleşmesi şartları" olarak ifade edilecektir) uygunluk sağlamasına bağlı olabilir. 69(d) paragrafının uygulanması açısından:

- (a) -74-75'inci paragraflarda da açıklandığı üzere- işletmenin raporlama döneminde ya da öncesinde kredi sözleşmesi şartlarına uygunluk sağlaması gerektiği durumlarda bu şartlar ilgili erteleme hakkının raporlama dönemi sonunda mevcut olup olmadığını etkiler. İlgili kredi sözleşmesi şartlarına uyum, raporlama döneminden sonra değerlendirilecek olsa bile söz konusu şartlar ilgili erteleme hakkının dönem sonunda mevcut olup olmadığını etkiler (örneğin, kredi sözleşmesindeki bir şartın işletmenin raporlama dönemi sonundaki finansal durumuna bağlı olması ancak bu şartta uygunluğun raporlama dönemi sonrasında değerlendirilmesi).
- (b) İşletmenin, raporlama dönemi sonrasında kredi sözleşmesi şartlarına uygunluk sağlaması gerektiği durumlarda (örneğin, kredi sözleşmesindeki bir şartın işletmenin raporlama döneminden altı ay sonrasındaki finansal durumuna bağlı olması); bu şartlar söz konusu ilgili erteleme hakkının raporlama dönemi sonunda mevcut olup olmadığını etkilemez.

...

74 İşletmenin, uzun vadeli bir kredi sözleşmesinin koşullarını şartını raporlama dönemi sonunda veya daha önce ihlal etmesi ve bunun sonucunda yükümlülüğün talep halinde ödenmesi gereken bir yükümlülük haline gelmesi durumunda; borç veren, raporlama döneminden sonra ve finansal tabloların yayımlanması için onaylanmasından önce bu ihlalin bir sonucu olarak ödeme yapılmasını talep etmeyeceğini kabul etse dahi, işletme yükümlülüğü kısa vadeli olarak sınıflandırır. Yükümlülüğün kısa vadeli olarak sınıflandırılmasının nedeni, işletmenin, raporlama dönemi sonunda ödemelerini, bu tarihten en az on iki ay sonraya ertelemesini sağlayan hakkının bulunmamasıdır.

75 Ancak borç verenin, işletmeye, raporlama dönemi sonuna kadar ihlalinin düzeltilebileceği ve kendisinin de hemen ödeme talebinde bulunamayacağı bir süre tanımayı kabul etmesi ve bu sürenin raporlama döneminden en az on iki ay sonra dolacak olması durumunda işletme, söz konusu yükümlülüğü uzun vadeli olarak sınıflandırır.

...

76ZA 69-75'inci paragraflar uygulanırken, kredi sözleşmelerinden doğan yükümlülüklerin ödemesini erteleme hakkının; raporlama döneminden sonraki on iki ay içinde kredi sözleşmesi şartlarına uygunluk sağlanmasına bağlı olması durumunda (bakınız: 72B(b) paragrafı), söz konusu yükümlülükler uzun vadeli olarak sınıflandırılabilir. Bu tür durumlarda işletme, finansal tablo kullanıcılarının yükümlülüklerin raporlama döneminden sonraki on iki ay içinde geri ödenme riski taşıdığını anlamalarını sağlayacak bilgileri -aşağıdaki hususlar dahil olmak üzere- dipnotlarda açıklar:

- (a) Kredi sözleşmesi şartları (bu şartların niteliği ve işletmenin bunlara ne zaman uymak zorunda olduğu dahil) ve ilgili yükümlülüklerin defter değeri hakkındaki bilgiler.
- (b) -Varsa- işletmenin kredi sözleşmesi şartlarına uygunluk sağlarken gültük yaşayabileceğini gösteren durum ve koşullar (örneğin, kredi sözleşmesi şartlarına yönelik olası bir ihlali önlemek veya bunun etkilerini azaltmak amacıyla işletmenin raporlama döneminde ya da sonrasında bir adım atması). Ayrıca bu durum ve koşullar, şartlara uygunluğun işletmenin raporlama dönemi sonundaki koşullarına bağlı olmuş olsaydı, işletmenin bu şartlara uygunluk sağlamayacağı hususunu da içerir.

...

Geçiş ve yürürlük tarihi

...

139U Mart 2020'de yayımlanan Yükümlülüklerin Kısa veya Uzun Vadeli Olarak Sınıflandırılması, 69, 73, 74 ve 76'ncı paragrafları değiştirmiş ve 72A, 75A, 76A ve 76B paragraflarını eklemiştir. Bu değişiklikler, TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar uyarınca geriye dönük olarak 1 Ocak 2023 1 Ocak 2024 tarihi veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygulanır. Erken uygulamaya izin verilmektedir. İşletmenin bu değişiklikleri Kredi Sözleşmesi Şartları İçeren Uzun Vadeli Yükümlülükler'in yayımlanmasından sonraki bir dönemde erken uygulaması durumunda (bakınız ayrıca 139W paragrafı) ayrıca Kredi Sözleşmesi Şartları İçeren Uzun Vadeli Yükümlülükler'i de uygular. İşletme Kredi Sözleşmesi Şartları İçeren Uzun Vadeli Yükümlülükler'i erken uygulaması hâlinde bu hususu dipnotlarda açıklar.

...

139W Aralık 2022'de yayımlanan Kredi Sözleşmesi Şartları İçeren Uzun Vadeli Yükümlülükler 60, 71, 72A, 74 ve 139U paragraflarını değiştirmiş ve 72B ile 76ZA paragraflarını eklemiştir. İşletme:

- (a) 139U paragrafına ilişkin değişikliği Kredi Sözleşmesi Şartları İçeren Uzun Vadeli Yükümlülükler yayımlandığında uygular.
- (b) Diğer değişikliklerin tamamını TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar uyarınca geriye dönük olarak 1 Ocak 2024 tarihi veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygular. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Erken uygulama hâlinde Yükümlülüklerin Kısa veya Uzun Vadeli Olarak Sınıflandırılması da uygulanır. Kredi Sözleşmesi Şartları İçeren Uzun Vadeli Yükümlülükler'i erken uygulaması hâlinde işletme, bu hususu dipnotlarda açıklar.

KURUL KARARI

Karar No: 75935942-050.01.04 – [01/13753]

Karar Tarihi: 20/12/2022

Konu: Satış ve Geri Kirala İşlemindeki
Kira Yükümlülüğü -TFRS 16'ya İlişkin
Değişiklikler'in Yayınlanması

660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin 9'uncu maddesi uyarınca Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarıyla tam uyumu sağlamak üzere; Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından "*Lease Liability in a Sale and Leaseback-Amendments to IFRS 16*" başlığıyla yayımlanan *Satış ve Geri Kirala İşlemindeki Kira Yükümlülüğü TFRS 16'ya İlişkin Değişiklikler'in* yayımlanmasına karar verilmiştir.

Satış ve Geri Kirala İşlemindeki Kira Yükümlülüğü

TFRS 16'ya İlişkin Değişiklikler

102A, C1D ve C20E paragrafları eklenmiş ve C2 paragrafı değiştirilmiştir. C20E paragrafından önce yeni bir başlık eklenmiştir. Yeni eklenen metin altı çizili olarak, silinen metin ise üzeri çizili olarak gösterilmiştir.

Satış ve geri kiralama işlemleri

...

Varlığın devrinin bir satış işlemi olup olmadığının değerlendirilmesi

...

Varlığın devrinin bir satış işlemi olduğu durumlar

...

102A Kiralamanın fiilen başladığı tarihten sonra satıcı-kiracı, geri kiralamadan kaynaklanan kullanım hakkı varlığına 29-35 paragraflarını ve geri kiralamadan kaynaklanan kiralama yükümlülüğüne 36-46 paragraflarını uygular. 36-46 paragrafları uygulanırken, "kira ödemeleri" veya "revize edilmiş kira ödemeleri" satıcı-kiracı tarafından elde tutulan kullanım hakkıyla ilgili hiçbir kazanç ya da kayıp tutarı yansıtılmayacak şekilde belirlenir. Bu paragraftaki hükümlerin uygulanması satıcı-kiracının, 46(a) paragrafı uyarınca bir kiralamanın kısmen veya tamamen sonlandırılmasıyla ilgili herhangi bir kazanç ya da kaybın kâr veya zarara yansıtılmasını engellemez.

...

Ek C

Yürürlük tarihi ve geçiş

Yürürlük tarihi

...

C1D Aralık 2022 'de yayımlanan *Satış ve Geri Kirala İşlemindeki Kira Yükümlülüğü*, C2 paragrafını değiştirmiş ve 102A ile C20E paragraflarını eklemiştir. Satıcı-kiracı bu değişiklikleri 1 Ocak 2024 veya sonrasında başlayan yıllık hesap dönemlerinde uygular. Erken uygulamaya izin verilmektedir. Erken uygulama hâlinde bu husus dipnotlarda açıklanır.

Geçiş

C2 C1-C20E C19 paragraflarında yer alan hükümlerin amaçları çerçevesinde, ilk uygulama tarihi işletmenin bu Standardı ilk kez uyguladığı yıllık hesap döneminin başlangıcıdır.

...

Satış ve geri kirala işlemindeki kira yükümlülüğü

C20E Satıcı-kiracı *Satış ve Geri Kirala İşlemindeki Kira Yükümlülüğü*'nü (bakınız: C1D paragrafı) ilk uygulama tarihinden sonra gerçekleştirilen satış ve geri kirala işlemine TMS 8 uyarınca geriye dönük uygular.

...

KURUL KARARI

Karar No: 75935942-050.01.04 – [01/13754]

Karar Tarihi: 20/12/2022

Konu: Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi'ne İlişkin Değişikliklerin Yayımlanması

660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin 9'uncu maddesi uyarınca 07/06/2019 tarih ve 30794 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan ve Finansal Tablo Örnekleri ve Kullanım Rehberi'ni yürürlüğe koyan 2019/1 sayılı Türkiye Muhasebe Standartlarının Uygulanmasına Yönelik İlke Kararının "E. Finansal Tablolarda Asgari Olarak Yer Alması Gereken Diğer Kalemler" ana başlığı altında "I. Finansal Durum Tablosu" başlığı altında yer alan "Elektronik Para Kuruluşları ve Ödeme Kuruluşlarına İlişkin Özel Hususlar" alt başlığındaki 8'inci ve 9'uncu paragrafların aşağıdaki şekilde değiştirilmesine karar verilmiştir.

E. Finansal Tablolarda Asgari Olarak Yer Alması Gereken Diğer Kalemler

...

I. Finansal Durum Tablosu

...

Elektronik Para Kuruluşları ve Ödeme Kuruluşlarına İlişkin Özel Hususlar

...

8. Bir ödeme işleminin gerçekleştirilmesi için elektronik para kuruluşları ve ödeme kuruluşları tarafından, ödeme hizmeti kullanıcılarından alınan ancak henüz alıcıya ya da alıcının ödeme hizmeti sağlayıcısına ödenmemiş fonların korunması amacıyla bir banka nezdinde ödeme fonları koruma hesabına aktarılan fonlar, dönen varlıklar içinde "Nakit ve Nakit Benzerleri" kaleminden sonra gelmek üzere "**Ödeme Fonları Koruma Hesabı**" kaleminde ayrı olarak gösterilir.
9. Bir ödeme işleminin gerçekleştirilmesi için elektronik para kuruluşları ve ödeme kuruluşları tarafından ödeme hizmeti kullanıcılarından alınan ancak henüz alıcıya ya da alıcının ödeme hizmeti sağlayıcısına ödenmemiş fonlardan doğan yükümlülükler kısa vadeli yükümlülükler içinde "Diğer Finansal Yükümlülükler" kaleminden sonra gelmek üzere "**Ödeme Hesabı Yükümlülükleri**" kaleminde ayrı olarak gösterilir.

KURUL KARARI

Karar No: 75935942-050.01.04 – [01/13755]

Karar Tarihi: 20.12.2022

Konu : Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardının Yayınlanması

13/1/2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun (TTK) 88'inci maddesi ile 26/9/2011 tarihli ve 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 26'nı maddesi uyarınca; TTK'ya göre bağımsız denetime tabi olmayıp ihtiyari olarak Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını veya Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardını uygulamayan, TTK'nın 64 ilâ 88'inci madde hükümlerine tabi gerçek ve tüzel kişilerin finansal tablolarının gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir bilgi sağlaması amacıyla Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardının yayımlanmasına karar verilmiştir.

KÜÇÜK VE MİKRO İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTI

Amaç ve kapsam

MADDE 1 – (1) Bu Kararın amacı, Türk Ticaret Kanununa (TTK) göre bağımsız denetime tabi olmayan ve ihtiyari olarak Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını (TFRS) veya Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardını (BOBİ FRS) uygulamayan TTK'nın 64 ilâ 88'inci madde hükümlerine tabi gerçek ve tüzel kişi tacirlerin finansal tablolarının gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir bilgi sağlamasını teminen Ek'te yer alan Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardının (KÜMİ FRS) yürürlüğe konulmasıdır.

Dayanak

MADDE 2 – (1) Bu Karar, 13/1/2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun (TTK) 88'inci maddesi ile 26/9/2011 tarihli ve 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 26'ncı maddesine dayanılarak hazırlanmıştır.

Tanımlar

MADDE 3 – (1) Bu Kararda geçen;

- a) Kurum: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunu,
 - b) Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS): Kurum tarafından Türkiye Muhasebe Standardı, Türkiye Finansal Raporlama Standardı, Türkiye Muhasebe Standardı Yorum ve Türkiye Finansal Raporlama Standardı Yorum adlarıyla yayımlanan standartları,
 - c) Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS): Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan ve bağımsız denetime tabi olup Türkiye Finansal Raporlama Standartlarını uygulamayan işletmelerin uygulayacakları finansal raporlama standardını,
 - ç) Türkiye Muhasebe Standartları (TMS): Kurum tarafından yayımlanan, (b) bendinde tanımlanan Türkiye Finansal Raporlama Standartları, (c) bendinde tanımlanan Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı ile Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardını ve Kurum tarafından farklı işletme büyüklükleri, sektörler ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlar için belirlenen standartları ve bunlarla ilişkili diğer düzenlemeleri,
- ifade eder.

KÜMİ FRS'yi uygulayacak gerçek ve tüzel kişi tacirler

MADDE 4 – (1) Bu Karar ve Eki KÜMİ FRS'nin, 29/11/2022 tarihli ve 6434 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile yürürlüğe konulan Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar uyarınca bağımsız denetime tabi olmayan gerçek ve tüzel kişi tacirler tarafından aşağıdaki finansal tablolarda uygulanması zorunludur.

- i) Cumhurbaşkanlığı Kararı ile yürürlüğe konulan Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar kapsamı dışında diğer mevzuat uyarınca bağımsız denetime tabi olarak hazırlanan finansal tablolarda,
- ii) Belirli alanların düzenlenmesi ve denetlenmesinden sorumlu kurum, kurul veya kuruluşlarca talep edilen denetimden geçmiş veya Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan standartlara atıf yapılarak hazırlanması istenen finansal tablolarda.

(2) Kurum, diğer kurum ve kuruluşların görüşlerini alarak, Türk Ticaret Kanunu uyarınca hazırlanan finansal tablolar için değişik işletme büyüklükleri, sektörler ve işlemlere yönelik bu Karar ve eki KÜMİ FRS'nin uygulanmasını zorunlu tutmaya yetkilidir. Kurum tarafından bir belirleme yapıluncaya kadar bu maddenin birinci fıkrasının (i) ve (ii) bentleri kapsamında olmayan küçük ve mikro işletmeler bu Karar ve eki KÜMİ FRS'yi Türk Ticaret Kanunu uyarınca hazırlayacakları finansal tablolarda uygulamayı tercih edebilirler.

(3) Bu Karar kapsamına giren gerçek ve tüzel kişi tacirler birinci fıkra uyarınca hazırlayacakları finansal tabloları TFRS veya BOBİ FRS'ye uygun olarak hazırlamayı tercih edebilirler.

Küçük ve Mikro İşletme

MADDE 5 – (1) KÜMİ FRS'nin uygulanması açısından, aşağıdaki üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerini aşan gerçek ve tüzel kişi tacirler müteakip raporlama döneminde küçük işletme olarak değerlendirilir:

- a) Aktif toplamı 3.5 milyon ve üstü Türk Lirası.
- b) Yıllık net satış hasılatı 7 milyon ve üstü Türk Lirası.
- c) Ortalama çalışan sayısı 10 ve üstü.

(2) Birinci fıkrada belirtilen ölçütleri sağlamayan gerçek ve tüzel kişi tacirler bu Karar uyarınca mikro işletme olarak değerlendirilir.

Esas alınacak finansal tablolar

(3) Gerçek ve tüzel kişi tacirler tarafından aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı hesaplanırken vergi mevzuatı çerçevesinde vergi dairelerine sunulan finansal tablolar esas alınır.

(4) Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar uyarınca bağımsız denetim kapsamından çıkan gerçek ve tüzel kişi tacirler, küçük ve mikro işletme kapsamında olup olmadıklarını değerlendirirken bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolarını dikkate alır.

Ortalama çalışan sayısının hesaplanması

(5) Ortalama çalışan sayısının hesabında 30/11/2022 tarihli ve 32029 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar dikkate alınır.

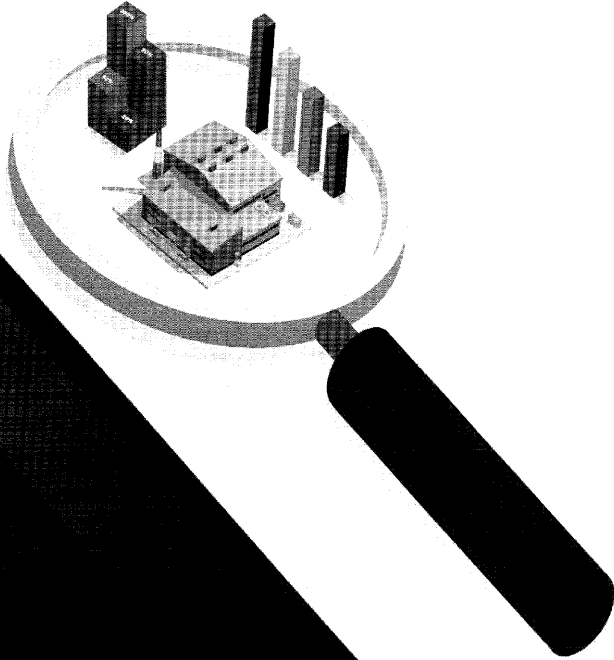
Yürürlük tarihi ve geçiş

MADDE 6 – (1) Bu Karar, 1/1/2023 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer. Bununla birlikte, Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardının erken uygulanması mümkündür.

Yürütme

MADDE 7 – (1) Bu Karar hükümlerini Kurum Başkanı yürütür.

Küçük ve Mikro İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardı



Bağımsız Denetime
Tabi Olmayan İşletmeler İçin

► **2022**
Sürümü

**KÜÇÜK VE MİKRO İŞLETMELER
İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA
STANDARDI**

BÖLÜMLER

BÖLÜM 1 KAVRAMLAR VE GENEL İLKELER	
Kapsam	
Finansal Durum.....	
Finansal Performans.....	
Ölçüme İlişkin Genel İlkeler	
Ölçüm Esasları	
BÖLÜM 2 FİNANSAL TABLOLARIN SUNUMU	
Kapsam	
Finansal Tablolara İlişkin Genel Hükümler	
Finansal Tablolarda Yer Verilmesi Gereken Bilgiler	
Finansal Tablolarda Sunulan Bilgilerin Özellikleri	
İhtiyaca Uygunluk	
Gerçeğe Uygun Sunum	
Anlaşılabilirlik.....	
Karşılaştırılabilirlik	
Zamanında Sunum.....	
Finansal Raporlamanın Genel İlkeleri	
İşletmenin Sürekliliği	
Tahakkuk Esası	
İhtiyatlılık.....	
Önemlilik.....	
Mahsup (Netleştirme) Yasağı.....	
Raporlamanın Sıklığı.....	
Karşılaştırmalı Bilgi	
Sunumda Tutarlılık.....	
BÖLÜM 3 FİNANSAL DURUM TABLOSU	
Kapsam	
Finansal Durum Tablosunun Sunumu	
EK - KÜÇÜK VE MİKRO İŞLETMELERE YÖNELİK FİNANSAL DURUM TABLOSU.....	
BÖLÜM 4 KÂR VEYA ZARAR TABLOSU	
Kapsam	
Kâr veya Zarar Tablosunun Sunumu	
EK - KÜÇÜK VE MİKRO İŞLETMELERE YÖNELİK KÂR VEYA ZARAR TABLOSU.....	
BÖLÜM 5 MUHASEBE POLİTİKALARI, TAHMİNLER VE HATALAR.....	

Kapsam	
Muhasebe Politikalarının Seçimi ve Uygulanması	
Muhasebe Politikalarındaki Değişiklikler	
Geriye Dönük Uygulama.....	
Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler	
Geçmiş Dönem Hataları	
Geriye Dönük Düzeltme.....	
İlave Finansal Durum Tablosu Sunulması	
Açıklamalar	
BÖLÜM 6 RAPORLAMA DÖNEMİNDEN SONRAKİ OLAYLAR	
Kapsam	
Raporlama Döneminden Sonraki Olayların Tanımı	
Raporlama Döneminden Sonraki Düzeltme Gerekli Olaylar	
Raporlama Döneminden Sonraki Düzeltme Gerektirmeyen Olaylar	
Kâr Payı	
İşletmenin Sürekliliği	
BÖLÜM 7 HASILAT	
Kapsam	
Hasılatın Ölçümü	
Mal veya Hizmetlerin Takası	
Mal Satışı	
Hizmet Sunumu	
İnşa Sözleşmeleri	
Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi	
Faiz, İsim Hakkı ve Kâr Payları	
BÖLÜM 8 STOKLAR	
Kapsam	
Ölçüm	
Stokların Maliyetinin Belirlenmesi	
Stok Maliyetine Dâhil Edilmeyen Giderler	
Hizmet Sunan İşletmelerin Stok Maliyeti	
Canlı Varlıkların Hasadından Elde Edilen Tarımsal Ürünlerin Maliyeti	
Maliyet Ölçüm Teknikleri	
Maliyet Hesaplama Yöntemleri	
Stoklarda Değer Düşüklüğü	
Gider Olarak Finansal Tablolara Alma	
BÖLÜM 9 TARIMSAL FAALİYETLER	

Kapsam

Tanımlar

Finansal Tablolara Alma ve Ölçüm.....

Gerçeğe Uygun Değerin Belirlenmesi.....

BÖLÜM 10 FİNANSAL ARAÇLAR VE ÖZKAYNAKLAR

Kapsam

Tanımlar

Finansal Varlık ve Yükümlülüklerin Finansal Tablolara Alınması

Finansal Varlık ve Yükümlülüklerin Ölçümü.....

Alacak ve Borçlar

Borçlanma Araçları

İlk Ölçüm

Sonraki Ölçüm

Özkaynak Araçlarındaki Yatırımlar

Diğer Finansal Araçlar

Değer Düşüklüğü

Finansal Varlıkların Finansal Tablo Dışı Bırakılması

Finansal Yükümlülüklerin Finansal Tablo Dışı Bırakılması

İşletmenin Kendi Özkaynak Araçları

Özkaynak Araçlarının İlk İhracı

İşletmenin Kendi Özkaynak Araçlarını Geri Satın Alması

Ortaklara Yapılan Dağıtımlar

BÖLÜM 11 MADDİ DURAN VARLIKLAR

Kapsam

Finansal Tablolara Alma ve Ölçüm.....

Sonraki Ölçüm.....

Amortisman

Değer Düşüklüğü.....

Finansal Tablo Dışı Bırakma

BÖLÜM 12 MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

Kapsam

Finansal Tablolara Alma ve Ölçüm.....

Sonraki Ölçüm.....

İtfa

Değer Düşüklüğü.....

Finansal Tablo Dışı Bırakma

BÖLÜM 13 KİRALAMALAR.....

Kapsam

Tanımlar

Kiralama İşlemlerinin Sınıflandırılması

Kiralama İşlemlerinin Kiracı Tarafından Finansal Tablolara Alınması ve Ölçümü

Finansal Kiralama.....

Faaliyet Kiralaması.....

Kiralama İşlemlerinin Kiraya Veren Tarafından Finansal Tablolara Alınması ve Ölçümü

Finansal Kiralama.....

Kiraya Verenin Finansal Kiralamaya Konu Varlığın Üretimini veya Satışını Yapması

Faaliyet Kiralaması.....

BÖLÜM 14 DEVLET TEŞVİKLERİ

Kapsam

Finansal Tablolara Alma ve Ölçüm.....

BÖLÜM 15 BORÇLANMA MALİYETLERİ

Kapsam

Finansal Tablolara Alma

BÖLÜM 16 VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ

Kapsam

Genel İlke.....

Değer Düşüklüğü Göstergeleri.....

Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer

Değer Düşüklüğünün Finansal Tablora Alınması.....

Değer Düşüklüğü Zararının İptali.....

BÖLÜM 17 KARŞILIKLAR, ŞARTA BAĞLI YÜKÜMLÜLÜKLER VE ŞARTA BAĞLI VARLIKLAR
.....

Kapsam

Karşılıklar.....

Karşılıklara İlişkin Tazminatlar.....

Kıdem Tazminatı Karşılığı.....

Şarta Bağlı Yükümlülükler

Şarta Bağlı Varlıklar

BÖLÜM 18 YABANCI PARA ÇEVİRİM İŞLEMLERİ

Kapsam

Finansal Tablolara Alma ve Ölçüm.....

Sonraki Ölçüm.....

Yabancı Para Cinsinden Avans Bedelleri

BÖLÜM 19 İŞLETME BİRLEŞMELERİ.....

Kapsam

İşletme Birleşmelerinin Finansal Tablolara Alınması

BÖLÜM 20 GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER.....

Kapsam

Dönem Vergisinin Finansal Tablolara Alınması

BÖLÜM 21 DİPNOTLAR.....

Kapsam

Dipnotların Sunumuna İlişkin Genel İlkeler

Dipnotlarda Yer Verilmesi Gereken Bilgiler

Tüm İşletmeler Tarafından Yapılacak Açıklamalar

Temel Açıklamalar

Muhasebe Politikaları ve Tahminler.....

Raporlama Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Olaylar.....

Stoklar

Finansal Araçlar.....

Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar.....

Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar

İşletme Birleşmeleri.....

Ana Ortaklık, Bağlı Ortaklık ve İştiraklerle İlgili Açıklamalar

Küçük İşletmeler Tarafından Yapılacak İlave Açıklamalar

Stoklar

Finansal Araçlar.....

Tarımsal Faaliyetler.....

Kiralamalar

Diğer Açıklamalar

BÖLÜM 22 KÜÇÜK VE MİKRO İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDINA GEÇİŞ

Kapsam

İlk Geçiş

Geçiş Tarihinde Finansal Tabloların Hazırlanmasında Uygulanacak İşlemler

Muafiyetler

Bu Standardın Bazı Hükümlerinin Geriye Dönük Uygulanmasına İlişkin Muafiyetler

Bu Standardın Bazı Hükümlerinin Uygulanmasına İlişkin Muafiyetler

Düzeltilmelerin Yapılmasının Mümkün Olmaması

Açıklamalar

TERİMLER SÖZLÜĞÜ

BÖLÜM 1

KAVRAMLAR VE GENEL İLKELER

Kapsam

- 1.1 Bu bölüm, **finansal tabloların ihtiyaca uygun** olması ve **gerçeğe uygun sunum** sağlaması amacıyla, işletmeler tarafından gerçekleştirilen işlemlerin finansal tablolara alınmasına ve **ölçümüne** ilişkin temel kavram ve ilkeleri düzenlemektedir.
- 1.2 Finansal tablolar, işletmelerin finansal durumu ve finansal performansı hakkında bilgi sunar.

Finansal Durum

- 1.3 Finansal durum, bir işletmenin belirli bir tarihte **Finansal Durum Tablosunda** sunulan **varlıklarının, yükümlülüklerinin ve özkaynaklarının** birbirleriyle ilişkisini ifade eder. Finansal Durum Tablosunda sunulan bu unsurlar aşağıda tanımlanmıştır:
 - a) Varlık, geçmişteki olayların bir sonucu olarak işletme tarafından kontrol edilen mevcut bir ekonomik kaynaktır. Ekonomik kaynak, ekonomik fayda üretme potansiyeline sahip bir haktır.
 - b) Yükümlülük, işletmenin geçmişteki olayların bir sonucu olarak bir ekonomik kaynağı devretme konusundaki mevcut mükellefiyettir. Mükellefiyet, bir işletmenin kaçınma imkânının olmadığı bir görev veya sorumluluktur.
 - c) Özkaynak, işletmenin tüm yükümlülükleri düşüldükten sonra varlıkları üzerinde kalan haklarıdır.
- 1.4 Bir varlık veya yükümlülük ancak aşağıdaki ölçütleri sağlaması halinde Finansal Durum Tablosuna alınır:
 - a) İlgili kaleme ilişkin gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye girişinin veya işletmeden çıkışının **muhtemel** olması ve
 - b) Maliyetinin veya değerinin güvenilir olarak ölçülebilmesi.
- 1.5 Varlık ya da yükümlülük tanımını karşılayan bazı kalemler, finansal tablolara alma ölçütlerini sağlamaması durumunda Finansal Durum Tablosunda varlık ya da yükümlülük olarak yer almaz. Örneğin; **şarta bağlı yükümlülük** ve **şarta bağlı varlıklar** bu kapsamda değerlendirilebilir.

Finansal Performans

- 1.6 Finansal performans, bir işletmenin **Kâr veya Zarar Tablosunda** sunulan, **raporlama dönemi** boyunca elde ettiği **gelir**lerin ve katlandığı **gider**lerin birbiriyle olan ilişkisini ifade eder. Kâr veya Zarar Tablosunda sunulan bu unsurlar aşağıda tanımlanmıştır:
 - a) Gelir, özkaynak üzerindeki talep hakkı sahiplerinin yaptığı katkılar haricinde, özkaynakta artışa yol açan varlıklardaki artışlar veya yükümlülüklerdeki azalışlardır.

- b) Gider, özkaynak üzerindeki talep hakkı sahiplerine yapılan dağıtımlar haricinde, özkaynakta azalışa yol açan varlıklardaki azalışlar veya yükümlülüklerdeki artışlardır.
- 1.7 Bir gelir veya gider ancak aşağıdaki ölçütleri sağlaması halinde Kâr veya Zarar Tablosuna alınır:
- a) İlgili kaleme ilişkin gelecekteki ekonomik faydaların işletmeye girişinin veya işletmeden çıkışının muhtemel olması ve
- b) Maliyetinin veya değerinin güvenilir olarak ölçülebilmesi.
- 1.8 Gelir veya gider tanımını karşılayan bazı kalemler, finansal tablolara alma ölçütlerini sağlamaması durumunda Kâr veya Zarar Tablosunda gelir veya gider olarak yer almaz.
- 1.9 Finansal tablolara alma ölçütlerini sağlamayan bir varlık, yükümlülük, gelir veya gider daha sonraki bir tarihte bu ölçütleri taşır duruma gelebilir.

Ölçüme İlişkin Genel İlkeler

- 1.10 Bu Standart, finansal tablolarda sunulacak varlık, yükümlülük, özkaynak, gelir ve giderler için kullanılacak ölçüm esaslarını belirler. Ölçüm, finansal tablolarda yer alan varlık, yükümlülük, gelir ve giderlerin parasal tutarının belirlenmesi işlemidir.
- 1.11 Bu Standartta başka bir ölçüm esasları belirlenmediği sürece, varlık ve yükümlülükler ilk defa finansal tablolara alınırken **maliyet bedeli** esas alınarak ölçülür.

Ölçüm Esasları

- 1.12 Bu Standartta yer alan temel ölçüm esasları, maliyet bedeli ve **gerçeğe uygun değer**dir.

Maliyet bedeli: Varlıklar açısından maliyet bedeli, bir varlık edinildiğinde veya oluşturulduğunda varlığı edinmek veya oluşturmak için ödenen bedel artışı işlem maliyetleridir.

Yükümlülükler açısından maliyet bedeli ise, bir yükümlülüğe katlanıldığında veya bir yükümlülük devrahındığında yükümlülüğe katlanmak veya onu devralmak için alınan bedelin değeri eksi işlem maliyetleridir.

Gerçeğe uygun değer: Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde olağan bir işlemde, bir varlığın satışından elde edilecek veya bir yükümlülüğün devrinde ödenecek fiyattır.

BÖLÜM 2

FİNANSAL TABLOLARIN SUNUMU

Kapsam

- 2.1 Bu bölümde, **finansal tablolara** ilişkin genel hükümler, finansal tablolarda yer verilmesi gereken bilgiler, finansal tablolarda sunulan bilgilerin özellikleri ve finansal raporlamanın genel ilkeleri ele alınmaktadır.

Finansal Tablolara İlişkin Genel Hükümler

- 2.2 Finansal tabloların amacı, işletmenin finansal durumu ve finansal performansı hakkında ilgili tarafların alacakları kararlarda faydalı olacak nitelikte finansal bilgi sunmaktır. Finansal tablolar ayrıca, yöneticilerin işletmenin kaynaklarını ne ölçüde etkin kullandıklarını gösteren bilgiler sağlar.
- 2.3 Finansal tablolar aşağıdakilerden oluşur:
- Finansal Durum Tablosu,**
 - Kâr veya Zarar Tablosu** ve
 - Dipnotlar.**
- 2.4 Finansal tablolar, bu Standart hükümlerine uygun olarak, açık ve anlaşılır bir şekilde sunulur. Finansal tabloların bu Standart hükümleriyle tam olarak uyumlu olduğu dipnotlarda açık bir şekilde belirtilir.
- 2.5 Karşılaştırmalı sunum bakımından, Finansal Durum Tablosu, Kâr veya Zarar Tablosu ve bunlara ilişkin dipnotların her biri en az iki **raporlama dönemi**ni kapsayacak şekilde sunulur.

Finansal Tablolarda Yer Verilmesi Gereken Bilgiler

- 2.6 Finansal tablolar -varsa- birlikte yayımlandığı belgelerden açıkça ayırt edilecek şekilde gösterilir.
- 2.7 Aşağıdaki bilgilere finansal tablolarda açık bir şekilde yer verilir ve sunulan bilgilerin anlaşılması açısından gerekli hallerde söz konusu bilgiler tekrarlanır:
- İşletmenin ticaret unvanı ve önceki raporlama döneminden bu yana unvanında meydana gelen değişiklikler,
 - Raporlama döneminin sona erdiği tarih ve finansal tabloların kapsadığı dönem,

c) Finansal tabloların sunulduğu para birimi ve

ç) Finansal tablolarda yer alan tutarlarda yuvarlama yapılmış ise yuvarlamanın derecesi.

Finansal Tablolarda Sunulan Bilgilerin Özellikleri

2.8 Finansal tablolarda sunulan bilgilerin özellikleri; **ihtiyaca uygunluk, gerçeğe uygun sunum**, anlaşılabilirlik, karşılaştırılabilirlik ve zamanında sunumdur. İhtiyaca uygunluk ve gerçeğe uygun sunum faydalı finansal bilginin temel özellikleri iken, anlaşılabilirlik, karşılaştırılabilirlik ve zamanında sunum destekleyici özellikleridir.

İhtiyaca Uygunluk

2.9 Finansal tablolarda sunulan bilginin, finansal tablo kullanıcılarının karar alma ihtiyaçlarını karşılayacak nitelikte olması gerekir. Finansal bilgi; finansal tablo kullanıcılarının geçmişteki, bugünkü ve gelecekteki olayları değerlendirmelerine yardımcı oluyorsa veya söz konusu kullanıcıların geçmiş değerlendirmelerini doğrulamak ya da düzeltmek suretiyle kararlarını etkileme gücüne sahipse ihtiyaca uygundur.

Gerçeğe Uygun Sunum

2.10 Finansal bilgi, açıklamayı amaçladığı ekonomik olayları gerçeğe uygun bir şekilde sunmalıdır. Gerçeğe uygun sunum, işlem ve olayların etkilerinin; **varlık, yükümlülük, özkaynak, gelir** ve **gider** tanımlarına ve finansal tablolara alma ölçütlerine uygun olarak sunulmasıdır. Gerçeğe uygun sunumun sağlanabilmesi için bilginin tam, tarafsız ve hatasız olması, aynı zamanda işlem ve olayların sadece hukuki biçimini değil, özünü yansıtması gerekir. Ekonomik bir olayın özü ve hukuki biçiminin aynı olmadığı durumlarda, sadece hukuki biçimi hakkında bilgi sağlamak, ekonomik olayın gerçeğe uygun sunulduğunu göstermez.

Anlaşılabilirlik

2.11 Finansal bilgiler, işletme faaliyetleri ve ekonomik faaliyetler ile muhasebe hakkında makul seviyede bilgisi olan, bu bilgileri dikkatli ve özenli bir şekilde analiz edebilen kullanıcılar tarafından anlaşılabilir şekilde sunulmalıdır.

Karşılaştırılabilirlik

2.12 Karşılaştırılabilirlik, kullanıcıların finansal tablo kalemleri arasındaki benzerlikleri ve farklılıkları belirleyebilmesini ve anlayabilmesini sağlar. Dolayısıyla, benzer işlem ve olayların finansal etkilerinin **ölçümü** ve sunumu, dönemler itibarıyla ve diğer işletmelerin ölçüm ve sunumlarıyla tutarlı olmalıdır.

Zamanında Sunum

- 2.13 Zamanında sunum, finansal bilginin, finansal tablo kullanıcılarının kararlarını etkileyebileceği bir zamanda kullanıma sunulmasıdır.

Finansal Raporlamanın Genel İlkeleri

- 2.14 Finansal raporlamanın genel ilkeleri; işletmenin sürekliliği, tahakkuk esası, ihtiyatlılık, önemlilik, mahsup (netleştirme) yasağı, raporlamanın sıklığı, karşılaştırmalı bilgi ve sunumda tutarlılıktır.

İşletmenin Sürekliliği

- 2.15 İşletme yönetimi finansal tabloları hazırlarken işletmenin faaliyetlerini sürdürüp sürdüremeyeceğini değerlendirir. Yönetimin, işletmeyi tasfiye etme veya ticari faaliyetlerine son verme niyetinin ya da zorunluluğunun bulunmadığı durumlarda finansal tablolar işletmenin sürekliliği varsayımına dayanılarak hazırlanır.
- 2.16 Yönetim, işletmenin sürekliliği varsayımının geçerli olup olmadığını değerlendirirken raporlama dönemi sonundan itibaren en az on iki aylık dönemi kapsayacak şekilde gelecek hakkında elde edilebilen bütün bilgileri dikkate alır ve işletmenin faaliyetlerini sürdürebilmesini ciddi şekilde şüpheli hale getirebilecek şartlarla ilgili önemli belirsizlikleri tespit ederse, söz konusu belirsizlikleri dipnotlarda açıklar.
- 2.17 Yönetimin işletmeyi tasfiye etme veya ticari faaliyetine son verme niyetinin ya da zorunluluğunun bulunması durumunda finansal tablolar farklı bir esasa göre hazırlanır. Bu durumda işletmenin sürekliliği varsayımının kullanılmadığı, finansal tabloların hazırlanmasında hangi esasın kullanıldığı ve işletmenin sürekliliği varsayımının neden geçerli olmadığı dipnotlarda açıklanır.

Tahakkuk Esası

- 2.18 Finansal tablolar tahakkuk esasına göre düzenlenir. Tahakkuk esasına göre, **nakit** giriş ve çıkışlarının gerçekleştiği döneme bakılmaksızın, varlıklar, yükümlülükler, özkaynak, gelir ve giderler Bölüm 1 *Kavramlar ve Genel İlkeler*'de yer alan tanımları ve finansal tablolara alma ölçütlerini sağladığında finansal tablolara yansıtılır.

İhtiyatlılık

- 2.19 İhtiyatlılık, belirsizlikler nedeniyle tahmin yapılması gereken hallerde varlık ve gelirlerin olduğundan daha yüksek, yükümlülük ve giderlerin ise olduğundan daha düşük belirlenmemesi için temkinli davranılmasını ifade eder. Bununla birlikte, ihtiyatlı bir tutum

içinde olmak varlıkların veya gelirlerin olduğundan daha düşük, yükümlülüklerin veya giderlerin ise olduğundan daha yüksek belirlenmesine izin vermez. Dolayısıyla, ihtiyatlılığın gerçeğe uygun sunumu engellememesi gerekir.

Önemlilik

- 2.20 Bilgilerin verilmemesinin, yanlış verilmesinin veya gizlenmesinin; genel amaçlı finansal tablo kullanıcılarının işletme hakkında finansal bilgi sağlayan finansal tablolara dayanarak verecekleri kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa, bu bilgi önemlidir.
- 2.21 Nitelik veya fonksiyonları itibarıyla benzer özelliklere sahip işlem ve olayların bir araya getirilmesiyle oluşturulan her bir önemli hesap grubu, finansal tablolarda ayrı olarak sunulur. Münferit bir finansal tablo kaleminin önemli olup olmadığı, benzer diğer kalemlerle karşılaştırılarak belirlenir. Diğer ibaresini taşıyan hesap kaleminin, altında sunulduğu hesap grubunun %20'sini veya aktif toplamın %5'ini aşması durumunda söz konusu kalemlerin Finansal Durum Tablosunda ayrıca sunulması gerekir.
- 2.22 Bir kalemin tek başına önemli olmaması durumunda, bu kalem finansal tablolarda ya da dipnotlarda diğer benzer kalemlerle birleştirilebilir.

Mahsup (Netleştirme) Yasağı

- 2.23 Bu Standartla zorunlu tutulan ya da izin verilen haller dışında, varlık ve yükümlülükler veya gelir ve giderler birbirlerinden mahsup edilemez.

Raporlamanın Sıklığı

- 2.24 Finansal tablolar normalde yıllık olarak hazırlanır ve finansal tabloların her bir raporlama dönemi sonunda sunulması gerekir. Raporlama dönemi sonunun değişmesi nedeniyle finansal tabloların bir yıldan daha uzun ya da daha kısa bir süre için sunulması durumunda, aşağıdaki hususlar dipnotlarda açıklanır:
- İşletmenin raporlama döneminin değiştiği,
 - Daha uzun veya daha kısa bir dönem kullanılmasının nedeni ve
 - Finansal tablolarda yer alan tutarların (dipnotlar da dâhil olmak üzere) tam anlamıyla karşılaştırılabilir olmadığı.

Karşılaştırmalı Bilgi

- 2.25 Cari raporlama dönemine ait finansal tablolarda yer alan tutarların tamamının, önceki raporlama dönemine ilişkin tutarlarla birlikte karşılaştırmalı olarak sunulması gerekir. Cari

raporlama dönemine ait finansal tabloların anlaşılması açısından gerekli olduğu durumlarda, açıklayıcı ve tanımlayıcı nitelikteki bilgiler de karşılaştırmalı olarak sunulur.

2.26 Cari raporlama dönemine ait tutarların önceki raporlama dönemine ait tutarlarla karşılaştırılabilir olmaması durumunda, bu husus gerekçeleriyle birlikte dipnotlarda açıklanır.

Sunumda Tutarlılık

2.27 Aşağıdaki koşullar oluşmadığı sürece, finansal tablo kalemlerinin sunumunda ve sınıflandırılmasında dönemler itibarıyla herhangi bir değişiklik yapılamaz:

a) İşletme faaliyetlerinin niteliğindeki önemli bir değişiklik veya finansal tabloların gözden geçirilmesi sonucunda, Bölüm 5 *Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar*'da yer alan **muhasebe politikalarının** seçimi ve uygulanması açısından başka bir sunum veya sınıflandırmanın daha uygun olacağı açık olması veya

b) Bu Standardın, sunumda bir değişiklik yapılmasını zorunlu kılması.

2.28 Finansal tablo kalemlerinin sunumunda ve sınıflandırılmasında değişiklik yapıldığı durumlarda, yeniden sınıflandırmanın mümkün olmadığı durumlar haricinde karşılaştırmalı tutarlar yeniden sınıflandırılır.

BÖLÜM 3

FİNANSAL DURUM TABLOSU

Kapsam

- 3.1 Bu bölümde, **Finansal Durum Tablosunun** hazırlanmasına ve sunulmasına ilişkin esaslar düzenlenmektedir.
- 3.2 Finansal Durum Tablosu, işletmenin finansal durumu hakkında bilgi vermek üzere hazırlanan ve işletmenin belirli bir tarihteki **varlık, yükümlülük** ve **özkaynaklarını** gösteren tablodur.

Finansal Durum Tablosunun Sunumu

- 3.3 Finansal Durum Tablosu, işletmeler tarafından ekteki örneğe uygun olarak hazırlanır. Cari ve karşılaştırılabilir dönem bakiyeleri sıfır olan kalemlere Finansal Durum Tablosunda yer verilmeyebilir.
- 3.4 İşletme, finansal durumun anlaşılması açısından gerekli olduğunda, ekteki örneğe bağlı kalmak şartıyla, alt kalemlere, alt toplamlara ve ilave kalemlere yer verebilir.
- 3.5 Dönen ve duran varlıklar, kısa ve uzun vadeli yükümlülükler ve özkaynaklar Finansal Durum Tablosunda ayrı sınıflar şeklinde sunulur.
- 3.6 Aşağıdaki özelliklerden herhangi birini taşıyan varlıklar, dönen varlık olarak sınıflandırılır:
- a) İşletmenin normal **faaliyet döngüsü** içinde paraya çevrilmesinin, satılmasının veya tüketilmesinin beklenmesi,
 - b) Esas olarak alım-satım amacıyla elde tutulması,
 - c) **Raporlama döneminden** sonraki on iki ay içinde paraya çevrilmesinin beklenmesi veya
 - ç) **Nakit** veya **nakit benzeri** olması (raporlama döneminden sonraki on iki ay içinde bir varlığın takası veya bir yükümlülüğün yerine getirilmesi için kullanılması konusunda bir kısıtlama altında olmadığı durumlarda).

Nakit benzerleri, tutarı belirli bir nakde kolayca çevrilebilen ve değerindeki değişim riski önemsiz olan kısa vadeli ve yüksek likiditeye sahip yatırımlardır. Nakit benzerleri, yatırım veya diğer amaçlardan ziyade kısa vadeli nakit taahhütlerinin yerine getirilmesi amacıyla elde tutulur. Bir yatırım kısa vadeye (örneğin, edinim tarihinden itibaren üç ay veya daha kısa bir vadeye) sahip olduğunda genellikle nakit

benzeri olarak nitelendirilir. Bununla birlikte **öz kaynak araçları** genellikle nakit benzeri olarak değerlendirilemez.

- 3.7 3.6 paragrafındaki özellikleri taşımayan diğer tüm varlıklar, duran varlık olarak sınıflandırılır.
- 3.8 Aşağıdaki özelliklerden herhangi birini taşıyan yükümlülükler, kısa vadeli olarak sınıflandırılır:
- a) Normal faaliyet döngüsü içinde ödenmesinin beklenmesi,
 - b) Esas olarak alım-satım amacıyla üstlenilmesi,
 - c) Raporlama döneminden sonraki on iki ay içinde yerine getirilecek olması veya
 - ç) Ödenmesinin raporlama döneminden sonraki en az on iki ay süreyle ertelenebilmesine yönelik koşulsuz bir hakkın mevcut olmaması.
- 3.9 3.8 paragrafındaki özellikleri taşımayan diğer tüm yükümlülükler, uzun vadeli yükümlülük olarak sınıflandırılır.
- 3.10 Özkaynaklarda temel olarak ödenmiş sermaye, yedekler, geçmiş yıllar kârları/zararları, dönem net kâr/zararı gibi kalemler sunulur. Özkaynağın toplam **defter değeri** (toplam özkaynak) doğrudan ölçülmez. Toplam özkaynak, **finansal tablolara** alınan tüm varlıkların toplam defter değeri eksi finansal tablolara alınan tüm yükümlülüklerin toplam defter değerine eşittir.

EK - KÜÇÜK VE MİKRO İŞLETMELERE YÖNELİK FİNANSAL DURUM TABLOSU

..... ŞİRKETİ TARİHLİ FİNANSAL DURUM TABLOSU

(TL)

	Dipnot Referansı	Cari Dönem	Önceki Dönem
VARLIKLAR			
Dönen Varlıklar			
Nakit ve Nakit Benzerleri			
Finansal Yatırımlar			
Ticari Alacaklar			
Diğer Alacaklar			
Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Alacaklar			
Stoklar			
Canlı Varlıklar			
Peşin Ödenmiş (Gelecek Aylara Ait) Giderler ve Gelir Tahakkukları			
Diğer Dönen Varlıklar			
Toplam Dönen Varlıklar			
Duran Varlıklar			
Ticari Alacaklar			
Diğer Alacaklar			
Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Alacaklar			
Finansal Yatırımlar			
Bağlı Ortaklık, İştirak ve Müştereken Kontrol Edilen İşletmeler			
Canlı Varlıklar			
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller*			
Maddi Duran Varlıklar			
Maddi Olmayan Duran Varlıklar			
Peşin Ödenmiş (Gelecek Yıllara Ait) Giderler ve Gelir Tahakkukları			
Diğer Duran Varlıklar			
Toplam Duran Varlıklar			
TOPLAM VARLIKLAR			

* Bu kalem, Bölüm 11 *Maddi Duran Varlıklar*'ın 11.4 paragrafı uyarınca yatırım amaçlı gayrimenkullerine Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı (BOBİ FRS) Bölüm 13 *Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller* hükümlerini uygulamayı seçen işletmeler tarafından kullanılır.

(TL)

	Dipnot Referansı	Cari Dönem	Önceki Dönem
KAYNAKLAR			
Kısa Vadeli Yükümlülükler			
Finansal Yükümlülükler			
Ticari Borçlar			
Diğer Borçlar			
Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Borçlar			
Ödenecek Vergi ve Benzeri Yükümlülükler			
Karşılıklar			
Ertelenmiş (Gelecek Aylara Ait) Gelirler ve Gider Tahakkukları			
Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler			
Toplam Kısa Vadeli Yükümlülükler			
Uzun Vadeli Yükümlülükler			
Finansal Yükümlülükler			
Ticari Borçlar			
Diğer Borçlar			
Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Borçlar			
Ödenecek Vergi ve Benzeri Yükümlülükler			
Karşılıklar			
Ertelenmiş (Gelecek Yıllara Ait) Gelirler ve Gider Tahakkukları			
Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler			
Toplam Uzun Vadeli Yükümlülükler			
Özkaynaklar			
Ödenmiş Sermaye			
Sermaye			
Ödenmemiş Sermaye			
Sermaye Düzeltme Farkları*			
Sermaye Yedekleri			
Kâr Yedekleri ve Fonlar			
Yeniden Değerleme Değer Artışları			
	Dipnot Referansı	Cari Dönem	Önceki Dönem

* Ödenmiş sermaye tutarının yüksek enflasyon dönemlerinde düzeltilmesi sonucu ortaya çıkan farklar bu kalemdedir gösterilir.

Diğer Özkaynak Kalemleri			
Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları			
Dönem Net Kârı/Zararı			
Toplam Özkaynaklar			
TOPLAM KAYNAKLAR			

BÖLÜM 4

KÂR VEYA ZARAR TABLOSU

Kapsam

- 4.1 Bu bölümde, **Kâr veya Zarar Tablosunun** hazırlanmasına ve sunulmasına ilişkin esaslar düzenlenmektedir.
- 4.2 Kâr veya Zarar Tablosu, işletmenin finansal performansı hakkında bilgi vermek üzere hazırlanan ve işletmenin **raporlama dönemine** ilişkin **gelir** ve **giderleri** ile bunların net sonucunu gösteren tablodur.

Kâr veya Zarar Tablosunun Sunumu

- 4.3 Bu Standart aksini zorunlu kılmadıkça ya da aksine izin vermedikçe, dönemde ortaya çıkan tüm gelir ve giderler kâr veya zarara yansıtılır. Örneğin, Bölüm 5 *Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar* uyarınca düzeltilen hataların ve **muhasebe politikalarındaki** değişikliklerin etkileri, geçmiş dönemler için yapılan **geriye dönük** düzeltmeler olarak raporlanır, ortaya çıktıkları dönemin kâr veya zararına yansıtılmaz.
- 4.4 Kâr veya Zarar Tablosu, işletmeler tarafından ekteki örneğe uygun olarak hazırlanır. Cari ve karşılaştırılabilir dönem bakiyeleri sıfır olan kalemlere Kâr veya Zarar Tablosunda yer verilmeyebilir.
- 4.5 İşletme, finansal performansın anlaşılması açısından gerekli olduğunda, ekteki örneğe bağlı kalmak şartıyla, alt kalemlere, alt toplamlara ve ilave kalemlere yer verebilir.
- 4.6 Herhangi bir gelir veya gider kalemi Kâr veya Zarar Tablosunda ya da **dipnotlarda** “olağandışı kalem” olarak sunulmaz.

EK - KÜÇÜK VE MİKRO İŞLETMELERE YÖNELİK KÂR VEYA ZARAR TABLOSU

..... ŞİRKETİ DÖNEMİNE AİT KÂR VEYA ZARAR TABLOSU

(TL)

	Dipnot Referansı	Cari Dönem	Önceki Dönem
Satış Hasılatı			
Satışların Maliyeti (-)			
Tarımsal Faaliyetlerde Gerçeğe Uygun Değer Farkları			
Brüt Kâr/Zarar			
Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)			
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)			
Genel Yönetim Giderleri (-)			
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler			
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-)			
Esas Faaliyet Kârı/Zararı			
Diğer Faaliyetlerden Gelirler			
Bağlı Ortaklıklardan, İştiraklerden ve Müştereken Kontrol Edilen İşletmelerden Kâr Payları			
Diğer Gelirler			
Diğer Faaliyetlerden Giderler (-)			
Finansal Gelirler			
Faiz ve Benzeri Gelirler			
Kur Farkı Gelirleri			
Diğer Finansal Gelirler			
Finansal Giderler (-)			
Faiz ve Benzeri Giderler			
Kur Farkı Giderleri			
Diğer Finansal Giderler			
Dönem Kârı veya Zararı			
Dönem Vergi Gideri (-)			
Dönem Net Kârı veya Zararı			

BÖLÜM 5

MUHASEBE POLİTİKALARI, TAHMİNLER VE HATALAR

Kapsam

- 5.1 Bu bölümde, aşağıdakilere ilişkin muhasebe ilkeleri düzenlenmektedir:
- Finansal tabloların** hazırlanmasında kullanılan **muhasebe politikalarının** seçimi, uygulanması ve değiştirilmesi,
 - Muhasebe tahminlerindeki değişiklikler** ve
 - Hatalara ilişkin düzeltmelerin finansal tablolara alınması.

Muhasebe Politikalarının Seçimi ve Uygulanması

- 5.2 Muhasebe politikaları, finansal tabloların hazırlanması ve sunulmasında işletmeler tarafından kullanılan belirli ilkeler, esaslar, teamüller, kurallar ve uygulamaları ifade eder. Finansal tablo kalemlerinin **ölçüm** ve sınıflandırılma esasları ve **stokların** maliyetini hesaplama yöntemleri muhasebe politikalarına örnek olarak verilebilir.
- 5.3 Bu Standartta herhangi bir işlem veya olay için belirlenmiş bir muhasebe politikası varsa bu muhasebe politikası uygulanır. İlgili işlem veya olay için uygulanabilecek muhasebe politikaları arasında seçimlik hak tanınmış olması durumunda işletme, **gerçeğe uygun sunumun** sağlanması amacıyla kendi şartlarına en uygun muhasebe politikasını seçer.
- 5.4 Bu Standartta, herhangi bir işlem veya olaya uygulanacak bir muhasebe politikası belirlenmemişse, işletme söz konusu işlem veya olaya uygulanacak muhasebe politikasını Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardının (BOBİ FRS) ilgili hükümlerine göre belirler.
- 5.5 İşletmenin benzer işlem ve olaylar için seçtiği ve uyguladığı muhasebe politikaları tutarlı olmalıdır. Uygulanan muhasebe politikalarının dönemler itibarıyla da tutarlılık arz etmesi gerekir.

Muhasebe Politikalarındaki Değişiklikler

- 5.6 İşletme, bir muhasebe politikasını ancak aşağıdaki durumlarda değiştirir:
- Değişikliğin bu Standart tarafından zorunlu kılınması ya da
 - Değişikliğin, işletmenin finansal durumu veya finansal performansı hakkında gerçeğe ve ihtiyaca daha uygun bilgi sağlayacak olması.
- 5.7 İşletme, muhasebe politikası değişikliklerini aşağıdaki şekilde uygular:

- a) Değişikliğin, bu Standardın bölümlerinde yapılan bir değişiklikten kaynaklanması durumunda, değişiklik yapılan ilgili bölümde özel olarak geçiş hükümlerine yer verilmişse, muhasebe politikası değişikliklerini bu hükümlere göre uygular ve
- b) İlgili bölümde özel olarak geçiş hükümlerine yer verilmediğinde veya 5.6 paragrafının (b) bendi uyarınca bir muhasebe politikası değişikliği yapıldığında, söz konusu politika değişikliğini **geriye dönük** olarak uygular.

5.8 Ancak, muhasebe politikası değişikliğine gidilmesi sonucu maliyet yöntemi kullanılarak ölçülen bir **maddi duran varlık** sınıfının, yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden ölçülmeye başlanacak olması durumunda bu politika değişikliği geriye dönük olarak uygulanmaz. Bu durumda, politika değişikliğine gidildiği tarihten itibaren, ilgili maddi duran varlıklar yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden ölçülmeye başlanır.

Geriye Dönük Uygulama

5.9 Geriye dönük uygulama, yeni muhasebe politikasının işlem ve olaylara bu politika baştan beri kullanılıyormuş gibi uygulanmasıdır. Buna göre, bir muhasebe politikasındaki değişiklik geriye dönük olarak uygulandığında, karşılaştırmalı olarak sunulan dönem veya dönemlere ait finansal tablolardaki değişiklikten etkilenen kalem veya kalemler yeni muhasebe politikasına göre düzeltilir. Ayrıca, karşılaştırmalı olarak sunulan en erken döneme ait değişiklikten etkilenen **öz kaynak** kaleminin (veya kalemlerinin) açılış bakiyesi, değişikliğin karşılaştırmalı olarak sunulan en erken dönemden önceki raporlama dönemlerine olan birikimli etkisine göre düzeltilir.

Örnek 1:

Bir işletme gerçeğe ve ihtiyaca daha uygun bilgi sağlanacağı düşüncesiyle 2020 raporlama döneminde muhasebe politikası değişikliğine giderek maliyet bedeli üzerinden ölçtüğü canlı varlıklarını satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçmeye başlamıştır.

Muhasebe politikasındaki değişikliğin işletmenin 1/1/2020 tarihindeki kâr veya zararı üzerindeki birikimli etkisi 100.000 TL'dir. İşletme, muhasebe politikasındaki değişiklik sonucunda geçmiş dört yıla ait kâr tutarlarının her bir yıl için aşağıda yer alan tutarlar kadar artırılması gerektiğini tespit etmiştir.

Raporlama Dönemi Sonu	Tutar
31/12/2016	15.000 TL
31/12/2017	20.000 TL
31/12/2018	30.000 TL
31/12/2019	35.000 TL

Bu kapsamda, 31/12/2016 ve 31/12/2017 tarihlerinde sona eren raporlama dönemlerine ait tutarlar 1/1/2018 tarihli Açılış Finansal Durum Tablosuna yansıtılarak, söz konusu tabloda "Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları" kaleminin tutarı ile "Canlı Varlıklar" kaleminin tutarı 35.000 TL artırılır.

Ayrıca, karşılaştırmalı olarak sunulan 31/12/2018 ve 31/12/2019 tarihli Kâr veya Zarar Tablosundaki "Tarımsal Faaliyetlerde Gerçeğe Uygun Değer Farkları" kalemleri ile Finansal Durum Tablosundaki "Canlı Varlıklar" kalemlerinin her biri yıllar itibarıyla sırasıyla 30.000 TL ve 35.000 TL artırılır.

- 5.10 Muhasebe politikasındaki değişikliğin, karşılaştırmalı olarak sunulan döneme (veya dönemlere) ait finansal tablolar üzerinde dönemler itibarıyla yarattığı etkinin belirlenmesinin mümkün olmadığı durumlarda, ilgili değişiklik geriye dönük uygulamanın mümkün olduğu en erken döneme (bu dönem, cari raporlama dönemi de olabilir) ait varlık ve yükümlülüklerin açılış bakiyelerine uygulanır. Bunun yanı sıra, ilgili işlemden etkilenen söz konusu döneme ait özkaynak kalemlerinin açılış bakiyeleri de düzeltilir.

Örnek 2:

Örnek 1'e göre, muhasebe politikasındaki değişikliğin 2019 yılından önceki raporlama dönemleri itibarıyla yarattığı etkiler belirlenemiyorsa işletme, muhasebe politikasındaki değişikliğin etkisini şu şekilde yansıtmalıdır.

Bu kapsamda, 31/12/2016, 31/12/2017 ve 31/12/2018 tarihlerinde sona eren raporlama dönemlerine ilişkin tutarlar geriye dönük uygulamanın mümkün olduğu en erken döneme ait 1/1/2019 tarihli Açılış Finansal Durum Tablosuna yansıtılarak, söz konusu tabloda "Canlı Varlıklar" kalemi ile "Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları" kaleminin tutarı 65.000 TL artırılır.

Ayrıca 31/12/2019 tarihinde sona eren raporlama dönemine ait Kâr veya Zarar Tablosundaki "Tarımsal Faaliyetlerde Gerçeğe Uygun Değer Farkları" kalemi ile Finansal Durum Tablosundaki "Canlı Varlıklar" kaleminin tutarı 35.000 TL artırılır.

- 5.11 Yeni muhasebe politikasının önceki tüm dönemlere uygulanması sonucu cari raporlama döneminin başında ortaya çıkacak birikimli etkinin belirlenmesi mümkün değilse ilgili değişiklik, uygulamanın mümkün olduğu en erken tarihten itibaren ileriye yönelik olarak uygulanır. Yani, yeni muhasebe politikası söz konusu tarihten sonra ortaya çıkan işlem ve olaylara uygulanır. Bu durumda, politika değişikliğinin bu tarihten önceki varlık, yükümlülük ve özkaynak kalemlerine birikimli etkisi dikkate alınmamış olur.

Örnek 3:

Örnek 2'den farklı olarak işletme tarafından muhasebe politikasındaki değişikliğin "Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları" kalemi üzerindeki birikimli etkisi belirlenmemektedir. Bununla birlikte işletme, bir önceki yıla ait kâr tutarının 35.000 TL artırılması gerektiğini tespit etmiştir. Bu çerçevede, 31/12/2019 tarihinde sona eren raporlama dönemine ait Kâr veya Zarar Tablosundaki "Tarımsal Faaliyetlerde Gerçeğe Uygun Değer Farkları" kalemi ile Finansal Durum Tablosundaki "Canlı Varlıklar" kaleminin tutarı 35.000 TL artırılır.

Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler

- 5.12 İşletme faaliyetlerinin doğasında yer alan belirsizliklerin sonucu olarak birçok finansal tablo kaleminin değeri tam olarak ölçülemez ancak tahmin edilebilir. Tahminler en güncel ve güvenilir bilgilere dayanılarak yapılır. Örneğin; şüpheli alacakların, stoklardaki değer düşüklüğünün, bazı finansal varlık veya finansal yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerlerinin, garanti yükümlülüklerinin, kıdem tazminatı karşılıklarının ve amortismanına tabi varlıkların faydalı ömürlerinin belirlenmesinde muhasebe tahminleri kullanılır.

- 5.13 Muhasebe tahminlerindeki değişiklik, varlık veya yükümlülüklerin mevcut durumunun ve bunlarla ilişkili olarak beklenen fayda ve mükellefiyetlerin değerlendirilmesi sonucunda ilgili varlık veya yükümlülüğün **defter değerinde** veya varlığın dönemsel tüketiminde yapılan düzeltmedir.
- 5.14 Muhasebe tahminlerindeki değişiklikler; tahminlerin dayandırıldığı şartlarda meydana gelen değişiklikler, yeni bir bilgi edinilmesi veya tecrübe kazanılması sonucunda meydana gelebilir. Yapısı gereği, tahminlerde yapılan değişiklikler önceki dönemlerle ilgili değildir ve bu nedenle hata düzeltmesi olarak nitelendirilemez.
- 5.15 Uygulanan ölçüm esasında yapılan bir değişiklik (örneğin, maddi duran varlıklar yeniden değerlenmiş tutarı üzerinden ölçülürken, bunların maliyet bedeli üzerinden ölçülmeye başlanması gibi) tahmin değişikliği değil, politika değişikliğidir. Muhasebe politikasındaki bir değişiklik ile muhasebe tahminindeki bir değişikliği ayırmanın zor olduğu hallerde değişiklik, tahmin değişikliği olarak kabul edilir.
- 5.16 Muhasebe tahminlerinde yapılan bir değişikliğin etkileri, aşağıdaki dönemlerin kâr veya zararına yansıtılarak ileriye yönelik olarak finansal tablolara alınır:
- a) Sadece değişikliğin yapıldığı dönemi etkileyenler, değişikliğin yapıldığı dönemin kâr veya zararına yansıtılır.
 - b) Değişikliğin yapıldığı dönemle birlikte gelecek dönemleri de etkileyecek olanlar, hem değişikliğin yapıldığı dönemin hem de gelecek dönemlerin kâr veya zararına yansıtılır.

Hata

- 5.17 Hatalar; matematiksel hataları, muhasebe politikalarının uygulanmasındaki hataları, bilgilerin gözden kaçırılması veya yanlış yorumlanmasını ve hileleri içerir.
- 5.18 Cari raporlama döneminde yapılan hatalar finansal tablolar onaylanmadan önce tespit edilirse cari raporlama döneminde düzeltilir. Ancak bazı durumlarda hatalar yapıldığı dönemde fark edilmeyebilir; bunlar geçmiş dönem hataları olarak nitelendirilir.
- 5.19 Geçmiş dönem hataları; hatanın yapıldığı döneme ait finansal tabloların yönetim organı tarafından yayımlanması için onaylandığı tarihte mevcut ve kullanılabilir olan ve söz konusu finansal tabloların hazırlanması ve sunulması sırasında dikkate alınmış olması beklenen güvenilir bilgilerin kullanılmaması veya yanlış kullanılması nedeniyle geçmiş dönem finansal tablolarında meydana gelen hatalardır.
- 5.20 Önemli olan geçmiş dönem hataları geriye dönük olarak düzeltilir. Dolayısıyla bu hataların düzeltilmesi nedeniyle ortaya çıkan sonuçlar, hatanın tespit edildiği cari raporlama döneminin kâr veya zararında gösterilmez.

- 5.21 Finansal tabloların, önemli bir hata ya da finansal durumun veya performansın belirli bir şekilde gösterilmesi amacıyla kasıtlı olarak yapılmış olan önemsiz bir hata içermesi durumunda söz konusu finansal tablolar bu Standartla uyumlu olmaz.

Geriye Dönük Düzeltme

- 5.22 Geriye dönük düzeltme; geçmiş dönem hataları hiç yapılmamış gibi, finansal tablo kalemlerine ilişkin tutarların finansal tablolara alınmasında, ölçümünde ve açıklanmasında gerekli düzeltmelerin yapılmasıdır. Buna göre, önemli bir geçmiş dönem hatasına ilişkin geriye dönük düzeltme aşağıdaki şekilde yapılır:
- Hatanın yapıldığı döneme veya dönemlere ait finansal tablolardaki karşılaştırmalı tutarlar düzeltilir veya
 - Hatanın, karşılaştırmalı olarak sunulan en erken dönemden daha önceki bir dönemde meydana geldiği durumlarda, sunulan en erken döneme ait hatadan doğrudan veya dolaylı olarak etkilenen varlık, yükümlülük ve özkaynak kalemlerinin açılış bakiyeleri düzeltilir.

Örnek 4:

2020 yılında işletme sistemsel bir hata nedeniyle, maddi duran varlıklara ilişkin amortismanların geçmiş dört yıl boyunca eksik hesaplandığını tespit etmiştir. Söz konusu hata 1/1/2020 tarihindeki (cari raporlama dönemi başındaki) "Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları" kaleminin toplam 100.000 TL kadar azaltılmasını gerektirmektedir. İşletme, hata sonucunda, geçmiş dört yıla ilişkin kâr tutarlarının her bir yıl için 25.000 TL azaltılması gerektiğini tespit etmiştir.

Bu kapsamda, 31/12/2016 ve 31/12/2017 tarihlerinde sona eren raporlama dönemlerine ait tutarlar 1/1/2018 tarihli Açılış Finansal Durum Tablosuna yansıtılarak, hatadan doğrudan veya dolaylı olarak etkilenen varlık, yükümlülük ve özkaynak kalemlerinin açılış bakiyeleri düzeltilir.

Buna göre, 1/1/2018 tarihindeki Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları kaleminin tutarı ve karşılığında "Maddi Duran Varlıklar" kaleminin tutarı 50.000 TL azaltılır. Ayrıca -varsa- hatadan doğrudan veya dolaylı olarak etkilenen diğer özkaynak kalemlerinde gerekli düzeltmeler yapılır.

Ayrıca karşılaştırmalı olarak sunulan 31/12/2018 ve 31/12/2019 tarihlerinde sona eren raporlama dönemlerine ait Kâr veya Zarar Tablosunda yer alan söz konusu amortisman giderlerinin kaydedildiği kalemlerin tutarı 25.000 TL artırılır ve Finansal Durum Tablosundaki "Maddi Duran Varlıklar" kaleminin tutarı 25.000 TL azaltılır.

- 5.23 Hatanın, karşılaştırmalı olarak sunulan döneme (veya dönemlere) ait finansal tablolar üzerinde dönemler itibarıyla yarattığı etkinin belirlenmesinin mümkün olmadığı durumlarda, geriye dönük düzeltmenin mümkün olduğu en erken döneme (bu, cari

raporlama dönemi de olabilir) ait varlık, yükümlülük ve özkaynakların açılış bakiyeleri düzeltilir.

Örnek 5:

Örnek 4'e göre, hatanın 2019 yılından önceki dönemler itibarıyla yarattığı etkiler belirlenemiyorsa işletme, hataya ilişkin geriye dönük düzeltmeyi şu şekilde yansıtmalıdır.

31/12/2016, 31/12/2017 ve 31/12/2018 tarihlerinde sona eren raporlama dönemlerine ait tutarlar geriye dönük uygulamanın mümkün olduğu en erken döneme ait 1/1/2019 tarihli Açılış Finansal Durum Tablosuna yansıtılarak, söz konusu tabloda "Maddi Duran Varlıklar" kalemi ile "Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları" kaleminin tutarı 75.000 TL azaltılır.

Ayrıca 31/12/2019 tarihinde sona eren raporlama dönemine ait Kâr veya Zarar Tablosunda yer alan söz konusu amortisman giderlerinin kaydedildiği kalemin tutarı 25.000 TL artırılır ve Finansal Durum Tablosundaki ilgili maddi duran varlık kaleminin tutarı 25.000 TL azaltılır.

- 5.24 Hatanın cari raporlama döneminin başı itibarıyla önceki raporlama dönemlerine ait birikimli etkisinin belirlenmesi mümkün değilse, hata düzeltmesi, düzeltmenin mümkün olduğu en erken tarihten itibaren ileriye yönelik olarak uygulanır. Dolayısıyla, hatanın bu tarihten önceki varlık, yükümlülük ve özkaynak kalemlerine olan birikimli etkisi dikkate alınmamış olur.

Örnek 6:

Örnek 5'ten farklı olarak işletme tarafından hatanın "Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları" kalemi üzerindeki birikimli etkisi belirlenememektedir. Bununla birlikte işletme, bir önceki yıla ilişkin kâr tutarının 25.000 TL azaltılması gerektiğini tespit etmiştir. Bu çerçevede 31/12/2019 tarihinde sona eren raporlama dönemine ait Kâr veya Zarar Tablosunda yer alan söz konusu amortisman giderlerinin kaydedildiği kalemin tutarı 25.000 TL artırılır ve Finansal Durum Tablosundaki ilgili maddi duran varlık kaleminin tutarı 25.000 TL azaltılır.

İlave Finansal Durum Tablosu Sunulması

- 5.25 Bir muhasebe politikası değişikliği geriye dönük olarak uygulandığında veya bir hata geriye dönük olarak düzeltildiğinde, karşılaştırmalı olarak sunulan en erken dönemin başlangıcına ait ilave bir Finansal Durum Tablosu sunulur. Ancak geriye dönük uygulamanın veya geriye dönük düzeltmenin karşılaştırmalı olarak sunulan en erken

dönemin başındaki Finansal Durum Tablosunda yer alan kalemler üzerindeki etkisi önemsizse, ilave Finansal Durum Tablosu sunulması gerekmez.

Açıklamalar

- 5.26 Muhasebe politikasında yapılan bir değişikliğin cari raporlama dönemi ya da geçmiş raporlama dönemleri üzerinde etkisinin bulunduğu durumlarda, aşağıdakiler açıklanır:
- Muhasebe politikasındaki değişikliğin niteliği.
 - Değişiklikten etkilenen her bir finansal tablo kalemi için, mümkün olduğu ölçüde, aşağıdaki dönemler itibarıyla yapılan düzeltme tutarı:
 - Cari raporlama döneminde,
 - Karşılaştırmalı olarak sunulan önceki raporlama dönemlerinin her birinde ve
 - Karşılaştırmalı olarak sunulan dönemden (veya dönemlerden) daha önceki raporlama dönemlerinde (toplam tutar).
- 5.27 Muhasebe tahminlerinde yapılan değişikliğin niteliği ve söz konusu değişikliğin cari raporlama dönemine ait varlıklar, yükümlülükler, **gelir** ve giderler üzerindeki etkileri açıklanır.
- 5.28 Geçmiş dönem hatalarına ilişkin aşağıdakiler açıklanır:
- Geçmiş dönem hatalarının niteliği,
 - Cari ve karşılaştırmalı olarak sunulan her bir dönem için, mümkün olduğu ölçüde, hata düzeltilmesinden etkilenen her bir finansal tablo kaleminde yapılmış olan düzeltmenin tutarı,
 - Mümkün olduğu ölçüde, karşılaştırmalı olarak sunulan en erken dönemin başındaki düzeltme tutarı ve
 - (b) veya (c) bentlerinde yer alan tutarların belirlenemediği durumlarda, bunun nedeni.
- Sonraki dönemlerde yayımlanacak finansal tablolarda bu açıklamaların tekrar edilmesi gerekmez.

BÖLÜM 6

RAPORLAMA DÖNEMİNDEN SONRAKİ OLAYLAR

Kapsam

6.1 Bu bölümde, **raporlama döneminden** sonraki olaylara ilişkin muhasebe ilkeleri düzenlenmektedir.

Raporlama Döneminden Sonraki Olayların Tanımı

- 6.2 Raporlama döneminden sonraki olaylar, raporlama dönemi sonu ile **finansal tabloların** yönetim organı¹ tarafından yayımlanması için onaylandığı tarih arasında işletme lehine veya aleyhine ortaya çıkan olayları ifade eder.
- 6.3 Finansal tabloların yönetim organı tarafından yayımlanması için onaylandığı tarih; bu tabloların genel kurula² ya da genel kurul öncesinde diğer taraflara sunmak üzere yönetim organı tarafından onaylandığı tarihi ifade eder.
- 6.4 Raporlama döneminden sonraki olaylar düzeltme gerektiren ve düzeltme gerektirmeyen olaylar şeklinde ikiye ayrılır.

Raporlama Döneminden Sonraki Düzeltme Gerektiren Olaylar

- 6.5 Raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektiren olaylar, raporlama dönemi sonu itibarıyla mevcut olan durumları teyit eden olaylardır.
- 6.6 Raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektiren olayların ortaya çıktığı durumlarda, ilgili **dipnotlar** dâhil raporlama dönemine ait finansal tablolarda yer alan tutarlar söz konusu düzeltme gerektiren olayların etkisini yansıtacak şekilde düzeltilir. Ayrıca, raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektiren olayın finansal tablolarda yer alan tutarları etkilemeyip sadece dipnotlarda bir değişiklik yapılmasını gerektirmesi durumunda ilgili dipnotlarda gerekli değişiklikler yapılır.
- 6.7 Raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektiren olaylara aşağıdakiler örnek olarak verilebilir:
- a) Raporlama döneminden sonra sonuçlanan bir davanın, raporlama dönemi sonu itibarıyla işletmenin mevcut bir **yükümlülüğünün** bulunduğunu teyit etmesi. İşletme

¹ Yönetim organı; anonim şirketlerde yönetim kurulu, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde yöneticileri ya da yöneticileri, limited şirketlerde müdür veya müdürleri ve diğer işletmelerde benzeri organları ifade eder (6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Md. 135/1).

² Genel Kurul; anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerdeki genel kurulu ve diğer işletmelerde benzeri organları ifade eder (6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Md. 135/1)

bu durumda Bölüm 17 *Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar* uyarınca söz konusu davayla ilgili olarak daha önce finansal tablolarına almış olduğu **karşılık** tutarını düzeltir ya da finansal tablolarına yeni bir karşılık yansıtır.

- b) Raporlama dönemi sonu itibarıyla bir **varlığın** değer düşüklüğüne uğradığını ya da daha önce finansal tablolara alınmış değer düşüklüğü tutarının düzeltilmesi gerektiğini gösteren bir bilginin raporlama döneminden sonra ortaya çıkması. Örneğin;
- (i) İşletmenin alacaklı olduğu bir müşterisinin raporlama döneminden sonra iflas etmesi, raporlama dönemi sonu itibarıyla söz konusu alacakla ilgili bir zararın var olduğunun teyidi şeklinde değerlendirilebilir ve bu durumda ilgili alacağın **defter değerinin** düzeltilmesi gerekir.
- (ii) Benzer bir şekilde, raporlama döneminden sonra **stok** satış fiyatlarında meydana gelen bir azalma, raporlama dönemi sonu itibarıyla söz konusu stoklarla ilgili bir değer düşüklüğünün var olduğunu teyit edebilir ve bu durumda ilgili stokların defter değerinin düzeltilmesi gerekir.
- c) Raporlama dönemi sona ermeden satın alınan varlıklara ilişkin maliyetlerin veya raporlama dönemi sona ermeden satılan varlıklardan elde edilen **gelirlerin** raporlama döneminden sonra belirli hale gelmesi.
- ç) İşletmenin raporlama dönemi sonundaki kârı üzerinden teşvik primi ödemeye yönelik bir yükümlülüğünün bulunduğu bir durumda, ödeme tutarının raporlama döneminden sonra belirlenmesi.
- d) Finansal tabloların gerçeği yansıtmadığını gösteren hata veya hilelerin ortaya çıkması.
- e) Sayım ve tesellüm fazla ya da noksanlarının nedenlerinin belirlenmesi.

Raporlama Döneminden Sonraki Düzeltme Gerektirmeyen Olaylar

- 6.8 Raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylar, raporlama döneminden sonra ortaya çıkan durumları gösteren olaylardır.
- 6.9 Raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylar **Finansal Durum Tablosu** veya **Kâr veya Zarar Tablosuna** yansıtılmaz. Raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen önemli olayların niteliği ve finansal etkisi dipnotlarda açıklanır.
- 6.10 Raporlama döneminden sonra ancak finansal tabloların yönetim organı tarafından yayımlanması için onaylandığı tarihten önce meydana gelen aşağıdaki olaylar raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylara örnek olarak verilebilir:

- a) Yatırımların piyasa değerlerinin düşmesi.
- b) Önemli bir **bağlı ortaklığın** elden çıkarılması veya önemli bir birleşmenin gerçekleşmesi.
- c) Raporlama döneminden sonra varlık fiyatlarında veya döviz kurlarında olağandışı değişikliklerin meydana gelmesi.
- ç) Bir faaliyetin durdurulmasına yönelik bir planın açıklanması.
- d) Önemli bir üretim tesisinin yangın sonucu tahrip olması.
- e) Önemli bir yeniden yapılandırmanın duyurulması veya uygulanmaya başlanması.
- f) Tamamen raporlama döneminden sonra meydana gelen olaylar sonucunda önemli bir davanın başlaması.

Kâr Payı

6.11 Raporlama döneminden sonra ancak finansal tabloların yönetim organı tarafından yayımlanması için onaylandığı tarihten önce pay sahiplerine **kâr payı** dağıtılacağı ilân edilmesi durumunda, raporlama dönemi sonunda bu kâr paylarına ilişkin herhangi bir yükümlülük kaydı yapılmaz. Bu tür kâr payı tutarları dipnotlarda ayrıca açıklanır.

İşletmenin Sürekliliği

6.12 İşletmenin sürekliliği varsayımının raporlama döneminden sonra geçersiz hale gelmesi durumunda, finansal tablolar işletmenin sürekliliği varsayımına göre hazırlanmaz. Bu durumda, işletmenin sürekliliği varsayımının kullanılmadığı, finansal tabloların hazırlanmasında hangi esasın kullanıldığı ve işletmenin sürekliliği varsayımının neden geçerli olmadığı dipnotlarda açıklanır.

BÖLÜM 7

HASILAT

Kapsam

- 7.1 Bu bölümde, belirli işlem ve olaylardan elde edilen **hasıllata** ilişkin muhasebe ilkeleri düzenlenmektedir.
- 7.2 Bu bölüm, aşağıdaki işlem ve olaylardan elde edilen hasıllatın **finansal tablolara** alınmasında uygulanır:
- Mal satışı (satış amacıyla işletme tarafından üretilen ya da satılmak üzere satın alınan malların satışı),
 - Hizmet sunumu,
 - İşletmenin yüklenici olduğu **inşa sözleşmeleri**,
 - İşletmenin belirli **varlıklarının** başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan **faiz**, isim hakkı ve **kâr payı**.
- 7.3 Bu bölüm, bu Standardın diğer bölümlerinde ele alınan bazı işlem ve olaylardan kaynaklanan hasıllata ya da diğer **gelirlere** uygulanmaz. Bu tür hasıllat ya da diğer gelirler aşağıdakileri içerir:
- Bölüm 9 *Tarım Faaliyetleri* uyarınca **canlı varlıkların** ve **tarımsal ürünlerin** ilk defa finansal tablolara alınmasından veya **gerçeğe uygun değeri** üzerinden ölçülen canlı varlıkların gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişimlerden ortaya çıkan gelirler.
 - Bölüm 10 *Finansal Araçlar ve Özkaynaklar* uyarınca **finansal varlıkların** ve **finansal yükümlülüklerin** gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişimlerden ya da bunların elden çıkarılmasından ortaya çıkan gelirler ile **bağlı ortaklık, iştirak** ya da **müştereken kontrol edilen işletmelerdeki** yatırımlardan elde edilen kâr payları veya diğer gelirler.
 - Bölüm 13 *Kiralamalar* uyarınca **kiralamalardan** ortaya çıkan hasıllat ya da gelirler.

Hasıllatın Ölçümü

- 7.4 Hasıllat, işletmenin olağan faaliyetleri esnasında ortaya çıkan gelirdir.
- 7.5 Hasıllat, taraflar arasında yapılan sözleşme kapsamında, satış iskontoları (kasa ve miktar iskontoları) düşüldükten sonra tahsil edilen veya edilmesi beklenen bedel esas alınarak

ölçülür.

- 7.6 Küçük işletmelerde hasılat bedelinin, bir yıl veya daha kısa sürede tahsil edilmesinin öngörülmesi durumunda hasılat, vade farkı ayrıştırması yapılmaksızın doğrudan tahsil edilen veya edilmesi beklenen bedel üzerinden ölçülür. Bu bedelin, bir yıldan daha uzun bir vadede tahsil edilmesinin öngörülmesi durumunda ise hasılat, işlemdeki vade farkı ayrıştırılarak ilgili mal veya hizmetin peşin bedeli üzerinden ölçülür. Bölüm 10 *Finansal Araçlar ve Özkaynaklar*'ın 10.27 paragrafları uyarınca hesaplanan vade farkı tutarı faiz geliri olarak finansal tablolara alınır.
- 7.7 Mikro işletmelerde hasılat bedeli, vade farkı ayrıştırması yapılmaksızın doğrudan tahsil edilen veya edilmesi beklenen bedel üzerinden ölçülür.
- 7.8 Hasılat içerisinde yalnızca işletmenin kendi adına sağlayabileceği brüt ekonomik fayda yer alır. Üçüncü taraflar adına alınan tutarlar hasılat olarak değerlendirilmez. Bu kapsamda, örneğin, katma değer vergisi hasılat olarak finansal tablolara alınmaz. Acente ilişkisinde de, acente yalnızca komisyon tutarını hasılat olarak finansal tablolara alır.
- 7.9 Bu bölümde yer alan finansal tablolara alma ölçütleri genellikle her bir işleme ayrı ayrı uygulanır. Ancak bazı durumlarda finansal tablolara alma ölçütlerinin, işlemin özünü yansıtmak amacıyla, tek bir işlemin ayrıştırılabilir kısımlarına ayrı ayrı uygulanması gerekebilir. Örneğin, bir ürünün satış fiyatı ayrıştırılabilir nitelikteki satış sonrası servis bedelini de içeriyorsa, finansal tablolara alma ölçütleri, işlemin ayrıştırılabilir kısımlarına ayrı ayrı uygulanır.
- 7.10 Bununla birlikte, bir bütün olarak değerlendirilmediği zaman ticari etkisi anlaşılmayan birbiriyle bağlantılı işlemler için, finansal tablolara alma ölçütleri iki veya daha çok işleme birlikte uygulanır. Örneğin, mal satışı sırasında satış işleminin etkisini ortadan kaldıracak biçimde malları ileri bir tarihte geri satın almak üzere ayrı bir sözleşme de yapılmış olabilir; bu durumda finansal tablolara alma ölçütleri iki veya daha fazla işleme birlikte uygulanır.

Mal veya Hizmetlerin Takası

- 7.11 Aşağıdaki takas işlemlerinde hasılat ortaya çıkmaz:
- Mal veya hizmetlerin benzer özelliklere ve değere sahip mal ya da hizmetlerle takası veya
 - Mal veya hizmetlerin benzer özelliklere ve değere sahip olmayan mal ya da hizmetlerle ticari özü bulunmayan bir işlem çerçevesinde takası.

- 7.12 Mal veya hizmetlerin, benzer özelliklere ve değere sahip olmayan mal ya da hizmetlerle ticari bir özü bulunan bir işlem çerçevesinde takası durumunda, hasılat finansal tablolara alınır. Bu durumda söz konusu işlemden kaynaklanan hasılat:
- Alınan mal ya da hizmetin gerçeğe uygun değeri esas alınarak ölçülür. Alınan mal veya hizmetin gerçeğe uygun değerine, varsa, ilgili işlemde alınan (veya ödenen) tutarlar eklenir (veya çıkartılır).
 - Alınan mal ya da hizmetin gerçeğe uygun değerinin güvenilir bir şekilde ölçülememesi durumunda elden çıkarılan mal veya hizmetin gerçeğe uygun değeri esas alınarak ölçülür.
 - Elden çıkarılan mal veya hizmetin gerçeğe uygun değerinin de güvenilir bir şekilde ölçülememesi durumunda elden çıkarılan mal veya hizmetin **defter değeri** esas alınarak ölçülür.

Mal Satışı

- 7.13 Mal satışına ilişkin hasılat, aşağıdaki ölçütlerin tümü sağlandığında finansal tablolara alınır:
- Malların sahipliğinden kaynaklanan önemli risk ve getirilerin alıcıya devredilmiş olması.
 - Satılan mallar üzerinde kontrolün sürdürülmemesi.
- Bir varlığın kontrolü, varlığın kullanımını yönetebilme ve varlığın kalan tüm faydasını büyük ölçüde elde edebilme gücünü ifade eder. Kontrol, başka işletmelerin, varlığın kullanımını yönetebilmesini ve ondan fayda elde etmesini engelleyebilme gücünü kapsamaktadır.
- Hasılat tutarının güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi.
 - İşleme ilişkin ekonomik faydaların işletme tarafından elde edilmesinin **muhtemel** olması.
 - İşleme ilişkin katlanılan veya gerçekleşecek maliyetlerin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi.
- 7.14 Sahiplikten kaynaklanan önemli risk ve getirilerin alıcıya ne zaman devredilmiş olacağına değerlendirilmesi, işleme ilişkin şartların incelenmesini gerektirir. Çoğu durumda, sahiplikten kaynaklanan risk ve getirilerin devri ile yasal mülkiyetin veya zilyetliğin devri aynı anda gerçekleşir (örneğin perakende satışlarda genellikle bu durum söz konusudur).

Diğer durumlarda, sahiplikten kaynaklanan risk ve getirilerin devri ile yasal mülkiyetin veya zilyetliğin devri farklı zamanlarda gerçekleşir.

- 7.15 Sahiplikten kaynaklanan önemli risk ve getirilerin elde tutulduğu durumlarda hasılat finansal tablolara alınmaz. Aşağıdakiler, sahiplikten kaynaklanan önemli risk ve getirilerin elde tutulduğu durumlara örnek olarak verilebilir:
- Ürünün istenilen performansı sağlamadığı durumlarda işletmenin normal garanti yükümlülüklerini aşan bir **yükümlülüğünün** bulunması.
 - Belirli bir satışa ilişkin hasılatın tahsil edilmesinin, alıcının malı satmasına bağlı olması (örneğin konsinye satışlar).
 - Satışın, ilgili varlığın kurulumu şartıyla yapılması ve sözleşmenin önemli bir bölümünü oluşturan kurulunun henüz tamamlanmamış olması.
 - Alıcının, satış sözleşmesi ile belirlenen bir gerekçeye dayanarak veya herhangi bir neden olmaksızın sadece kendi kararı ile alımdan vazgeçme hakkının bulunması ve işletmenin söz konusu malların iade edilip edilmeyeceğinden emin olmaması.
- 7.16 Sahiplikten kaynaklanan önemsiz bir riskin taşınmaya devam edilmesi durumunda, işlem satış niteliğindedir ve hasılat finansal tablolara alınır. Örneğin; yalnızca alacağın tahsilatının güvence altına alınması amacıyla yasal mülkiyet muhafaza edildiğinde, hasılat finansal tablolara alınır. Benzer şekilde, alıcının ürünleri kusurlu bulması veya başka nedenlerden ötürü ürünlerden memnun kalmaması durumunda ürün bedeli iade ediliyor ve iadeler güvenilir bir şekilde tahmin edilebiliyorsa, hasılat finansal tablolara alınır. Bu tür bir durumda işletme “Bölüm 17 *Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar*” uyarınca iadeler için **karşılık** ayırır.

Hizmet Sunumu

- 7.17 Hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin sonucunun güvenilir bir şekilde tahmin edilebildiği durumlarda, ilgili hasılat tutarı, **raporlama dönemi** sonu itibarıyla işlemin tamamlanma düzeyi dikkate alınarak (“tamamlanma yüzdesi yöntemi” kullanılarak) finansal tablolara alınır. Bu yöntemle göre hasılat, hizmetin sunulduğu dönemlerde finansal tablolara yansıtılır.
- 7.18 Aşağıdaki ölçütlerin tümü sağlandığında işlemin sonucu güvenilir bir şekilde tahmin edilebilir:
- Hasılat tutarının güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi.

- b) İşleme ilişkin ekonomik faydaların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması.
- c) Raporlama dönemi sonu itibarıyla işlemin tamamlanma düzeyinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi.
- ç) İşlem için katlanılan maliyetler ile işlemin tamamlanması için katlanılması gereken maliyetlerin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi.
- 7.19 Belirli bir dönemde, belirsiz sayıda faaliyetle sunulan hizmetler (örneğin, güvenlik firmasının bir yıl boyunca sadece alarm sistemi devreye girdiğinde destek hizmeti sağlanması) için hasılat, söz konusu belirli dönem boyunca eşit tutarlarda finansal tablolara alınır. Bununla birlikte, başka bir yöntemin, hizmetin tamamlanma düzeyini daha iyi ifade ettiğine ilişkin bir göstergenin bulunması durumunda söz konusu yöntem hasılatın finansal tablolara alınmasında kullanılır. Sunulan hizmetin birden fazla faaliyeti içermesi ve faaliyetlerden birinin diğer faaliyetlerden açık bir şekilde daha önemli olması durumunda, hasılatın finansal tablolara alınması, daha önemli olan faaliyetin gerçekleştirilmesine kadar ertelenir.
- 7.20 Hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin sonucunun güvenilir bir şekilde tahmin edilemediği durumlarda, tamamlanan iş için katlanılan geri kazanılması muhtemel maliyet tutarı kadar hasılat finansal tablolara alınır. Bu durumda ilgili hizmet sunumuna ilişkin olarak herhangi bir kâr ortaya çıkmaz. Maliyetlerin de geri kazanılmasının muhtemel olmadığı durumlarda hasılat finansal tablolara alınmaz, **giderler** ise kâr veya zarara yansıtılmaya devam edilir. İşlemin sonucunun güvenilir bir şekilde ölçülmesini engelleyen belirsizlikler ortadan kalktığında (diğer bir ifadeyle, işlemin sonucu güvenilir bir şekilde tahmin edilmeye başlandığında) sözleşmeye ilişkin hasılat, tamamlanma düzeyine göre finansal tablolara yansıtılmaya başlanır, **geriye dönük** olarak herhangi bir düzeltme yapılmaz.

İnşa Sözleşmeleri

- 7.21 İnşa sözleşmesi; bir varlığın veya tasarım, teknoloji, fonksiyon, nihai amaç veya kullanım açısından birbiriyle yakından ilişkili ya da birbirine bağımlı bir grup varlığın yapımı için özel olarak düzenlenmiş bir sözleşmedir.
- 7.22 Bir inşa sözleşmesinin sonucunun güvenilir bir şekilde tahmin edilebildiği durumlarda sözleşmeye ilişkin hasılat ve maliyetler, raporlama dönemi sonu itibarıyla tamamlanma yüzdesi yöntemi kullanılarak kâr veya zarara yansıtılır. Bu yöntemde tamamlanan işe isabet eden hasılat, maliyet ve kârın raporlanması sağlanır.

- 7.23 Sonucun güvenilir olarak tahmin edilmesi, tamamlanma aşamasının, gelecekte ortaya çıkabilecek maliyetlerin ve hakedişlerin tahsil edilebilirliğinin güvenilir bir şekilde tahmin edilmesini gerektirmektedir.
- 7.24 Bir inşa sözleşmesinin sonucunun güvenilir bir şekilde tahmin edilememesi durumunda, tamamlanan iş için katılan geri kazanılması muhtemel maliyet tutarı kadar hasılat finansal tablolara alınır. Bu durumda ilgili inşa sözleşmesine ilişkin olarak herhangi bir kâr ortaya çıkmaz. Maliyetlerin de geri kazanılmasının muhtemel olmadığı durumlarda hasılat finansal tablolara alınmaz, maliyetler ise kâr veya zarara yansıtılmaya devam edilir. Sonucun güvenilir bir şekilde ölçülmesini engelleyen belirsizlikler ortadan kalktığında (diğer bir ifadeyle, sözleşme sonucu güvenilir şekilde tahmin edilmeye başlandığında) sözleşmeye ilişkin hasılat ve maliyetler tamamlanma düzeyine göre finansal tablolara yansıtılmaya başlanır, geriye dönük olarak herhangi bir düzeltme yapılmaz.
- 7.25 Bu bölüm hükümleri genellikle her bir inşa sözleşmesine ayrı ayrı uygulanır. Ancak bazı durumlarda, bir sözleşmenin veya sözleşme grubunun özünü yansıtmak amacıyla sözleşmenin ayrı ayrı belirlenebilen bölümlerine ya da sözleşme grubuna birlikte de uygulanabilir.
- 7.26 Birden çok varlığı kapsayan bir sözleşmede aşağıdaki durumların tümünün mevcut olması halinde, her bir varlığın inşası ayrı bir inşa sözleşmesi olarak değerlendirilir:
- Her bir varlık için ayrı teklif verilmiş olması,
 - Her bir varlığın, taraflarca ayrı bir şekilde ele alınması ve yüklenici ile müşterinin, sözleşmenin her bir varlığa ilişkin kısmını kabul etme ya da reddetme hakkının bulunması ve
 - Her bir varlığa ilişkin maliyetlerin ve hasılatın belirlenebilir olması.
- 7.27 Bir veya birden çok müşteri ile yapılmış olmasına bakılmaksızın, aşağıdaki durumların tümünün mevcut olması halinde, sözleşme grubu, tek sözleşme olarak nitelendirilir:
- Sözleşme grubunun tek bir paket halinde müzakere edilmesi,
 - Sözleşmelerin, birbirleriyle, genel bir kâr marjına sahip tek bir projenin parçası olacak kadar yakından ilişkili olması ve
 - Sözleşmelerin kapsamındaki işlerin aynı anda veya birbirini izleyen bir sırada yapılması.

7.28 Hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin ya da bir inşa sözleşmesinin maliyeti aşağıdaki maliyetlerden oluşur:

- a) Direkt işçilik maliyetleri (örneğin, taahhüt edilen hizmetleri müşteriye doğrudan sağlayan personelin maaş ve ücretleri),
- b) Direkt malzeme maliyetleri (örneğin, taahhüt edilen hizmetlerin müşteriye sağlanmasında kullanılan malzemeler),
- c) Hizmet sunumuna ilişkin belirli bir işlemle veya belirli bir inşa sözleşmesiyle ya da hizmet sunumu veya inşa faaliyetleriyle doğrudan ilişkili maliyetlerden bu işlem veya sözleşmeye dağıtılabilen kısım (örneğin, işlem veya sözleşmeye ilişkin yönetim ve gözetim maliyetleri, sözleşmenin yerine getirilmesinde kullanılan araç, gereç ve teçhizatın **amortismanı** ve sigortalanma maliyetleri),
- ç) Müşteriyle yapılan sözleşme uyarınca müşteriye fatura edilebileceği açıkça belirtilen maliyetler,
- d) Yukarıdakilerin kapsamına girmeyen ve işletmenin belirli bir işlem veya sözleşmeyi üstlenmesi nedeniyle katlandığı diğer maliyetler (örneğin, taşeronlara yapılan ödemeler).

7.29 Bir hizmet sunumuyla veya inşa işiyle ilgili olarak müşteriyle sözleşmenin yapılabilmesi için katlanılan maliyetler de sözleşmenin yapılmasının muhtemel olması ve bu maliyetlerin ayrı ayrı belirlenip, güvenilir şekilde ölçülebilmesi durumunda işlemin veya sözleşmenin maliyetinin bir parçası olarak kabul edilir. Eğer sözleşmenin yapılabilmesi için katlanılmış maliyetler yapıldıkları dönemde gider olarak kaydedilmişse, sözleşmenin izleyen bir dönemde yapılması halinde işlemin veya sözleşmenin maliyetine dâhil edilmezler.

Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi

7.30 Tamamlanma yüzdesi yönteminde finansal tablolara yansıtılacak hasılat ve maliyet tutarı, hizmet sunumuna ilişkin işlemin veya inşa sözleşmesinin tamamlanma düzeyine göre belirlenir. Bu yöntemde, toplam hasılat ve maliyet tutarlarıyla ilgili tahminler, hizmet sunumuna ilişkin işlem veya inşa sözleşmesi ilerledikçe gözden geçirilir ve gerektiğinde düzeltilir. Buna göre, her raporlama dönemi sonunda, toplam hasılat tutarına ilişkin cari tahminlerle tamamlanma yüzdesinin çarpımı sonucunda işleme veya sözleşmeye ilişkin ilgili raporlama dönemi sonu itibarıyla birikimli olarak finansal tablolara alınması gereken hasılat tutarı bulunur. Birikimli hasılat tutarından geçmiş dönemlerde finansal tablolara alınan hasılat tutarı çıkarılarak raporlama dönemine ait hasılat tutarı tespit edilir.

- 7.31 Tamamlanma yüzdesi yönteminin her raporlama dönemi itibarıyla hasılat ve maliyetlere ilişkin cari tahminlere birikimli olarak uygulanması nedeniyle hasılat ve maliyetlere ilişkin tahminlerdeki bir değişikliğin etkisi, kendiliğinden **muhasabe tahminlerindeki değişiklik** şeklinde **ileriye yönelik** olarak finansal tablolara alınmış olur.
- 7.32 Tamamlanma düzeyi, tamamlanan işi en güvenilir şekilde ölçen yöntem kullanılarak tespit edilir. Hizmet sunumuna ilişkin işlemin veya inşaa sözleşmesinin niteliğine bağlı olarak tamamlanma düzeyinin belirlenmesinde, kullanılacak yöntemlere örnek olarak aşağıdakiler gösterilebilir:
- İlgili tarihe kadar tamamlanan iş için katlanılan maliyetlerin, tahmini toplam maliyetlere oranı.
 - Hizmet sunumuna ilişkin işlemin veya sözleşmeye konu işin, somut olarak belirlenebilen tamamlanma oranı.
- 7.33 Hakediş ve avanslar genellikle tamamlanma düzeyini yansıtmaz, bu nedenle tamamlanma düzeyinin bunlara göre belirlenmemesi gerekir.
- 7.34 İşletme, hizmet sunumu ilişkin bir işlem veya bir inşaa sözleşmesi kapsamındaki gelecekteki faaliyetlerle ilgili maliyetlere katlanmış olabilir. Bu tür maliyetler (örneğin, malzeme alımına ilişkin maliyetler veya peşin ödemeler) yapılan işin tamamlanan kısmıyla ilgili olmadığından, geri kazanılmalarının muhtemel olması şartıyla dönemin kâr veya zararına yansıtılmaz, **Finansal Durum Tablosunda** “Peşin Ödenmiş (Gelecek Aylara Ait) Giderler ve Gelir Tahakkukları” kaleminde gösterilir. Tamamlanma düzeyinin, ilgili tarihe kadar tamamlanan iş için katlanılan maliyetlerin toplam maliyetlere oranı kullanılarak belirlenmesi durumunda, bu tür maliyetler, ilgili tarihe kadar katlanılan maliyetlerin hesabında dikkate alınmaz. Geri kazanılmaları muhtemel olmayan maliyetler anında gider olarak finansal tablolara alınır.
- 7.35 Hizmet sunumuna ilişkin bir işlem veya bir inşaa sözleşmesi için, toplam maliyetlerin toplam hasılatı aşması bekleniyorsa, Bölüm 17 *Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar* uyarınca, işlemin veya sözleşmenin geri kalan kısmının tamamlanması için katlanılması beklenen zarar tutarı kadar karşılık ayrılır.
- 7.36 İnşaa sözleşmeleri için raporlama dönemi sonu itibarıyla tamamlanan işe isabet eden toplam hasılat tutarından hakedişe bağlanmış olan toplam tutarın çıkarılması sonucunda bulunan tutar, artı veya eksi olmasına göre “Devam Eden İnşaa (Taahhüt) Sözleşmelerinden

Alacaklar” veya “Devam Eden İnşa (Taahhüt) Sözleşmelerinden Borçlar” kaleminde gösterilir.

Faiz, İsim Hakkı ve Kâr Payları

- 7.37 İşletmenin belirli varlıklarının başkaları tarafından kullanılması sonucunda faiz, isim hakkı veya kâr payı gelirleri ortaya çıkar.
- 7.38 Faiz; **nakit** veya **nakit benzerlerinin** kullanılması karşılığında talep edilen bedeldir.
- 7.39 İsim hakkı; patent, ticari marka, telif hakkı, yazılım programları gibi varlıklarının kullanılması karşılığında talep edilen bedeldir.
- 7.40 Kâr payı ise, **özkaynak aracı** hamillerine, aracın ait olduğu sermaye sınıfı içindeki payları oranında dağıtılan kârdır.
- 7.41 Faiz, isim hakkı ve kâr payı gelirleri, ekonomik faydaların işletmeye girmesinin muhtemel olduğu ve söz konusu faydaların güvenilir bir şekilde ölçülebildiği durumlarda finansal tablolara yansıtılır.
- 7.42 Faiz, isim hakkı ve kâr payı gelirleri aşağıdaki esaslara göre finansal tablolara yansıtılır:
- a) Faiz, Bölüm 10 *Finansal Araçlar ve Özkaynaklar*'da belirtildiği şekilde hesaplanarak finansal tablolara yansıtılır.
 - b) İsim hakları, ilgili sözleşmenin özü dikkate alınarak sözleşme hükümleri çerçevesinde tahakkuk esasına göre finansal tablolara yansıtılır.
 - c) Kâr payları ise, pay sahiplerinin ödemeyi tahsil etme hakkı ortaya çıktığında finansal tablolara yansıtılır.

BÖLÜM 8

STOKLAR

Kapsam

- 8.1 Bu bölümde, **stoklara** ilişkin muhasebe ilkeleri düzenlenmektedir.
- 8.2 Stoklar, aşağıdaki niteliklerden birine sahip olan **varlıklar**dır:
- Olağan işletme faaliyetleri kapsamında satılmak üzere elde tutulan varlıklar,
 - Olağan işletme faaliyetleri kapsamında satılmak üzere üretilmekte olan varlıklar,
 - Üretim sürecinde veya hizmet sunumunda kullanılacak ham madde ve malzemeler.
- 8.3 Bu bölüm, **inşa sözleşmeleri** kapsamında henüz tamamlanmamış olan işler (bakınız: Bölüm 7 *Hasılat*) ile **tarımsal faaliyetlerle** ilgili **canlı varlıklar** ve **hasat** zamanındaki **tarımsal ürünler** (bakınız: Bölüm 9 *Tarımsal Faaliyetler*) hariç olmak üzere tüm stoklara uygulanır.

Ölçüm

- 8.4 Stoklar, **maliyet bedeliyle** ölçülür. 8.20 paragrafı uyarınca her **raporlama dönemi** sonunda stokların değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığı değerlendirilerek gereken hallerde stok değer düşüklüğü **karşılığı** ayrılır.
- 8.5 Borsalar veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören stok niteliğindeki altın ve diğer kıymetli madenler, raporlama dönemi sonunda **gerçeğe uygun değeri** üzerinden ölçülür. Söz konusu stokların gerçeğe uygun değeri, raporlama dönemi sonundaki piyasa değeridir. Stokların gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişimler, ilgili raporlama döneminde kâr veya zarara yansıtılır.

Stokların Maliyetinin Belirlenmesi

- 8.6 Stokların maliyeti, tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların bulunduğu yere ve mevcut durumuna getirilmesi için katılan diğer maliyetleri içerir.
- 8.7 Stokların satın alma maliyetleri; satın alma fiyatını, ithalat vergilerini ve iade alınmayan diğer vergileri, nakliye, yükleme ve boşaltma maliyetlerini ve mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan ilişkilendirilebilen diğer maliyetleri içerir. Ticari iskontolar, indirimler ve diğer benzeri kalemler, satın alma maliyetinin belirlenmesinde indirim konusu yapıılır.

- 8.8 Küçük işletmelerde bir yıl veya daha kısa vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan stoklar, vade farkı ayrıştırılmaksızın, ödenen veya ödenmesi beklenen **nakit** tutar üzerinden ölçülür. Bir yıldan uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan stoklar ise, vade farkı ayrıştırılarak peşin fiyat üzerinden (diğer bir ifadeyle işletme peşin ödeme yapmış olsaydı ödeyeceği fiyat üzerinden) ölçülür. Bu kapsamda bir stokun bir yıldan daha uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınması durumunda vade farkı tutarı, Bölüm 10 *Finansal Araçlar ve Özkaynaklar*'ın 10.26 paragrafları uyarınca hesaplanan vade farkı tutarı **faiz gideri** olarak **finansal tablolara** alınır.
- 8.9 Mikro işletmelerde stokların maliyeti, vade farkı ayrıştırılmaksızın ödenen veya ödenmesi beklenen tutar üzerinden ölçülür.
- 8.10 Amaçlanan kullanıma veya satışa hazır hale gelmesi 1 yıldan daha uzun süren stokların üretilmesi, inşası ya da elde edilmesi için kullanılan krediler nedeniyle bu stokların satışa ya da kullanıma hazır hale getirildiği tarihe kadar katlanılan kur farkları dâhil finansman giderleri stokların maliyetine dâhil edilir.
- 8.11 Dönüştürme maliyetleri; ham madde ve malzemelerin, yarı mamul ve mamul haline getirilmesi sürecinde, direkt işçilik giderleri gibi üretimle doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetleri ve bu süreçte katlanılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarları içerir. Faaliyet giderleri (Genel Yönetim Gideri, Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri gibi) dönüştürme maliyeti olarak dikkate alınmaz ve bu giderlerden dönüştürme maliyetine pay verilmez.
- 8.12 Dönüştürme maliyetlerinin belirlenmesinde tam maliyet yöntemi kullanılır. Tam maliyet yönteminde, sabit ve değişken genel üretim giderlerinin tamamı dönüştürme maliyetine dâhil edilir. Ancak faaliyetleri geçici veya kalıcı olarak durdurulan ya da henüz faaliyete geçmemiş işletme bölümlerine ilişkin sabit genel üretim giderleri dönüştürme maliyetine dâhil edilmez, gider olarak "Satışların Maliyeti" kaleminde gösterilir.
- 8.13 Bununla birlikte, sabit genel üretim giderlerinin, normal üretim kapasitesi esas alınarak dönüştürme maliyetine dâhil edilmesi de mümkündür (normal maliyet yöntemi). Bu durumda normal üretim kapasitesi, planlanan bakım-onarım çalışmalarından kaynaklanacak kapasite düşüklüğü de dikkate alınarak, normal şartlarda bir veya birkaç dönem veya sezonça elde edilmesi beklenen ortalama üretim miktarıdır. Fiili üretim düzeyi normal üretim kapasitesine yakınsa, söz konusu üretim düzeyi normal üretim kapasitesi olarak dikkate alınabilir. Her bir üretim birimine dağıtılan sabit genel üretim gideri tutarı, düşük kapasite ya da atıl kapasite nedeniyle artırılmaz. Dağıtılmayan genel üretim gideri,

gerçekleştiği dönemde “Satışların Maliyeti” kaleminde gösterilir. Anormal bir şekilde yüksek üretimin gerçekleştiği dönemlerde her bir üretim birimine dağıtılmış sabit genel üretim gideri düşürülür ve böylece stokların maliyetinin üzerinde değerlendirilmesi sağlanır. Normal maliyet yönteminde, değişken genel üretim giderleri de üretim tesislerinin fiili kullanımına bağlı olarak her bir üretim birimine dağıtılır.

Stok Maliyetine Dâhil Edilmeyen Giderler

- 8.14 Aşağıdaki giderler, stokların maliyetine dâhil edilmeyen giderlere örnek olarak gösterilebilir. Bu tür giderler, oluştukları dönemde gider olarak kâr veya zarara yansıtılır.
- a) Normalin üstünde gerçekleşen fire ve kayıplar, işçilik ve diğer dönüştürme maliyetleri,
 - b) Bir sonraki üretim aşaması için zorunlu olanlar dışındaki depolama giderleri,
 - c) Stokların mevcut konum ve duruma getirilmesine katkısı olmayan genel yönetim giderleri ve
 - ç) Satış giderleri.

Hizmet İşletmelerinin Stok Maliyeti

- 8.15 Hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin tamamlanan kısmı için katlanılan ve “Hasılat” bölümü uyarınca ilgili olduğu **hasılatın** henüz kayda alınmadığı maliyetler, geri kazanılmasının **muhtemel** olması şartıyla, hizmet işletmelerinin stoklarını oluşturur. Satış ve genel yönetimle ilgili personelin işçilik ücretleri ve bunlarla ilgili diğer giderler, hizmetin maliyetine dâhil edilmez; bunlar gerçekleştikleri dönemde gider olarak finansal tablolara alınır. Hizmet işletmelerinin stoklarının maliyeti, kâr marjını veya işletmeler tarafından fiyatlara dâhil edilen üretimle ilgili olmayan maliyetleri içermez.

Canlı Varlıkların Hasadından Elde Edilen Tarımsal Ürünlerin Maliyeti

- 8.16 Bölüm 9 *Tarımsal Faaliyetler* uyarınca canlı varlıkların hasadından elde edilen tarımsal ürünlerden oluşan stoklar, ilk defa finansal tablolara alınırken hasat anındaki **satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri** üzerinden ölçülür. Bu Standart açısından bu değer, stokun hasat anındaki maliyetidir.

Maliyet Ölçüm Teknikleri

- 8.17 Mamul maliyetleri üretim giderlerinin gerçekleşmiş tutarları esas alınarak fiili maliyet yöntemine göre belirlenir. Ancak standart maliyet yöntemi veya perakende yöntemi gibi stok maliyeti **ölçüm** tekniklerinin sonuçları fiili maliyete yakınsa bu yöntemler de kullanılabilir. Standart maliyet yönteminde, ham madde ve malzemelerin, işçiliğin,

verimliliğin ve kapasite kullanımının normal düzeyleri dikkate alınır. Standart maliyetler, düzenli olarak gözden geçirilir ve gerektiği takdirde mevcut şartlara göre yeniden belirlenir. Perakende yönteminde maliyet, stokların satış değerinden uygun bir brüt kâr marjının düşülmesi suretiyle bulunur.

Maliyet Hesaplama Yöntemleri

- 8.18 Stokların maliyeti, ilk giren ilk çıkar (FIFO) veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden biri kullanılarak hesaplanır. Benzer niteliklere ve benzer kullanıma sahip tüm stoklar için aynı maliyet hesaplama yöntemi kullanılır. Nitelikleri veya kullanım alanları itibarıyla farklı olan stoklar için farklı maliyet hesaplama yöntemleri kullanılabilir. Son giren ilk çıkar (LIFO) yönteminin kullanımına ise izin verilmemektedir.
- 8.19 Bununla birlikte, normal şartlarda birbirleriyle aynı olmayan stok kalemleri ile özel projeler için üretilen ve ayrılan mal veya hizmetlerin maliyeti, her bir varlığa ilişkin maliyetler ayrı ayrı dikkate alınarak hesaplanır.

Stoklarda Değer Düşüklüğü

- 8.20 Her raporlama dönemi sonunda, stokların değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığı değerlendirilir. Stokların zarar görmesi, kısmen veya tamamen kullanılamaz hale gelmesi, satış fiyatlarının düşmesi ya da stok maliyetlerinin yükselmesi gibi nedenlerle stoklar değer düşüklüğüne uğrayabilir. Raporlama dönemi sonunda stokların tahmini satış fiyatının maliyet bedelinden %10 veya daha fazla düşük olması durumunda söz konusu değer düşüklüğü tutarı finansal tablolara yansıtılır. Bu tutar, değer düşüklüğü zararını oluşturur ve **Kâr veya Zarar Tablosunda** “Satışların Maliyeti” kaleminde gösterilir.
- 8.21 Değer düşüklüğüne uğramış olan ve **Finansal Durum Tablosunda** izlenmeye devam edilen stokların satış fiyatı izleyen raporlama dönemlerinde yeniden değerlendirilir. Daha önce stoklarda değer düşüklüğüne neden olan şartların geçerliliğini kaybetmesi veya değişen ekonomik şartlar nedeniyle satış fiyatında artış olduğuna dair açık bir göstergenin bulunması durumunda, ayrılan değer düşüklüğü zararının tamamı veya bir kısmı iptal edilir. Değer düşüklüğünün iptal edilecek kısmı, ilgili stokun maliyet bedeli esas alınarak belirlenir. Stokun, değer düşüklüğünden sonra belirlenen değeri, stokun maliyet bedelini aşamaz.

Gider Olarak Finansal Tablolara Alma

- 8.22 Stoklar satıldığında, bu stokların **defter değeri**, ilgili hasılatın finansal tablolara yansıtıldığı dönemde “Satışların Maliyeti” kaleminde Kâr veya Zarar Tablosuna yansıtılır.
- 8.23 Bazı durumlarda, stoklar satılmak yerine işletmede kullanılabilir. İşletmenin, kendi stoklarını, imal ve inşa ettiği **maddi duran varlıklar** için kullanması bu duruma örnek olarak verilebilir. Bu tür durumlarda stoklar, bu varlıkların maliyetine dâhil edilerek ilgili varlığın **faydalı ömrü** boyunca giderleştirilir.

BÖLÜM 9

TARIMSAL FAALİYETLER

Kapsam

- 9.1 Bu bölümde, **tarımsal faaliyet**lerde bulunan işletmelerin tarımsal faaliyetlerine ilişkin muhasebe ilkeleri düzenlenmektedir.
- 9.2 Bu bölüm hükümleri **tarımsal ürünlere hasat** zamanından sonra uygulanmaz. Tarımsal ürünlerin hasat zamanından sonraki **ölçümü**, sunumu ve finansal tablo dışı bırakılması ile tarımsal ürünlerin hasattan sonra işlenmesiyle ortaya çıkan mamullere ilişkin muhasebe işlemleri, Bölüm 8 *Stoklar* uyarınca gerçekleştirilir.

Tanımlar

- 9.3 Bu bölümün uygulanmasında aşağıdaki terimler karşılığında belirtilen anlamlarıyla kullanılır:

Tarımsal faaliyet: **Canlı varlıkların** biyolojik dönüşümünün ve hasadının, satmak ya da tarımsal ürüne veya ilâve canlı varlıklara dönüştürmek amacıyla yönetilmesidir. Bir faaliyet yalnızca canlı varlıkların biyolojik dönüşümünün yönetiliyor olması durumunda tarımsal faaliyet olarak kabul edilir. Aksi takdirde bu faaliyet tarımsal faaliyet olarak nitelendirilemez ve bu faaliyetlerle ilgili tarımsal ürünlere ve canlı varlıklara bu bölüm hükümleri uygulanmaz. Örneğin yönetilmeyen kaynaklardan (ormanlardan, denizlerden vb.) ürün elde edilmesi tarımsal faaliyet değildir. Bununla birlikte örneğin balık çiftliklerinde balık yetiştiriciliği tarımsal bir faaliyettir.

Canlı varlık: Yaşayan hayvan veya bitkidir.

Tarımsal ürün: İşletmenin canlı varlıklarından hasat edilen üründür.

Biyolojik dönüşüm: Canlı varlıklarda nitel ve nicel değişime yol açan büyüme, bozulma, üretim ve dölleme sürecidir. Biyolojik dönüşüm sonucunda canlı varlıkların büyümesi, bozulması veya döllemesi suretiyle bu **varlıklarda** değişim meydana gelir ya da bu varlıkların tarımsal ürünleri ortaya çıkar.

Hasat: Tarımsal ürünün canlı varlıklardan ayrılması ya da canlı varlığın hayatının sona ermesidir.

- 9.4 Aşağıdaki tabloda canlı varlıklar, tarımsal ürünler ve hasattan sonra işlenen ürünlere ilişkin örneklerle yer verilmiştir:

Canlı varlıklar	Tarımsal ürünler	İşlenmiş ürünler (mamuller)
Koyun	Yün	Yün ipliği, yün halı
Kerestelik ağaç	Tomruk, kütük	Kereste
Süt ineği	Süt	Peynir
Sığır	Karkas et	Sosis, pastırma
Pamuk bitkisi	Hasat edilmiş pamuk	Pamuk ipliği, pamuklu giysi
Şeker pancarı	Hasat edilmiş pancar	Şeker
Tütün bitkisi	Toplanmış yapraklar	İşlenmiş tütün
Çay bitkisi	Toplanmış yapraklar	Çay
Meyve ağaçları	Toplanmış meyve	Meyve kurusu, meyve suyu
Zeytin ağaçları	Toplanmış zeytin	Zeytinyağı

Finansal Tablolara Alma ve Ölçüm

- 9.5 Canlı varlıklar, ilk defa **finansal tablolara** alınırken maliyet yöntemi ya da **gerçeğe uygun değer** yöntemi kullanılarak ölçülür. Farklı canlı varlık sınıfları için farklı yöntemlerin seçilmesi mümkündür.
- 9.6 Maliyet yönteminin tercih edilmesi durumunda, canlı varlıklar daha sonraki **raporlama dönemlerinde maliyet bedelinden birikmiş amortisman** ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirilerek ölçülür.
- 9.7 Gerçeğe uygun değer yönteminin tercih edilmesi durumunda bir canlı varlık ilk defa finansal tablolara alınırken ve her bir **raporlama dönemi** sonunda **satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri** üzerinden ölçülür. Canlı varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri üzerinden ilk defa finansal tablolara alınması sırasında ortaya çıkan kazanç veya kayıplar ile canlı varlığın satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değerinde meydana gelen değişikliklerden kaynaklanan kazanç veya kayıplar kâr veya zarara yansıtılır.
- 9.8 Bir canlı varlık sınıfının ölçümünde gerçeğe uygun değer yöntemi seçilmiş olsa dahi bu sınıfta yer alan bir canlı varlığın gerçeğe uygun değeri aşırı maliyet veya çabaya katlanmadan ölçülemiyorsa bu canlı varlık maliyet yöntemi kullanılarak ölçülür. Söz konusu canlı varlığın gerçeğe uygun değerinin sonradan aşırı maliyet veya çabaya katlanmadan ölçülebilir hale gelmesi durumunda, bu canlı varlık gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmeye başlanır ve tespit edilen gerçeğe uygun değeri ile önceki **defter değeri** arasındaki fark kâr veya zarara yansıtılır.

9.9 Tarımsal ürünler, hasat zamanında satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülür ve ilk defa finansal tablolara alınma sırasında ortaya çıkan kazanç veya kayıplar ilgili dönemin kâr veya zararına yansıtılır. Söz konusu ölçüm neticesinde hesaplanan tutar, bu tarihten itibaren tarımsal ürünler için Bölüm 8 *Stoklar* uygulanırken bu ürünlerin maliyet bedeli olarak dikkate alınır.

Gerçeğe Uygun Değerin Belirlenmesi

9.10 Gerçeğe uygun değer belirlenmesinde aşağıdakiler dikkate alınır:

- a) Canlı varlığın veya tarımsal ürünün mevcut konumu ve durumu itibarıyla aktif bir piyasanın bulunması halinde, bu piyasada açıklanmış olan fiyat gerçeğe uygun değer belirlenmesinde uygun bir ölçüttür. Farklı aktif piyasalara erişimin mümkün olduğu durumlarda, işletmenin satış yapmayı planladığı piyasada geçerli olan fiyat dikkate alınır.
- b) Aktif bir piyasanın bulunmaması durumunda, gerçeğe uygun değer belirlenmesinde aşağıdaki bilgiler elde edilebiliyorsa bunlardan biri veya daha fazlası kullanılır:
 - (i) En yakın tarihte gerçekleşen piyasa **işlem fiyatı** (işlem tarihi ile **raporlama tarihi** arasında ekonomik koşullarda önemli değişiklikler meydana gelmemişse),
 - (ii) Farklılıkları yansıtan düzeltmelerin de yapılması kaydıyla benzer varlıklara ilişkin piyasa fiyatları,
 - (iii) İlgili sektör ölçütleri (örneğin; bir meyve bahçesinden elde edilecek tarımsal ürünlerin değerinin, meyve bahçesinin yüz ölçümü veya meyve bahçesindeki ağaç sayısından hareketle belirlenmesi, bir sığırın değerinin elde edilecek etin kilosu cinsinden belirlenmesi gibi).

BÖLÜM 10

FİNANSAL ARAÇLAR VE ÖZKAYNAKLAR

Kapsam

- 10.1 Bu bölümde, **finansal varlık** ve **finansal yükümlülükler** ile işletmenin kendi **özkaynak araçlarına** ilişkin muhasebe ilkeleri düzenlenmektedir.
- 10.2 **Bağlı ortaklık, iştirak** ve **müştereken kontrol edilen işletmelerdeki** yatırımlar bu bölüm kapsamında olup özkaynak araçlarına yapılan yatırımlar olarak değerlendirilir.
- 10.3 **Kiralama** işlemlerinden kaynaklanan alacak ve borçlar finansal varlık ve finansal yükümlülük tanımını karşılamakla birlikte bu alacak ve borçlara ilişkin muhasebe ilkeleri Bölüm 13 *Kiralamalar*'da düzenlendiğinden bunlara bu bölüm hükümleri uygulanmaz.

Tanımlar

- 10.4 **Finansal araç**, bir işletmenin bir finansal varlığının, başka bir işletmenin de bir finansal yükümlülüğünün veya özkaynak aracının artmasına neden olan sözleşmedir.
- 10.5 Finansal varlık, işletmenin elinde bulundurduğu **nakit** veya diğer işletmelerin özkaynak araçları ile esas olarak başka bir işletmeden nakit ya da başka bir finansal varlık alınmasına yönelik sözleşmeden doğan haklardır (örneğin; ticari ve diğer alacaklar, tahvil, bono vb. menkul kıymet yatırımları, banka mevduatları).
- 10.6 Finansal yükümlülük, esas olarak başka bir işletmeye nakit ya da başka bir finansal varlık verilmesine yönelik sözleşmeden doğan **yükümlülüklerdir** (örneğin, alınan banka kredileri, ticari ve diğer borçlar, işletme tarafından çıkarılmış borçlanma araçları).
- 10.7 Özkaynak aracı, bir işletmenin tüm yükümlülükleri düşüldükten sonra **varlıkları** üzerinde kalan bir hakkı temsil eden sözleşmedir.

Finansal Varlık ve Yükümlülüklerin Finansal Tablolara Alınması

- 10.8 İşletme, bir finansal varlığı veya finansal yükümlülüğü, bunları doğuran sözleşme hükümlerine taraf olduğu anda **finansal tablolara** alır.
- 10.9 İşletme, bir finansal aracı ilk defa finansal tablolara alırken sözleşmenin özünü dikkate alarak, bu bölümde yer alan tanımlara uygun bir şekilde finansal varlık, finansal yükümlülük veya özkaynak aracı olarak sınıflandırır. Bu sınıflandırma yapılırken tereddütlü durumlarda BOBİ FRS Bölüm 9 *Finansal Araçlar ve Özkaynaklar*'da yer alan tanımlar ve ilkeler uygulanır.

10.10 Finansal varlıklara ilişkin ölçüm hükümleri belirlenirken finansal varlıklar aşağıdaki şekilde sınıflandırılmıştır:

- a) Alacaklar (ticari ve diğer alacaklar) (10.13-10.16 paragrafları)
- b) Borçlanma araçları (10.17-10.27 paragrafları)
- c) Özkaynak araçlarındaki yatırımlar (10.28-10.29 paragrafları)
- ç) Diğer finansal varlıklar (10.30 paragrafı)

10.11 Finansal yükümlülüklerle ilişkin ölçüm hükümleri belirlenirken finansal yükümlülükler aşağıdaki şekilde sınıflandırılmıştır:

- a) Borçlar (ticari ve diğer borçlar) (10.13-10.16 paragrafları)
- b) Borçlanma araçları (10.17-10.27 paragrafları)
- c) Diğer finansal yükümlülükler (10.30 paragrafı)

10.12 Gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen finansal varlıklar dışında kalan tüm finansal varlıkların değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığı 10.30-10.36 paragrafları uyarınca değerlendirilir.

Alacak ve Borçlar

10.13 Küçük işletmelerin ticari ve ticari olmayan işlemlerinden kaynaklanan ve ilk defa finansal tablolara alındığı tarihle tahsil edileceği veya ödeneceği tarih arasındaki süre bir yıl veya daha kısa olan alacak ve borçları, ilk defa finansal tablolara alınırken ve sonraki ölçümlerinde tahsil edilmesi veya ödenmesi beklenen iskonto edilmemiş tutarları üzerinden ölçülür.

10.14 Küçük işletmelerin ticari ve ticari olmayan işlemlerinden kaynaklanan ve ilk defa finansal tablolara alındığı tarihle tahsil edileceği veya ödeneceği tarih arasındaki süre bir yıldan uzun olan alacak ve borçları ise ilk defa finansal tablolara alınırken ve sonraki ölçümlerinde 10.27 paragrafı uyarınca iskonto edilmiş tutarları üzerinden ölçülür.

10.15 Mikro işletmelerin ticari ve ticari olmayan işlemlerinden kaynaklanan alacak ve borçları ilk defa finansal tablolara alınırken ve sonraki ölçümlerinde tahsil edilmesi veya ödenmesi beklenen iskonto edilmemiş tutar üzerinden ölçülür.

10.16 İşletmelerin alacaklarının tahsil imkânı çeşitli nedenlerle güçleşmiş olabilir. İşletmeler raporlama dönemi sonlarında 10.31-10.37 paragrafları uyarınca makul bir gerekçeye

dayanarak tahsil imkânı güçleşmiş hale gelen ticari ve diğer alacaklarını belirler ve bu alacakları için değer düşüklüğü **karşılığı** hesaplar.

Borçlanma Araçları

- 10.17 Borçlanma aracı, borç verene sözleşme hükümleri çerçevesinde sabit veya değişken getiri sağlayan finansal araçtır.
- 10.18 Borçlanma aracı niteliğindeki finansal varlıklara örnek olarak, bankalardaki vadeli mevduatlar, devlet iç borçlanma senetleri veya özel sektör tahvil ve bonoları; borçlanma aracı niteliğindeki finansal yükümlülüklere örnek olarak ise alınan banka kredileri, ihraç edilen tahvil ve bonolar gösterilebilir.

İlk Ölçüm

- 10.19 Borçlanma araçları ilk defa finansal tablolara alınırken **işlem fiyatı** üzerinden ölçülür. Örneğin; alınan bir banka kredisi borçlanılan tutar, alınan bir tahvil ise satın alma fiyatı üzerinden finansal tablolara alınır.
- 10.20 Borçlanma araçlarının edinimi, ihracı veya elden çıkarılması sırasında katlanılan işlem maliyetleri **gider** olarak kâr veya zarara yansıtılır. Örneğin, işlem maliyetlerin örnek olarak alınan bir banka kredisi için bankaya ödenen **faiz** dışındaki ücret, komisyon, masraf vb. tutarlar, araçlara veya danışmanlara ödenen ücretler ve kamu otoriteleri tarafından alınan harçlar gösterilebilir.

Sonraki Ölçüm

- 10.21 Borçlanma araçlarının ilk defa finansal tablolara yansıtıldığı tarihten sonraki ölçüm işlemleri, dönemde tahakkuk eden faiz **geliri** ya da giderinin hesaplanması ile buna göre bu borçlanma araçlarının **Finansal Durum Tablosunda** yer alacak değerlerinin tespit edilmesidir.
- 10.22 Borçlanma aracına ilişkin dönemde tahakkuk eden faiz geliri ya da gideri, finansal varlığın ya da yükümlülüğün kalan bakiyesine (**defter değerine**) sabit bir dönemsel faiz oranı uygulanarak bulunur ve **Kâr veya Zarar Tablosuna** yansıtılır.
- 10.23 Finansal varlığa ilişkin dönemde tahakkuk eden faiz gelirinin hesaplanmasında kullanılan sabit faiz oranı; bu varlıktan gelecekte tahsil edilmesi beklenen tutarları finansal varlığın defter değerine eşitleyen orandır. Benzer şekilde, finansal yükümlülüğe ilişkin dönemde tahakkuk eden faiz giderinin hesaplanmasında kullanılan sabit faiz oranı; finansal yükümlülük nedeniyle gelecekte ödenmesi beklenen tutarları yükümlülüğün defter

değerine eşitleyen orandır.

10.24 Finansal varlık veya yükümlülüğe ilişkin dönemde tahakkuk eden faiz gelir veya giderlerinin hesaplanmasında dikkate alınan sabit faiz oranı finansal varlığın veya yükümlülüğün ilk defa finansal tablolara alındığı tarihteki defter değeri esas alınarak hesaplanır.

10.25 Değişken getiri sağlayan borçlanma araçlarına ilişkin dönemde tahakkuk eden faiz geliri veya gideri hesaplanırken 10.22-10.23 paragrafları uygulanmaz. Faiz geliri veya gideri değişken faiz oranı ile bu oranın uygulandığı bakiye çarpılarak bulunur.

10.26 Finansal varlık veya yükümlülük niteliğindeki borçlanma araçlarının dönem sonu değerleri aşağıdaki şekilde tespit edilir:

- Finansal varlığın veya yükümlülüğün 10.19-10.20 paragraflarına göre ilk ölçümünde belirlenen değeri (işlem fiyatı),
- Artı finansal varlık veya yükümlülük için 10.22-10.25 paragraflarına göre hesaplanan ve kâr veya zarar olarak finansal tablolara alınan birikmiş faiz gelir veya giderleri,
- Eksi finansal varlık için alınan tüm anapara geri ödemeleri ve faiz tahsilatları veya finansal yükümlülük için yapılan tüm anapara geri ödemeleri ve faiz ödemeleri,
- Eksi finansal varlıklar için birikmiş değer düşüklüğü zararları (bakınız: 10.31-10.37 paragrafları).

Örnek 1:

İşletme, 1/1/2021 tarihinde 10 yıl vadeli 500.000 TL banka kredisi kullanmıştır. Ödemeler her yılın sonunda eşit taksitlerle yapılacaktır. Yıllık ödeme tutarı 80.000 TL'dir.

Buna göre söz konusu finansal yükümlülük ilk defa finansal tablolara alınırken 500.000 TL'lik işlem fiyatı üzerinden ölçülecektir. Finansal yükümlülüğe ilişkin dönemde tahakkuk eden faiz gideri hesaplanırken, yükümlülük nedeniyle gelecekteki 10 yıl boyunca ödenmesi beklenen 80.000 TL'lik tutarları yükümlülüğün ilk defa finansal tablolara alındığı tarihteki defter değerine (işlem fiyatı) eşitleyen %9.6059 oranındaki sabit faiz oranı kullanılacaktır.

Bu bilgiler çerçevesinde, banka kredisinin döneme ilişkin faiz giderleri ve dönem sonundaki değeri aşağıda gösterilmektedir.

Tarih	Taksit Ödemeleri	Faiz Oranı	Yıllık Faiz Gideri	Defter Değeri
01/01/2021				500.000 TL (İşlem Fiyatı)

31/12/2021	80.000 TL	% 9,6059	48.029 TL	468.029 TL
31/12/2022	80.000 TL	% 9,6059	44.958 TL	432.988 TL
31/12/2023	80.000 TL	% 9,6059	41.592 TL	394.580 TL
31/12/2024	80.000 TL	% 9,6059	37.903 TL	352.482 TL
31/12/2025	80.000 TL	% 9,6059	33.859 TL	306.341 TL
31/12/2026	80.000 TL	% 9,6059	29.427 TL	255.768 TL
31/12/2027	80.000 TL	% 9,6059	24.569 TL	200.337 TL
31/12/2028	80.000 TL	% 9,6059	19.244 TL	139.581 TL
31/12/2029	80.000 TL	% 9,6059	13.408 TL	72.989 TL
31/12/2030	80.000 TL	% 9,6059	7.011 TL	0 TL

Banka kredisi 1/1/2021 tarihinde 500.000 TL üzerinden finansal tablolara alınacaktır. Yıllık faiz gideri sütunu, ilgili raporlama döneminde kâr veya zarara yansıtılacak olan faiz giderini göstermektedir. Banka kredisinin yıllar itibarıyla dönem sonu değeri ise defter değeri sütununda yer alan tutar olacaktır.

*Bu örnekte banka kredisinin kullanılmasına ilişkin herhangi bir işlem maliyetine katlanılmadığı varsayılmıştır. Bununla birlikte, bu tür maliyetlerin olması durumunda söz konusu maliyetler doğrudan kâr veya zarara yansıtılacağından faiz gideri ve defter değerinde herhangi bir değişiklik olmayacaktır.

10.27 Sabit getiri sağlayan finansal varlıktan gelecekte tahsil edilmesi beklenen veya sabit getiri sağlayan finansal yükümlülük nedeniyle gelecekte ödenmesi beklenen tutarlara ilişkin tahminlerde bir değişiklik meydana gelmesi durumunda, finansal varlığın veya finansal yükümlülüğün defter değeri bu yeni tahminleri yansıtacak şekilde düzeltilir. Finansal varlık veya yükümlülüğün düzeltilmiş defter değeri, tahsilat veya ödemelere ilişkin yeni tahminlerin başlangıçta belirlenen sabit faiz oranı kullanılarak iskonto edilmiş **bugünkü değer**dir. Finansal varlık veya yükümlülüğün defter değerinde yapılan bu düzeltmeler gelir veya gider olarak kâr veya zarara yansıtılır.

Özkaynak Araçlarındaki Yatırımlar

10.28 Bağlı ortaklık, **müştereken kontrol edilen işletme** veya iştirak yatırımlarındaki paylar dâhil, borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören özkaynak araçları, ilk defa finansal tablolara alınırken işlem fiyatı üzerinden ölçülür ve işlem maliyetlerinin tamamı gider olarak kâr veya zarara yansıtılır. Bu özkaynak araçlarının sonraki ölçümü de piyasa değeri üzerinden gerçekleştirilir ve ortaya çıkan değer farkları kâr veya zarara yansıtılır.

10.29 Borsada ve/veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen özkaynak araçları ilk defa finansal tablolara alınırken, işlem fiyatları ve işlem maliyetlerinin toplamından oluşan **maliyet bedelinden** ölçülür. Bu özkaynak araçlarının sonraki ölçümü ise, maliyet

bedelinden varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları düşülerek gerçekleştirilir.

Diğer Finansal Araçlar

10.30 Alacak ve borçlar, borçlanma araçları ve özkaynak araçlarındaki yatırımlar sınıfa girmeyen finansal araçlar (varlığa dayalı menkul kıymetler, türev finansal araçlar ve kredi verilmesine ve kredi alınmasına ilişkin taahhütler gibi) diğer finansal araçlar olarak değerlendirilir. Diğer finansal araçların finansal tablolara alınmasında BOBİ FRS Bölüm 9 *Finansal Araçlar ve Özkaynaklar*'ın 9.22-9.26 paragraflarında yer alan ilgili hükümler dikkate alınır.

Değer Düşüklüğü

10.31 Gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen finansal varlıklar dışında kalan tüm finansal varlıklara ilişkin değer düşüklüğü hükümleri bu başlık altında düzenlenmektedir.

10.32 Raporlama dönemi sonlarında söz konusu finansal varlıkların değer düşüklüğüne uğradığına dair gözlemlenebilir bir kanıtın bulunup bulunmadığı değerlendirilir. Değer düşüklüğüne dair gözlemlenebilir bir kanıt bulunduğu anda, değer düşüklüğü zararı kâr veya zarara yansıtılır.

10.33 Bir finansal varlıkta veya finansal varlık grubunda değer düşüklüğü oluştuğuna dair gözlemlenebilir kanıtlar aşağıdakileri içerebilir:

- a) İhraç edenin veya borçlunun önemli ölçüde finansal sıkıntı içinde olması,
- b) Faiz veya anapara ödemelerinde bir gecikme veya temerrüt olması gibi sözleşmenin ihlâli durumu,
- c) Borç verenin, borçlunun ekonomik veya yasal nedenlerle yaşadığı finansal sıkıntılardan ötürü borçluya normal şartlarda sağlamayacağı bir imtiyaz sağlaması,
- ç) Borçlunun iflas etmesinin veya diğer bir finansal yapılandırma durumunun **muhtemel** hale gelmesi,
- d) Grup içerisinde her bir finansal varlık kalemine etkisi ayrı ayrı tespit edilmese dahi finansal varlık grubunun ilk kez finansal tablolara alınmasından itibaren bir grup finansal varlıktan elde edilmesi beklenen nakit akışlarında ölçülebilen bir azalma olduğuna işaret eden gözlemlenebilir veriler (ekonomideki veya sektördeki olumsuz değişiklikler gibi).

10.34 İhraç edenin faaliyet gösterdiği teknolojiyi, piyasayı, ekonomik veya yasal ortamı olumsuz etkileyen önemli olaylar ve başka birtakım faktörler de değer düşüklüğünün kanıtı olabilir.

10.35 Aşağıdaki varlıklar değer düşüklüğü açısından ayrı ayrı değerlendirilir:

- a) Önem derecesine bakılmaksızın tüm özkaynak araçları ve
- b) Tek başına öneme sahip olan diğer finansal varlıklar.

Bunların dışında kalan finansal varlıklar ise, değer düşüklüğü açısından tek başına veya kredi riskine ilişkin benzer özellikleri dikkate alınmak suretiyle gruplandırılarak değerlendirilirler.

10.36 Finansal varlıklar için değer düşüklüğü zararı aşağıdaki esaslara göre hesaplanır. Değer düşüklüğü zararları doğrudan kâr veya zarara yansıtılır.

- a) 10.13-10.16 paragrafları uyarınca ölçülen alacaklar için değer düşüklüğü zararı, alacağın defter değeri ile alacağın vadesinde tahsil edilmesi beklenen en gerçekçi tahmini tutar (bu tutar sıfır da olabilir) arasındaki farktır.
- b) 10.29 paragrafı uyarınca maliyet bedelinden ölçülen özkaynak araçları için değer düşüklüğü zararı, varlığın defter değeri ile varlığın raporlama dönemi sonunda satılmış olması durumunda elde edilecek en gerçekçi tahmini tutar (bu tutar sıfır da olabilir) arasındaki farktır.
- c) Borçlanma aracı niteliğindeki finansal varlıklar için değer düşüklüğü zararı, varlığın defter değeri ile değer düşüklüğü sonrası varlıktan tahsil edilmesi beklenen tutarların başlangıçta belirlenen sabit faiz oranı kullanılarak iskonto edilmiş bugünkü değeridir. Değişken getirili finansal varlıklarda değer düşüklüğü sonrası varlıktan tahsil edilmesi beklenen tutarların bugünkü değerleri değer düşüklüğünün gerçekleştiği anda geçerli olan faiz oranı kullanılarak hesaplanır.

10.37 Daha sonraki bir raporlama döneminde, değer düşüklüğü zararının azalması ve bu azalışın değer düşüklüğü zararının finansal tablolara alındığı tarihten sonra meydana gelen bir olayla (borçlunun kredi notunda iyileşme olması gibi) tarafsız olarak ilişkilendirilebilmesi durumunda, daha önce zarara yansıtılmış olan değer düşüklüğü zararı iptal edilir. Değer düşüklüğü zararının iptal edilecek kısmı, ilgili varlığa ilişkin önceki raporlama dönemlerinde değer düşüklüğü zararı finansal tablolara alınmamış olsaydı varlığın ulaşacağı defter değeri esas alınarak belirlenir. Dolayısıyla değer düşüklüğü zararının iptalinden sonra varlığın yeni defter değeri bu değeri aşamaz. Değer düşüklüğü zararının iptali kâr veya zarara yansıtılır.

10.38 Bir finansal varlık, sadece aşağıdaki koşullardan biri veya birkaçı gerçekleştiğinde finansal tablo dışı bırakılır:

- a) Finansal varlıktan kaynaklanan nakit akışlarına ilişkin sözleşmeden doğan hakların süresi dolduğunda ya da söz konusu haklar elde edildiğinde.
- b) Finansal varlığın sahipliğinden kaynaklanan risk ve getirilerin tamamına yakını karşı tarafa devredildiğinde.
- c) Finansal varlığın elde tutulmasından veya elden çıkarılmasından kaynaklanacak herhangi bir ekonomik fayda beklenmediğinde.

10.39 İşletmenin bir finansal varlığın devri sonucu bir bedel elde ettiği ancak 10.37 paragrafında yer alan finansal tablo dışı bırakılma koşullarının karşılanmadığı durumlarda, devredilen varlığın tamamı finansal tablolarda gösterilmeye devam edilir ve alınan bedel bir finansal yükümlülük olarak finansal tablolara alınır. Varlık ve yükümlülük birbiriyle mahsup edilmez. Sonraki dönemlerde, devredilen varlıktan sağlanan her türlü gelirin ve finansal yükümlülüğün kaynaklanan her türlü giderin finansal tablolara alınmasına devam edilir.

10.40 İşletmenin diğer tarafa nakit dışı teminat (borçlanma aracı veya özkaynak aracı gibi) sağlaması durumunda, söz konusu teminata ilişkin olarak tarafların yapacağı işlemler aşağıdaki gibidir:

- a) Devralan tarafın, sözleşme çerçevesinde veya teamüller gereğince, ilgili teminatı satma veya yeniden teminat gösterme imkânına sahip olması durumunda devreden taraf, teminata verdiği varlığı Finansal Durum Tablosunda diğer varlıklardan ayrı olarak sunar (örneğin; ödünç verilmiş varlık, teminat olarak verilmiş özkaynak aracı veya repo alacağı şeklinde).
- b) Devralan taraf, kendisine verilen teminatı satması durumunda, satıştan elde ettiği tutarları finansal tablolara alır. Ayrıca ilgili teminatı geri verme mükellefiyeti için finansal tablolara gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen bir yükümlülük yansır.
- c) Devreden taraf, sözleşme şartlarını yerine getirememesi ve bu nedenle teminatı geri alma hakkını kaybetmesi durumunda ilgili teminatı finansal tablo dışı bırakır. Devralan taraf ise ilgili teminatı gerçeğe uygun değeri üzerinden finansal tablolara alır. Ancak teminatı daha öncesinde satmış ise, ilgili teminatı geri verme mükellefiyetini finansal tablo dışı bırakır.

- ç) (c) bendinde belirtilen durum dışında, devreden taraf, ilgili teminatı varlık olarak göstermeye devam eder; devralan taraf ise teminatı varlık olarak finansal tablolara almaz.

10.41 Finansal varlığın finansal tablo dışı bırakılmasından kaynaklanan her türlü kazanç veya kayıp kâr veya zarara yansıtılır.

Finansal Yükümlülüklerin Finansal Tablo Dışı Bırakılması

10.42 Bir finansal yükümlülük sadece, ilgili yükümlülük ortadan kalktığı zaman; diğer bir ifadeyle, sözleşmede belirlenen yükümlülük yerine getirildiğinde, iptal edildiğinde veya yükümlülüğün süresi dolduğunda finansal tablo dışı bırakılır.

10.43 Mevcut bir borçlu ile alacaklı arasında önemli ölçüde farklı şartlara sahip finansal araçların takas edilmesi veya mevcut bir finansal yükümlülüğün şartlarının tamamında veya bir kısmında önemli bir değişiklik yapılması durumunda (borçlunun yaşadığı finansal güçlükle ilişkili olsun ya da olmasın) başlangıçtaki finansal yükümlülük ortadan kalkar ve bunun yerine yeni bir finansal yükümlülük finansal tablolara alınır.

10.44 Finansal yükümlülüğün finansal tablo dışı bırakılmasından kaynaklanan her türlü kazanç veya kayıp kâr veya zarara yansıtılır.

İşletmenin Kendi Özkaynak Araçları

10.45 Bu başlıkta, işletmenin kendi özkaynak araçlarına ilişkin muhasebe ilkeleri düzenlenmektedir.

Özkaynak Araçlarının İlk İhracı

10.46 Özkaynak araçları, ihraç edildiklerinde ve karşı taraf da söz konusu özkaynak araçlarına karşılık olarak işletmeye nakit veya farklı türde bir kaynak sağlama yükümlülüğü altına girdiğinde özkaynak olarak finansal tablolara alınır.

10.47 Özkaynak araçlarının 10.46 paragrafı uyarınca özkaynak olarak finansal tablolara alındığı, ancak ihracın nakit veya farklı türde bir kaynak elde edilmeden önce yapıldığı durumlarda, elde edilecek tutar özkaynaklardan indirilir.

10.48 Nakit veya farklı türde bir kaynağın ihraçtan önce alınması ve işletmenin alınan nakit veya farklı türde bir kaynağı geri ödeme zorunluluğunun bulunmaması durumunda, özkaynaklar elde edilen tutar ölçüsünde artırılır.

10.49 Özkaynak araçlarının ihracı için işlemlere başlanmış olsa dahi, bu araçların ihraç

edilmemiş ve henüz işletme tarafından nakit veya farklı türde bir kaynağın elde edilmemiş olması durumunda, özkaynaklarda bir artış finansal tablolara alınmaz.

10.50 Özkaynak araçları, ihraca ilişkin doğrudan maliyetler çıkarıldıktan sonra, tahsil edilen ya da tahsil edilecek nakdin üzerindeki yazılı değeri; elde edilen ya da elde edilecek nakit dışı kaynakların ise finansal tablolara alındıkları tarihteki gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülür.

10.51 İhraca ilişkin doğrudan maliyetler kâr veya zarara yansıtılmaz, doğrudan özkaynaklardan indirim şeklinde finansal tablolara alınır.

10.52 Pay bölünmesi (mevcut payların birden fazla paya bölünmesi) ya da bedelsiz pay verilmesi sonucunda toplam özkaynaklarda bir değişiklik olmaz; ancak gerektiğinde özkaynak kalemleri arasında aktarımlar yapılır.

İşletmenin Kendi Özkaynak Araçlarını Geri Satın Alması

10.53 İşletme ihraç ettiği özkaynak araçlarını daha sonra çeşitli nedenlerle geri alabilir. Bu durumda işletme, geri satın aldığı özkaynak araçlarına karşılık olarak verdiği bedelin gerçeğe uygun değerini özkaynaktan düşer. İşletmenin kendi özkaynak araçlarını geri satın almasından, söz konusu özkaynak araçlarının yeniden satışından ya da iptalinden dolayı kâr veya zarara herhangi bir kazanç ya da kayıp yansıtılmaz.

Ortaklara Yapılan Dağıtımlar

10.54 Avans kâr payı ödemesi dâhil olmak üzere, ortaklara yapılan dağıtımlar (gelir vergisi tevkifatı yapılmadan önceki tutar) özkaynaktan düşülür. Ortak adına tevkif edilen gelir vergileri, Finansal Durum Tablosunda “Ödenecek Vergi ve Benzeri Yükümlülükler” kaleminde gösterilir.

10.55 Ortaklara, kâr payı olarak nakit yerine nakit dışı varlıklar dağıtılması durumunda finansal tablolara alma işlemleri şu şekilde gerçekleştirilir: Bu tür bir dağıtım ilan edildiğinde ve işletmenin ortaklara nakit dışı varlıklar dağıtma mükellefiyeti bulunduğu anda, bir yükümlülük finansal tablolara alınır. Bu yükümlülük, ilk defa finansal tablolara alınırken dağıtılacak olan nakit dışı varlıkların gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür. Yükümlülüğün defter değeri, her bir raporlama dönemi sonunda ve ödeme gününde, dağıtılacak olan nakit dışı varlıkların gerçeğe uygun değerlerindeki değişiklikleri yansıtmak üzere düzeltilir. Gerçeğe uygun değerde meydana gelen söz konusu değişiklikler, kâr veya zarara yansıtılmaz, dağıtılacak kâr payı tutarında bir düzeltme şeklinde özkaynaktan finansal tablolara alınır. Kâr payı ödemesi yapıldığında ise kâr payı

olarak dağıtılan nakit dışı varlık ile finansal tablolarda yer alan yükümlülük finansal tablo dışı bırakılır ve söz konusu varlık ile yükümlülüğün defter değeri arasındaki fark kâr veya zarara yansıtılır.

- 10.56 Dağıtılacak olan nakit dışı varlıkların gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülemiyorsa söz konusu yükümlülük, varlığın defter değeri üzerinden ölçülür. Kâr payı ödemesi yapılan kadar varlığın gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde ölçülebilir hale gelirse, yükümlülüğün defter değeri ve dağıtılacak kâr payı tutarı, tespit edilen gerçeğe uygun değere göre düzeltilir.

BÖLÜM 11

MADDİ DURAN VARLIKLAR

Kapsam

- 11.1 Bu bölümde, **maddi duran varlıklara** ilişkin muhasebe ilkeleri düzenlenmektedir.
- 11.2 **Tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar** bu bölüm kapsamında değerlendirilmez.

Finansal Tablolara Alma ve Ölçüm

- 11.3 Maddi duran varlıklar, mal veya hizmet üretiminde veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar için elde tutulan ve birden fazla dönemde kullanımı öngörülen fiziki kalemlerdir.
- 11.4 Kira **geliri** veya değer artış kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla elde tutulan gayrimenkuller bu bölüm hükümleri uyarınca maddi duran varlık olarak değerlendirilir. Ancak, isteğe bağlı olarak, işletmeler söz konusu gayrimenkullere BOBİ FRS Bölüm 13 *Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller* hükümlerini uygulamayı seçebilir. Bu uygulamayı seçen işletmeler, BOBİ FRS Bölüm 26 *Dipnotlar*'da yer alan **yatırım amaçlı gayrimenkullere** ilişkin açıklama hükümlerini de uygularlar. Bu seçim **muhasebe politikası** tercihi olup söz konusu gayrimenkullerin tamamına uygulanır.
- 11.5 Maddi duran varlıklar ilk defa **finansal tablolara** alınırken **maliyet bedeliyle** ölçülür.
- 11.6 Satın alınan maddi duran varlığın maliyet bedeli aşağıdaki unsurlardan oluşur:
- Ticari iskontolar ve indirimler düşüldükten sonraki satın alma fiyatı,
 - Satın alma işlemine bağlı olarak yapılan **giderler** ve
 - Varlığın** yönetim tarafından amaçlanan koşullarda kullanılabilmesini sağlayacak konuma ve duruma getirilmesiyle doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetler.
- 11.7 Bu çerçevede, satın alma işlemine bağlı olarak yapılan giderlere aşağıdakiler örnek gösterilebilir:
- Nakliye ve montaj giderleri,
 - İthalat vergileri,
 - Noter, mahkeme, kıymet takdiri vb. giderler,
 - Satın alma sırasında ödenen, iade alınamayan vergi ve harçlar,
 - Varlıkla ilgili olarak yapılan işlerden dolayı ödenen ücretler,

- e) Varlığın elde edilmesinde, inşasında ya da üretilmesinde kullanılan krediler nedeniyle bu varlıkların amaçlanan kullanıma hazır hale getirildiği tarihe kadar katlanılan kur farkları dâhil finansman giderleri ve
- f) Varlığın yerleştirileceği yerin hazırlanmasına ilişkin maliyetler.
- g) Varlığın uygun şekilde çalışıp çalışmadığına dair yapılan test maliyetleri. Ancak bu aşamada üretilen ürünlerden elde edilen **hasılat** bu maliyetlerden indirilir.

- 11.8 Maddi duran varlığın ekonomik ömrünü uzatarak veya kapasitesini genişleterek kendisinden gelecekte elde edilecek faydayı artıran harcamalar varlığın **defter değerine** dâhil edilir. Bu tür yenileme harcamaları veya büyük çaplı kontroller için yapılan harcamalar, varlık olarak finansal tablolara alma ölçütlerini sağlamaları durumunda söz konusu varlığın defter değerine dâhil edilir.
- 11.9 Maddi duran varlıkla ilgili yapılan olağan bakım ve onarım giderleri varlığın defter değerine dâhil edilmez.
- 11.10 Yedek parça ve bakım malzemeleri gibi kalemler maddi duran varlık tanımını karşılaması durumunda bu bölüm kapsamında ele almır. Aksi halde bu varlıklar, **stoklar** içerisinde sınıflandırılır.
- 11.11 Kiralanan varlıkların geliştirilmesi veya ekonomik değerinin artırılması amacıyla katlanılan özel maliyetler bu bölüm kapsamında maddi duran varlık olarak değerlendirilir.
- 11.12 Arsa ve binalar, birbirinden ayrılabilir varlıklardır ve söz konusu varlıklar birlikte edinilmiş olsalar bile ayrı olarak finansal tablolara alınırlar. Ancak, arsa ve binaların değeri aşırı maliyet veya çabaya katlanmadan güvenilir bir şekilde ayrıştırılmıyorsa, bu durumda, taşınmazın bulunduğu ilçe belediyesinden temin edilebilecek bina bildirim suretinde yer alan taşınmaza ait bina payı ve arsa payının rayiç değerlerinin oranı dikkate alınabilir ve ilgili varlığın defter değeri bu çerçevede arsa ve bina arasında ayrıştırılabilir.
- 11.13 Küçük işletmelerde bir yıl veya daha kısa vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan maddi duran varlıklar, vade farkı ayrıştırılmaksızın, ödenen veya ödenmesi beklenen **nakit** tutar üzerinden ölçülür. Bir yıldan uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan maddi duran varlıklar ise, vade farkı ayrıştırılarak peşin fiyat üzerinden (diğer bir ifadeyle işletme peşin ödeme yapmış olsaydı ödeyeceği fiyat üzerinden) ölçülür. Bu kapsamda bir maddi duran varlığın bir yıldan daha uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınması durumunda vade farkı tutarı, Bölüm 10 *Finansal Araçlar ve Özkaynaklar*'ın 10.26 paragrafları uyarınca hesaplanan vade farkı tutarı **faiz** gideri olarak finansal tablolara almır.

- 11.14 Mikro işletmelerde maddi duran varlıkların maliyeti, vade farkı ayrıştırılmaksızın, ödenen veya ödenmesi beklenen tutar üzerinden ölçülür.
- 11.15 **Kiralama** yoluyla elde edilen maddi duran varlıkların maliyeti, Bölüm 13 *Kiralamalar* uyarınca belirlenir.

Sonraki Ölçüm

- 11.16 Maddi duran varlıkların sonraki **ölçümlerinde** maliyet yöntemi veya yeniden değerlendirme yöntemi kullanılır.
- 11.17 Maliyet yönteminin tercih edilmesi durumunda, maddi duran varlıklar daha sonraki **raporlama dönemlerinde** maliyet bedelinden birikmiş **amortisman** ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirilerek ölçülür.
- 11.18 Yeniden değerlendirme yönteminin tercih edilmesi durumunda varlığın yeniden değerlendirilmiş tutarı, yeniden değerlemenin yapıldığı tarihteki **gerçeğe uygun değeridir**. Bu tarihten sonra varlığın yeniden değerlendirilmiş tutarı; yeniden değerlemenin yapıldığı tarihteki gerçeğe uygun değerinden, yeniden değerlemenin yapıldığı tarihten sonraki birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirilerek belirlenir. Yeniden değerlendirme, ilgili varlığın defter değerinin **raporlama dönemi** sonundaki gerçeğe uygun değerinden önemli ölçüde farklı olmamasını sağlayacak şekilde düzenli aralıklarla yapılır. Gerçeğe uygun değer tespit edilirken, BOBİ FRS Bölüm 9 *Finansal Araçlar ve Özkaynaklar*'da yer alan 9.27-9.29 paragrafları kıyasen uygulanır.
- 11.19 Yeniden değerlemeye tâbi tutulan maddi duran varlığın yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değeri, ilgili maddi duran varlığın değerlemesini yapmak üzere kamu kurumlarınca yetkilendirilmiş kişiler tarafından belirlenebileceği gibi gerekli mesleki bilgiye sahip ve maddi duran varlığın sınıf ve yeri hakkında güncel bilgisi bulunan kişiler tarafından da belirlenebilir. Değerlemelerin kim tarafından yapıldığı **dipnotlarda** açıklanır.
- 11.20 Bir maddi duran varlık kaleminin yeniden değerlendirilmesinin yapılması durumunda bu varlığın yer aldığı maddi duran varlık sınıfındaki diğer varlıklar da yeniden değerlemeye tâbi tutulur.
- 11.21 Bir maddi duran varlığın defter değerinin yeniden değerlendirme sonucunda artması durumunda, bu artış **Finansal Durum Tablosunda özkaynaklarda** "Yeniden Değerleme Değer Artışları" kaleminde gösterilir. Ancak aynı varlığın daha önce kâr veya zarara yansıtılan yeniden değerlendirme değer azalışı söz konusuysa, öncelikle bu azalış kadar

yeniden değerleme değer artışı gelir olarak finansal tablolara alınır; değer artışının kalan kısmı ise özkaynaklarda “Yeniden Değerleme Değer Artışları” kaleminde gösterilir.

- 11.22 Bir maddi duran varlığın defter değerinin yeniden değerleme sonucunda azalması durumunda bu azalış, öncelikle aynı varlık için Finansal Durum Tablosunda özkaynaklarda “Yeniden Değerleme Değer Artışları” kaleminde yer alan tutardan indirilir. Ancak yeniden değerleme azalışının “Yeniden Değerleme Değer Artışları” kaleminde yer alan tutardan yüksek olması durumunda aradaki fark **Kâr veya Zarar Tablosunda** ilgili varlığın kullanıldığı işletme fonksiyonuna ilişkin giderlerin yansıtıldığı kalemde kâr veya zarara yansıtılır.
- 11.23 Bir maddi duran varlık finansal tablo dışı bırakıldığında, bu varlığa ilişkin olarak “Yeniden Değerleme Değer Artışları” kaleminde yer alan birikmiş tutar “Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları” kalemine aktarılır.

Amortisman

- 11.24 Maddi duran varlıklar için amortisman ayrılması zorunludur.
- 11.25 Bir maddi duran varlığın önemli bir parçası, maddi duran varlıktan farklı bir **faydalı ömre** sahip olabilir veya bu parça için maddi duran varlık için kullanılan amortisman yönteminden farklı bir amortisman yöntemi kullanılması gerekli olabilir. Bu durumda bu tür önemli parçalar ayrı bir şekilde amortismana tâbi tutulur. Örneğin; bir makinenin, faydalı ömrü makineden farklı olan önemli bir parçasının bulunması durumunda, bu parça makineden ayrı bir şekilde amortismana tâbi tutulmalıdır.
- 11.26 Arsa ve araziler sınırsız faydalı ömre sahip olduklarından amortismana tâbi değildir. Ancak örneğin; arsa veya arazi üzerine inşa edilmiş sınırlı faydalı ömre sahip olan bölümler (yollar, su kanalları vb.) amortismana tâbi tutulmalıdır.
- 11.27 Amortismana tâbi tutar, maddi duran varlığın maliyet bedelinden ya da yeniden değerleme sonrası bulunan tutardan **kalıntı değer**in indirilmesi suretiyle belirlenir. Kalıntı değer önemsizse, amortismana tâbi tutarın belirlenmesinde dikkate alınmaz.
- 11.28 Maddi duran varlığın amortismana tâbi tutarı, faydalı ömrü süresince sistematik bir şekilde dağıtılır. **Faydalı ömür**, bir varlığın işletme tarafından beklenen kullanım süresini ya da işletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim veya kullanım miktarını ifade eder. Faydalı ömür, işletme tarafından gerçekçi tahminlere dayanılarak belirlenir.
- 11.29 Amortisman ayırma işlemine, varlık yönetim tarafından amaçlanan kullanıma hazır hale geldiği tarih itibarıyla başlanır ve varlığın finansal tablo dışı bırakılmasıyla son verilir.

Dolayısıyla, dönem içerisinde kullanıma alınan amortisman tâbi tüm varlıklar için **kıst amortisman** hesaplanır.

- 11.30 Amortisman yöntemi, varlıktan elde edilecek ekonomik faydaların işletme tarafından beklenen tüketim biçimini yansıtacak şekilde belirlenir. Maddi duran varlıktan elde edilecek ekonomik faydaların beklenen tüketim biçiminde bir değişiklik olmadıkça, seçilen yöntem dönemler itibarıyla tutarlı olarak uygulanır.
- 11.31 Amortisman uygulaması için çeşitli yöntemler kullanılabilir. Doğrusal yöntem, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemi bu yöntemlere örnek olarak verilebilir. Doğrusal yöntemde, varlığın kalıntı değeri değişmediği sürece, amortisman tutarı faydalı ömür boyunca sabittir. Azalan bakiyeler yönteminde, amortisman tutarı faydalı ömür boyunca azalır. Üretim miktarı yönteminde beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden amortisman ayrılır.
- 11.32 Amortisman ayırma işlemine, varlık atıl kaldıkında ya da kullanımdan kaldırıldıkında da devam edilir. Ancak, üretim miktarı yöntemine göre amortisman ayrılırken, amortisman tutarı, üretim veya kullanım olmadığı zamanlarda sıfır olabilir.
- 11.33 Varlığın kullanım şekli değiştikinde, beklenmeyen  l de aşınma veya yıpranma meydana geldiğinde, teknolojik gelişmeler olduğunda, piyasa fiyatlarında değişiklikler meydana geldiğinde veya benzeri durumlarda varlığın kalıntı değeri veya faydalı ömrü değişebilir. Bu tür göstergelerin mevcut olması durumunda faydalı ömre, kalıntı değere ve amortisman yöntemine ilişkin önceki tahminler gözden geçirilir; beklentilerde farklılıklar olması durumunda kalıntı değerde, faydalı  m rde ve amortisman yönteminde değişikliklere gidilir. Bu değişiklikler Bölüm 5 *Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar* uyarınca **muhasebe tahminlerindeki değişiklik** olarak nitelendirilir.
- 11.34 Döneme ilişkin amortisman giderleri, başka bir varlığın defter değerine dâhil edilmediği sürece, kâr veya zarara yansıtılır. Kâr veya zarara yansıtılan amortisman giderleri Kâr veya Zarar Tablosunda ilgili varlığın kullanıldığı işletme fonksiyonlarına ilişkin giderlerin raporlandık  kalemlerde gösterilir. Örneğin; pazarlama biriminde kullanılan bir maddi duran varlığa ilişkin amortisman gideri, Kâr veya Zarar Tablosunda “Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri” kalemi içerisinde sunulur.

Değer Düşüklüğü

- 11.35 Her bir raporlama dönemi sonunda maddi duran varlığın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığını belirlemek için Bölüm 16 *Varlıklarda Değer Düşüklüğü*'nde yer alan hükümler uygulanır.
- 11.36 Bir maddi duran varlığın değer düşüklüğüne uğraması, kaybolması, kullanımından vazgeçilmesi gibi nedenlerle üçüncü taraflardan alınacak tazminatlar, ancak ilgili tazminat tahsil edilebilir duruma geldiğinde kâr veya zarara yansıtılır.

Finansal Tablo Dışı Bırakma

- 11.37 Bir maddi duran varlık kalemi, elden çıkarıldığında veya varlıktan gelecekte herhangi bir ekonomik fayda beklenmediği durumlarda finansal tablo dışı bırakılır.
- 11.38 Bir maddi duran varlık kaleminin finansal tablo dışı bırakılmasından doğan kazanç ya da kayıp kâr veya zarara yansıtılır.

BÖLÜM 12

MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR

Kapsam

- 12.1 Bu bölümde, **maddi olmayan duran varlıklara** ilişkin muhasebe ilkeleri düzenlenmektedir.
- 12.2 Bu bölüm, **işletme birleşmeleri** sonucu ortaya çıkan **şerefiyeye**, **finansal varlıklara** ve işletmenin olağan faaliyetleri kapsamında satış amacıyla elde tuttuğu maddi olmayan duran varlıklara uygulanmaz.
- 12.3 Maddi olmayan duran varlık, fiziksel niteliği bulunmayan ancak tanımlanabilir nitelikteki parasal olmayan **varlıktır** (örneğin; bilgisayar yazılımları, lisans ve imtiyazlar, yayın hakları, telif hakkı, patent, model, tasarım, formüller vb.). Aşağıdaki özelliklerden herhangi birine sahip bir varlık tanımlanabilir niteliktedir:
- Varlığın ayrılabilir olması (diğer bir ifadeyle, tek başına veya bir sözleşmeyle, tanımlanabilir varlıkla ya da **yükümlülükle** birlikte satılabilir, devredilebilir, lisans altına alınabilir, kiralanabilir ya da takas edilebilir olması) veya
 - Varlığın sözleşmeye bağlı ya da diğer yasal haklardan kaynaklanması (söz konusu hakların işletmeden ya da diğer hak ve mükellefiyetlerden ayrılabilir ya da devredilebilir olmasına bakılmaksızın).

Finansal Tablolara Alma ve Ölçüm

- 12.4 Maddi olmayan duran varlıklar, ilk defa **finansal tablolara** alınırken **maliyet bedeliyle** ölçülür.
- 12.5 Maddi olmayan duran varlıklar satın alma, işletme içinde oluşturma, varlıkların takası yoluyla ya da işletme birleşmesi kapsamında elde edilebilir.
- 12.6 Satın alma yoluyla elde edilen maddi olmayan duran varlığın maliyet bedeli aşağıdaki unsurlardan oluşur:
- Ticari iskontolar ve indirimler düşüldükten sonraki satın alma fiyatı,
 - Satın alma işlemine bağlı olarak yapılan **giderler** ve
 - Varlığın amaçlanan kullanıma hazır hale getirilmesiyle doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetler.
- 12.7 Bu çerçevede satın alma yoluyla elde edilen maddi olmayan duran varlığın maliyetine dâhil edilebilecek harcamalar arasında aşağıdakiler gösterilebilir:
- İthalat vergileri.

- b) Satın alma sırasında ödenen, iade alınamayan vergi ve harçlar.
- c) Noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon vb. giderler.
- ç) Varlıkla ilgili olarak yapılan işlerden dolayı ödenen ücretler.
- d) Varlığın elde edilmesinde kullanılan krediler nedeniyle bu varlıkların amaçlanan kullanıma hazır hale getirildiği tarihe kadar katlanılan kur farkları dâhil finansman giderleri.
- e) Varlığın uygun şekilde çalışıp çalışmadığına dair yapılan test maliyetleri.

12.8 Küçük işletmelerde bir yıl veya daha kısa vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan maddi olmayan duran varlıklar, vade farkı ayrıştırılmaksızın, ödenen veya ödenmesi beklenen **nakit** tutar üzerinden ölçülür. Bir yıldan uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınan maddi olmayan duran varlıklar ise, vade farkı ayrıştırılarak peşin fiyat üzerinden (diğer bir ifadeyle işletme peşin ödeme yapmış olsaydı ödeyeceği fiyat üzerinden) ölçülür. Bu kapsamda bir maddi olmayan duran varlığın bir yıldan daha uzun vadeli bir ödeme karşılığında satın alınması durumunda vade farkı tutarı, Bölüm 10 *Finansal Araçlar ve Özkaynaklar*'ın 10.26 paragrafları uyarınca hesaplanan vade farkı tutarı **faiz** gideri olarak finansal tablolara alınır.

12.9 Mikro işletmelerde satın alınan maddi olmayan duran varlıkların maliyeti vade farkı ayrıştırılmaksızın, ödenen veya ödenmesi beklenen tutar üzerinden ölçülür.

12.10 İşletme içinde bir maddi olmayan duran varlığın oluşturulması amacıyla katlanılan araştırma ve geliştirme harcamalarının tamamı varlık olarak finansal tablolara alınır. İşletme içinde oluşturulan maddi olmayan duran varlığın maliyeti, varlığın oluşturulması, üretilmesi, hazırlanması için gerekli olan ve varlıkla doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetleri içerir. Bu çerçevede işletme içinde oluşturulan maddi olmayan duran varlığın maliyetine dâhil edilebilecek harcamalar arasında aşağıdakiler gösterilebilir:

- a) Yeni bilgi elde edilmesine yönelik faaliyetler,
- b) Malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetler için alternatif araştırması,
- c) Üretim ve kullanım öncesi prototip ve modellerin tasarımı, yapımı ve test edilmesi,
- ç) Yeni teknoloji içeren alet, model ve kalıpların tasarımı,
- d) Yeni veya geliştirilmiş malzeme, aygıt, ürün, süreç, sistem veya hizmetler için karar verilmiş bir alternatifi tasarımı, inşası ve denenmesi,

- e) Maddi olmayan duran varlığın oluşturulmasında kullanılan veya tüketilen malzeme ve hizmet maliyetleri,
 - f) Maddi olmayan duran varlığın oluşturulmasıyla ilgili olarak ödenen ücretler,
 - g) Yasal hakkın tesciline yönelik ödemeler,
 - ğ) Maddi olmayan duran varlığın oluşturulmasında kullanılan varlıklara ilişkin **amortisman** ve **itfa** payları.
 - h) Varlığın oluşturulması ve üretilmesinde kullanılan krediler nedeniyle bu varlıkların amaçlanan kullanıma hazır hale getirildiği tarihe kadar katlanılan kur farkları dâhil finansman giderleri.
- 12.11 Araştırma ve geliştirme faaliyetleri sonucunda bir maddi olmayan duran varlığın ortaya çıkmaması durumunda, varlık olarak finansal tablolara alınan tutarlar da dâhil olmak üzere katlanılan tüm harcamalar gider olarak kâr veya zarara yansıtılır. Bu durumda, ilgili **raporlama dönemi** öncesinde varlık olarak finansal tablolara alınan tutarlar “Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları” hesabına aktarılarak düzeltilir.
- 12.12 Bir veya birden fazla maddi olmayan duran varlığın, parasal ve/veya parasal olmayan kalemler ile takas edilerek edinilmesi durumunda, edinilen maddi olmayan duran varlığın veya varlıkların maliyeti, elden çıkarılan parasal olmayan kalemin net **defter değeri** esas alınarak belirlenir. Takas işleminde parasal olmayan kalemin yanı sıra, parasal bir kalem de alınmış veya verilmiş ise elden çıkarılan parasal olmayan kalemin net defter değerine ödenen parasal kalemin **gerçeğe uygun değeri** eklenir ya da elden çıkarılacak parasal olmayan kalemin net defter değerinden alınan parasal kalemin gerçeğe uygun değeri indirilir.
- 12.13 Maddi olmayan duran varlığın işletme birleşmesi kapsamında edinilmiş olması durumunda maliyet bedeli, Bölüm 19 *İşletme Birleşmeleri* uyarınca edinim tarihinde belirlenen değeridir.
- 12.14 Bir maddi olmayan duran varlığın Bölüm 13 *Kiralamalar* kapsamına giren bir işlemle edinilmesi durumunda bu varlığın maliyeti söz konusu bölüm uyarınca belirlenir.
- 12.15 İşletme içinde oluşturulan maddi olmayan unsurlar için katlanılan ve maddi olmayan duran varlık tanımını karşılamayan harcamalar, bu Standart uyarınca varlık olarak finansal tablolara alınan başka bir varlığın maliyetinin bir parçası olmadığı sürece maddi olmayan duran varlık olarak finansal tablolara alınmaz; bu harcamalar oluştukları dönemde gider

olarak kâr veya zarara yansıtılır. Aşağıdakilere ilişkin harcamalar bu kapsamda değerlendirilir:

- a) İşletme içinde oluşturulan şerefiye,
- b) İşletme içinde oluşturulan markalar, logolar, yayın hakları, müşteri listeleri ve özü itibarıyla bunlara benzer nitelikteki kalemler,
- c) Kuruluş ve örgütlenme giderleri,
- ç) Eğitim harcamaları,
- d) Reklam ve tanıtım harcamaları,
- e) Bir işletmenin kısmen veya tamamen yerinin değiştirilmesi veya yeniden yapılandırılması sırasında katlanılan harcamalar.

Sonraki Ölçüm

12.16 Maddi olmayan duran varlıklar, ilk defa finansal tablolara alındıktan sonra birikmiş itfa payları ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirilerek maliyet bedeliyle ölçülür.

İtfa

12.17 Maddi olmayan duran varlıklar için itfa payı ayrılması zorunludur. İtfa işlemine, varlık yönetim tarafından amaçlanan kullanıma hazır hale geldiği tarih itibarıyla başlanır. Dolayısıyla dönem içerisinde kullanıma alınan varlıklar için **kıst amortisman** hesaplanır. İtfa işlemine varlığın finansal tablo dışı bırakılmasıyla ya da **faydalı ömrü** belirsiz olan maddi olmayan duran varlıklar açısından belirlenen itfa süresinin tamamlanmasıyla son verilir.

12.18 İtfaya tâbi tutar, maddi olmayan duran varlığın maliyet bedelinden **kalıntı değer**in indirilmesi suretiyle belirlenir. Kalıntı değer önemsizse, itfaya tâbi tutarın belirlenmesinde dikkate alınmaz.

12.19 Maddi olmayan duran varlığın itfaya tâbi tutarı faydalı ömrü süresince sistematik bir şekilde dağıtılır. **Faydalı ömür**, bir varlığın işletme tarafından beklenen kullanım süresini ya da işletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim veya kullanım miktarını ifade eder. Faydalı ömür, işletme tarafından gerçekçi tahminlere dayanılarak belirlenir.

12.20 Sözleşmeden doğan haklardan veya diğer yasal haklardan kaynaklanan bir maddi olmayan duran varlığın faydalı ömrü, bu hakların geçerlilik süresini aşamaz; ancak işletmenin varlığı kullanmayı öngördüğü süreye bağlı olarak bu sürelerden daha kısa olabilir.

- 12.21 İtfa yöntemi, varlıktan elde edilecek ekonomik faydaların işletme tarafından beklenen tüketim biçimini yansıtacak şekilde belirlenir. Maddi olmayan duran varlıktan elde edilecek ekonomik faydaların beklenen tüketim biçiminde bir değişiklik olmadıkça, seçilen yöntem dönemler itibarıyla tutarlı olarak uygulanır.
- 12.22 İtfa uygulaması için çeşitli yöntemler kullanılabilir. Doğrusal yöntem, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemi bu yöntemlere örnek olarak verilebilir. Doğrusal yöntemde, varlığın kalıntı değeri değişmediği sürece, itfa tutarı faydalı ömrü boyunca sabittir. Azalan bakiyeler yönteminde, itfa tutarı faydalı ömür boyunca azalır. Üretim miktarı yönteminde beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden itfa ayrılır. Ekonomik faydanın beklenen tüketim biçiminin güvenilir bir şekilde belirlenemediği durumda doğrusal yöntem kullanılarak ilgili varlık itfa edilir.
- 12.23 Varlığın kullanım şekli değiştiğinde, teknolojik gelişmeler olduğunda, piyasa fiyatlarında değişiklikler meydana geldiğinde veya benzeri durumlarda varlığın kalıntı değeri, faydalı ömrü veya itfa yönteminde değişiklikler meydana gelebilir. Bu tür göstergelerin mevcut olması durumunda faydalı ömre, kalıntı değere ve itfa yöntemine ilişkin önceki tahminler gözden geçirilir; beklentilerde farklılıklar olması durumunda kalıntı değerinde, faydalı ömürde ve itfa yönteminde değişikliklere gidilir. Bu değişiklikler Bölüm 5 *Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar* uyarınca **muhasebe tahminlerindeki değişiklik** olarak nitelendirilir. Buna göre, yeni kalıntı değere göre hesaplanan itfa edilmemiş tutarlar, belirlenen yeni faydalı ömür süresince seçilen itfa yöntemine göre sistematik bir şekilde dağıtılır.
- 12.24 Döneme ilişkin itfa gideri, başka bir varlığın defter değerine dâhil edilmediği sürece kâr veya zarara yansıtılır. Kâr veya zarara yansıtılan itfa gideri, **Kâr veya Zarar Tablosunda** ilgili varlığın kullanıldığı işletme fonksiyonuna ilişkin giderlerin raporlandığı kalemlerde gösterilir. Örneğin, yönetim biriminde kullanılan bir maddi olmayan duran varlığa ilişkin itfa gideri Kâr veya Zarar Tablosunda “Genel Yönetim Giderleri” kalemi içerisinde sunulur.
- 12.25 İlgili tüm faktörler dikkate alındıktan sonra varlığın işletmeye net nakit girişi sağlaması beklenen sürenin öngörülememesi ve dolayısıyla varlığın faydalı ömrü için gerçekçi bir tahmin yapılamaması durumunda, varlığın faydalı ömrünün belirsiz olduğu kabul edilir. Bu durumda maddi olmayan duran varlık, 5 yıldan az 10 yıldan çok olmayacak şekilde, işletme tarafından belirlenen sürede itfa edilir.

- 12.26 Faydalı ömrü belirsiz olan maddi olmayan duran varlıkların kalıntı değeri sıfır kabul edilir. Bu tür maddi olmayan duran varlıkların itfasında kullanılacak yöntemin belirlenmesinde veya bu yöntemde değışikliğe gidilmesinde 12.21-12.23 paragrafları, itfa giderlerinin finansal tablolara yansıtılmasında ise 12.24 paragrafı uygulanır.

Değer Düşüklüğü

- 12.27 Her bir raporlama dönemi sonunda maddi olmayan duran varlığın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığını belirlemek için Bölüm 16 *Varlıklarda Değer Düşüklüğü*'nde yer alan hükümler uygulanır.

Finansal Tablo Dışı Bırakma

- 12.28 Bir maddi olmayan duran varlık kalemi, elden çıkarıldığında veya varlıktan gelecekte herhangi bir ekonomik fayda beklenmediği durumlarda finansal tablo dışı bırakılır.
- 12.29 Bir maddi olmayan duran varlık kaleminin finansal tablo dışı bırakılmasından doğan kazanç ya da kayıp kâr veya zarara yansıtılır.

BÖLÜM 13

KİRALAMALAR

Kapsam

- 13.1 Bu bölümde, **kiralama** işlemlerine ilişkin muhasebe ilkeleri düzenlenmektedir.
- 13.2 Bu bölüm, kiralama sözleşmesine konu **varlıkların** kullanım hakkının kiracıya devredildiği sözleşmelere uygulanır. Söz konusu varlıkların kullanımı ve bakımıyla ilgili önemli hizmetlerin kiraya verenden talep edilebildiği sözleşmeler de bu bölüm kapsamındadır. Bu bölüm, sözleşme konusu varlığın kullanım hakkının devredilmediği hizmet sözleşmelerine uygulanmaz.
- 13.3 Doğal kaynakların araştırılması veya kullanılmasına yönelik kiralama sözleşmeleri, sinema filmleri, video kayıtları, patentler, kopyalama hakları gibi kıymetlerle ilgili lisans sözleşmelerine ilişkin kiralamalar ve **ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşme** niteliğindeki **faaliyet kiralamaları** bu bölüm kapsamında değerlendirilmez.

Tanımlar

- 13.4 Bu bölümün uygulanmasında aşağıdaki terimler karşılarında belirtilen anlamlarıyla kullanılır:

Kiralama: Kiraya verenin bir varlığın kullanım hakkını, bir ödeme veya ödeme planı karşılığında, taraflarca kararlaştırılmış bir süre için, kiracıya devrettiği sözleşmedir.

Kiralama sözleşmesinin başlangıcı: Sözleşme tarihinden veya tarafların kiralamanın temel şartlarına ilişkin taahhütte buldukları tarihten erken olanıdır.

Kiralama süresinin başlangıcı: Kiracının kiralamış olduğu varlığın kullanım hakkını kazandığı tarihtir. Kiralama işlemi bu tarih itibarıyla **finansal tablolara** alınır.

Kira ödemeleri: Sözleşmeye göre kiralama süresi boyunca kiracı tarafından yapılması gereken ödemelerdir. Kiralama süresi sonunda ilgili varlığın **kahntı değerine** ilişkin garanti edilmiş bir tutarın bulunması durumunda bu tutar da kira ödemeleri kapsamında değerlendirilir.

Ayrıca kiralama süresi sonunda kiracıya, sözleşmeye konu varlığı **gerçeğe uygun değerinden** daha düşük bir bedelle satın alma hakkının tanınması ve kiralama sözleşmesinin başlangıcında bu hakkın kullanılma olasılığının yüksek olması durumunda,

kira ödemeleri, hakkın kullanılacağı tarihe kadarki kira ödemeleri ile hakkın kullanılması sonucunda ödenecek satın alma fiyatının toplamıdır.

Şarta bağlı kiralar, hizmet maliyetleri ve kiraya veren tarafından ödenen ve geri alınan vergiler kira ödemelerine dâhil edilmez.

Kiralama sözleşmesindeki faiz oranı: Kiralama sözleşmesinin başlangıcında, kira ödemelerinin **bugünkü değeri** ile garanti edilmemiş kalıntı değerinin bugünkü değerinin toplamını, kiralanan varlığın gerçeğe uygun değeri ile kiraya verenin başlangıçta katlandığı doğrudan maliyetlerin toplamına eşitleyen iskonto oranıdır.

Kiralama İşlemlerinin Sınıflandırılması

- 13.5 Kiralama işlemlerinin sınıflandırılması, kiralamaya konu varlığın sahipliğinden kaynaklanan risk ve getirilerin kiraya verende ya da kiracıda bulunma derecesine göre yapılır.
- 13.6 Kiralama süresi sonunda mülkiyetin devredilip devredilmediğine bakılmaksızın, bir varlığın sahipliğinden kaynaklanan risk ve getirilerin tamamına yakınının devredildiği kiralamalar, **finansal kiralama** olarak sınıflandırılır.
- 13.7 Varlığın sahipliğinden kaynaklanan risk ve getirilerin tamamına yakınının kiracıya devredilmediği kiralamalar ise faaliyet kiralaması olarak sınıflandırılır.
- 13.8 Kiralama işleminin sınıflandırılması kiralama sözleşmesinin başlangıcında yapılır ve kiralama süresi boyunca kiraya veren ve kiracı, kiralama şartlarının değiştirilmesi konusunda anlaşmadıkları sürece (kiralamanın yenilenmesi dışında), söz konusu sınıflandırmada bir değişiklik yapılmaz. Ancak, kiralama şartları değiştirildiğinde, bu sınıflandırma yeniden gözden geçirilir.
- 13.9 Aşağıdaki durumların bir veya birden fazlasını karşılayan kiralama işlemlerinde varlığın sahipliğinden kaynaklanan risk ve getirilerin tamamına yakınının kiracıya devredildiği kabul edilir ve kiralama işlemi finansal kiralama olarak finansal tablolara alınır:
 - a) Varlığın sahipliğinin kiralama süresi sonunda kiracıya devredilecek olması.
 - b) Kiracıya, sözleşmeye konu varlığı gerçeğe uygun değerinden daha düşük bir bedelle satın alma hakkının tanınması ve kiralama sözleşmesinin başlangıcında bu hakkın kullanılma olasılığının yüksek olması.
 - c) Kiralama süresinin varlığın ekonomik ömrünün (bir varlığın ekonomik olarak kullanılabileceği süre ya da varlıktan elde edilmesi beklenen üretim veya kullanım

miktarı) %80'inden daha büyük bir bölümünü kapsamaması.

- c) Kiralama sözleşmesinin başlangıcı itibarıyla kira ödemelerinin bugünkü değerinin, varlığın gerçeğe uygun değerinin %90'ından daha büyük bir değeri oluşturması.
- d) Kiralanan varlığın, üzerinde büyük değişiklikler yapılmadığı sürece, sadece kiracı tarafından kullanılabilir özel bir yapıda olması.

13.10 Ayrıca aşağıdaki durumlar da tek başlarına veya birlikte, ilgili kiralama işleminin finansal kiralama olarak nitelendirilmesi sonucunu doğurur:

- a) Kiracının kiralama işlemi feshedebilmesi durumunda, kiraya verenin fesih işleminden kaynaklanan zararlarının kiracı tarafından karşılanması.
- b) Kiraya verilen varlığın kalıntı değerindeki değişimlerden kaynaklanan kazanç veya kayıpların kiracıya ait olması.
- c) Kiracının, piyasa fiyatının çok daha altında bir kira bedeli ile belirli bir süre daha kiralamayı sürdürme hakkının bulunması.

13.11 Arazi, arsa ve binalarla ilgili kiralama sözleşmeleri sadece aşağıdaki durumlardan birinin mevcut olması halinde finansal kiralama olarak kabul edilir:

- a) Kiralama süresi sonunda sahipliğin kiracıya devredilecek olması.
- b) Kiracıya, sözleşmeye konu gayrimenkulü, gerçeğe uygun değerinden daha düşük bir bedelle satın alma hakkının tanınması ve kiralama sözleşmesinin başlangıcında bu hakkın kullanılma olasılığının yüksek olması.

Kiralama İşlemlerinin Kiracı Tarafından Finansal Tablolara Alınması ve Ölçümü

Finansal Kiralama

- 13.12 Kiracı, kiralama süresinin başlangıcında, finansal kiralamaya konu varlığı ve sözleşmeden kaynaklanan **yükümlülüğü**, kiralanan varlığın gerçeğe uygun değeri ya da kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı üzerinden finansal tablolara alır. Söz konusu iki değer de kiralama sözleşmesinin başlangıcı itibarıyla belirlenir.
- 13.13 Finansal kiralamaya konu varlık, türüne göre **Finansal Durum Tablosunda** ilgili kalem içerisinde gösterilir. Örneğin; kiralamaya konu varlığın bina olması durumunda, söz konusu varlık Finansal Durum Tablosunda "Binalar" kalemi içerisinde yer alır.
- 13.14 Kira ödemelerinin bugünkü değeri, sözleşmedeki **faiz** oranı kullanılarak hesaplanır. Söz konusu oranın belirlenememesi durumunda, kiracının kiralamaya konu varlığı satın almış

olsaydı, kiralama sözleşmesinin başlangıcı itibarıyla benzer vade ve teminatlar çerçevesinde borçlanacak olduğu tutar için katlanması gereken faiz oranı kullanılır.

- 13.15 Kiracının katlandığı başlangıçtaki doğrudan maliyetler, varlık olarak finansal tablolara alınan tutara eklenir.
- 13.16 Kira ödemeleri, finansman **gideri** ve anapara ödemesi olarak ayrıştırılır. Finansman giderleri, kalan borç tutarına sabit bir faiz oranı uygulanmasını sağlayacak şekilde kiralama süresi boyunca her bir döneme dağıtılır. Şarta bağlı kira ödemeleri ise oluştukları dönemde kâr veya zarara yansıtılır.
- 13.17 Kiracı, **raporlama dönemi** sonlarında finansal kiralama konu varlığa, bu varlığın kapsamına girdiği bölümde (örneğin; Bölüm 11 *Maddi Duran Varlıklar* ve Bölüm 12 *Maddi Olmayan Duran Varlıklar*) yer alan **ölçüm** ve sunum hükümlerini uygular. Bu kapsamda, finansal kiralama konu varlığın uygulanan bölüme göre **amortisman** veya **itfaya** tâbi tutulması gerekiyorsa amortisman tutarı veya itfa payı hesaplanır. Kiracının kiralama süresi sonunda varlığın sahipliğini elde edeceğine dair bir kesinlik yoksa ilgili varlık, kiralama süresi veya **faidalı ömür**den kısa olanı dikkate alınarak amortisman veya itfaya tâbi tutulur. Kiralamaya konu varlığın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığını belirlemek için Bölüm 16 *Varlıklarda Değer Düşüklüğü*'nde yer alan hükümler uygulanır.

Faaliyet Kiralaması

- 13.18 Kiracı, faaliyet kiralaması kapsamında yapılan kira ödemelerini doğrusal bir şekilde (eşit tutarlarda) kiralama süresi boyunca gider olarak kâr veya zarara yansıtır.

Kiralama İşlemlerinin Kiraya Veren Tarafından Finansal Tablolara Alınması ve Ölçümü

Finansal Kiralama

- 13.19 Kiraya veren finansal kiralama konu varlığını finansal tablo dışı bırakır. Varlığın gerçeğe uygun değeri ile başlangıçtaki doğrudan maliyetlerin toplamına eşit bir alacak tutarını finansal tablolara alır. Varlığın gerçeğe uygun değeri ile **defter değeri** arasındaki fark kâr veya zarara yansıtılır.
- 13.20 Alınan kira ödemeleri, finansman **geliri** ve anapara geri ödemesi olarak ayrıştırılır. Finansman gelirleri kalan alacak tutarına sabit bir dönemsel getiri oranını (diğer bir ifadeyle, sözleşmedeki faiz oranını) yansıtan bir esasa göre finansal tablolara alınır. Alınan şarta bağlı kira ödemeleri ise oluştukları dönemde kâr veya zarara yansıtılır.

Kiraya Verenin Finansal Kiralamaya Konu Varlığın Üretimini veya Satışını Yapması

- 13.21 Kiraya verenin finansal kiralamaya konu varlığın üretimini veya satışını yapması durumunda, finansal kiralama işlemleri normal satış işlemi gibi finansal tablolara alır.
- 13.22 Üretici veya satıcı konumundaki kiraya veren, kiralama süresinin başlangıcında finansal tablolara alacağı **hasılat** tutarını varlığın gerçeğe uygun değeri veya kira ödemelerinin piyasa faiz oranıyla indirgenmiş bugünkü değerinden düşük olanı üzerinden hesaplar.
- 13.23 Kiralama süresinin başlangıcında satışların maliyeti olarak finansal tablolara alınacak tutar ise varlığın defter değerinden garanti edilmemiş kalıntı değerinin bugünkü değeri düşülerek bulunur.
- 13.24 Satış hasılatı ile satışların maliyeti arasındaki fark, işletmenin normal bir satış işleminden elde edilen kâr veya zarar olarak “Brüt Kâr/Zarar” içinde yer alır.
- 13.25 Üretici veya satıcı konumundaki kiraya verenler başlangıçtaki doğrudan maliyetleri gider olarak kâr veya zarara yansıtır.
- 13.26 Üretici veya satıcı konumundaki kiraya verenler, bazen müşteri çekmek amacıyla gerçeği yansıtmayacak kadar düşük faiz oranları belirler. Böyle bir durumda, satış kârı, piyasa faiz oranının uygulanması sonucunda bulunacak tutarla sınırlanır.

Faaliyet Kiralaması

- 13.27 Kiraya veren, faaliyet kiralaması çerçevesinde alınan kira ödemelerini doğrusal bir şekilde (eşit tutarlarda) kiralama süresi boyunca gelir olarak kâr veya zarara yansıtır.
- 13.28 Kiraya veren, faaliyet kiralamasının başlangıçtaki doğrudan maliyetlerini kiralanan varlığın defter değerine ekler ve bu maliyetleri, kiralama süresi boyunca gider olarak kâr veya zarara yansıtır.
- 13.29 Kiraya veren raporlama dönemi sonlarında faaliyet kiralamasına konu varlığa, bu varlığın kapsamına girdiği bölümde (örneğin; Bölüm 11 *Maddi Duran Varlıklar* ve Bölüm 12 *Maddi Olmayan Duran Varlıklar*) yer alan ölçüm ve sunum hükümlerini uygular. Bu kapsamda, faaliyet kiralamasına konu varlığın uygulanan bölüme göre amortismanına veya itfaya tâbi tutulması gerekiyorsa amortisman tutarı veya itfa payı hesaplanır. Kiralamaya konu varlığın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığını belirlemek için 16 *Varlıklarda Değer Düşüklüğü*’nde yer alan hükümler uygulanır.

BÖLÜM 14

DEVLET TEŞVİKLERİ

Kapsam

- 14.1 Bu bölümde, devlet teşviklerine ilişkin muhasebe ilkeleri düzenlenmektedir.
- 14.2 Devlet teşvikleri, faaliyet konularıyla ilgili belirli şartların karşılanması durumunda, işletmelere kaynak transferi şeklinde yapılan devlet yardımlarıdır. Devlet teşvikleriyle, belirli şartları karşılayan bir işletmeye veya işletmeler grubuna ekonomik faydalar sağlanması amaçlanır. Dolayısıyla devlet tarafından genel ticaret koşullarını etkilemek suretiyle geniş bir işletme grubuna sağlanan dolaylı katkılar (örneğin; kamunun kullanımına açık yolların yapılması, altyapı hizmetleri sağlanması) devlet teşviki olarak değerlendirilmez.
- 14.3 Devlet teşvikleri, bir değer atfedilemeyen devlet yardımlarını (örneğin; teknik danışmanlık) ve devlet ile yapılan ve işletmenin normal ticari işlemlerinden ayırt edilemeyen nitelikteki işlemleri kapsamaz.
- 14.4 Bu bölüm, vergilendirilebilir kârın veya vergi zararının belirlenmesinde dikkate alınan veya vergi borcuna bağlı olarak belirlenen ya da vergi borcuyla sınırlı olarak sağlanan faydalar niteliğindeki devlet yardımlarını kapsamaz. Bu tür faydalara örnek olarak; kurumlar vergisi istisnaları, yatırım indirimleri, hızlandırılmış **amortisman** uygulamaları ve indirimli vergi oranları gösterilebilir.
- 14.5 Bu bölüm ayrıca, devlet dışındaki taraflarca sağlanan ve bu bölüm kapsamında açıklanan devlet teşvikleriyle aynı türdeki yardımlara da kıyasen uygulanır.

Finansal Tablolara Alma ve Ölçüm

- 14.6 Devlet teşvikleri aşağıdaki şekilde **finansal tablolara** alınır:
- İşletmenin gelecekte herhangi bir performans şartını yerine getirmesini gerektirmeyen ya da performans şartını önceden yerine getirdiği teşvikler, alındıkları anda kâr veya zarara yansıtılır.
 - İşletmenin gelecekte belirli performans şartlarını yerine getirmesini gerektiren teşvikler, performans şartları karşılandığı anda kâr veya zarara yansıtılır. Bu teşvikler alındıkları andan kâr veya zarara yansıtılınca ya da performans şartları karşılanmadığı için iade edilene kadar **Finansal Durum Tablosunda** "Ertelenmiş (Gelecek Aylara Ait) Gelirler ve Gider Tahakkukları" kalemi içerisinde gösterilir.
- 14.7 Teşvik, alınan ya da alınacak olan **varlığın gerçeğe uygun değeri** üzerinden ölçülür.

BÖLÜM 15

BORÇLANMA MALİYETLERİ

Kapsam

- 15.1 Bu bölümde, **borçlanma maliyetlerine** ilişkin muhasebe ilkeleri düzenlenmektedir.
- 15.2 Borçlanma maliyetleri, borçlanmayla ilgili olarak katlanılan **faiz** ve diğer maliyetlerdir. Borçlanma maliyetlerine örnek olarak aşağıdakiler gösterilebilir:
- a) Bölüm 10 *Finansal Araçlar ve Özkaynaklar*'da tanımlanan faiz **giderleri**.
 - b) Bölüm 13 *Kiralamalar* uyarınca **finansal tablolara** alınan **finansal kiralamalara** ilişkin finansman giderleri.

Finansal Tablolara Alma

- 15.3 8.10 paragrafı uyarınca **stokların** maliyetine, 11.7 paragrafı uyarınca **maddi duran varlıkların** maliyetine ve 12.7 ve 12.10 paragrafları uyarınca **maddi olmayan duran varlıkların** maliyetine dâhil edilmesi öngörülen borçlanma maliyetleri hariç olmak üzere tüm borçlanma maliyetleri, oluştukları dönemde kâr veya zarara yansıtılır.

BÖLÜM 16

VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ

Kapsam

- 16.1 Bu bölümde, **varlıkların** değerinin düşmesi halinde uygulanacak muhasebe ilkeleri düzenlenmektedir.
- 16.2 **Stoklar, finansal varlıklar ve tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklara** ilişkin değer düşüklükleri bu bölüm kapsamında değerlendirilmez.

Genel İlke

- 16.3 Her **raporlama dönemi** sonunda, her bir varlığın değer düşüklüğüne uğradığına ilişkin bir göstergenin mevcut olup olmadığı değerlendirilir. Bu tür bir göstergenin mevcut olması durumunda, ilgili varlığın **defter değeri** ile **satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri** karşılaştırılır. Varlığın değer düşüklüğüne uğradığına ilişkin herhangi bir göstergenin bulunmadığı durumlarda bu karşılaştırmanın yapılmasına gerek yoktur.

Değer Düşüklüğü Göstergeleri

- 16.4 Bir varlığın değer düşüklüğüne uğradığına ilişkin göstergelere aşağıdakiler örnek verilebilir:
- Dönem içinde varlığın piyasa değeri, zamanla veya normal kullanım sonucunda olması beklenenden çok daha fazla azalması.
 - Varlığın demode olduğuna veya yangın, deprem, su basması gibi nedenlerle fiziksel hasara uğradığına ilişkin kanıt bulunması.
 - İşletmenin faaliyette bulunduğu çevrede veya varlığın kullanımında olduğu piyasada, dönem içerisinde işletme üzerinde olumsuz etkisi olan önemli değişiklikler meydana gelmesi ya da söz konusu değişikliklerin yakın gelecekte gerçekleşmesinin beklenmesi.
 - Dönem içerisinde, piyasa **faiz** oranları veya yatırımın kârlılığına ilişkin diğer piyasa oranlarının artması.
 - İşletmenin net varlıklarının defter değerinin, işletmenin bir bütün halindeki tahmini **gerçeğe uygun değerinden** daha yüksek olması.
 - Varlığın atıl hale gelmesi, varlığın da dâhil olduğu faaliyetin durdurulması veya yeniden yapılandırma planlarının bulunması, varlığın öngörülen tarihten önce elden çıkarılmasının planlanması, yeniden değerlendirme sonucu varlığın **faydalı ömrünün** sınırsız değil sınırlı olduğu sonucuna varılması gibi varlığın mevcut veya gelecekteki

öngörülen kullanımını etkileyebilecek önemli düzeyde olumsuz değişiklikler meydana gelmesi veya bu tür değişikliklerin yakın gelecekte meydana gelmesinin beklenmesi.

- f) İşletme içi raporlamada, varlığın ekonomik performansının beklenenden daha kötü olduğuna veya olacağına ilişkin kanıt bulunması.

Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer

- 16.5 Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer, piyasa katılımcıları arasında **ölçüm** tarihinde olağan bir işlemde, bir varlığın satışından elde edilecek veya bir **yükümlülüğün** devrinde ödenecek tutardan, elden çıkarma maliyetleri düşüldükten sonra elde edilebilecek tutardır. Bu doğrultuda, piyasa katılımcıları arasında yapılmış bir satış sözleşmesindeki fiyat veya aktif bir piyasadaki fiyat, gerçeğe uygun değere ilişkin gerçekçi bir kanıt sağlar.
- 16.6 Varlığa ilişkin bir satış sözleşmesinin veya aktif bir piyasanın bulunmaması durumunda; gerçeğe uygun değer, aynı sektördeki benzer varlıklara ilişkin yakın geçmişte yapılan işlemlerin sonuçları dikkate alınarak **raporlama tarihi** itibarıyla hesaplanabilir.
- 16.7 Satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerın hesaplanmasında, gerçeğe uygun değerden düşülebilecek satış maliyetlerine aşağıdakiler örnek olarak gösterilebilir:
- a) Yasal olarak ödenmesi gereken işlem vergileri ve benzeri diğer ödemeler,
 - b) Varlığın taşınma maliyetleri,
 - c) Varlığın tâbi olduğu bir kısıtlamanın kaldırılması amacıyla katlanılan maliyetler,
 - ç) Varlığı satışa hazır hale getirmek için katlanılan ilave maliyetler.

Değer Düşüklüğünün Finansal Tablolara Alınması

- 16.8 Varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinin, defter değerinden %10 veya daha fazla düşük olması durumunda varlıklara ilişkin değer düşüklüğü zararları kâr veya zarara yansıtılır. Ancak yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden ölçülen **maddi duran varlıklara** ilişkin değer düşüklüğü zararları Bölüm 11 *Maddi Duran Varlıklar* uyarınca yeniden değerlendirme değer azalışı olarak dikkate alınır.
- 16.9 Kâr veya zarara yansıtılan değer düşüklüğü zararları **Kâr veya Zarar Tablosunda** varlığın kullanıldığı işletme fonksiyonuna ilişkin **giderlerin** yansıtıldığı kalemde gösterilir. Örneğin, pazarlama birimiyle ilgili olarak kullanılan bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararı “Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri” kaleminde, üretim birimiyle ilgili kullanılan bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararı ise “Satışların Maliyeti” kaleminde gösterilir.

- 16.10 Değer düşüklüğü zararının **finansal tablolara** alınmasından sonra ilgili varlığa ilişkin **amortisman** veya **itfa** payı sonraki dönemlerde varlığın yeni defter değeri esas alınarak hesaplanır.
- 16.11 **Şerefiye** değer düşüklüğü testine tabi tutulmaz. Şerefiyenin itfasına ilişkin hükümler Bölüm 19 *İşletme Birleşmeleri*'nde yer almaktadır.

Değer Düşüklüğü Zararının İptali

- 16.12 Her raporlama dönemi sonunda, önceki raporlama dönemlerinde finansal tablolara alınan değer düşüklüğü zararının ortadan kalktığına ya da azaldığına ilişkin bir gösterge bulunup bulunmadığı değerlendirilir. Değer düşüklüğü zararının ortadan kalktığına veya azaldığına ilişkin göstergeler, genellikle 16.4 paragrafındaki göstergelerin tersi şeklindedir. Bu tür bir göstergenin bulunması durumunda, ilgili varlığın satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri yeniden hesaplanarak daha önce finansal tablolara alınan değer düşüklüğü zararının bir kısmının veya tamamının iptal edilip edilmeyeceği belirlenir.
- 16.13 Varlığın yeniden hesaplanan satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değerinin defter değerini aşması durumunda ilgili varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararının tamamı ya da bir kısmı iptal edilir. Değer düşüklüğü zararının iptal edilecek kısmı, ilgili varlığa ilişkin önceki dönemlerde değer düşüklüğü zararı finansal tablolara alınmamış olsaydı varlığın ulaşacağı (amortisman veya itfa payı çıkarılmış olarak) defter değeri esas alınarak belirlenir. Değer düşüklüğü zararının iptalinden sonra varlığın yeni defter değeri bu değeri aşamaz.
- 16.14 İptal edilecek değer düşüklüğü zararı, kâr veya zarara yansıtılarak Kâr veya Zarar Tablosunun ilgili kaleminde gösterilirken, yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden ölçülen maddi duran varlıklarda Bölüm 11 *Maddi Duran Varlıklar* uyarınca yeniden değerlendirme değer artışı olarak dikkate alınır.
- 16.15 Değer düşüklüğü zararının iptal edilmesinden sonra amortisman veya itfa payı sonraki dönemlerde varlığın yeni defter değeri esas alınarak hesaplanır.

BÖLÜM 17

KARŞILIKLAR, ŞARTA BAĞLI YÜKÜMLÜLÜKLER VE ŞARTA BAĞLI VARLIKLAR

Kapsam

- 17.1 Bu bölümde, **karşılıklara, şarta bağlı yükümlülüklere ve şarta bağlı varlıklara** ilişkin muhasebe ilkeleri düzenlenmektedir.
- 17.2 Bu bölüm, kıdem tazminatı karşılığı da dâhil tüm karşılıklara, şarta bağlı yükümlülüklere ve şarta bağlı varlıklara uygulanır.
- 17.3 Bu bölümdeki hükümler, **ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmelere** de uygulanır. Ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşme, sözleşme kapsamındaki **yükümlülüklerin** yerine getirilmesi için zorunlu olarak katlanılması gereken maliyetin, elde edilmesi beklenen ekonomik faydayı aştığı sözleşmedir. Böyle bir sözleşmeyle zarar etmeleri kaçınılmaz hale gelen işletmeler, bu zararları için karşılık ayırır. Örneğin, bir **faaliyet kiralaması** kapsamında, işletmenin artık kullanmadığı bir **varlığın** kirası için sözleşmeye bağlı olarak ödeme yapma zorunluluğu bulunduğu, işletme, **raporlama dönemi** sonu itibarıyla yükümlülüğü yerine getirmek için yapmayı beklediği harcamaların en gerçekçi tahminini yansıtan tutar kadar karşılık ayırır. Bu tutar, örneğin varlığın sahibinin **kiralama**yı iptal etmek için kabul edeceği tutar olabilir.

Karşılıklar

- 17.4 Karşılık, gerçekleşme zamanı veya tutarı belli olmayan yükümlülüktür. Karşılıklara örnek olarak garantilere, davalara, müşteri iadelerine ilişkin yükümlülükler gösterilebilir. Bu bölümde yer alan karşılık ifadesi, bir yükümlülüğün **finansal tablolara** alınmasını gerektirmeyen, varlıkların **defter değerlerine** ilişkin düzeltmeleri (**amortisman**, şüpheli alacaklara ve diğer varlıklara ilişkin değer düşüklükleri gibi) kapsamaz ve bunlara bu bölüm hükümleri uygulanmaz.
- 17.5 Karşılık, yalnızca aşağıdaki durumlarda finansal tablolara alınır:
- İşletmenin raporlama dönemi sonunda geçmiş bir olaydan kaynaklanan mevcut bir yükümlülüğünün bulunması,
 - Yükümlülüğün yerine getirilmesi için işletmeden ekonomik fayda çıkışının **muhtemel** olması (diğer bir ifadeyle, gerçekleşme olasılığının gerçekleşmeme olasılığından daha yüksek olması) ve

c) Yüklümlük tutarının güvenilir bir biçimde tahmin edilebilir olması.

17.6 Karşılık tutarı, **Finansal Durum Tablosuna** yüklümlük olarak yansıtılır ve diğer bölümlere göre bir varlığın maliyetine dâhil edilmediği sürece karşılık tutarı kadar gider kâr veya zarara yansıtılır.

17.7 İşletmenin raporlama dönemi sonunda geçmiş bir olaydan kaynaklanan bir yüklümlüğünün bulunması aşağıdaki hallerde ortaya çıkar:

a) Yüklümlüğün yerine getirilmesinin yasal olarak zorunlu olması ya da

b) Yasal olarak zorunlu olmasa bile işletmenin zimni kabulden doğan yüklümlüğünün bulunması.

Zimni kabulden doğan yüklümlük; işletmenin geçmiş uygulamaları, yayımladığı politikaları veya açık ve güncel beyanlarıyla diğer taraflara belirli sorumlulukları kabul edeceğini gösterdiği ve bunun sonucunda diğer taraflarda bu sorumluluklarını yerine getireceğine dair geçerli bir beklenti oluşturduğu durumlarda ortaya çıkar.

17.8 Karşılık olarak yalnızca işletmenin gelecekteki faaliyetlerinden bağımsız olan ve geçmişteki olaylardan kaynaklanan yüklümlükler finansal tablolara alınır. Örneğin; yasal olmayan şekilde çevreye verilen hasarlar nedeniyle ortaya çıkan ceza ve tazminat yüklümlükleri için karşılık ayrılması gerekir. Çünkü bu tür yüklümlükler, işletmenin gelecekteki faaliyetlerine bağlı olmaksızın işletmeden ekonomik fayda çıkışına neden olacaktır. Diğer taraftan bir işletme, ticari baskılar ya da yasal zorunluluklar nedeniyle gelecekteki faaliyetlerine devam etmek için çeşitli harcamalar yapmayı planlayabilir ya da bu harcamaları yapması gerekebilir (örneğin; bir fabrikanın bacalarına filtreler taktırılması). İşletme, faaliyet yönteminin değiştirilmesi veya fabrikanın satılması gibi gelecekteki işlemleriyle ileride ortaya çıkabilecek harcamalardan kaçınabileceğinden, işletmenin bu harcamalar için mevcut bir yüklümlüğü bulunmaz ve finansal tablolara herhangi bir karşılık yansıtılmaz.

17.9 Gelecekte ortaya çıkması beklenen faaliyet zararları için karşılık ayrılmaz. Bunun nedeni gelecekteki faaliyet zararlarının, yüklümlük tanımını ve dolayısıyla karşılıkların kayda alınmasına ilişkin 17.5 paragrafında yer alan şartları karşılamamasıdır. Gelecekte faaliyet zararına katlanılacağına yönelik beklentilerin, işletme faaliyetlerinde kullanılan varlıkların değer düşüklüğüne uğradığına ilişkin gösterge niteliğinde olması muhtemeldir.

- 17.10 Karşılık, raporlama dönemi sonu itibarıyla yükümlülüğün yerine getirilmesi için yapılması gereken harcamaya ilişkin en gerçekçi tahmin üzerinden ölçülür. En gerçekçi tahmin, raporlama dönemi sonu itibarıyla yükümlülüğün yerine getirilmesi veya üçüncü kişilere devredilmesi için ödenmesi gereken makul tutardır.
- 17.11 Karşılıkların ölçümünde tahminler önemli bir yer tutar. Karşılık tutarının tahmininde işletmenin muhakemede bulunması gerekir. İşletmenin muhakemesi, benzer işlemlerden kaynaklanan deneyimleri ve bazı durumlarda bağımsız uzmanlardan alınan değerlendirmeleri yansıtır.
- 17.12 Çok sayıdaki kalem için hesaplanan karşılık tutarı, mümkün olan tüm sonuçların, gerçekleşme olasılıklarıyla ağırlıklandırılması suretiyle tahmin edilir. Bu tür bir hesaplamada zararın gerçekleşme ihtimaline göre (örneğin %60 veya % 90 olmasına göre) karşılık tutarı değişecektir.

Örnek 1:

Bir işletme, satış tarihinden itibaren altı ay içerisinde ortaya çıkan üretim hatalarını tamir edeceği garantisini ile bir üründen 1.000 adet satmıştır. Üründe küçük bir hata ortaya çıkması durumunda tamir maliyeti 100 TL, büyük bir hata ortaya çıkması durumunda ise tamir maliyeti 400 TL olmaktadır. İşletmenin önceki deneyimleri ve geleceğe ilişkin beklentileri, satılan malların % 75'inde hata olmayacağı, % 20'sinde küçük hataların % 5'inde ise büyük hataların ortaya çıkacağı yönündedir. Böyle bir durumda işletmenin $[(1.000 \text{ adet} \times \%75 \times 0 \text{ TL}) + (1.000 \text{ adet} \times \%20 \times 100 \text{ TL}) + (1.000 \text{ adet} \times \%5 \times 400 \text{ TL})] = 40.000 \text{ TL}$ karşılık tutarını finansal tablolara alması gerekecektir.

- 17.13 Karşılık tek bir yükümlülüğün kaynaklanıyorsa en gerçekçi tahmin, gerçekleşme ihtimali en yüksek olan sonuç tutarı olabilir. Ancak, bu durumda dahi mümkün olan diğer sonuçların dikkate alınması gerekir. Gerçekleşme ihtimali en yüksek olan sonuç ile gerçekleşme ihtimali daha düşük olan sonuçlar arasında önemli derecede farklılık bulunuyorsa en gerçekçi tahmin mümkün olan diğer sonuçlar dikkate alınarak hesaplanır.

Örnek 2:

İşletme aleyhine açılan bir davaya ilişkin olarak işletmenin avukatı önceki deneyimlerine dayanarak raporlama dönemi sonu itibarıyla, işletmenin müşteriye % 30 ihtimalle 2.000.000 TL, % 70 ihtimalle 300.000 TL tazminat ödemesinin gerekeceğini tahmin etmektedir. Bu tür bir durumda gerçekleşme ihtimali en yüksek olan sonuç, yükümlülüğün yerine getirmek için 300.000 TL tutarında tazminatın ödenmesidir. Ancak diğer mümkün olan tazminat tutarı, gerçekleşme ihtimali en yüksek olan tazminat

tutarından oldukça yüksek olduğundan dönem sonu itibarıyla yükümlülüğün en gerçekçi tahmini, 300.000 TL'den daha fazla olacaktır. Sonuç olarak, işletmenin $[(300.000 \text{ TL} \times \%70) + (2.000.000 \text{ TL} \times \%30)] = 810.000 \text{ TL}$ karşılık tutarı finansal tablolara alması gerekecektir.

- 17.14 Varlıkların elden çıkarılmasından beklenen kazançlar, karşılığın ölçülmesi aşamasında dikkate alınmaz. Söz konusu kazançlar, ilgili varlığın kapsamına girdiği bölüm uyarınca öngörülen zamanda finansal tablolara alınır.
- 17.15 Karşılık tutarları, ilk defa finansal tablolara alındıktan sonra her bir raporlama dönemi sonunda gözden geçirilir ve ilgili raporlama dönemi sonu itibarıyla yükümlülüğün yerine getirilmesi için yapılması gereken harcamaya ilişkin en gerçekçi tahmini yansıtabilecek şekilde düzeltilir. Bu düzeltmeler, karşılık tutarı başlangıçta diğer bölümlere göre bir varlığın maliyetine dâhil edilmediği sürece, kâr veya zarara yansıtılır.

Karşılıklara İlişkin Tazminatlar

- 17.16 Karşılığa ilişkin yükümlülüğün yerine getirilmesi için yapılması gereken harcama tutarının bir kısmının veya tamamının diğer bir tarafça tazmin edilmesinin beklendiği durumlarda (örneğin, sigorta tazminat talebi yoluyla) söz konusu tazminat tutarı, ancak karşılığa ilişkin yükümlülük yerine getirildiğinde tazminatın elde edilmesinin kesine yakın olması durumunda ayrı bir varlık olarak finansal tablolara alınabilir. Bu durumda, varlık olarak finansal tablolara alınan tazminat tutarı, karşılık tutarından fazla olamaz ve karşılık tutarıyla mahsup edilmez. Bununla birlikte, karşılık gideri ile alınan tazminat tutarı, **Kâr veya Zarar Tablosunda** mahsup edilebilir.

Kıdem Tazminatı Karşılığı

- 17.17 Raporlama dönemi sonu itibarıyla toplam kıdem tazminatı yükümlülüğü tahmin edilir ve "Geçiş Hükümleri" bölümünün 22.7 paragrafı uygulanmadığı sürece toplam tutar, kısa vadeli ya da uzun vadeli olmasına göre, Finansal Durum Tablosunun "Kıdem Tazminatı Karşılıkları" kaleminde sunulur. Toplam kıdem tazminatı yükümlülüğü; iş gücü devir hızı ve önceki yıllara ilişkin kıdem tazminatı gerçekleşmeleri gibi etkenler de dikkate alınarak, çalışanların cari raporlama dönemi sonu itibarıyla geçerli olan kıdeme esas ücretleri üzerinden hesaplanır. Ayrıca toplam kıdem tazminatı yükümlülüğünün hesaplanmasında kullanılan aynı varsayımlar ve ücretler üzerinden cari raporlama dönemine ait kıdem tazminatı yükümlülüğü tespit edilir ve bu tutar ilgili işletme fonksiyonuna ait gider kaleminde gösterilir.

17.18 Aşağıdakiler arasındaki fark “Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler” ya da “Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler” kalemine yansıtılır:

- a) Cari raporlama dönemi sonu itibarıyla belirlenen toplam kıdem tazminatı yükümlülüğü ile
- b) Bir önceki raporlama dönemi sonu itibarıyla belirlenmiş olan toplam kıdem tazminatı yükümlülüğü, eksi cari raporlama döneminde yapılmış kıdem tazminatı ödemeleri, artı cari raporlama dönemine ait kıdem tazminatı yükümlülüğü.

Şarta Bağlı Yükümlülükler

17.19 Bir yükümlülük, aşağıdaki durumlarda şarta bağlı yükümlülük olarak değerlendirilir:

- a) Geçmiş olaylardan kaynaklanan muhtemel bir yükümlülük olması ve söz konusu yükümlülüğün mevcudiyeti tam olarak işletmenin kontrolünde bulunmayan, gelecekteki belirsiz bir veya daha fazla olayın meydana gelip gelmemesine bağlı olması veya
- b) Geçmiş olaylardan kaynaklanan; fakat aşağıda yer alan nedenlerle finansal tablolara alınmayan mevcut bir yükümlülük olması:
 - (i) Yükümlülüğün yerine getirilmesi için işletmeden ekonomik fayda çıkışının muhtemel olmaması veya
 - (ii) Yükümlülük tutarının güvenilir bir biçimde ölçülememesi.

17.20 Bir yükümlülük için müteselsilen sorumlu olunması durumunda, söz konusu yükümlülüğün diğer taraflarca karşılanacağı tahmin edilen kısmı, şarta bağlı yükümlülük olarak değerlendirilir.

17.21 Şarta bağlı yükümlülükler, Finansal Durum Tablosunda gösterilmez. Bununla birlikte, şarta bağlı yükümlülük nedeniyle işletmeden ekonomik fayda çıkışının olma ihtimali çok düşük değilse, **dipnotlarda** şarta bağlı yükümlülüğün niteliğine ilişkin kısa bir açıklama yapılır ve şarta bağlı yükümlülüğün muhtemel finansal etkisine ilişkin bilgi verilir.

Örnek 3:

İşletmeye karşı açılan bir davada, işletmenin üretim süreci sonucunda ortaya çıkan atıklardan kaynaklanan çevre kirliliğinden dolayı ürünleri zarar gören bir grup çiftçi tazminat talep etmektedir. Aynı bölgede benzer atıklar üreten birçok işletme faaliyet gösterdiğinden işletmenin söz konusu kirliliğin kaynağı olduğu şüphelidir ve işletme atıklardan kaynaklanan çevre kirliliğini engellemek için yeterli önlemleri almıştır.

Gerçek sorumlu, ancak bilirkişi raporundan sonra ortaya çıkacaktır. İşletme avukatları mahkeme kararının iki yıl içerisinde kesinleşmesini beklemekte ve işletmenin davayı kaybetmesi durumunda ödeyeceği tazminat tutarının 100.000 TL ile 300.000 TL arasında olacağını tahmin etmektedir. Mevcut tüm kanıtlar dikkate alındığında, işletmenin davayı kazanması muhtemeldir.

Bu kapsamda, işletmeden ekonomik fayda çıkışının olma ihtimali çok düşük olmadığından işletmenin dipnotlarda açıklaması gereken şarta bağlı bir yükümlülüğü mevcuttur.

Şarta Bağlı Varlıklar

- 17.22 Şarta bağlı varlık, geçmiş olaylardan kaynaklanan muhtemel bir varlıktır ve söz konusu varlığın mevcudiyeti, tam olarak işletmenin kontrolünde bulunmayan, gelecekteki belirsiz bir veya daha fazla olayın meydana gelip gelmemesine bağlıdır.
- 17.23 Şarta bağlı varlıklar, Finansal Durum Tablosunda gösterilmez. Şarta bağlı varlık nedeniyle işletmeye ekonomik fayda girişinin olması muhtemelse, dipnotlarda şarta bağlı varlığın niteliğine ilişkin kısa bir açıklama yapılır ve şarta bağlı varlığın muhtemel finansal etkisine ilişkin bilgi verilir.
- 17.24 Bununla birlikte, şarta bağlı varlık nedeniyle işletmeye ekonomik fayda girişinin neredeyse kesin olması durumunda, söz konusu varlık, şarta bağlı bir varlık olarak nitelendirilemez ve varlık olarak finansal tablolara alınır.

Örnek 4:

A spor kulübü işletmesi bağlı bulunduğu federasyondan galibiyet veya beraberlik halinde yayın **geliri** elde etmektedir. Buna göre A spor kulübü işletmesi kazanacağı her maç başına 2.000.000 TL ve beraberlikle sonuçlanacak her maç başına 1.000.000 TL yayın geliri almaya hak kazanacaktır.

Bu kapsamda, işletmeye ekonomik fayda girişi muhtemel olduğundan işletmenin dipnotlarda açıklaması gereken şarta bağlı bir varlığı mevcuttur.

BÖLÜM 18

YABANCI PARA ÇEVİRİM İŞLEMLERİ

Kapsam

- 18.1 Bu bölümde, işletmelerin yabancı para cinsinden yaptıkları işlemlere ilişkin muhasebe ilkeleri düzenlenmektedir.
- 18.2 Yabancı para cinsinden işlemler, işletmenin Türk Lirası dışındaki bir para birimiyle gerçekleştirdiği işlemlerdir.
- 18.3 **Finansal tabloların** sunulmasında Türk Lirası kullanılır.

Finansal Tablolara Alma ve Ölçüm

- 18.4 Yabancı para cinsinden işlemler ilk defa finansal tablolara alınırken, yabancı para birimindeki tutar, işlem tarihindeki TCMB tarafından belirlenen döviz kuru kullanılarak Türk Lirasına çevrilir. İşlem tarihi, işlemin ilk defa finansal tablolara alındığı tarihi ifade eder. İlk defa finansal tablolara alma tarihi ise işlemin kapsamına girdiği bölüm (örneğin; Bölüm 11 *Maddi Duran Varlıklar* ve Bölüm 12 *Maddi Olmayan Duran Varlıklar*) hükümlerine göre belirlenir.
- 18.5 Uygulama kolaylığı açısından, işlem tarihindeki kura yakın bir kurun kullanılması mümkündür. Örneğin; haftanın, ayın ya da yılın ortalama kuru, o dönem içinde gerçekleşen yabancı para cinsinden tüm işlemlere uygulanabilir. Ancak, döviz kurunun önemli ölçüde dalgalanması durumunda ortalama kur kullanılamaz.

Sonraki Ölçüm

- 18.6 Yabancı para cinsinden **Finansal Durum Tablosu** kalemlerinin dönem sonundaki **ölçümleri**, bunların parasal veya parasal olmayan kalem olmasına göre farklılık gösterir.
- 18.7 Parasal kalemler, sabit veya belirlenebilir bir tutarda para olarak alınacak veya ödenecek olan **varlık** ve **yükümlülükler** ile elde tutulan **nakittir**. Parasal kalemlere örnek olarak; nakit ödenecek kıdem tazminatları ve diğer **karşılıklar** ile nakit olarak tahsil edilecek alacaklar gösterilebilir.
- 18.8 Parasal olmayan bir kalemin temel niteliği, sabit ya da belirlenebilir tutarda para biriminin alınması hakkının (ya da ödenmesi yükümlülüğünün) mevcut olmamasıdır. Parasal olmayan kalemlere örnek olarak; mal ve hizmetler için önceden ödenen tutarlar (örneğin,

peşin ödenmiş kira), **stoklar, maddi duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar, şerefiye** verilebilir.

- 18.9 Yabancı para cinsinden parasal kalemler, dönem sonundaki TCMB tarafından belirlenen dönem sonundaki döviz kuru kullanılarak Türk Lirasına çevrilir.
- 18.10 Parasal kalemin ödenmesinden ya da parasal kalemin cari **raporlama dönemi** sonunda, ilk defa finansal tablolara alma tarihindeki veya bir önceki raporlama dönemi sonundaki kurdan farklı bir kurdan çevrilmesinden kaynaklanan kur farkı kazanç veya kayıpları oluştukları dönemde kâr veya zarara yansıtılır. Parasal kalemlere ilişkin kur farkı kazanç veya kayıpları, kalemin türüne göre **Kâr veya Zarar Tablosunun** ilgili kaleminde gösterilir. Örneğin, ticari alacak ve borçlara ilişkin kur farkı kazanç veya kayıpları “Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler” veya “Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler” kaleminde; banka mevduatlarına veya alınan banka kredilerine ilişkin olarak ortaya çıkan kur farkı kazanç veya kayıpları “Kur Farkı Gelirleri” veya “Kur Farkı Giderleri” kaleminde gösterilir.
- 18.11 Yabancı para cinsinden parasal olmayan kalemler ise, **maliyet bedelleri** üzerinden ölçülüyorsa işlem tarihindeki kurdan; yabancı para cinsinden **gerçeğe uygun değerleri** üzerinden ölçülüyorsa gerçeğe uygun değer belirlendiği tarihte TCMB tarafından belirlenen döviz kuru üzerinden Türk Lirasına çevrilir.
- 18.12 Bazı parasal olmayan kalemlerin değeri iki veya daha fazla tutarın karşılaştırılması suretiyle belirlenmektedir. Örneğin, değer düşüklüğü göstergeleri tespit edilen maddi duran varlıklar **satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değeri** ile **defter değerinin** düşük olanı üzerinden gösterilmektedir. Bu tür durumlarda her bir tutar, belirlendiği tarihteki TCMB tarafından belirlenen döviz kuru kullanılarak Türk Lirasına çevrilir. Örneğin, satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer, değer düşüklüğü testi açısından dönem sonunda belirleniyorsa çevrim işlemi, dönem sonu kuru kullanılarak yapılır.
- 18.13 Parasal olmayan kalemlere ilişkin ortaya çıkan kur farkı kazanç veya kayıpları, ilgili kaleme ilişkin değer değişimlerinin yansıttığı Kâr veya Zarar Tablosu kalemi kullanılarak kâr veya zarara yansıtılır. Bununla birlikte, yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden ölçülen maddi duran varlıklara ilişkin yeniden değerlemeden kaynaklanan kur farkı kazanç veya kayıpları “Yeniden Değerleme Yedeği”nde gösterilir.
- 18.14 Yabancı para cinsinden elde ettikleri **bağlı ortaklık, müşterek girişim ve iştirak** yatırımlarını maliyet yöntemi kullanarak ölçen işletmeler, bu yatırımlarının ilk defa finansal tablolara alınmasında, dönem sonu ölçümlerinde, bu yatırımların kısmen ya da

tamamen elden çıkarılmasında ve kendileriyle bu işletmeler arasında gerçekleşen yabancı para cinsinden işlemlerde, 18.4-18.13 paragraflarında yer alan hükümleri uygular.

Yabancı Para Cinsinden Avans Bedelleri

18.15 İşletmenin yabancı para cinsinden avans ödemesi veya alması durumunda; ilgili varlık, **gider** veya **gelir** (veya bunların bir bölümü) ilk defa finansal tablolara alınırken kullanılacak döviz kurunun belirlenmesi açısından işlem tarihi, söz konusu avans bedelinin alındığı veya ödendiği tarihtir.

Örneğin; işletme 1 Mart 2021 tarihinde bir makine almak amacıyla sözleşme yapmıştır. İşletme, makinenin bedeli olan 1000 YPB tutarının 500 YPB'lik kısmını 1 Nisan 2021 tarihinde ödemiş olup, kalan kısmını ise makineyi teslim aldığı tarih olan 15 Nisan 2021 tarihinde ödemiştir (1 Nisan 2021: 1 YPB=4 TL; 15 Nisan 2021: 1 YPB=4,2 TL). İşletme, 1 Nisan 2021 tarihinde ödeme yaptığında söz konusu avans bedelini o tarihteki TCMB tarafından belirlenen kuru kullanarak 2000 TL (500 YPB*4 TL) üzerinden finansal tablolara alacaktır. 15 Nisan 2021 tarihinde ise makineyi teslim alarak kalan 500 YPB'lik (500 YPB*4,2 TL=2100 TL) tutarı ödemiştir. İşletme, makineyi 15 Nisan 2021 tarihinde 4100 TL (2000 TL+ 2100 TL) üzerinden finansal tablolara alacaktır.

BÖLÜM 19

İŞLETME BİRLEŞMELERİ

Kapsam

- 19.1 Bu bölümde, **işletme birleşmelerine** ilişkin muhasebe ilkeleri düzenlenmektedir.
- 19.2 İşletme birleşmesi, bir işletmenin başka bir işletmeyi veya iş tanımını karşılayan bir unsuru (örneğin, işletmenin bağımsız bir faaliyet kolu) tamamen devralması (edinmesi) veya işletmelerin yeni bir işletme içinde bir araya gelmeleriyle gerçekleşir.
- 19.3 İş; sahiplerine, üyelerine veya katılımcılarına **kâr payları**, düşük maliyetler veya diğer ekonomik faydalar şeklinde doğrudan bir getiri sağlamak amacıyla yönetilen faaliyetler ve **varlıklar bütünüdür**.
- 19.4 İşletme birleşmesi, çeşitli şekillerde gerçekleşebilir. Örneğin; bir işletme birleşmesi, edinilen işletmenin edinilen işletmenin net varlıklarını satın alması veya edinilen işletmenin **özkaynak** paylarını edinmesi, iki ayrı işletmenin yeni kurulan bir işletme çatısı altında birleşmesi ya da edinilen tarafın tasfiye edilerek edinilen işletme tarafından devralınması şeklinde gerçekleşebilir.
- 19.5 Bu bölüm, işletme birleşmesi tanımına giren tüm işlem ve olaylara uygulanır. Ancak **istisna** edinimlerine, **müştereken kontrol edilen işletmenin** oluşumuna ve **bağlı ortaklık** edinimlerine uygulanmaz.

İşletme Birleşmelerinin Finansal Tablolara Alınması

- 19.6 İşletme birleşmelerinin **finansal tablolara** alınmasında BOBİ FRS Bölüm 21 *İş Birleşmeleri*'nin 21.10 - 21.33 paragraflarında yer alan ilgili hükümler dikkate alınır.

BÖLÜM 20

GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

Kapsam

- 20.1 Bu bölümde, **gelir** üzerinden alınan vergilere ilişkin muhasebe ilkeleri düzenlenmektedir.
- 20.2 Gelir üzerinden alınan vergi, vergiye tâbi kâr üzerinden hesaplanan yurt içi ve yurt dışı bütün vergileri içerir.
- 20.3 Bu Standardı uygulayan küçük ve mikro ölçekli işletmeler **ertelenmiş vergi** varlığı ve yükümlülüğü hesaplamaz. Sadece vergiye tabi kâr üzerinden ödenecek olan dönem vergisi **finansal tablolara** yansıtılır.
- 20.4 Kâr üzerinden hesaplanmayan vergiler bu bölüm kapsamında değerlendirilmez. Örneğin; katma değer vergisi, çalışanların ücretleri üzerinden ödenen gelir vergisi ve damga vergisi bu Standart bakımından gelir üzerinden alınan vergiler olarak nitelendirilmez.

Dönem Vergisinin Finansal Tablolara Alınması

- 20.5 Dönem vergisinin ödenmeyen kısmı **Finansal Durum Tablosunda** “Ödenecek Vergi ve Benzeri Yükümlülükler” kaleminde gösterilir. Mevcut ve önceki dönemlere ilişkin olarak peşin ödenen vergi tutarının dönem vergisi tutarını aşan kısmı ise, “Diğer Dönen Varlıklar” kaleminde gösterilir.
- 20.6 Dönem vergisi **Kâr veya Zarar Tablosunda** “Dönem Vergi Gideri” kaleminde gösterilir.

BÖLÜM 21

DİPNOTLAR

Kapsam

- 21.1 Bu bölümde, finansal tablo **dipnotlarının** sunumuna ilişkin genel ilkeler düzenlenmekte ve diğer bölümlerde öngörülenlere ilave olarak dipnotlarda yapılması gereken açıklamalar yer almaktadır.
- 21.2 Bu bölümde öngörülen açıklamalar işletmelerin büyüklüğüne göre farklılık göstermektedir.

Dipnotların Sunumuna İlişkin Genel İlkeler

- 21.3 Dipnotlar, **Finansal Durum Tablosu** ile **Kâr veya Zarar Tablosuna** ek olarak sunulması gereken bilgileri içerir. Dipnotlarda, **finansal tablolarda** yer alan kalemlere yönelik açıklamalara ve finansal tablolara alma ölçütlerini sağlamadığı için finansal tablolara yansıtılmayan unsurlara ilişkin bilgilere yer verilir.
- 21.4 Dipnotlar sistematik bir biçimde sunulur. Dipnotların sunuluş biçimi belirlenirken finansal tabloların anlaşılabilirliği ve karşılaştırılabilirliği üzerindeki etkisi dikkate alınır. Finansal tablolardaki kalemler için, ilgili olduğu dipnotlara referans verilir.
- 21.5 Dipnotların sistematik bir biçimde sunulması amacıyla aşağıdaki sıralamaya riayet edilir:
- İşletme hakkında genel bilgi,
 - Finansal tabloların bu Standart hükümleriyle tam uyumlu olduğunu belirten açıklama,
 - Uygulanan önemli **muhasabe politikalarının** özeti,
 - Finansal tablolar ve bu tablolarda yer alan kalemler ile aynı sırada sunulmak kaydıyla, finansal tablo kalemlerine ilişkin ek açıklamalar ve
 - Diğer açıklamalar.
- 21.6 **Gerçeğe uygun sunumun** sağlanması açısından bu Standart uyarınca yapılması gereken açıklamaların yeterli olmadığı durumlarda, belirli bir işlem veya olayın işletmenin finansal durum ve performansına etkisinin finansal tablo kullanıcıları tarafından anlaşılması için gerekli görülen ek açıklamalar yapılır.

Tüm İşletmeler Tarafından Yapılacak Açıklamalar

21.7 Bu başlık altında belirtilen açıklamalar işletmenin büyüklüğüne bakılmaksızın tüm işletmeler tarafından yapılır. Bu açıklamalardan belirli bir finansal tablo kalemiyle ilgili olanlara söz konusu kaleme ilişkin açıklamaların sunulduğu kısımda yer verilir.

Temel Açıklamalar

- a) İşletme hakkında genel bilgiler. Bu kapsamda asgari olarak aşağıdaki bilgiler verilir:
 - (i) İşletmenin yasal yapısı, ortaklık yapısı, kurulduğu ülke, merkez adresi ve merkez adresinden farklı ise ana faaliyetlerini sürdürdüğü adres.
 - (ii) İşletmenin faaliyet konusu ve **esas faaliyetleri** hakkında genel bilgi.
 - (iii) İşletme **bağlı ortaklık** niteliğinde ise **ana ortaklığının** ve dâhil olduğu en büyük **topluluğun** ana ortaklığının adı ve merkezi.
 - (iv) İşletme belirli bir süre için kurulmuşsa, söz konusu süre.
- b) İşletmenin finansal tablolarını bu Standartta göre hazırladığını ve finansal tablolarını bu Standart hükümleriyle tam uyumlu olduğunu belirten açıklama.
- c) Finansal tabloları onaylayan yönetim organı ve tabloların onaylandığı tarih. Ayrıca işletmenin sahipleri gibi diğer tarafların finansal tabloları yayımlandıktan sonra değiştirme imkânı varsa bu hususa yer verilir.
- ç) İşletmenin bağlı ortaklıklarının, **iştiraklerinin** ve **müşterek girişimlerinin** adı, merkezi ve bu yatırımlarda sahip olunan pay oranı.
- d) Cari dönemdeki ortalama personel sayısı.
- e) Her bir kategori için ayrı ayrı gösterilmek üzere, yönetim organı üyelerine ve üst düzey yöneticilere (genel müdür ve genel müdür yardımcıları gibi) verilen avans ve kredilerin tutarı, şartları, **faiz** oranları, geri ödenen kısmı ve geri alınmasından vazgeçilen kısmı ile bu kişiler adına verilen taahhütler ve tutarları.
- f) Her bir kategori için ayrı ayrı gösterilmek üzere, yönetim organı üyelerine ve üst düzey yöneticilere (genel müdür ve genel müdür yardımcıları gibi) cari dönemde sağlanan ücret ve benzeri menfaatlerin toplam tutarı.

Muhasebe Politikaları ve Tahminler

- g) Uygulanan önemli muhasebe politikaları. Bu politikalar açıklanırken, işletme yönetiminin finansal tablolara yansıtılan tutarlar üzerinde önemli etkisi olan muhakemelerine de yer verilir.
- ğ) Finansal tablolar hazırlanırken yapılan önemli tahminler ve varsayımlar.
- h) İşletmenin finansal durum ve performansına önemli etkisi olan muhasebe tahminlerinde değişikliklere ilişkin bilgi ve bunların parasal etkileri.

Raporlama Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Olaylar

- ı) **Raporlama tarihinden** sonra ortaya çıkan ve açıklama gerektiren hususlara ilişkin bilgi.

Stoklar

- i) **Stoklara** ilişkin maliyet **ölçüm** teknikleri ve maliyet hesaplama yöntemleri ile cari **raporlama döneminde** finansal tablolara alınan veya iptal edilen değer düşüklüğü zararları ve bunların nedenleri. Fıili stok sayımının kısmen veya tamamen yapılamaması halinde bunun gerekçeleri.

Finansal Araçlar

- j) Kasa ve bankalardaki döviz mevcutları.
- k) Yurt dışından alacaklar (avanslar dâhil) ve yurt dışına borçlar (avanslar dâhil).
- l) Alacaklar için alınmış ipotek ve diğer teminatların toplam tutarı.
- m) İşletme tarafından borçlanılan ve beş yıldan daha uzun bir süre sonra vadesi dolacak ve ödenebilir hale gelecek tutarlar ile işletme tarafından güvence verilmiş bulunan tüm borçlar ve bu güvencelerin niteliği ve biçimi.
- n) Cari dönemde ihraç edilmiş pay tutarı.

Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar

- o) Maddi ve **maddi olmayan duran varlıklar** için (kullanılan her bir ölçüm esası için ayrı ayrı olmak üzere) aşağıdaki açıklamalar yapılır:
 - (i) **Maliyet bedeli** üzerinden ölçülen duran varlıkların maliyet bedeli.
 - (ii) Dönemde yapılan ilaveler, elden çıkarmalar ve sınıf değişiklikleri.

- (iii) Dönem başındaki ve sonundaki birikmiş **amortismanlar** (ya da **itfa** payları) ve değer düşüklüğü zararları.
 - (iv) Cari raporlama döneminde finansal tablolara alınan amortismanlar (ya da itfa payları) ve değer düşüklüğü zararları ve iptalleri.
 - (v) İlaveler, elden çıkarmalar ve sınıf değişiklikleri nedeniyle birikmiş amortismanlar (ya da itfa payları) ve değer düşüklüğü zararlarında dönemde meydana gelen hareketler.
 - (vi) Amortisman ve itfa yöntemleri ile bu yöntemlerde yapılan değişikliklerin dönemin amortisman ve itfa **gider**lerinde meydana getirdiği artış veya azalış.
- ö) **Maddi duran varlıkların** yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden ölçülmesi durumunda aşağıdaki ek açıklamalar yapılır:
- (i) Söz konusu maddi duran varlıkların dönem başındaki ve sonundaki değerleri.
 - (ii) “Yeniden Değerleme Değer Artışı” kaleminde cari raporlama döneminde meydana gelen değişiklik,
 - (iii) Maddi duran varlıklar yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden ölçülmemiş olsaydı Finansal Durum Tablosunda yer alması gereken **defter değerleri**.
- p) Bölüm 12 *Maddi Olmayan Duran Varlıklar*’ın 12.11 paragrafı uyarınca “Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları” hesabına aktarılan önceki yıllara ilişkin araştırma ve geliştirme harcamalarına ait tutarlar.

Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar

- r) Bölüm 17 *Karşılıklar, Şarta Bağlı Yükümlülükler ve Şarta Bağlı Varlıklar* uyarınca **şarta bağlı yükümlülükler** ve **şarta bağlı varlıklar** için yapılacak açıklamaların yanı sıra, Finansal Durum Tablosunda yer almayan finansal taahhütler, garantiler, teminatlar, üzerindeki hakların kısıtlandığı **varlıklar**, şarta bağlı yükümlülükler ve bunların toplam tutarı.

İşletme Birleşmeleri

- s) Dönemde gerçekleşen her bir **işletme birleşmesi** için aşağıdaki bilgiler verilir:
- (i) Edinilen tarafın unvanı ve işletme hakkında genel bilgi,
 - (ii) Birleşme tarihi,
 - (iii) Birleşmenin maliyeti ve maliyetin unsurları,

(iv) Her bir Finansal Durum Tablosu kalemine dâhil edilen **şerefiye** dâhil varlıkların ve üstlenilen **yükümlülüklerin** birleşme tarihindeki tutarı,

(v) Şerefiyenin veya negatif şerefiyenin hesaplanış biçimi ve tutarı.

Ana Ortaklık, Bağlı Ortaklık ve İştiraklerle İlgili Açıklamalar

ş) **Ana ortaklık**, bağlı ortaklık ve iştiraklerle gerçekleşen işlemlerden kaynaklanan ticari ve diğer alacak ile ticari ve diğer borç tutarları.

t) Ana ortaklık, bağlı ortaklık ve iştiraklerle yapılan alım satım işlemleri.

u) Ana ortaklık, bağlı ortaklık ve iştiraklerden alınan ve bunlara ödenen faiz, kira ve benzerleri.

Küçük İşletmeler Tarafından Yapılacak İlaveler Açıklamalar

21.8 Bu başlık altında küçük işletmeler tarafından yapılacak ilave açıklamalar belirtilmiştir. Ancak, mikro işletmeler de isteğe bağlı olarak bu açıklamaları yapabilirler. Bu açıklamalardan belirli bir finansal tablo kalemiyle ilgili olanlara söz konusu kaleme ilişkin açıklamaların sunulduğu kısımda yer verilir.

Stoklar

a) Bölüm 8 *Stoklar*'m 8.5 paragrafı uyarınca **gerçeğe uygun değeri** üzerinden ölçülen stokların **defter değeri** ile söz konusu stokların:

(i) Gerçeğe uygun değer tutarı,

(ii) Gerçeğe uygun değerinde meydana gelen ve doğrudan kâr veya zarara yansıtılan değişiklikler (dönem başı ve dönem sonu defter değerleri, dönem içinde meydana gelen ilaveler, elden çıkarmalar ve sınıf değişiklikleri).

Finansal Araçlar

b) Gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülen her bir **finansal varlık** ve **finansal yükümlülük** kategorisi için:

(i) Gerçeğe uygun değer tutarı,

(ii) Gerçeğe uygun değerinde meydana gelen ve doğrudan kâr veya zarara yansıtılan değişiklikler (dönem başı ve dönem sonu defter değerleri, dönem içinde meydana gelen ilaveler, elden çıkarmalar ve sınıf değişiklikleri) ve

Tarimsal Faaliyetler

c) Gerçeğe uygun değerleri üzerinden ölçülen **canlı varlıklarla** ilgili olarak aşağıdaki açıklamalar yapılır:

- (i) Canlı varlıkların ne şekilde sınıflandırıldığı ve her bir sınıfa ilişkin tanımlayıcı bilgi.
- (ii) Gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülen canlı varlık sınıflarının her biri açısından gerçeğe uygun değer belirlenmesinde kullanılan yöntemler ve yapılan önemli varsayımlar.
- (iii) Gerçeğe uygun değer kullanılarak ölçülen canlı varlıklar için ayrı ayrı olmak üzere, canlı varlıkların dönem başı ve dönem sonu defter değerleri ile aşağıdakilerden kaynaklanan dönem içi hareketleri:
 - a. Alımlardan kaynaklanan artışlar.
 - b. Satışlardan kaynaklanan azalışlar.
 - c. **Hasattan** kaynaklanan azalışlar.
 - ç. Gerçeğe uygun değer yöntemi kullanılarak ölçülen canlı varlıklar açısından, **satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer**de meydana gelen değişikliklerden kaynaklanan kazanç veya kayıplar.

Karşılaştırmalı olarak sunulan dönem veya dönemler için bu bilgilerin verilmesine gerek yoktur.

ç) **Tarimsal ürün**lerin her bir sınıfı için gerçeğe uygun değer belirlenmesinde kullanılan yöntemler ve yapılan önemli varsayımlar.

Kiralamalar

d) Bölüm 13 **Kiralamalar** uyarınca kiracı tarafından **finansal kiralamaya** ilişkin olarak her bir varlık sınıfı için aşağıdaki açıklamalar yapılır:

- (i) Finansal kiralama konusu varlıkların raporlama dönemi sonundaki net defter değerleri toplamı,
- (ii) Yıl boyunca yapılan eklemeler, elden çıkarmalar ve transferler.

Diğer Açıklamalar

- e) İstisnai büyüklükte olan veya istisnai bir durum sonucu ortaya çıkan **gelir** veya gider kalemlerinin tutarı ve niteliği.
- f) Finansal Durum Tablosuna yansıtılmayan anlaşmalardan kaynaklanan risk ve faydaların önemli olması durumunda, bu tür anlaşmaların niteliği, ticari amacı ve finansal etkisi.

BÖLÜM 22

KÜÇÜK VE MİKRO İŞLETMELER İÇİN FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDINA GEÇİŞ

Kapsam

- 22.1 Bu bölüm, işletmelerin bu Standarda göre ilk kez hazırlayacakları **finansal tablolara** uygulanır. Bu Standardın ilk kez uygulandığı finansal tablolar, ilk kez bu Standarda uygun olarak düzenlenen ve üzerlerinde bu Standardla uyumlu olduğunun açık ve koşulsuz olarak belirtildiği yıllık finansal tablolardır.
- 22.2 Bu Standardı uygulayan bir işletmenin bu Standardı uygulamayı bırakması ancak cari **raporlama döneminde** tekrar uygulamaya başlaması durumunda, işletme bu bölüm hükümlerini uygulayabileceği gibi bu Standardı uygulamayı hiç bırakmamış gibi Bölüm 5 *Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar* uyarınca bu Standardın tüm hükümlerini **geriye dönük** olarak da uygulayabilir. Bu tür bir işletme bu Standardı tekrar uygulamaya başladığında **dipnotlarında** bu paragrafta belirtilen seçeneklerden hangisini uyguladığını açıklar.

İlk Geçiş

- 22.3 Daha önce TFRS veya BOBİ FRS'yi uygulayan işletmeler hariç olmak üzere, bu Standardı ilk kez uygulayan bir işletmenin Bölüm 2 *Finansal Tabloların Sunumu*'nun 2.25 paragrafında öngörülen şekilde geçmiş dönem veya dönemlere ait karşılaştırmalı finansal tablolarını sunması gerekmez. İşletmeler cari raporlama dönemine ait finansal tabloları (**Finansal Durum Tablosu, Kâr veya Zarar Tablosu** ve Dipnotlar) ile birlikte cari raporlama döneminin başlangıcına ait Finansal Durum Tablosunu (açılış Finansal Durum Tablosunu) bu Standarda göre sunar ve cari raporlama döneminin başlangıcı bu Standarda geçiş tarihi olarak dikkate alınır. Önceki finansal raporlama çerçevesine göre düzenlenen geçmiş dönem veya dönemlere ait finansal tablolar karşılaştırmalı finansal tablolar olarak sunulamaz.

Örnek 1:

Bir işletme bu Standardı ilk kez 1/1/2023 tarihinde başlayıp 31/12/2023 tarihinde sona eren raporlama dönemine ait finansal tablolarının sunulmasında uygulayacaktır. Bu durumda işletmenin bu Standarda uygun olarak ilk kez sunacağı finansal tabloları aşağıdaki gibidir:

- 1/1/2023 tarihli açılış Finansal Durum Tablosu
- 31/12/2023 tarihli Finansal Durum Tablosu
- 1/1/2023-31/12/2023 dönemine ait Kâr veya Zarar Tablosu
- Dipnotlar

Ayrıca 1/1/2023 tarihi, bu Standarda geçiş tarihi olarak dikkate alınır.

22.4 Açılış Finansal Durum Tablosu dâhil sunulan tüm tablolarla ilgili bu Standartta öngörülen dipnot açıklamaları yapılır.

Geçiş Tarihinde Finansal Tabloların Hazırlanmasında Uygulanacak İşlemler

22.5 Açılış Finansal Durum Tablosunda aşağıdaki işlemler gerçekleştirilir:

- a) Bu Standarda göre finansal tablolara yansıtılması zorunlu kılınan tüm **varlıklar** ve **yükümlülükler** açılış Finansal Durum Tablosuna yansıtılır.
- b) Bu Standardın finansal tablolara yansıtılmasına izin vermediği varlık ve yükümlülükler açılış Finansal Durum Tablosuna yansıtılmaz.
- c) Önceki finansal raporlama çerçevesine göre bu Standart hükümlerinden farklı bir şekilde sınıflandırılmış olan varlık, yükümlülük veya **öz kaynak** kalemleri bu Standarda uygun olarak yeniden sınıflandırılır.
- ç) Açılış Finansal Durum Tablosuna yansıtılan tüm varlık ve yükümlülüklerin **ölçümünde** bu Standart uygulanır.

22.6 Açılış Finansal Durum Tablosunun hazırlanmasında uygulanan **muhasebe politikaları** bu Standardın ilk kez uygulandığı finansal tablolarda sunulan dönemlere de aynı şekilde uygulanır ve bu muhasebe politikalarının bu Standardın cari raporlama dönemi sonu itibarıyla yürürlükte bulunan hükümleriyle uyumlu olması gerekir.

22.7 Bu Standarda göre sunulan açılış Finansal Durum Tablosunda kullanılan muhasebe politikaları, önceki finansal raporlama çerçevesine göre düzenlenen aynı tarihli Finansal Durum Tablosundaki muhasebe politikalarından farklı olabilir. Bunun sonucu olarak ilgili kalemlerde yapılan düzeltmeler, bu Standarda geçiş tarihinden önceki işlemlerden veya olaylardan kaynaklanır. Bu nedenle söz konusu düzeltmeler, bu Standarda geçiş tarihi itibarıyla doğrudan “Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları” kalemi içerisinde (veya uygun olması durumunda farklı bir özkaynak kalemi içerisinde) gösterilir.

22.8 Ancak kıdem tazminatı yükümlülüğünü bu Standartla birlikte ilk defa finansal tablolarına yansıtacak olan işletmeler, geçiş tarihinden önceki raporlama dönemlerine ilişkin toplam kıdem tazminatı tutarlarını on yılı geçmemek üzere eşit tutarlarla “Geçmiş Yıllar Kârları/Zararları” kalemine yansıtabilir. Bu durumda, eşit tutarlardan ilki açılış Finansal Durum Tablosuna yansıtılır ve tahmin edilen kıdem tazminatı toplam tutarı ile bu tutarın finansal tablolara yansıtılmayan kısmı dipnotlarda açıklanır.

Muafiyetler

22.9 Bu bölümde, açılış Finansal Durum Tablosunun bu Standart hükümleriyle uyumlu olmasına yönelik olarak, bu Standartın bazı hükümlerinin geriye dönük uygulanmasına ilişkin muafiyet ile bu Standartın bazı hükümlerinin uygulanmasına ilişkin muafiyet olmak üzere iki çeşit muafiyet getirilmektedir.

Bu Standartın Bazı Hükümlerinin Geriye Dönük Uygulanmasına İlişkin Muafiyetler

22.10 Bu Standartın ilk kez uygulanmasında, önceki finansal raporlama çerçevesine göre yapılan aşağıdaki işlemler geriye dönük olarak düzeltilmez:

a) Finansal varlıkların ve finansal yükümlülüklerin finansal tablo dışı bırakılması

Önceki finansal raporlama çerçevesine göre geçiş tarihinden önce finansal tablo dışı bırakılmış olan finansal varlık ve yükümlülükler, bu Standartta göre yeniden Finansal Durum Tablosuna yansıtılmaz. Bunun yanı sıra, geçiş tarihinde mevcut olan finansal varlık ve yükümlülüklerden bu Standartta göre finansal tablo dışı bırakılacak nitelikte olanlar, istenilirse, elden çıkarılmaya veya ödeninceye kadar Finansal Durum Tablosunda sunulmaya devam edilebilir.

b) Muhasebe tahminleri

Bu Standartta göre yapılması gereken geçiş tarihindeki tahminler, bu tarihten önceki finansal raporlama çerçevesine göre yapılan, ilgili tahminlerin yanlış olduğunu gösteren tarafsız bir kanıt bulunmadığı sürece tutarlı olmalıdır.

Önceki finansal raporlama çerçevesine göre yapılmamış olan çeşitli tahminlerin, geçiş tarihi itibarıyla bu Standartta göre yapılması gerekli olabilir. Bu tahminler yapılırken, geçiş tarihinde mevcut olan şartlar dikkate alınır.

Bu bentte yer alan hükümler bu standartın ilk kez uygulandığı finansal tablolarda sunulan karşılaştırmalı dönem finansal tabloları için de geçerlidir.

Bu Standardın Bazı Hükümlerinin Uygulanmasına İlişkin Muafiyetler

22.11 Bu Standardın ilk kez uygulandığı finansal tablolar hazırlanırken, aşağıdaki muafiyetler uygulanabilir. Bu başlık altında belirli kalemler için sağlanan muafiyetler diğer kalemlere kıyas yoluyla uygulanamaz.

a) *İşletme birleşmeleri*

Geçiş tarihinden önce gerçekleşmiş olan **işletme birleşmelerine** Bölüm 19 *İşletme Birleşmeleri* geriye dönük olarak uygulanmayabilir. Ancak, herhangi bir işletme birleşmesinin geriye dönük olarak yeniden finansal tablolara alındığı durumlarda bu birleşmeden sonraki işletme birleşmelerinin tamamı geriye dönük olarak yeniden finansal tablolara alınır. Bölüm 19 *İşletme Birleşmeleri*'nin geriye dönük olarak uygulanmaması durumunda işletme, işletme birleşmeleri kapsamında daha önce elde ettiği varlık ve yükümlülükleri 22.4 - 22.9 paragrafları ya da uygun olması halinde 22.10 paragrafı çerçevesinde ölçer ve finansal tablolara alır. Ancak, **şerefiyenin defter değerinde** düzeltme yapılmaz.

b) *İştirak, müştereken kontrol edilen işletme ve bağlı ortaklıkların ölçümü*

Maliyet yöntemiyle ölçülen bağlı ortaklık, **iştirak ve müştereken kontrol edilen işletme** yatırımlarının geçiş tarihindeki **maliyet bedeli** olarak önceki finansal raporlama çerçevesine göre belirlenmiş olan geçiş tarihindeki defter değeri kullanılabilir.

c) *İkame maliyet olarak gerçeğe uygun değer in kullanımı.*

Bir **maddi duran varlık** kalemi, geçiş tarihinde gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmüşse söz konusu gerçeğe uygun değer bu tarih itibarıyla ikame maliyet olarak kullanılabilir.

ç) *Yeniden değerlendirme sonucunda bulunan tutarın ikame maliyet olarak kullanımı.*

Bir maddi duran varlık kaleminin önceki finansal raporlama çerçevesine göre geçiş tarihinde veya öncesinde hesaplanan yeniden değerlendirilmiş tutarı, ilgili varlığın yeniden değerlendirme tarihindeki ikame maliyeti olarak kullanılabilir.

d) *Maddi duran varlıklarda arsa ve binaların ayrıştırılması*

Küçük işletmeler tarafından geçiş tarihinden önce elde edilen ve daha önce finansal tablolarda ayrıştırılmayan arsa ve binaların (taşınmaz) önceki finansal raporlama çerçevesine göre geçiş tarihindeki değeri, taşınmazın bulunduğu ilçe belediyesinden

temin edilebilecek bina bildirim suretinde yer alan taşınmaza ait bina payı ve arsa payının rayiç değerlerinin oranı dikkate alınarak arsa ve bina arasında ayrıştırılır. Bu durumda, arsa ve binaların bu şekilde belirlenen değeri, geçiş tarihindeki ikame maliyetleri olarak kullanılır.

Düzeltilmelerin Yapılmasının Mümkün Olmaması

22.12 Geçiş tarihinde 22.4 paragrafında öngörülen düzeltmelerin yapılmasının mümkün olmadığı durumlarda, bu tür düzeltmeler için 22.4 – 22.10 paragrafları mümkün olan en erken dönemde uygulanır ve finansal tablolarda yer alan ve düzeltilmeyen kalemler açıklanır. Ayrıca bu Standartta öngörülen açıklamaların sunulmasının mümkün olmadığı durumlarda, sunulamayan açıklamalara dipnotlarda yer verilir.

Açıklamalar

22.13 Önceki finansal raporlama çerçevesinden bu Standartta geçişin, işletmenin daha önce raporlanan finansal durumunu nasıl etkilediği açıklanır.

22.14 22.12 paragrafına uyum sağlanması amacıyla, bu Standartın ilk kez uygulandığı finansal tablolarda aşağıdaki hususlara yer verilir:

- a) Her bir muhasebe politikasındaki değişikliğin niteliği.
- b) Aşağıdaki her iki tarih itibarıyla; önceki finansal raporlama çerçevesine göre belirlenen özkaynak tutarı ile bu Standartta göre belirlenen özkaynak tutarı arasındaki mutabakat:
 - (i) Geçiş tarihi ile
 - (ii) Bu Standartta geçmeden önceki finansal raporlama çerçevesine göre hazırlanmış en son yıllık finansal tabloların tarihi.

TERİMLER SÖZLÜĞÜ

Amortisman	Varlığın amortismanına tabi tutarının, faydalı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılmasıdır.
Ana Ortaklık	Bir veya birden fazla bağlı ortaklığı olan işletmedir.
Bağlı Ortaklık	Adi ortaklık gibi tüzel kişiliği bulunmayan işletmeler de dâhil olmak üzere, başka bir işletme (bir ana ortaklık) tarafından kontrol edilen işletmedir.
Borçlanma Maliyetleri	Borçlanmayla ilgili olarak katlanılan faiz ve diğer maliyetlerdir.
Bugünkü Değer	Olağan iş akışı çerçevesinde, gelecekteki net nakit akışlarının indirgenmiş bugünkü değerinin cari tahminidir.
Canlı Varlık	Yaşayan hayvan veya bitkidir.
Defter Değeri	Bir varlığın, yükümlülüğün veya özkaynağın Finansal Durum Tablosundaki değeridir.
Dipnotlar (Finansal Tablo Dipnotları)	Dipnotlar, Finansal Durum Tablosu ile Kâr veya Zarar Tablosuna ek olarak sunulması gereken bilgilerdir.
Ekonomik Açından Dezavantajlı Sözleşme	Sözleşme kapsamındaki yükümlülüklerin yerine getirilmesi için zorunlu olarak katlanması gereken maliyetin, elde edilmesi beklenen ekonomik faydayı aştığı sözleşmedir.
Ertelenmiş Vergi	Varlıkların ve yükümlülüklerin defter değerleri üzerinden geri kazanılması veya ödenmesi ve indirilecek geçmiş yıl zararları ile vergi indirimlerinin ileriye taşınması sonucunda gelecek dönemlerde ödenecek veya geri kazanılacak vergilerdir.
Esas Faaliyetler	Bir işletmenin hasılat yaratan ana faaliyetleridir.
Faaliyet Döngüsü	Varlıkların işleme tâbi tutulmak üzere tedarik edilmesi ile nakit veya nakit benzerlerine dönüştürülmesi arasında geçen süredir.
Faaliyet Kiralaması	Varlığın sahipliğinden kaynaklanan risk ve getirilerin tamamına yakınının kiracıya devredilmediği kiralama türüdür.
Faiz	Nakit veya nakit benzerlerinin kullanılması karşılığında talep edilen bedeldir.
Faydalı Ömür	Bir varlığın işletme tarafından beklenen kullanım süresi ya da işletme tarafından ilgili varlıktan elde edilmesi beklenen üretim veya kullanım miktarıdır.
Finansal Araç	Bir işletmenin bir finansal varlığının, başka bir işletmenin de bir finansal yükümlülüğünün veya özkaynak aracının artmasına neden olan sözleşmedir.
Finansal Durum Tablosu	İşletmenin finansal durumu hakkında bilgi vermek üzere hazırlanan ve işletmenin belirli bir tarihteki varlık, yükümlülük ve özkaynaklarını gösteren tablodur.

Finansal Kiralama	Kiralama süresi sonunda mülkiyetin devredilip devredilmediğine bakılmaksızın, bir varlığın sahipliğinden kaynaklanan risk ve getirilerin tamamına yakınının devredildiği kiralama türüdür.
Finansal Tablolar	İşletmenin finansal durumunun ve finansal performansının belirli şekilde sunumudur.
Finansal Varlık	İşletmenin elinde bulundurduğu nakit veya diğer işletmelerin özkaynak araçları ile esas olarak başka bir işletmeden nakit ya da başka bir finansal varlık alınmasına yönelik sözleşmeden doğan haklardır (örneğin; ticari ve diğer alacaklar, tahvil, bono vb. menkul kıymet yatırımları, banka mevduatları).
Finansal Yükümlülük	Esas olarak başka bir işletmeye nakit ya da başka bir finansal varlık verilmesine yönelik sözleşmeden doğan yükümlülüklerdir (örneğin, alınan banka kredileri, ticari ve diğer borçlar, işletme tarafından çıkarılmış borçlanma araçları).
Gelir	Özkaynak üzerindeki talep hakkı sahiplerinin yaptığı katkılar hariçinde, özkaynakta artışa yol açan varlıklardaki artışlar veya yükümlülüklerdeki azalışlardır.
Gerçeğe Uygun Değer	Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde olağan bir işlemde, bir varlığın satışından elde edilecek veya bir yükümlülüğün devrinde ödenecek fiyattır.
Gerçeğe Uygun Sunum	İşlem ve olayların etkilerinin; varlık, yükümlülük, gelir ve gider tanımlarına ve finansal tablolara alma ölçütlerine uygun olarak sunulmasıdır.
Geriye Dönük (Uygulama)	Yeni bir muhasebe politikasının işlem ve olaylara bu politika baştan beri kullanılmıyormuş gibi uygulanmasıdır.
Gider	Özkaynak üzerindeki talep hakkı sahiplerine yapılan dağıtımlar hariçinde, özkaynakta azalışa yol açan varlıklardaki azalışlar veya yükümlülüklerdeki artışlardır.
Hasat	Tarımsal ürünün canlı varlıklardan ayrılması ya da canlı varlığın hayatının sona ermesidir.
Hasılat	İşletmenin olağan faaliyetleri esnasında ortaya çıkan gelirdir.
İhtiyaca Uygunluk	Finansal bilginin; geçmişteki, bugünkü ve gelecekteki olayları değerlendirmelerine yardımcı olmak, geçmiş değerlendirmelerini doğrulamak veya düzeltmek suretiyle finansal tablo kullanıcılarının kararlarını etkileme gücüne sahip olmasıdır.
İleriye Yönelik (Uygulama)	Yeni bir muhasebe politikasının işlemlere, olaylara ve koşullara, söz konusu politikanın değişmesinden itibaren uygulanmasıdır.
İnşa Sözleşmesi	Bir varlığın veya tasarım, teknoloji, fonksiyon, nihai amaç veya kullanım açısından birbiriyle yakından ilişkili ya da birbirine bağımlı bir grup varlığın yapımı için özel olarak düzenlenmiş bir sözleşmedir.

İşlem Fiyatı	Bir varlık edinilirken ödenen veya bir yükümlülük üstlenilirken alınan fiyattır.
İşletme Birleşmesi	Bir işletmenin başka bir işletmeyi veya iş tanımını karşılayan bir unsuru (örneğin, işletmenin bağımsız bir faaliyet kolu) tamamen devralması (edinmesi) veya işletmelerin yeni bir işletme içinde bir araya gelmesidir.
İştirak	Adi ortaklık gibi tüzel kişiliği olmayan işletmeler de dâhil olmak üzere, yatırım yapan işletmenin üzerinde önemli etkisinin bulunduğu, müşterek girişim veya bağıli ortaklık niteliğinde olmayan işletmedir.
İtfa	Varlığın itfaya tabi tutarının, faydalı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılmasıdır.
Kalıntı Değer	Bir varlık tahmin edilen faydalı ömrünün sonundaki durum ve yaşına ulaştığında, elden çıkarılması sonucu elde edilmesi beklenen tutardan, elden çıkarmanın tahmini maliyetleri düşülerek ulaşılan tahmini tutardır.
Kâr Payı	Özkaynak aracı hamillerine, aracın ait olduğu sermaye grubu içindeki payları oranında dağıtılan kârdır.
Kâr veya Zarar Tablosu	İşletmenin finansal performansı hakkında bilgi vermek üzere hazırlanan ve işletmenin raporlama dönemine ilişkin gelir ve giderleri ile bunların net sonucunu gösteren tablodur.
Karşılık	Gerçekleşme zamani veya tutarı belli olmayan yükümlülüktür.
Kıst Amortisman	Amortismanı veya itfaya tabi varlıkların finansal tablolara alınmasından itibaren bu varlıkların gün esasına göre amortismanı tabi tutulması veya itfa edilmesidir.
Kiralama	Kiraya verenin bir varlığın kullanım hakkını, bir ödeme veya ödeme planı karşılığında, taraflarca kararlaştırılmış bir süre için, kiracıya devrettiği sözleşmedir.
Maddi Duran Varlık	Mal veya hizmet üretiminde veya arzında kullanılmak, başkalarına kiraya verilmek veya idari amaçlar için elde tutulan ve birden fazla dönemde kullanımı öngörülen fiziki kalemdir.
Maddi Olmayan Duran Varlık	Fiziksel niteliği bulunmayan ancak tanımlanabilir nitelikteki parasal olmayan varlıktır.
Maliyet Bedeli	Varlıklar açısından maliyet bedeli, bir varlık edinildiğinde veya oluşturulduğunda varlığı edinmek veya oluşturmak için ödenen bedel artı işlem maliyetleridir. Yükümlülükler açısından maliyet bedeli ise, bir yükümlülüğe katlanıldığında veya bir yükümlülük devralındığında yükümlülüğe katlanmak veya onu devralmak için alınan bedelin değeri eksi işlem maliyetleridir.
Muhasebe Politikaları	Finansal tabloların hazırlanması ve sunulmasında işletmeler tarafından kullanılan belirli ilkeler, esaslar, teamüller, kurallar ve uygulamalardır.

Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklik	Varlık veya yükümlülüklerin mevcut durumunun ve bunlarla ilişkili olarak beklenen fayda ve mükellefiyetlerin değerlendirilmesi sonucunda ilgili varlık veya yükümlülüğün defter değerinde veya varlığın dönemsel tüketiminde yapılan düzeltmedir.
Muhtemel	Gerçekleşme olasılığının, gerçekleşmeme olasılığından daha yüksek olmasıdır.
Müşterek Girişim	İki veya daha fazla tarafın, müşterek kontrole tâbi bir ekonomik faaliyeti gerçekleştirmesini sağlayan sözleşmeye bağlı düzenlemedir.
Müşterek Kontrol	Bir ekonomik faaliyet üzerindeki kontrolün sözleşmeye dayalı olarak paylaşılmasıdır. Bu kontrolün sadece, stratejik faaliyetlerle ilgili kararların kontrolü paylaşan tarafların (müşterek girişimcilerin) oy birliğiyle mutabakatını gerektirdiği durumlarda var olduğu kabul edilir.
Müştereken Kontrol Edilen İşletme	Her bir müşterek girişimcinin pay sahibi olduğu bir işletmenin kurulmasını gerektiren bir müşterek girişimdir. Söz konusu işletme, müşterek girişimciler arasındaki sözleşmeye dayalı düzenlemenin işletmenin ekonomik faaliyeti üzerinde müşterek kontrol oluşturması dışında, diğer işletmelerle aynı şekilde faaliyet gösterir.
Nakit	İşletmedeki nakit ile vadesiz mevduattır.
Nakit Benzerleri	Tutarı belirli bir nakde kolayca çevrilebilen ve değerindeki değişim riski önemsiz olan kısa vadeli ve yüksek likiditeye sahip yatırımlardır.
Ölçüm	Finansal tablolarda yer alan varlık, yükümlülük, gelir ve giderlerin parasal tutarların belirlenmesi işlemidir.
Özkaynak Aracı	İşletmenin tüm yükümlülükleri düşüldükten sonra varlıklarında bir hakkı temsil eden sözleşmedir.
Özkaynak	İşletmenin tüm yükümlülükleri düşüldükten sonra varlıkları üzerinde kalan haklardır.
Raporlama Dönemi	Finansal tabloların kapsadığı dönemdir.
Raporlama Tarihi	Finansal tabloların kapsadığı son dönemin bittiği tarihtir.
Satış Maliyetleri Düşülmüş Gerçeğe Uygun Değer	Piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde olağan bir işlemde, bir varlığın satışından elde edilecek veya bir yükümlülüğün devrinde ödenecek tutardan, elden çıkarma maliyetleri indirildikten sonra elde edilebilecek tutardır.
Stok	Aşağıdaki niteliklerden birine sahip olan varlıktır: <ul style="list-style-type: none"> a) Olağan işletme faaliyetleri kapsamında satılmak üzere elde tutulan varlıklar, b) Olağan işletme faaliyetleri kapsamında satılmak üzere üretilmekte olan varlıklar, c) Üretim sürecinde veya hizmet sunumunda kullanılacak ham madde ve malzemeler.

Şarta Bağlı Varlık	Geçmiş olaylardan kaynaklanan muhtemel bir varlıktır (söz konusu varlığın mevcudiyeti; tam olarak işletmenin kontrolünde bulunmayan, gelecekteki belirsiz bir veya daha fazla olayın meydana gelip gelmemesine bağlıdır).
Şarta Bağlı Yükümlülük	Bir yükümlülük, aşağıdaki durumlarda şarta bağlı bir yükümlülük olarak değerlendirilir: a) Geçmiş olaylardan kaynaklanan muhtemel bir yükümlülük olması ve söz konusu yükümlülüğün mevcudiyeti tam olarak işletmenin kontrolünde bulunmayan, gelecekteki belirsiz bir veya daha fazla olayın meydana gelip gelmemesine bağlı olması veya b) Geçmiş olaylardan kaynaklanan; fakat aşağıda yer alan nedenlerle finansal tablolara alınamayan mevcut bir yükümlülük olması: i) Yükümlülüğün yerine getirilmesi için işletmeden ekonomik fayda çıkışının muhtemel olmaması veya ii) Yükümlülük tutarının güvenilir bir biçimde ölçülememesi.
Şerhiye	Birleşme tarihinde, işletme birleşmesinin maliyetinin, edinilen tarafın Bölüm 19 <i>İşletme Birleşmesi</i> uyarınca finansal tablolara alınan ve ölçülen net varlıklarındaki edinen işletmenin payını aşan kısımdır.
Tarımsal Faaliyet	Canlı varlıkların biyolojik dönüşümünün ve hasadının, satmak ya da tarımsal ürüne veya ilave canlı varlıklara dönüştürmek amacıyla yönetilmesidir.
Tarımsal Ürün	İşletmenin canlı varlıklarından hasat edilen üründür.
Topluluk	Bir ana ortaklığı ve onun doğrudan veya dolaylı olarak sahip olduğu tüm bağlı ortaklıklardır.
Varlık	Geçmişteki olayların bir sonucu olarak işletme tarafından kontrol edilen mevcut bir ekonomik kaynaktır (ekonomik kaynak, ekonomik fayda üretme potansiyeline sahip bir haktır).
Vergi Gideri	Raporlama dönemine ilişkin kâr veya zarara yansıtılan dönem vergisini ifade eder.
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	Mal veya hizmet üretiminde, tedarikinde veya idari amaçla kullanılmak veya normal iş akışı çerçevesinde satılmak gibi amaçlardan ziyade, kira geliri veya değer artış kazancı ya da her ikisini birden elde etmek amacıyla sahibi veya finansal kiralama sözleşmesine göre kiracı tarafından elde tutulan gayrimenkullerdir.

Yükümlülük

İşletmenin geçmişteki olayların bir sonucu olarak bir ekonomik kaynağı devretme konusundaki mevcut mükellefiyettir (mükellefiyet, bir işletmenin kaçınma imkânının olmadığı bir görev veya sorumluluktur).