

Denetim

KGK Bağımsız Denetçilik Sınavlarına Hazırlık

Doç.Dr. Rıdvan BAYIRLI

Denetim

Copyright © Finansed®

Yayınevi Sertifika No: 50729

Tüm hakları Finansed Yayınevi'ne aittir. Yayınevinin izni alınmadan kısmen veya tamamen çoğaltılması veya farklı biçimlere çevrilmesi yasaktır.

ISBN: 978-605-06421-7-9

BASKI:

Finansed Danışmanlık Yayın Dağıtım Tarım Gıda İç ve Dış Tic.Ltd.Şti.

Menekşe 1 Cd. 10/4 Kızılay/ANKARA

ÖNSÖZ

Muhasebe denetçiliği mesleğinin giderek artan önemi kapsamında KGK tarafından yapılmakta olan bağımsız denetçilik lisans sınavlarına yönelik hazırlanmış olan “denetim” kitabında Türkiye Denetim Standartları incelenmiş ve çalışma amacıyla 100 adet Cevaplı test soru eklenmiştir. Önerilerinizi ve eleştirilerinizi bekleriz. Denetim mesleğine ve adaylara faydalı olması dileğiyle.

Finansed

İÇİNDEKİLER

TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI.....	1
-----------------------------------	---

1. BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETÇİLER İÇİN ETİK İLKELER	3
---	---

2. BÖLÜM

BDS 200: BAĞIMSIZ DENETÇİNİN GENEL AMAÇLARI VE BAĞIMSIZ DENETİMİN BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARINA UYGUN OLARAK YÜRÜTÜLMESİ.....	12
---	----

3. BÖLÜM

BDS 210: BAĞIMSIZ DENETİM SÖZLEŞMESİNİN ŞARTLARI ÜZERİNDE ANLAŞMAYA VARILMASI	19
---	----

4. BÖLÜM

BDS 220: FİNANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİMİNDE KALİTE KONTROL VE FİNANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİM VE SINIRLI BAĞIMSIZ DENETİMLERİ İLE DİĞER GÜVENCE DENETİMLERİ VE İLGİLİ HİZMETLERİ YÜRÜTEN BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARI VE BAĞIMSIZ DENETÇİLER İÇİN KALİTE KONTROL	23
---	----

5. BÖLÜM

BDS 230: BAĞIMSIZ DENETİMİN BELGELENDİRİLMESİ.....	30
--	----

6. BÖLÜM

BDS 240: FİNANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİMİNDE BAĞIMSIZ DENETÇİNİN HİLEYE İLİŞKİN SORUMLULUKLARI.....	34
--	----

7. BÖLÜM

BDS 250: FİNANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİMİNDE İLGİLİ MEVZUATIN DİKKATE ALINMASI.....	49
--	----

8. BÖLÜM

BDS 260 ÜST YÖNETİMDEN SORUMLU OLANLARLA KURULACAK İLETİŞİM	53
---	----

9. BÖLÜM

BDS 265: İÇ KONTROL EKSİKLİKLERİNİN ÜST YÖNETİMDEN SORUMLU OLANLARA VE YÖNETİME BİLDİRİLMESİ	56
--	----

10. BÖLÜM

BDS 300: FİNANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİMİNİN PLANLANMASI.....	59
--	----

11. BÖLÜM

BDS 315: İŞLETME VE ÇEVRESİNİ TANIMAK SURETİYLE “ÖNEMLİ YANLIŞLIK” RİSKLERİNİN BELİRLENMESİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ	63
--	----

12. BÖLÜM

BDS 320: BAĞIMSIZ DENETİMİN PLANLANMASI VE YÜRÜTÜLMESİNDE ÖNEMLİLİK.....	84
--	----

13. BÖLÜM

BDS 330: BAĞIMSIZ DENETÇİNİN RİSK OLARAK DEĞERLENDİRİLMİŞ HUSUSLARA KARŞI YAPACAĞI İŞLER	88
--	----

14. BÖLÜM

BDS 450: BAĞIMSIZ DENETİMİN YÜRÜTÜLMESİ SIRASINDA BELİRLENEN YANLIŞLIKLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ	91
---	----

15. BÖLÜM

BDS 500: BAĞIMSIZ DENETİM KANITLARI	95
---	----

16. BÖLÜM

BDS 501: BAĞIMSIZ DENETİM KANITLARI – BELİRLİ KALEMLER İÇİN DİKKATE ALINMASI GEREKEN ÖZEL HUSUSLAR	101
--	-----

17. BÖLÜM

BDS 505: DIŞ TEYİTLER.....	105
----------------------------	-----

18. BÖLÜM

BDS 510: İLK BAĞIMSIZ DENETİMLER – AÇILIŞ BAKİYELERİ.....	108
---	-----

19. BÖLÜM

BDS 520: ANALİTİK PROSEDÜRLER.....	111
------------------------------------	-----

20. BÖLÜM

BDS 530: BAĞIMSIZ DENETİMDE ÖRNEKLEME.....	114
--	-----

21. BÖLÜM

BDS 540: GERÇEĞE UYGUN DEĞERE İLİŞKİN OLANLAR DÂHİL MUHASEBE TAHMİNLERİNİN VE İLGİLİ AÇIKLAMALARIN BAĞIMSIZ DENETİMİ.....	119
--	-----

22. BÖLÜM

BDS 550: İLİŞKİLİ TARAFLAR.....	123
---------------------------------	-----

23. BÖLÜM

BDS 560: BİLANÇO TARİHİNDEN SONRAKİ OLAYLAR.....	127
--	-----

24. BÖLÜM

BDS 570: İŞLETMENİN SÜREKLİLİĞİ	129
---------------------------------------	-----

25. BÖLÜM

BDS 580: YAZILI BEYANLAR	133
--------------------------------	-----

26. BÖLÜM

BDS 700: FİNANSAL TABLOLARA İLİŞKİN GÖRÜŞ OLUŞTURMA VE RAPORLAMA	135
---	-----

BDS 705: BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORUNDA OLUMLU GÖRÜŞ DIŞINDA BİR GÖRÜŞ VERİLMESİ.....	160
--	-----

27. BÖLÜM

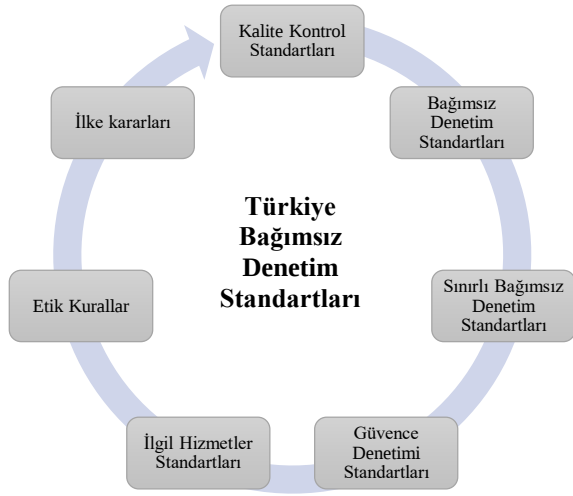
BDS 701: KİLİT DENETİM KONULARININ BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORUNDA BİLDİRİLMESİ	141
---	-----

28. BÖLÜM

BDS 800: ÖZEL HUSUSLAR - ÖZEL AMAÇLI ÇERÇEVELERE GÖRE HAZIRLANAN FİNANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİMİ	144
---	-----

CEVAP ANAHTARI	146
-----------------------------	------------

TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI



GENEL İLKE VE SORUMLULUKLAR

BDS 200	Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi
BDS 210	Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya varılması
BDS 220	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde kalite Kontrol
BDS 230	Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi
BDS 240	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları
BDS 250	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde İlgili Mevzuatın Dikkate Alınması
BDS 260	Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim
BDS 265	İç Kontrol Eksikliklerinin üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi

RİSK DEĞERLENDİRİLMESİ VE DEĞERLENDİRİLMİŞ RİSKLERE VERİLECEK KARŞILIKLAR

BDS 300	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması
BDS 315	İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi
BDS 320	Bağımsız Denetimin Planlanmasında ve Yürütülmesinde Önemlilik
BDS 330	Bağımsız Denetçinin Değerlendirilmiş Risklere Karşı Yapacağı İşler
BDS 402	Hizmet Kuruluşu Kullanan Bir İşletmenin Bağımsız Denetiminde Dikkate Alınacak Hususlar
BDS 450	Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi

BAĞIMSIZ DENETİM KANITLARI

BDS 500	Bağımsız Denetim Kanıtları
BDS 501	Bağımsız Denetim kanıtları Belirli Kalemler İçin Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar
BDS 505	Dış Teyitler
BDS 510	İlk Bağımsız Denetimler – Açılış Bakiyeleri
BDS 520	Analitik Prosedürler
BDS 530	Bağımsız Denetimde Örneklem
BDS 540	Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Olanlar Dahil Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi
BDS 550	İlişkili Taraflar
BDS 560	Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar
BDS 570	İşletmenin Sürekliliği
BDS 580	Yazılı Açıklamalar

BAŞKALARININ ÇALIŞMALARININ KULLANILMASI

BDS 600	Özel Hususlar – Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dahil)
BDS 610	İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması
BDS 620	Uzman Çalışmalarının Kullanılması

BAĞIMSIZ DENETİMİN SONUÇLARI VE RAPORLAMA	
BDS 700	Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama
BDS 701	Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi
BDS 705	Bağımsız Denetçi raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi
BDS 706	Bağımsız Denetçi raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafı
BDS 710	Önceki Dönemlere Ait Karşılık Gelen Bilgiler ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar
BDS 720	Bağımsız Denetçinin Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Dokümanlardaki Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları

ÖZEL ALANLAR	
BDS 800	Özel Hususlar – Özel Amaçlı Çerçevelelere Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi
BDS 805	Özel Hususlar – Tek Bir Finansal Tablonun bağımsız Denetimi İle Finansal Tablolardaki Belirli Unsurların, Hesapların veya Kalemlerin Bağımsız Denetimi
BDS 810	Özet Finansal Tablolara İlişkin Rapor Vermek Üzere Yapılan Denetimler

1. BÖLÜM BAĞIMSIZ DENETÇİLER İÇİN ETİK İLKELER

Temel etik ilkeler, denetçiden beklenen standart davranışı belirler. Etik Kurallar, denetçinin temel etik ilkelere uyumu engelleyen tehditleri belirlerken, değerlendirirken ve ele alırken uygulaması gereken yaklaşımı belirleyen bir kavramsal çerçeve oluşturur.

Denetçilik mesleğinin ayırtedici özelliklerinden bir tanesi, denetçilerin kamu yararına hareket etme sorumluluğunu kabul etmeleridir. Bu nedenle bir denetçinin sorumluluğu yalnızca denetim müşterisinin ihtiyaçlarını karşılamak değildir.

Denetçi, kamu yararına hareket ederken “Bağımsız Denetçiler için Etik Kuralları” gözetmek ve bu kurallara uymak zorundadır.

Bu kurallar mesleki etiğin temel ilkelerini belirlemekte ve denetçinin aşağıdaki hususları yerine getirmesi için uygulaması gereken kavramsal çerçeveyi sunmaktadır:

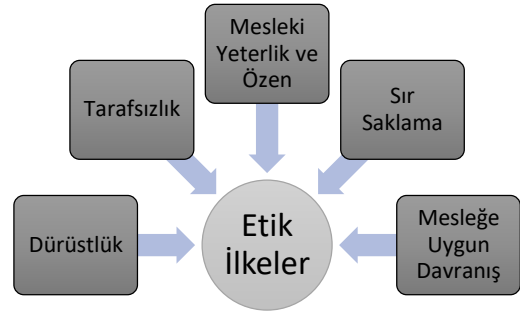
- Temel ilkelere uyumu engelleyen tehditleri belirlemek,
- Belirlenen tehditlerin ciddiyetini değerlendirmek ve
- Gerektiğinde tehditleri ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek için alınan önlemleri uygulamak.

Tehdit düzeyinin; gerekli bilgiye sahip makul üçüncü bir tarafın temel ilkelere uyumda taviz verilmediği sonucuna varmasının daha muhtemel olduğu bir düzey olmadığına denetçinin karar vermesi durumunda, önlemler alınması gereklidir.

Denetçi, bu kavramsal çerçeveyi uygularken mesleki muhakemesini kullanır.

1.1. Temel Etik İlkeler

Denetçi, denetim çalışmalarını yürütürken sürecin en başından en sonuna kadar aşağıdaki temel etik ilkelere uymalıdır:



Şekil: Temel Etik İlkeler

SORU 1. Aşağıdakilerden hangisi bağımsız denetçilere ilişkin etik ilkelere bir tanesi değildir?

- Dürüstlük
- Tarafsızlık
- Mesleki şüphecilik
- Sır saklama
- Mesleki yeterlilik ve özen

a) Dürüstlük

Dürüstlük, denetçinin bütün mesleki ve iş ilişkilerinde dürüst, açık, doğru ve güvenilir olmasının gereğini ifade eder.

Dürüstlük ilkesi, tüm denetçiler için, bütün mesleki ve iş ilişkilerinde dürüst, açık, doğru ve güvenilir olma yükümlülüğü getirmektedir. Dürüstlük bununla birlikte doğru iş yapma ve güvenilir olmayı da içermektedir.

Denetçinin, bilgilerin:

- Önemli düzeyde yanlış ya da yanıltıcı beyan içerdiğini,
- Dikkatsizce sunulmuş beyan ya da bilgi içerdiğini veya
- İçermesi gereken bilgileri göz ardı ettiğini ya da gizlediğini, dolayısıyla yanıltıcı nitelik taşıdığını,

düşündüğü durumlarda, bu bilgileri içeren raporlar, beyannameler, yazışmalar veya diğer bilgiler ile bilerek ilişkilendirilmemesi gerekir.

Denetçinin, bu tür bilgilerle ilişkilendirildiğini fark etmesi durumunda; söz konusu bilgilerle ilişkilendirilmesini sonlandırmak için gerekli adımları atması zorunludur.

Yukarıda yer alan bir hususla ilgili olumlu görüş dışında bir görüş içeren bir rapor sunan denetçi, bu ilkeyi ihlal etmiş sayılmayacaktır.

b) Tarafsızlık

Tarafsızlık ilkesi denetçilere; önyargıların, temayüllerin, çıkar çatışmalarının veya başkalarının nüfuzlarını kötüye kullanarak meslek veya işle ilgili muhakemelerini ve kararlarını etkilemesine izin vermeme yükümlülüğü getirmektedir.

Denetçi, tarafsızlığa zarar verebilecek durumlarla karşılaşabilir. Bu tür durumların hepsini tanımlamak ve öngörmek mümkün değildir. Herhangi bir durum veya ilişkinin, mesleki hizmeti veya faaliyetiyle ilgili muhakemesinin tarafsızlığını bozması veya uygunsuz şekilde etkilemesi durumunda denetçi, söz konusu mesleki hizmeti/faaliyeti yürütmez.

c) Mesleki Yeterlik ve Özen

Mesleki yeterlik ve özen, denetçinin uygulama, mevzuat ve tekniklerdeki güncel gelişmeler ışığında, mesleki bilgi ve becerisini müşterilerin yeterli mesleki hizmetleri almalarını sağlayacak bir seviyede tutmasını ve uygulamadaki teknik ve mesleki standartlara uygun bir şekilde ve özen içinde hareket etmesini gerektirir.

Denetçi mesleki yeterlik ve özen ilkesine göre; denetim çalışmasını planlamada, yürütmede, kanıtları toplama ve değerlendirmede, sonuçları raporlamada gerekli özeni göstermelidir.

Mesleki yeterlik ve özen ilkesi tüm denetçilere aşağıdaki yükümlülükleri getirmektedir:

- a) Mesleki bilgi ve beceriyi, müşterilerin yeterli mesleki hizmetleri almalarını temin edecek bir seviyede tutmak ve
- b) Mesleki hizmetlerin veya faaliyetlerin sunumu sırasında, uygulamadaki teknik ve mesleki standartlara uygun bir şekilde ve özen içinde hareket etmek.

Yeterli mesleki hizmet, hizmet yerine getirilirken mesleki bilgi ve becerinin uygulanması sırasında doğru muhakemelerde bulunulmasını gerektirir.

Mesleki yeterlik iki aşamaya ayrılabilir:

- a) Mesleki yeterliğin kazanılması ve
- b) Mesleki yeterliğin sürdürülmesi.

Mesleki yeterliğin sürdürülmesi; ilgili teknik, mesleki ve iş hayatına ilişkin gelişmelerin anlaşılmasını ve

bunlardaki güncellemelerin sürekli izlenmesini gerektirir. Sürekli mesleki gelişim, denetçinin mesleki çevrede yeterli bir şekilde faaliyet gösterebilmesi için gerekli kabiliyetleri geliştirebilmesine ve sürdürebilmesine imkân sağlar.

Özen, bir görevin gereklilikleri uyarınca dikkatli, derinlemesine ve zamanında hareket etme sorumluluğunu kapsar.

Denetçi, mesleki faaliyet kapsamında, maiyetinde çalışan kişilerin uygun hizmet içi eğitimleri almasını ve gözetime tabi olmasını sağlamak üzere gerekli önlemleri almalıdır.

Denetçi, uygun durumlarda, müşterilerin ve denetçinin mesleki hizmetlerinden ya da faaliyetlerden faydalanan diğer tarafların, bu hizmetlerde bulunan yapısal kısıtlamalardan haberdar olmasını sağlamalıdır.

SORU 2. Denetçinin bir denetimi planlarken ve yürütürken asgari (en az) basiretli bir denetçinin göstermesi gerektiği kadar çaba, itina ve gayret göstermesi gerektiğini ifade eden etik ilke aşağıdakilerden hangisidir?

- A) Dürüstlük
- B) Tarafsızlık
- C) Mesleğe uygun davranış
- D) Sır saklama
- E) Mesleki yeterlik ve özen

d) Sır Saklama (Gizlilik)

Denetim mesleğini yürütürken elde edilen bilgilerin gizliliğine uyulması; söz konusu bilgilerin açıklanması için yasal ya da mesleki bir hak veya görevin bulunması durumu saklı olmak kaydıyla, uygun ve belirli bir yetki olmaksızın bu tür bilgileri üçüncü kişilere açıklamamak ve kendisi veya üçüncü kişilerin çıkarlarına kullanmamak sır saklama yükümlülüğünün gereğidir.

Sır saklama (gizlilik) ilkesi denetçiler için aşağıdaki durumlardan kaçınma yükümlülüğü getirmektedir:

- a) Denetim mesleğini yürütürken edindiği gizli bilgileri, bu bilgilerin açıklanması için yasal veya mesleki bir hak veya görev ya da uygun ve belirli bir yetki olmaksızın denetim şirketi dışında bir tarafa açıklamak ve

- b) Mesleğin icrası sırasında edindiği gizli bilgileri, kendisinin ya da üçüncü kişilerin çıkarlarına kullanmak.

Denetçi, bulunulan sosyal ortamlar da dâhil olmak üzere, başta çekirdek ailesinin bir üyesine, aile yakınlarından birine veya yakın bir iş arkadaşına, kasıtsız bir şekilde bilgi verme -açıklama- ihtimaline karşı dikkatli olmak suretiyle, sır saklama yükümlülüğünü sürdürür.

Denetçi, potansiyel bir müşteri tarafından açıklanan bilgilere ilişkin sır saklama yükümlülüğünü sürdürmelidir.

Denetçi, bilgilere ilişkin sır saklama yükümlülüğünü denetim şirketi bünyesinde de sürdürmelidir.

Denetçi, kendi kontrolü altındaki çalışanlar ile danışmanlık ve yardım aldığı kişilerin, denetçinin sır saklama yükümlülüğüne uymalarını sağlamak üzere uygun adımları atar.

Temel bir ilke olarak sır saklama; bilginin, müşteriden denetçiye serbestçe aktarılmasına imkân sağladığından kamu yararına hizmet eder. Bununla birlikte, denetçinin gizli bir bilgiyi açıklamasının gerektiği veya gerekebileceği ya da bu tür bir açıklamanın uygun olabileceği durumlar aşağıda yer almaktadır:

- a) Mevzuat tarafından açıklamaya izin verilmesi ve müşteri tarafından açıklama yapmak üzere yetkilendirilmesi,
- b) Aşağıdaki örneklerde olduğu gibi mevzuat tarafından açıklama yapmanın zorunlu tutulması:
 - i) Hukuki takip sürecinde belgelerin ve diğer kanıtların toplanması veya
 - ii) Ortaya çıkan mevzuat ihlallerinin ilgili kamu yetkililerine açıklanması.
- c) Mevzuatla yasaklanmadığı sürece, bilgiyi aşağıdaki amaçlarla açıklamanın mesleki bir görev veya hak olması:
 - i) Yetkili mercilerce kalite inceleme sürecine uygunluk sağlama,

Sır saklama ilkesine uygunluk sağlama yükümlülüğü, denetçi ile müşterisi arasındaki ilişkinin sona ermesinden sonra da devam eder. Yeni bir müşteri edinmesi durumunda denetçi, önceki deneyimlerini kullanma hakkına sahiptir; ancak denetçi, mesleki veya iş ilişkileri sonucunda edindiği veya aldığı

herhangi bir gizli bilgiyi kullanamaz ya da açıklayamaz.

e) Mesleğe Uygun Davranış

Mesleğe uygun davranış, denetçinin ilgili mevzuata uymasını ve denetim mesleğinin itibarını zedeleyici tutum ve davranışlardan kaçınmasını ifade eder.

Mesleğe uygun davranış ilkesi, tüm denetçilere, ilgili mevzuata uygunluk sağlama ve mesleğin itibarını zedeleyeceğini bildikleri veya bilmeleri gereken her tür tutum ve davranıştan kaçınma yükümlülüğü getirmektedir. Denetçiler, pazarlama ve tanıtım çalışmalarında kendilerini tanıtırken mesleğin itibarına gölge düşüremezler. Denetçiler, açık sözlü ve dürüst olurlar ve:

- a) Sunabilecekleri hizmetler, taşıdıkları nitelikler ve edindikleri tecrübeler konusunda aşırıya kaçan iddialarda bulunamazlar veya
- b) Başkalarının işleriyle ilgili kötüleyici referanslar veremezler veya mesnetsiz karşılaştırmalar yapamazlar.

SORU 3. Denetçiler, pazarlama ve tanıtım çalışmalarında kendilerini tanıtırken mesleğin itibarına gölge düşürmemelerinin gereği aşağıdaki etik ilkelerden hangisinin gereğidir?

- A) Dürüstlük
- B) Tarafsızlık
- C) Mesleğe uygun davranış
- D) Sır saklama
- E) Mesleki yeterlik ve özen

1.2. Kavramsal Çerçeve Yaklaşımı

Denetçilerin faaliyetlerini yürütürken içinde bulunduğu şartlar, temel etik ilkelere uyumu engelleyen belirli tehditler oluşturabilir. Temel ilkelere uyumu engelleyen tehditleri oluşturan bütün durumları tanımlamak ve söz konusu durum için atılacak uygun adımı belirlemek imkânsızdır. Ayrıca sunulan hizmetlerin ve yapılan çalışmaların nitelikleri farklılık gösterebilir, bu nedenle farklı önlemlerin alınmasını gerektiren farklı tehditler ortaya çıkabilir.

Etik Kurallar, denetçinin temel ilkelere uyumunu engelleyen tehditleri belirlemesini, değerlendirmesini ve bunlara ilişkin önlemler almasını zorunlu kılan bir kavramsal çerçeve sunar. Kavramsal çerçeve

yaklaşımı, bu Kurallarda yer alan etik hükümlere uymaları ve kamu yararına hareket etme sorumluluklarını yerine getirmeleri konusunda denetçilere yardımcı olmaktadır.

Denetçi, temel ilkelere uyumu engelleyen tehditleri belirlediğinde ve bu tehditlere ilişkin yaptığı değerlendirmeye dayanarak söz konusu tehditlerin kabul edilebilir bir düzeyde olmadığını tespit ettiğinde, uygun önlemlerin bulunup bulunmadığına ve tehditleri ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek için söz konusu önlemlerin uygulanıp uygulanamayacağına karar vermelidir.

Denetçi bu kararı verirken mesleki muhakemesini kullanır ve gerekli bilgiye sahip makul üçüncü bir tarafın önlemlerin alınmasıyla tehditlerin sona erdirilebileceği veya kabul edilebilir bir düzeye indirilebileceği -temel ilkelere uyumda taviz verilmediği- yönünde karar verebilmesinin mümkün olup olmadığını dikkate alır.

Kavramsal çerçeve denetçinin:

- Temel etik ilkelere uyumu engelleyen tehditleri belirlemesi,
- Belirlenen tehditleri değerlendirmesi ve
- Tehditleri, ortadan kaldırmak ya da kabul edilebilir bir seviyeye indirmek suretiyle ele alması,

için bir yaklaşım ortaya koyar.

Denetçi, bir tehdidin ciddiyetini değerlendirirken nicel etkenlerin yanı sıra nitel etkenleri de dikkate alır.

Denetçi kavramsal çerçeveyi uygularken, tehditlerin son derece ciddi olması ya da tehditlere uygun önlemlerin bulunmaması veya uygulanamaması sebebiyle söz konusu tehditlerin ortadan kaldırılamadığı veya kabul edilebilir bir düzeye indirilemediği durumlarla karşı karşıya kalabilir. Bu tür durumlarda denetçi, mesleki hizmeti/faaliyeti reddeder ya da sunmaya devam etmez veya gerekli hallerde işten çekilir.

1.3. Tehditler ve Önlemler

Tehditler, çok farklı ilişkiler ve durumlar sonucunda ortaya çıkabilir. Bir ilişki veya durumun tehdit oluşturması halinde söz konusu tehdit, denetçinin temel ilkelere uyumundan taviz verdirebilir veya taviz verilmiş algısını oluşturabilir.

Bir durum veya ilişki birden fazla tehdit oluşturabilir ve bir tehdit birden fazla temel ilkeye uyumu etkileyebilir.

Örneğin, herhangi bir müşteriden bir hediye alınması durumunda tarafsızlığa yönelik bir kişisel çıkar veya yakınlık tehdidi oluşabilirken; bu tekliflerin kamuya açıklanma ihtimali nedeniyle tarafsızlığa yönelik bir yıldırma tehdidi de oluşabilir.

Tehditler, aşağıdaki çeşitlerden bir veya birkaçının kapsamına girmektedir:

- Kişisel çıkar tehdidi,
- Kendi kendini denetleme tehdidi,
- Taraf tutma tehdidi,
- Yakınlık tehdidi,
- Yıldırma tehdidi.

SORU 4. Aşağıdakilerden hangisi, Bağımsız Denetçiler için Etik İlkeler’de düzenlenen tehditlerden bir tanesi değildir?

- Kişisel çıkar tehdidi
- Kendi kendini denetleme tehdidi
- Taraf tutma tehdidi
- Yakınlık tehdidi
- Mesleki şüphe tehdidi

1.3.1. Kişisel çıkar tehdidi

Kişisel çıkar tehdidi, finansal ya da finansal olmayan bir çıkarın, denetçinin muhakemesini ya da davranışını uygun olmayan şekilde etkilemesi tehdididir.

Denetçi açısından kişisel çıkar tehdidini oluşturan durumlara ilişkin aşağıdaki örnekler verilebilir:

- ✓ Güvence ekibinin bir üyesinin, güvence müşterisinde doğrudan finansal çıkarının bulunması,
- ✓ Denetim şirketinin, bir müşteriden alacağı toplam ücretlere gereğinden fazla bağımlı olması,
- ✓ Güvence ekibinin bir üyesinin, güvence müşterisi ile yakın bir iş ilişkisinin bulunması,
- ✓ Denetim şirketinin, önemli bir müşteriyi kaybetme olasılığı konusunda endişe duyması,
- ✓ Denetim ekibinin bir üyesinin, istihdam edilmek üzere denetim müşterisiyle görüşmelerde bulunması,

- ✓ Bir denetim şirketinin, güvence denetimine ilişkin olarak *şarta bağlı ücret* sözleşmesi yapması,
- ✓ Denetçinin, çalıştığı denetim şirketindeki bir kişinin daha önceden gerçekleştirmiş olduğu mesleki hizmetin sonuçlarını değerlendirirken önemli bir hata tespit etmesi,
- ✓ Şarta bağlı ücretler, belirli durumlarda, tarafsızlık ilkesine uyumu engelleyen bir kişisel çıkar tehdidi başta olmak üzere, temel ilkelere uyumu engelleyen tehditler oluşturabilir.

SORU 5. Aşağıdakilerden hangisi, diğer tehdit sınıflarından ziyade “kişisel çıkar tehdidi” içeren tehditlerden birine ait bir örnektir?

- A) Denetim şirketinin, bir denetim müşterisinin hisselerinin tanıtımını yapması
- B) Denetim şirketinin, bir müşteriden alacağı toplam ücretlere gereğinden fazla bağlı olması
- C) Denetim şirketinin, müşteri tarafından, sözleşmenin sonlandırılmasıyla tehdit edilmesi
- D) Denetim ekibinin bir üyesinin, denetim müşterisiyle uzun süredir iş ilişkisi içinde olması
- E) Denetçinin aile yakınlarından birisinin veya çekirdek ailesinin bir üyesinin, müşterinin yöneticisi veya yetkilisi olması

1.3.2. Kendi kendini denetleme tehdidi

Denetçinin; kendisi veya çalıştığı denetim şirketindeki bir başka kişi tarafından varılmış bir yargının veya gerçekleştirilmiş bir hizmetin/faaliyetin sonuçlarını cari dönemde yürüttüğü hizmetin parçası olan bir yargıya varırken dayanak olarak kullanması durumunda, söz konusu sonuçları uygun şekilde değerlendiremeyecek olması tehdididir.

Denetçi için kendi kendini denetleme tehdidi oluşturan durumlara ilişkin örnekler aşağıda yer almaktadır:

- ✓ Bir denetim şirketinin, finansal sistemleri tasarladıktan veya uyguladıktan sonra bu sistemlerin işleyiş etkinliğine ilişkin güvence raporu düzenlemesi,

- ✓ Bir denetim şirketinin, güvence denetiminin konusunu teşkil eden kayıtları oluşturmak için kullanılacak olan orijinal verileri hazırlaması,
- ✓ Güvence ekibinin bir üyesinin, hâlihazırda denetim müşterisinin bir yöneticisi veya yetkilisi olması veya yakın bir zamanda bu pozisyonda çalışmış olması,
- ✓ Güvence ekibinin bir üyesinin, hâlihazırda veya yakın bir zamanda, müşteri tarafından, güvence denetiminin konusu üzerinde önemli etki yaratacak bir pozisyonda istihdam edilmiş olması,
- ✓ Denetim şirketinin, güvence müşterisine, güvence denetiminin konusunu oluşturan bilgileri doğrudan etkileyen bir hizmet sunması.

SORU 6. Bir denetim şirketinin daha önce iç kontrol sistemini kurduğu bir şirkete iç kontrol güvencesi hizmeti vermesi durumunda aşağıdaki tehditlerden hangisi ortaya çıkar?

- A) Kişisel çıkar tehdidi
- B) Kendi kendini denetleme tehdidi
- C) Taraf tutma tehdidi
- D) Yakınlık tehdidi
- E) Yıldırma tehdidi

1.3.3. Taraf tutma tehdidi

Denetçinin, bir müşterinin pozisyonunu, kendi tarafsızlığından taviz verecek şekilde desteklemesi tehdididir.

Denetçi için taraf tutma tehdidini oluşturan durumlara aşağıdaki örnekler verilebilir:

- ✓ Denetim şirketinin, bir denetim müşterisinin hisselerinin tanıtımını yapması,
- ✓ Denetçinin, üçüncü taraflarla yaşanan hukuki bir davada ya da anlaşmazlıkta, denetim müşterisi adına bir avukat gibi hareket etmesi,
- ✓ Denetçinin, müşterinin lehine bir yasal düzenleme yapılması için çalışması.

SORU 7. Denetim şirketinin, bir denetim müşterisinin hisselerinin tanıtımını yapması öncelikle aşağıdaki tehditlerden hangisini oluşturur?

- A) Kişisel çıkar tehdidi
- B) Kendi kendini denetleme tehdidi
- C) Taraf tutma tehdidi
- D) Yakınlık tehdidi
- E) Yıldırma tehdidi

1.3.4. Yakınlık tehdidi

Denetçinin, bir müşteri ile uzun süreli veya yakın ilişki içerisinde bulunmasından dolayı, bu kişinin çıkarları lehine fazlasıyla temayül göstermesi veya bunun çalışmalarına yönelik olarak fazlasıyla kabul eder bir yaklaşım sergilemesi tehditidir.

Denetçi için yakınlık tehdidini oluşturan durumlara aşağıdaki örnekler verilebilir:

- ✓ Denetçinin aile yakınlarından birisinin veya çekirdek ailesinin bir üyesinin, müşterinin yöneticisi veya yetkilisi olması,
- ✓ Müşterinin yöneticisinin veya yetkilisinin ya da müşteriye sunulan hizmetin konusu üzerinde önemli etkisi bulunan bir pozisyonda istihdam ettiği diğer bir çalışanın, yakın bir zamanda sorumlu denetçi olarak hizmet vermiş olması,
- ✓ Denetim ekibinin bir üyesinin, denetim müşterisiyle uzun süredir iş ilişkisi içinde olması,
- ✓ Bir iş ekibi üyesinin aile yakınlarından birisinin veya çekirdek ailesinin bir üyesinin, müşterinin yöneticisi veya yetkilisi olması,
- ✓ Bir iş ekibi üyesinin aile yakınlarından birisinin veya çekirdek ailesinin bir üyesinin, denetim müşterisi tarafından denetim konusu üzerinde önemli etki yaratacak bir pozisyonda istihdam edilmiş olması,
- ✓ Denetçinin, küçük veya önemsiz bir değerde olmadığı sürece, müşteriden hediye alması veya ayrıcalıklı muamele görmesi,
- ✓ Kıdemli personelin, güvence müşterisiyle uzun süredir iş ilişkisi içinde olması.

1.3.5. Yıldırma tehdidi

Denetçi üzerinde başkalarının nüfuzlarını kötüye kullanma çabaları da dâhil olmak üzere, denetçinin mevcut veya hissettiği baskılardan dolayı tarafsız olarak hareket edebilmesinin engellenmesi tehditidir.

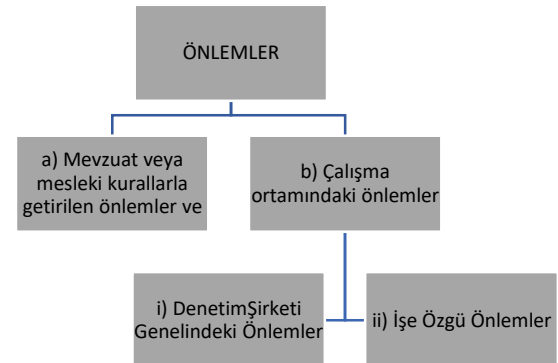
Denetçi için yıldırma tehdidi oluşturan durumlara ilişkin örnekler aşağıda yer almaktadır:

- ✓ Denetim şirketinin, müşteri tarafından, sözleşmenin sonlandırılmasıyla tehdit edilmesi,
- ✓ Denetim şirketi ile denetim müşterisinin belirli bir işleme ilişkin muhasebe uygulamasında anlaşmazlıklarının devam etmesi halinde müşterinin, denetim şirketine, önceden öngörülen -planlanmış- bir güvence dışı sözleşmeyi vermeyeceğini belirtmesi,
- ✓ Denetim şirketinin, müşteri tarafından, dava edilmekle tehdit edilmesi.
- ✓ Ücretleri azaltması için, çalışmanın kapsamını uygun olmayan bir şekilde daraltması yönünde denetim şirketine baskı yapılması,
- ✓ Müşterinin çalışanın ilgili konu hakkında daha fazla bilgi sahibi/uzmanlığı olması nedeniyle, bu çalışanın vardığı yargılarla hemfikir olması konusunda, denetçinin kendisine baskı yapıldığını hissetmesi,
- ✓ Denetçinin, denetim müşterisinin uygun olmayan muhasebe uygulamasını onaylamaması durumunda, önceden planlanmış bir terfiinin olmayacağına dair denetim şirketinin bir yöneticisi tarafından bilgilendirilmesi.

1.3.6. Önlemler

Önlemler, tehditleri ortadan kaldırabilen veya kabul edilebilir bir düzeye indirebilen faaliyetler veya diğer adımlardır. Önlemler, iki temel sınıfa ayrılmaktadır:

Şekil: Tehditlere Karşı Alınacak Önlemler



a) Mesleki Mevzuattaki Önlemler

Tehditlere karşı mevzuatla ya da mesleki kurallarla önerilen önlemler aşağıdaki gibidir:

- ✓ Mesleğe giriş için gereken eğitim, mesleki eğitim ve deneyim yükümlülükleri,
- ✓ Sürekli mesleki gelişim yükümlülükleri,

- ✓ Kurumsal yönetim düzenlemeleri,
- ✓ Mesleki standartlar,
- ✓ Mesleki veya düzenleyici izleme ve disiplin prosedürleri,
- ✓ Denetçi tarafından düzenlenen raporların, beyannamelerin, yazışmaların veya bilgilerin hukuken yetkilendirilmiş üçüncü bir tarafça gözden geçirilmesi.

b) Çalışma Ortamındaki Önlemler

Çalışma ortamında, ihtiyaca uygun önlemler, içinde bulunulan şartlara göre farklılık gösterebilir. Tehditlere karşı çalışma ortamında alınabilecek önlemler,

- i) denetim şirketi genelindeki önlemler ile
- ii) işe özgü önlemlerden

oluşur.

i) Denetim şirketi genelindeki önlemler

Çalışma ortamında, tehditlere karşı denetim şirketi genelinde alınabilecek önlemlere aşağıdaki örnekler verilebilir:

- ✓ Denetim şirketinin, temel ilkelere uyumun önemini vurgulayan liderlik yapısı,
- ✓ Denetim şirketinin, güvence ekibinin kamu yararına hareket edeceği yönünde beklenti oluşturan liderlik yapısı,
- ✓ Denetimin kalitesine yönelik gözden geçirme ve izlemeler için oluşturulan politika ve prosedürler,
- ✓ Temel ilkelere uyumu engelleyen tehditleri belirleme, bu tehditlerin ciddiyetini değerlendirme ve bu tehditleri ortadan kaldıracak veya kabul edilebilir bir düzeye indirecek önlemleri uygulama ya da uygun önlemlerin bulunmaması veya bunların uygulanabilir olmaması durumunda sözleşmeyi sonlandırma, işten çekilme veya işi reddetme gereksinimlerine ilişkin belgelendirilmiş politikalar,
- ✓ Temel ilkelere uyumu sağlayan belgelendirilmiş iç politikalar ve prosedürler,
- ✓ Denetim şirketi ya da iş ekibi üyeleri ile müşteriler arasındaki çıkar veya ilişkilerin tanımlanabilmesini sağlayacak politikalar ve prosedürler,
- ✓ Tek bir müşteriden elde edilen gelire bağımlılığın izlenmesine ve gerektiğinde yönetilmesine ilişkin politikalar ve prosedürler,

- ✓ Güvence müşterisine güvence dışı hizmetlerin sağlanmasında ayrı bir raporlama hiyerarşisine bağlı ekip sorumlularından ve iş ekiplerinden faydalanılması,
- ✓ Sunulan hizmet için oluşturulan iş ekibinin üyesi olmayan kişilerin, işin sonucunu uygun olmayan şekilde etkilemesini önleyecek politikalar ve prosedürler,
- ✓ Denetim şirketinin politika ve prosedürlerinin, bunlarda yapılacak değişiklikler de dâhil, tüm yöneticilere, sorumlu denetçilere ve meslek personeline zamanında iletilmesi ve söz konusu politika ve prosedürlere ilişkin uygun eğitim ve kursların verilmesi,
- ✓ Denetim şirketinin kalite kontrol sisteminin yeterli şekilde işleyip işlemediğini gözetmekten sorumlu kıdemli bir yöneticinin atanması,
- ✓ Ortaklar, yöneticiler, sorumlu denetçiler ile meslek personelinin, bağımsız olunması gereken güvence müşterileri ve ilişkili işletmeler konusunda bilgilendirilmesi,
- ✓ Politika ve prosedürlere uyumu teşvik edecek bir disiplin mekanizması,
- ✓ Denetim şirketindeki üst yöneticileri, sorumlu denetçileri ilgilendiren ve temel ilkelere uyum konusuyla ilgili olan herhangi bir hususu, bu kişilere iletme konusunda çalışanları teşvik edecek ve yetkilendirecek yayımlanmış politika ve prosedürler,

ii) İşe özgü önlemler

Çalışma ortamında, tehditlere karşı işe özgü önlemlere aşağıdaki örnekler verilebilir:

- ✓ Güvence dışı hizmetin verilmesine dâhil olmayan bir denetçinin, yürütülen güvence dışı çalışmayı gözden geçirmesinin sağlanması veya gerektiğinde bu denetçiden tavsiye alınması,
- ✓ Güvence ekibinin üyesi olmayan bir denetçinin, yürütülen güvence çalışmasını gözden geçirmesinin sağlanması veya gerektiğinde bu denetçiden tavsiye alınması,
- ✓ Yetkili merciler ya da başka bir denetçi gibi bağımsız üçüncü bir tarafa danışılması,
- ✓ Müşterinin üst yönetimden sorumlu olanlarıyla etik hususların görüşülmesi,
- ✓ Müşterinin üst yönetimden sorumlu olanlarına, sunulan hizmetlerin niteliği ve uygulanan ücretlerin kapsamının açıklanması,

- ✓ İşin bir kısmının yürütülmesi veya yeniden yürütülmesi için bir başka denetim şirketinin işe dâhil edilmesi,
- ✓ Kıdemli güvence ekibi personelinin rotasyona tabi tutulması.

Müşterinin sistemleri ve prosedürleri içerisinde yer alan önlemlere ilişkin örnekler aşağıda yer almaktadır:

- ✓ Bir hizmetin alımında denetim şirketi ile sözleşme yapılabilmesi için müşteri tarafından, yönetiminde yer almayan kişilerin onayının veya kabulünün şart koşulması.
- ✓ Müşterinin, yönetsel kararlar verecek deneyime ve kıdeme sahip kabiliyetli çalışanlara sahip olması,
- ✓ Müşterinin, güvence dışı hizmetlere ilişkin görevlendirme/sözleşme yaparken tarafsız seçimler yapılmasını sağlayan iç prosedürler uygulamış olması,
- ✓ Müşterinin, denetim şirketi tarafından verilen hizmetlerle ilgili uygun gözetim ve iletişimi sağlayan bir kurumsal yönetim yapısına sahip olması.

1.4. Çıkar Çatışması

Denetçi, mesleki bir faaliyet yürütürken çıkar çatışmasıyla karşı karşıya kalabilir. Çıkar çatışması, tarafsızlık için bir tehdit oluşturmalarının yanı sıra diğer temel ilkelere yönelik tehditler de oluşturabilir.

- ✓ Denetçinin; belirli bir konuda çıkarları çatışan iki veya daha fazla taraf için, bu konuyla ilgili mesleki faaliyet üstlenmesi veya
- ✓ Denetçinin belirli bir konudaki çıkarları ile bu konuya ilişkin mesleki bir faaliyet yürüttüğü tarafın çıkarlarının çatışıyor olması

durumlarında bu tür tehditler oluşabilir.

Çıkar çatışmasına yol açabilecek durumlara ilişkin örnekler aşağıdaki gibidir:

- ✓ Denetim şirketinin; yürüttüğü denetim esnasında müşterisine ilişkin (satın alma işlemiyle ilgili) sır niteliğindeki bilgileri edinmesi ve söz konusu denetim müşterisini satın almak isteyen bir müşteriye işlem danışmanlığı hizmeti sunması,
- ✓ Tavsiyenin tarafların rekabetçi pozisyonlarıyla ilgili olabileceği bir durumda, aynı şirketi satın almak için rekabet eden iki müşteriye aynı anda tavsiye verilmesi,

- ✓ Aynı ticari işlemle ilgili, hem tedarikçi hem de alıcı firma için hizmet sunulması,
- ✓ Belirli varlıklarla ilgili olarak karşıt pozisyonda bulunan iki taraf için, varlıkların değerlendirilmesinin yapılması,
- ✓ Ayrılma süreci veya ortaklığın sonlandırılması gibi hukuki bir anlaşmazlık içerisinde bulunan iki müşterinin aynı konuyla ilgili olarak temsil edilmesi,
- ✓ Bir lisans sözleşmesi kapsamındaki telif ücretlerine ilişkin lisansı veren taraf için güvence raporunun sunulması ve aynı zamanda, ödenebilir miktarın doğruluğuyla ilgili olarak lisans anlaşmasının taraflarından diğerine tavsiyede bulunulması,
- ✓ Müşteriye, örneğin denetçinin eşinin finansal çıkarının bulunduğu bir işe yatırım yapması yönünde tavsiyelerde bulunulması,
- ✓ Müşterinin başlıca rakiplerinden biriyle iş ortaklığına veya benzer çıkarlara sahipken, müşteriye, rekabetçi pozisyonuna yönelik stratejik tavsiyelerde bulunulması,
- ✓ Denetim şirketinin de satın almak istediği bir işletme için müşteriye satın alma tavsiyesinde bulunması,

SORU 8. Aynı ticari işlemle ilgili, hem tedarikçi hem de alıcı firma için hizmet sunulması aşağıdakilerden hangisiyle değerlendirilir?

- A) Çıkar çatışması
- B) Yakınlık tehdidi
- C) Mesleki şüphecilik
- D) Mesleğe aykırı davranış
- E) Mesleğe uygun davranış

- ✓ Denetim şirketinin bir ürün veya hizmetin olası satıcılarından biriyle telif ya da komisyon sözleşmesi bulunurken, söz konusu ürün veya hizmeti satın alma konusunda müşteriye tavsiyelerde bulunması.

1.5. Bağımsızlık

Bir denetimde, denetçinin denetlenen işletmeden bağımsız olması kamu yararını ilgilendirdiğinden bağımsızlık, Etik Kurallar tarafından zorunlu kılınmıştır. Etik Kurallar bağımsızlığı, hem esasta hem de şekilde bağımsızlığı kapsayacak şekilde

tanımlamaktadır. Denetçinin işletmeden bağımsız olması, denetim görüşünü herhangi bir etki altında kalmadan oluşturabilmesini sağlar. Bağımsızlık, denetçinin dürüst davranabilmesini, tarafsız olmasını ve mesleki şüphecilikliğini sürdürmesini sağlar.

Bir denetim şirketi, denetim müşterisi adına yönetim sorumluluğu üstlenemez. Oluşan tehditler, hiçbir önlemin kabul edilebilir bir düzeye indiremeyeceği kadar önemli olacaktır. Örneğin, denetim şirketinin verdiği önerilerden hangilerinin uygulanacağına karar vermesi, kendi kendini denetleme ve kişisel çıkar tehditlerini oluşturur. Ayrıca bir yönetim sorumluluğunun üstlenilmesi; denetim şirketinin yönetimin görüş ve çıkarlarına fazlaca yaklaşması nedeniyle yakınlık tehdidi oluşturur. Buna uyum sağlamak şartıyla yönetime sorumluluklarını yerine getirmede yardımcı olmak için öneriler ve tavsiye sunulması bir yönetim sorumluluğu olarak kabul edilmez.

Tablo: Bağımsızlık Türleri

a) Esasta Bağımsızlık	b) Şekilde Bağımsızlık
Denetçinin dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilik içinde hareket etmesini sağlamak üzere, mesleki muhakemesini olumsuz etkileyebilecek tesirlerden arı olarak görüş açıklamasıdır.	Denetim şirketinin, denetçinin veya denetim ekibi üyesinin; konuya ilişkin tüm durum ve gerçekleri değerlendiren makul ve bilgi sahibi üçüncü kişilerde, dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilikten ödün verdiği intibayı oluşturabilecek durum ve davranışlardan sakınmasıdır.

Güvence dışı hizmetlerin sunulması, denetim şirketinin veya denetim ekibi üyelerinin bağımsızlığına yönelik tehditler oluşturabilir. Oluşan tehditler genellikle kendi kendini denetleme, kişisel çıkar ve taraf tutma tehditleridir.

Denetim şirketi; denetim müşterisine güvence dışı bir hizmet sunmaya yönelik bir işi kabul etmeden önce, bu hizmeti sunmanın bağımsızlığa yönelik bir tehdit oluşturup oluşturmayacağına karar vermelidir.

Oluşan tehdit, önlemlerin alınmasıyla kabul edilebilir bir seviyeye indirilemeyecek ise söz konusu güvence dışı hizmet sunulamaz.

SORU 9. Bir denetim şirketinin, üçüncü kişilerin dışarıdan bakış açıları ile dürüstlükten, tarafsızlıktan ve mesleki şüphecilikten ödün verildiği intibayı uyandırılmasından sakınılması durumu aşağıdakilerden hangisi ile ifade edilir?

- A) Esasta bağımsızlık
- B) Şekilde bağımsızlık
- C) Mesleki şüphecilik
- D) Makul güvence
- E) Tehdit

2. BÖLÜM

BDS 200: BAĞIMSIZ DENETÇİNİN GENEL AMAÇLARI VE BAĞIMSIZ DENETİMİN BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARINA UYGUN OLARAK YÜRÜTÜLMESİ

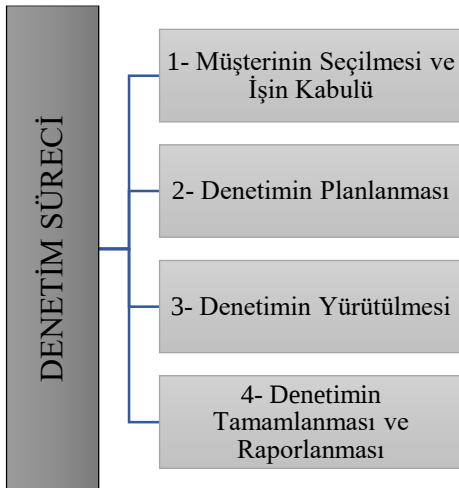
Denetçi, denetimle ilgili tüm Bağımsız Denetim Standartları'na (BDS) uymalıdır. Yürürlükte olan bir BDS'nin ele aldığı şartlar mevcut ise, söz konusu BDS'nin yürütülen denetimle ilgili olduğu kabul edilir. Denetçinin, bir BDS'nin amaçlarını anlaması ve hükümlerini uygun şekilde yerine getirebilmesi için açıklayıcı hükümler ve uygulama bölümü dâhil, BDS'nin tamamına vâkıf olması gerekir.

Denetçi, bu BDS ve denetimle ilgili diğer tüm BDS'lerin hükümlerine uymadığı sürece, raporunda denetimin BDS'lere uygun olarak yürütüldüğünü belirtmez.

BDS'lerde, denetçinin makul güvence elde etmesini desteklemek üzere tasarlanmış olan

- amaçlar,
- ana hükümleri
- açıklayıcı hükümler ve
- uygulama bölümler

yer almaktadır.



Şekil: Denetim Süreci

2.1. Finansal Tabloların Denetimi

Denetimin amacı, hedef kullanıcıların finansal tablolara duyduğu güven seviyesini artırmaktır. Bu amaca, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak

hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin denetçi tarafından verilen görüş ile ulaşılır.

Genel amaçlı çerçevelerin çoğunda söz konusu görüş, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak finansal tabloların tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunulup sunulmadığı veya doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayıp sağlamadığı hakkındadır. BDS'lere ve etik hükümlere uygun olarak yürütülen bir denetim, denetçinin bu görüşü oluşturmaması sağlar.

Finansal tablolara ilişkin denetçi görüşü, finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını ele alır. Bu tür bir görüş tüm finansal tablo denetimlerinde ortaktır. Dolayısıyla denetçi görüşü, örneğin işletmenin gelecekteki ekonomik başarısı veya yönetimin işletme faaliyetlerini yürütmesinin etkinliği veya verimliliği hakkında güvence sağlamaz.

Denetime tabi olan finansal tablolar, üst yönetimden sorumlu olanların gözetiminde işletme yönetimi tarafından hazırlanan finansal tablolardır.

BDS'ler yönetime veya üst yönetimden sorumlu olanlara sorumluluk yüklemeyi ve bu kişilerin sorumluluklarını düzenleyen mevzuatı geçersiz kılmaz.

Ancak BDS'lere uygun bir denetim, yönetimin ve üst yönetimden sorumlu olanların, denetimin yürütülmesi için gerekli olan belirli sorumlulukları üstlendikleri ön kabulüne dayalı olarak yürütülür. Finansal tabloların denetlenmiş olması, yönetimin veya üst yönetimden sorumlu olanların sorumluluklarını ortadan kaldırmaz.

SORU 10. Denetimin amacı aşağıdakilerden hangisidir?

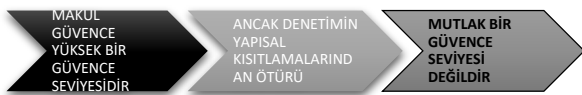
- A) Finansal bilgilerin ilgili mevzuata uygunluğunu sağlamaktır.
- B) Hedef kullanıcıların finansal tablolara duyduğu güven seviyesini artırmaktır.
- C) Finansal tabloların vergi mevzuatına uygun hazırlanıp hazırlanmadığını tespit etmektir.
- D) İşletmenin ilgili mevzuata uygun faaliyet gösterip göstermediğini tespit etmektir.
- E) İşletmenin gelecekteki ekonomik başarısı veya yönetimin işletme faaliyetlerini yürütmesinin etkinliği veya verimliliği hakkında güvence sağlamaktır.

2.2. Makul Güvence

Makul güvence; finansal tabloların denetimi çerçevesinde, yüksek ancak mutlak olmayan güvence seviyesidir.

BDS'ler, bir bütün olarak finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içerip içermediği konusunda denetçinin, vereceği görüşe dayanak oluşturacak makul bir güvence elde etmesini zorunlu kılar. Makul güvence yüksek bir güvence seviyesidir. Denetçi, denetim riskini (finansal tabloların önemli bir yanlışlık içermesine rağmen denetçinin duruma uygun olmayan bir görüş vermesi riski) kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde ettiğinde makul güvence sağlamış olur. Ancak denetçinin ulaştığı sonuçları ve görüşünü dayandığı çoğu denetim kanıtının kesin olmasından çok ikna edici olmasına sebep olan denetimin yapısal kısıtlamaları sebebiyle, makul güvence mutlak bir güvence seviyesi değildir.

Makul güvencenin elde edilemediği ve denetçi raporundaki sınırlı olumlu görüşün (şartlı görüşün), finansal tabloların hedef kullanıcılarına yapılacak bildirim açısından, yetersiz kaldığı tüm durumlarda, BDS'ler denetçinin görüş bildirmekten kaçınmasını veya mevzuata göre çekilmenin mümkün olması hâlinde denetimden çekilmesini gerektirir.



BDS'ler, denetimin planlanması ve yürütülmesi sırasında denetçinin mesleki muhakemesini kullanmasını, mesleki şüpheciliğini sürdürmesini ve diğer hususların yanı sıra;

- İşletmenin iç kontrolü dâhil işletme ve çevresini anlamak için edindiği bilgilere dayanarak hata veya hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerini belirlemesini ve değerlendirmesini,
- Risk olduğu değerlendirilen hususlara karşı yapılacak uygun işleri tasarlamak ve uygulamak suretiyle önemli yanlışlıkların var olup olmadığı hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmesini,

- Elde edilen denetim kanıtlarından ulaşılan sonuçlara dayanarak finansal tablolara ilişkin görüş oluşturmalarını

zorunlu kılar.

SORU 11. Aşağıdakilerden hangisi, denetçinin verdiği güvencenin mutlak bir güvence olmamasının sebeplerinden bir tanesi değildir?

- A) Denetim kanıtlarının kesin olmayıp ikna edici olması
- B) Yapılan denetimin örneklem denetimi olması
- C) Yapılan denetimin yüzde yüz denetim olmaması
- D) Denetimin ücretli olarak yapılması
- E) Denetim süresinin kısıtlı olması

SORU 12. Denetçi, ne zaman makul güvence sağlamış olur?

- A) Denetim riskini sıfırladığında
- B) Denetim riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde ettiğinde
- C) Finansal bilgilerin ilgili mevzuata uygunluğunu sağladığında
- D) Denetimin maliyetini minimuma indirdiğinde
- E) Yüzde yüz denetim yaptığında

2.3. Finansal Tabloların Hazırlanması

Finansal tablolar,

- Geniş bir kullanıcı kitlesinin ortak finansal bilgi ihtiyaçlarını (genel amaçlı finansal tablolar) veya
- Özel kullanıcıların finansal bilgi ihtiyaçlarını (özel amaçlı finansal tablolar),

karşılama için tasarlanmış bir finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanabilir.

BDS'lere uygun bir denetim, yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanların, aşağıda belirtilen hususlarda sorumluluklarını anladığı ve üstlendiği ön kabulüyle yürütülür:

- a) Gerekli hâllerde, finansal tabloların gerçeğe uygun sunumu dâhil olmak üzere, finansal

tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanması sorumluluğu,

- b) Yönetim ve/veya üst yönetimden sorumlu olanların, finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyecek şekilde hazırlanması için gerekli gördüğü iç kontrole ilişkin sorumluluğu,
- c) Yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanların, denetçiye;
 - i) Finansal tabloların hazırlanmasıyla ilgili kayıtlar, belgeler ve diğer hususlar gibi muttali olduğu tüm bilgilere erişim imkânı sağlama sorumluluğu,
 - ii) Denetimin amacı doğrultusunda talep edebileceği ilâve bilgileri sağlama sorumluluğu,
 - iii) Denetim kanıtlarının toplanması için denetçinin işletme içinde gerekli gördüğü kişilerle kısıtlama olmaksızın görüşme imkânı sağlama sorumluluğu.

Finansal tabloların yönetim ve/veya üst yönetimden sorumlu olanlar tarafından hazırlanması,

- Mevzuata göre geçerli finansal raporlama çerçevesinin belirlenmesini,
- Finansal tabloların belirlenen finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanmasını,
- Finansal tablolarda, esas alınan finansal raporlama çerçevesini belirten yeterli bir açıklamanın yer almasını,

zorunlu tutar.

SORU 13. İşletmenin finansal tabloların gerçeğe uygun sunumu dâhil olmak üzere, finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanması sorumluluğu aşağıdakilerden hangisindedir?

- A) Denetçi
- B) İşletme yönetimi
- C) Kamu Gözetimi Kurumu
- D) Denetim ekibi
- E) Denetim Komitesi

Finansal tabloların hazırlanması, uygun muhasebe politikalarının seçimi ve uygulanmasının yanı sıra, yönetimin mevcut şartlara uygun muhasebe tahminleri

yapmasında muhakemelerde bulunmasını gerektirir. Bu muhakemeler, geçerli finansal raporlama çerçevesine göre yapılır.

Geçerli finansal raporlama çerçevesi genellikle, standart yayımlamaya yetkili kurum tarafından yayımlanmış finansal raporlama standartlarını ya da mevzuat hükümlerini kapsar. Bazı durumlarda ise finansal raporlama çerçevesi, söz konusu standartlar ile mevzuat hükümlerinden oluşur. Diğer kaynaklar finansal raporlama çerçevesinin uygulanmasına yön verebilir. Bazı durumlarda, geçerli finansal raporlama çerçevesi kapsamında söz konusu diğer kaynaklar yer alabilir ve hatta finansal raporlama çerçevesi yalnızca bu kaynaklardan oluşabilir. Aşağıdakiler diğer kaynaklara örnek olarak gösterilebilir:

- Muhasebe konularına ilişkin kanunlar, düzenlemeler, mahkeme kararları ve mesleki etik yükümlülükler dâhil yasal ve etik çevre,
- Standart yayımlamaya yetkili kurumlar, mesleki kuruluşlar veya düzenleyici kurumlar tarafından yayımlanmış farklı hukuki bağlayıcılığa sahip muhasebe yorumları,
- Standart yayımlamaya yetkili kurumlar, mesleki kuruluşlar veya düzenleyici kurumlar tarafından yayımlanmış yeni veya ortaya çıkmakta olan muhasebe konularına ilişkin farklı hukuki bağlayıcılığa sahip görüşler,
- Yaygın olarak, geçerli ve hâkim olan genel ve sektörel uygulamalar,
- Muhasebe literatürü.

Finansal raporlama çerçevesi ile uygulamaya yön veren kaynaklar arasında çelişkilerin olması durumunda, normlar hiyerarşisinde daha üstte yer alan kaynak geçerli kabul edilir.

Geçerli finansal raporlama çerçevesinin hükümleri, finansal tabloların şeklini ve içeriğini belirler. Finansal raporlama çerçevesi tüm işlem veya olayların nasıl muhasebeleştirileceğini veya açıklanacağını ayrıntılarıyla belirtmeyebilir. Ancak genellikle, hükümlerinin temelini oluşturan kavramlarla tutarlı muhasebe politikalarının geliştirilmesinde ve uygulanmasında dayanak işlevi görebilecek yeterli sayıda kapsamlı ilkeler içerir.

Bazı finansal raporlama çerçeveleri gerçeğe uygun sunum çerçeveleriyken, bazıları uygunluk çerçeveleridir. Esas olarak işletmeler tarafından