

ISSAI 1260

INTOSAI



Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI),
Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI)
tarafından yayımlanmıştır.

Daha fazla bilgi için: www.issai.org.

Mali Denetim Rehberi

*Yönetimden Sorumlu Olanlarla
İletişim*

Financial Audit Guidelines

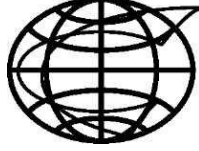
*Communication with Those
Charged with Governance*

INTOSAI MESLEKİ STANDARTLAR KOMİTESİ

MALİ DENETİM ALT KOMİTESİ – SEKRETERLİK

Riksrevisionen • 114 90 Stockholm • İsveç
Tel:+46 5171 4000 • Faks:+46 5171 4111 • E-mail: projectsecretariat@riksrevisionen.se

INTOSAI



INTOSAI Genel Sekreterlik – RECHNUNGSHOF
(Avusturya Yüksek Denetim Kurumu)
DAMPFSCHTFFSTRASSE 2
A-1033 VIENNA
AUSTRIA
Tel: ++43 (1) 711 71
Faks: ++43 (1) 718 09 69
intosai@rechnungshof.gv.at
<http://www.intosai.org>

Bu Mali Denetim Rehberi, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından hazırlanan ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 260 “Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim”den yararlanmaktadır. Bu ISA, IFAC’ın izni ile bu Rehber’de yer almaktadır.

Editör Notu

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI'ler), Sayıştay Başkanlığı tarafından yürütülen titiz ve uzun süreli bir çalışma sonucunda Türkçeye tercüme edilmiştir. Mali Denetim Rehberleri, ISSAI'lerin dördüncü düzey denetim rehberlerini temsil eder. Bu rehberler, INTOSAI Komiteleri tarafından hazırlanan bir Uygulama Notundan ve Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından yayımlanan Uluslararası Denetim Standartları'ndan (ISA) oluşur.

Standartların orijinal metinleri teknik nitelikte olup hukuki anlaşmazlıklarda denetçinin sorumluluklarını tanımlayacak şekilde kaleme alınmıştır. Metinler; uzun cümleler, tekrarlar ve mali denetime özgü çok sayıda terim içermektedir. Metinlerde muğlaklıktan kaçınmak amacıyla atıf yerine tekrarlar kullanılmıştır. Bu sebeplerle orijinal metinler mekanik ve okunması zor bir dil içermektedir. Tercüme çalışması, metinlerin özüne sadık kalarak ve çevirmenin dip notları hariç ekleme, yerleştirme ve yorum içermeyecek şekilde yürütülmüştür.

Tercümede anahtar kelimelerin tüm metinlerde aynı şekilde kullanımına özel önem verilmiş; bu amaçla Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun (IFAC) anahtar kelimeler listesine sadık kalınmıştır. ISSAI 1003 "INTOSAI Mali Denetim Rehberleri Terimler Sözlüğü", INTOSAI ve IFAC tarafından kullanılan temel sözlükleri içerdiği için Mali Denetim Rehberlerinin anlaşılmasında temel başvuru kaynağıdır.

Standartların tercümesinde INTOSAI ve IFAC tarafından belirlenen kurallara ve tavsiyelere bağlı kalınmıştır. Tercüme çalışması, denetim terminolojisine ilişkin tecrübe sahibi olan iki profesyonel çevirmen ve ileri derecede İngilizce bilgisi olan Sayıştay Denetçilerinden müteşekkil bir komisyon tarafından yürütülmüştür. Bütün metinlerin ilk aşama tercümesi aynı çevirmen tarafından yapılmış; akabinde bu tercüme farklı komisyon üyelerinin dâhil olduğu çok kademeli bir gözden geçirme, okuma ve değerlendirme sürecine tabi tutulmuştur.

Standartların anlaşılmasını ve kullanımını kolaylaştırmak amacıyla İngilizce ve Türkçe metinler karşılıklı olarak verilmiştir. Metinlerin bu şekilde dizilimi dipnotların iki kere kullanılmasını gerektirdiğinden dipnotlar her sayfada yeniden numaralandırılmıştır.

Yoğun ve oldukça titiz bir çalışmayı gerektiren bu çaptaki bir tercüme çalışmasının gösterilen bütün çabalara rağmen hatadan uzak olması mümkün değildir. Metinlerin tercümesine ait görüş, öneri ve tenkitlerinizi issai@sayistay.gov.tr adresine göndermeniz, bu hataların düzeltilmesine önemli katkı sağlayacaktır.

Denetim Standartları Tercüme Komisyonu

Table of Contents ISSAI 1260

PRACTICE NOTE TO ISA 260	Paragraph
Background	
Introduction to the ISA	
Content of the Practice Note	P1
Applicability of the ISA in Public Sector Auditing	P2
Additional Guidance on Public Sector Issues	
Overall Considerations	P3
Those Charged with Governance	P4–P5
Matters to Be Communicated	P6–P9
The Communication Process	P10
INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 260	
Introduction	
Scope of this ISA	1
The Role of Communication	4–7
Effective Date.....	8
Objectives	9
Definitions	10
Requirements	
Those Charged with Governance	11–13
Matters to Be Communicated	14–17
The Communication Process	18–22
Documentation	23
Application and Other Explanatory Material	
Those Charged with Governance	A1–A8
Matters to Be Communicated	A9–A27
The Communication Process	A28–A44
Documentation	A45
Appendix 1: Specific Requirements in ISQC 1 and Other ISAs that Refer to Communications with Those Charged with Governance	
Appendix 2: Qualitative Aspects of Accounting Practices	

ISSAI 1260 İçindekiler Tablosu

ISA 260 UYGULAMA NOTU

Arka Plan Bilgisi

ISA'ya giriş	
Uygulama Notunun İçeriği	P1

Kamu Sektörü Denetimlerinde ISA'nın Uygulanabilirliği P2

Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik

Genel Hususlar	P3
Yönetimden Sorumlu Olanlar	P4–P5
Bildirilecek Konular	P6–P9
İletişim Süreci	P10

ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 260

Giriş

Bu ISA'nın Kapsamı	1
İletişimin Rolü	4–7
Yürürlük Tarihi	8

Amaçlar9

Tanımlar10

Gereklilikler

Yönetimden sorumlu olanlar	11–13
Bildirilecek konular	14–17
İletişim süreci	18–22
Belgelendirme	23

Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller

Yönetimden sorumlu olanlar	A1–A8
Bildirilecek konular	A9–A27
İletişim süreci	A28–A44
Belgelendirme	A45

Ek 1: ISQC 1'de ve Diğer ISA'larda Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim Konusuna Değinen Belirli Gereklilikler

Ek 2: Muhasebe Uygulamalarının Nitel Özellikleri

Practice Note¹ to International Standard on Auditing (ISA) 260

Communication with Those Charged with Governance

Background

This Practice Note provides supplementary guidance on ISA 260 – Communication with Those Charged with Governance. It is read together with the ISA. ISA 260 is effective for audits of financial statements for periods beginning on or after December 15, 2009. The Practice Note is effective the same date as the ISA.

Introduction to the ISA

ISA 260 deals with the auditor's responsibility to communicate with those charged with governance in an audit of financial statements. Although the ISA applies irrespective of an entity's governance structure or size, particular considerations apply where all of those charged with governance are involved in managing an entity, and for listed entities. The ISA does not establish requirements regarding the auditor's communication with an entity's management or owners unless they are also charged with a governance role.

Recognizing the importance of effective two-way communication in an audit of financial statements, this ISA provides an overarching framework for the auditor's communication with those charged with governance, and identifies some specific matters to be communicated with them. Additional matters to be communicated, which complement the requirements of ISA 260, are identified in other ISAs (see Appendix 1 of the ISA). In addition, ISA 265² establishes specific requirements regarding the communication of significant deficiencies in internal control the auditor has identified during the audit to those charged with governance. Further matters, not required by this or other ISAs, may be required to be communicated by law or regulation, by agreement with the entity, or by additional requirements applicable to the engagement, for example, the standards of a national professional accountancy body. Nothing in ISA 260 precludes the auditor from communicating any other matters to those charged with governance.

Content of the Practice Note

- P1. The Practice Note follows the headings of the ISA and provides additional guidance for public sector auditors related to:
- (a) Overall Considerations.
 - (b) Those Charged with Governance.
 - (c) Matters to Be Communicated.
 - (d) The Communication Process.

¹ All Practice Notes are considered together with ISSAI 1000 "General Introduction to the INTOSAI Financial Audit Guidelines".

² ISA 265, "Communicating Deficiencies in Internal Control to Those Charged with Governance and Management".

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 260 Uygulama Notu¹

Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim

Arka Plan Bilgisi

Bu Uygulama Notu, ISA 260 –Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim– hakkında ek bilgi vermektedir. Bu Uygulama Notu, ISA ile birlikte okunmalıdır. ISA 260, 15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan dönemlere ait mali tablo denetimleri için geçerlidir. Bu Uygulama Notu, ISA ile aynı tarihte yürürlüğe girer.

ISA'ya Giriş

ISA 260, denetçinin mali tablo denetiminde yönetimden sorumlu olanlarla iletişim kurmasına yönelik sorumluluklarını ele alır. Her ne kadar bu ISA, kuruluşun yönetim yapısı veya büyüklüğüne bakılmaksızın geçerli olsa da yönetimden sorumlu olanların hepsinin kuruluşun idaresinde yer aldığı durumlarda ve borsada kayıtlı kuruluşlar söz konusu olduğunda özel hususlar geçerlidir. Kuruluşun idaresinin veya sahiplerinin aynı zamanda bir yönetim göreviyle mükellef olmaması halinde bu ISA, denetçinin idare veya sahiplerle iletişimiyle ilgili gereklilikleri belirlemez.

Mali tablo denetiminde etkin bir ikili iletişimin önemli olduğunu kabul eden bu ISA, denetçinin yönetimden sorumlu olanlarla iletişimine yönelik kapsamlı bir çerçeve sağlar ve bildirilecek belirli bazı konuları ortaya koyar. ISA 260'ın gerekliliklerini tamamlayan ek iletişim konuları ise diğer ISA'larda ortaya konmaktadır (bkz. Ek 1). Bunun yanı sıra ISA 265,² denetim sırasında denetçinin tespit ettiği önemli iç kontrol zafiyetlerinin yönetimden sorumlu olanlara bildirilmesiyle ilgili belirli gereklilikleri ortaya koyar. Yasal veya idari düzenlemeler, kuruluşla yapılan anlaşma ya da görev için geçerli olan örneğin ulusal bir muhasebe meslek kuruluşunun standartları gibi ek gereklilikler; bu ISA'nın veya diğer ISA'ların zorunlu kılmadığı ilave konuların bildirilmesini gerekli kılabilir. ISA 260'daki hiçbir husus, denetçinin diğer herhangi bir konuyu yönetimden sorumlu olanlara bildirmesine engel teşkil etmez.

Uygulama Notu'nun İçeriği

- P1. Bu Uygulama Notu, ISA'daki başlıkları izler ve aşağıdaki konularla ilgili olarak kamu sektörü denetçisine ek rehberlik sağlar:
- Genel Hususlar.
 - Yönetimden Sorumlu Olanlar.
 - Bildirilecek Konular.
 - İletişim Süreci.

¹ Tüm Uygulama Notları, ISSAI 1000 "INTOSAI Mali Denetim Rehberlerine Giriş" ile birlikte değerlendirilir.

² ISA 265, "İç Kontrol Zafiyetlerinin Yönetimden Sorumlu Olanlara ve İdareye Bildirilmesi".

Applicability of the ISA in Public Sector Auditing

- P2. ISA 260 is applicable to auditors of public sector entities in their role as auditors of the financial statements.

Additional Guidance on Public Sector Issues

Overall Considerations

- P3. The objectives of a financial statement audit in the public sector are often broader than to express an opinion whether the financial statements have been prepared, in all material respects, in accordance with the applicable financial reporting framework (i.e. the scope of the ISAs). The audit mandate, or obligations for public sector entities, arising from legislation, regulation, ministerial directives, government policy requirements, or resolutions of the legislature may result in additional objectives. These additional objectives may include audit and reporting responsibilities, for example, relating to reporting whether the auditor found any instances of non-compliance with authorities including budget and accountability and/or reporting on the effectiveness of internal control. Paragraph 3 of ISA 260 acknowledges that further matters may be required to be communicated to those charged with governance as a result of law or regulation, by agreement with the entity, or by additional requirements applicable to the engagement.

Those Charged with Governance

- P4. Paragraph 11 of the ISA requires the auditor to determine the appropriate person(s) within the entity's governance structure with whom to communicate. In the public sector, governance responsibilities may exist at several organizational levels as well as in several functions (i.e. vertically or horizontally). As a result, there may be instances where there are several distinct groups which are identified as those charged with governance. Furthermore, an audit in the public sector might involve both financial statement objectives as well as compliance objectives and in some cases that may involve separate governance bodies.
- P5. In situations where matters are communicated to subgroups of those charged with governance, as discussed in paragraph 12 of the ISA, public sector auditors may need to convey the information, in full or in summary, to the governing body as a whole. This is particularly relevant in the public sector where it is not uncommon for those charged with governance to be involved in managing the entity. Public sector auditors need to be particularly sensitive to meet the needs and expectations of the legislature or appropriate regulators about matters communicated to other governance levels, particularly where the matters may be of broad public interest or speculation.

Matters to Be Communicated

- P6. Paragraph 15 of the ISA requires the auditor to communicate with those charged with governance an overview of the planned scope and timing of the audit. In the public sector, this requirement may be achieved by various means. For example, the scope and timing of the audit may be defined in relevant legislation or the audit mandate, or public sector auditors may communicate an overview of the planned scope and timing of the audit in the engagement letter.
- P7. Paragraph A11(b) of the ISA states that communication regarding the planned scope and timing of the audit may assist the auditor to better understand the entity and its environment.

Kamu Sektörü Denetimlerinde ISA'nın Uygulanabilirliği

- P2. ISA 260, mali tabloların denetçisi olarak görev yapan kamu sektörü denetçileri için geçerlidir.

Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik

Genel Hususlar

- P3. Kamu sektöründe yapılan mali denetimin amaçları, genelde mali tabloların bütün önemli yönleriyle geçerli mali raporlama çerçevesine (yani ISA'ların kapsamına) uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda görüş bildirmekten daha geniş kapsamlıdır. Denetim görev ve yetkisi veya mevzuat, idari düzenlemeler, bakanlık talimatları, hükümet politikalarının gerekliliklerinden doğan kamu kuruluşlarının yükümlülükleri veya yasama kararları; daha başka raporlama amaçları doğurabilir. Bu ek amaçlar, örneğin denetçinin bütçe ve hesap verme sorumluluğu gibi yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk durumu tespit edip etmediğini raporlaması ve/veya iç kontrolün etkinliğinin raporlanmasıyla ilgili denetim ve raporlama sorumluluklarını içerebilir. ISA 260'ın 3. paragrafı; Yasal veya idari düzenlemeler, kuruluşla yapılan anlaşma ya da görev için geçerli ek gereklilikler sonucu ilave konuların da yönetimden sorumlu olanlara bildirilmesinin gerekebileceğini kabul eder.

Yönetimden Sorumlu Olanlar

- P4. ISA'nın 11. paragrafı, denetçinin kuruluşun yönetim yapısı bünyesinde iletişim kuracağı uygun kişi veya kişileri belirlemesini gerektirir. Kamu sektöründe yönetim sorumlulukları, birçok organizasyonel düzeyde ve birçok işlevde (dikey veya yatay olarak) mevcut olabilir. Sonuç olarak yönetimden sorumlu olanlar şeklinde tespit edilen birçok farklı grubun bulunduğu durumlar olabilir. Ayrıca kamu sektöründeki bir denetim, hem mali tablo amaçlarını hem de uygunluk amaçlarını kapsayabilir ve bazı durumlarda bu, ayrı yönetim organlarını içerebilir.
- P5. Konuların yönetimden sorumlu olanların alt gruplarına bildirildiği durumlarda, ISA'nın 12. paragrafında ele alındığı üzere, kamu sektörü denetçilerinin bu bilgiyi yönetim kurulunun tamamına özet olarak veya bir bütün olarak bildirmesi gerekebilir. Bu durum, özellikle yönetimden sorumlu olanların kuruluşun idaresinde yer almasının olağan olduğu kamu sektöründe geçerlidir. Kamu sektörü denetçileri, yasama organının veya uygun düzenleyicilerin diğer yönetim düzeylerine bildirilen konular hakkındaki ihtiyaç ve beklentilerini karşılamak konusunda –özellikle konuların genel kamu menfaatiyle veya spekülasyonla ilgili olabildiği durumlarda– özellikle hassas olmalıdır.

Bildirilecek Konular

- P6. ISA'nın 15. paragrafı, denetçinin yönetimden sorumlu olanlara denetimin planlanan kapsamı ve zamanlamasına dair genel bir taslak iletilmesini gerektirir. Kamu sektöründe bu gereklilik çeşitli yollarla yerine getirilebilir. Örneğin denetimin kapsamı ve zamanlaması, ilgili mevzuatta veya denetim görev ve yetkisinde tanımlı olabilir ya da kamu sektörü denetçileri, denetimin planlanan kapsamı ve zamanlamasına dair genel bir taslağı görev yazısında bildirebilir.
- P7. ISA'nın A11(b) paragrafı; denetimin planlanan kapsamı ve zamanlamasıyla ilgili bildirimden denetçinin, kuruluşu ve faaliyet gösterdiği ortamı daha iyi tanımasına yardımcı olabileceğini ifade eder.

Public sector auditors may find it helpful to communicate their understanding of which components' financial information should be included in the entity's financial statements and to use the entity's response to verify their understanding. For example, it may be difficult to determine if, and to what extent, joint ventures (including private and public sector entities) are to be included in the entity's consolidated financial statements of an audited entity.

- P8. Paragraph 16 of the ISA lists the significant findings from the audit that the auditor is required to communicate to those charged with governance. Public sector auditors are often the mandated auditors of the whole, or parts, of the government and its administration. In this situation, public sector auditors may have access to information from other entities and their audits, which might be of relevance to those charged with governance. Examples of this might include material errors in transactions with the audited entity which also affect other entities, or designs of relevant controls which have provided efficiency gains in other entities. Communicating this type of information to those charged with governance may add value to the audit when circumstances permit. However, laws, regulations or ethical requirements may prohibit communicating this type of information.
- P9. Public sector auditors' independence and objectivity are critical to their ability (a) to hold governments accountable to legislatures and the public, and (b) to help identify threats to the good stewardship of public funds, such as corruption. The requirement relating to listed entities contained in paragraph 17 of the ISA to communicate compliance with relevant ethical requirements regarding independence may also apply to public sector auditors where it is in the public interest to so report. In addition to the matters in the Code of Ethics for Professional Accountants issued by the International Federation of Accountants (IFAC), matters in the INTOSAI Code of Ethics, such as political neutrality, may be of particular importance in the public sector context.

The Communication Process

- P10. Paragraph 22 of the ISA requires the auditor to evaluate whether the two-way communication between the auditor and those charged with governance has been adequate for the purpose of the audit. If the two-way communication is not adequate, the ISA requires the auditor to take appropriate action. In the public sector, appropriate action may include communicating with the legislature or the appropriate regulators, or funding agencies.

Kamu sektörü denetçileri, kuruluşun mali tablolarında hangi bileşenlere ait mali bilgilerin yer alması gerektiği konusundaki fikirlerini bildirmeyi ve fikirlerini doğrulamak için kuruluşun vereceği yanıtı kullanmayı faydalı bulabilir. Örneğin denetlenen bir kuruluşun konsolide mali tablolarında ortak teşebbüslere (özel ve kamu sektörü kuruluşları dâhil) yer verilip verilmeyeceği veya ne derece yer verileceğine karar vermek zor olabilir.

- P8. ISA'nın 16. paragrafı, denetçinin yönetimden sorumlu olanlara bildirmesi gereken önemli denetim bulgularını sıralar. Kamu sektörü denetçileri, genelde devletin ve devlet yönetiminin tümüne veya belli kısımlarına ilişkin olarak görevlendirilmiş denetçilerdir. Bu durumda kamu sektörü denetçileri, diğer kuruluşlardan ve denetimlerinden edindikleri ve yönetimden sorumlu olanlarla ilgili olabilecek bilgilere erişim imkânına sahibi olabilir. Buna dair örnekler arasında, denetlenen kuruluşla ilgili işlemlerde yapılan ve başka kuruluşları da etkileyebilecek önemli hatalar veya başka kuruluşlarda verimlilik artışı sağlamış olan uygun kontrollerin tasarımları sayılabilir. Bu tür bilgilerin yönetimden sorumlu olanlara bildirilmesi, koşullar müsait olduğu takdirde denetime değer katabilir. Bununla birlikte yasal ve idari düzenlemeler veya etik gereklilikler; bu tür bilgilerin bildirilmesini yasaklayabilir.
- P9. Kamu sektörü denetçilerinin bağımsızlığı ve tarafsızlığı, (a) hükümetleri yasama organlarına ve halka karşı sorumlu tutma ve (b) kamu kaynaklarının iyi yönetilmesine yönelik yolsuzluk gibi tehditlerin tespit edilmesine yardımcı olma yetileri bakımından kritik önem taşır. ISA'nın 17. paragrafında yer alan, borsada kayıtlı kuruluşların bağımsızlık konusundaki ilgili etik gerekliliklere uygunluğunu bildirme gerekliliği, bu uygunluğun raporlanmasının kamu yararına olduğu hallerde kamu sektörü denetçileri için de geçerli olabilir. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan Muhasebe Meslek Mensupları İçin Etik Kuralları'nda yer alan hususlara ek olarak INTOSAI Etik Kuralları'nda yer alan siyasi tarafsızlık gibi hususlar, kamu sektörü bağlamında özellikle önemli olabilir.

İletişim Süreci

- P10. ISA'nın 22. paragrafı; denetçinin, yönetimden sorumlu olanlar ve denetçi arasındaki ikili iletişimin denetim amaçları bakımından yeterli olup olmadığını değerlendirmesini gerektirir. İkili iletişimin yeterli olmaması halinde ISA, denetçinin uygun adımları atmasını gerektirir. Kamu sektöründe uygun adım; yasama organı, uygun düzenleyiciler veya finansman kurumlarıyla iletişime geçilmesini içerebilir.

(Bu sayfa boş bırakılmıştır.)

Uluslararası Denetim Standardı

Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim

International Standard on Auditing

Communication with Those Charged with Governance



Uluslararası Muhasebeciler
Federasyonu

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu
Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
545 Fifth Avenue, 14th Floor
New York, New York 10017 USA

“Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim” başlıklı bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA 260), Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) bünyesinde yer alan ve bağımsız bir standart koyucu organ olan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından hazırlanmıştır. IAASB’nin amacı; yüksek kalitede denetim ve güvence standartlarının belirlenmesi ve ulusal ve uluslararası standartların uyumlu olmasını sağlayarak uygulamada dünya çapında kalite ve birliğin artırılması ve küresel denetim ve güvence mesleğine olan kamusal güvenin güçlendirilmesi suretiyle kamu yararına hizmet etmektir.

Bu doküman, IFAC web sitesinden ücretsiz olarak indirilebilir: <http://www.ifac.org>. Onaylanmış metin, İngilizce dilinde yayımlanmıştır.

IFAC’ın misyonu; yüksek kalitede uluslararası mesleki standartları belirlemek ve bu standartlara uygunluğu teşvik etmek, bu tür standartların uluslararası uygunluğunu arttırmak ve mesleki uzmanlığın en ilgili olduğu kamu yararı meselelerini dile getirmek suretiyle kamu yararına hizmet etmek, tüm dünyada muhasebecilik mesleğini güçlendirmek ve güçlü uluslararası ekonomilerin gelişimine katkıda bulunmaktır.

Telif hakkı © Nisan 2009 Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC). Tüm hakları saklıdır. Çoğaltılan nüshaların okullarda akademik amaçlı olarak veya kişisel amaçlı olarak kullanılması ve satılmaması veya dağıtılmaması koşuluyla ve her nüshanın şu ibareyi taşıması şartıyla bu metnin çoğaltılmasına izin verilmektedir: *“Telif hakkı © Nisan 2009 Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC). Tüm hakları saklıdır. IFAC’in izniyle kullanılmıştır. Bu dokümanın çoğaltma, stoklama veya dağıtım izni için lütfen permissions@ifac.org adresine başvurunuz.”* Aksi takdirde kanunların izin verdiği haller dışında bu dokümanın çoğaltılması, depolanması, dağıtılması veya benzer başka kullanımı için IFAC’in yazılı izninin alınması gerekmektedir. permissions@ifac.org adresine başvurunuz.

ISBN: 978-1-60815-004-5

(Bu sayfa boş bırakılmıştır.)

INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 260

COMMUNICATION WITH THOSE CHARGED WITH GOVERNANCE

(Effective for audits of financial statements for periods beginning on or after December 15, 2009)

CONTENTS

	Paragraph
Introduction	
Scope of this ISA	1–3
The Role of Communication	4–7
Effective Date	8
Objectives	9
Definitions	10
Requirements	
Those Charged with Governance	11–13
Matters to Be Communicated	14–17
The Communication Process	18–22
Documentation	23
Application and Other Explanatory Material	
Those Charged with Governance	A1–A8
Matters to Be Communicated	A9–A27
The Communication Process	A28–A44
Documentation	A45
Appendix 1: Specific Requirements in ISQC 1 and Other ISAs that Refer to Communications with Those Charged with Governance	
Appendix 2: Qualitative Aspects of Accounting Practices	

International Standard on Auditing (ISA) 260, “Communication with Those Charged with Governance” should be read in conjunction with ISA 200 “Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing.”

ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 260

YÖNETİMDEN SORUMLU OLANLARLA İLETİŞİM

(15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan dönemlere ait mali tabloların denetimleri için geçerlidir)

İÇİNDEKİLER

	Paragraf
Giriş	
Bu ISA'nın Kapsamı	1–3
İletişimin Rolü.....	4–7
Yürürlük Tarihi.....	8
Amaçlar	9
Tanımlar	10
Gereklilikler	
Yönetimden Sorumlu Olanlar.....	11–13
Bildirilecek Konular	14–17
İletişim Süreci.....	18–22
Belgelendirme	23
Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller	
Yönetimden Sorumlu Olanlar.....	A1–A8
Bildirilecek Konular	A9–A27
İletişim Süreci.....	A28–A44
Belgelendirme	A45
Ek 1: ISQC 1 ve Diğer ISA'larda Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim Konusuna Değinen Belirli Gereklilikler	
Ek 2: Muhasebe Uygulamalarının Nitel Özellikleri	

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 260, “Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim”, ISA 200 “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi” ile birlikte okunmalıdır.

Introduction

Scope of this ISA

1. This International Standard on Auditing (ISA) deals with the auditor's responsibility to communicate with those charged with governance in an audit of financial statements. Although this ISA applies irrespective of an entity's governance structure or size, particular considerations apply where all of those charged with governance are involved in managing an entity, and for listed entities. This ISA does not establish requirements regarding the auditor's communication with an entity's management or owners unless they are also charged with a governance role.
2. This ISA is written in the context of an audit of financial statements, but may also be applicable, adapted as necessary in the circumstances, to audits of other historical financial information when those charged with governance have a responsibility to oversee the preparation of the other historical financial information.
3. Recognizing the importance of effective two-way communication in an audit of financial statements, this ISA provides an overarching framework for the auditor's communication with those charged with governance, and identifies some specific matters to be communicated with them. Additional matters to be communicated, which complement the requirements of this ISA, are identified in other ISAs (see Appendix 1). In addition, ISA 265¹ establishes specific requirements regarding the communication of significant deficiencies in internal control the auditor has identified during the audit to those charged with governance. Further matters, not required by this or other ISAs, may be required to be communicated by law or regulation, by agreement with the entity, or by additional requirements applicable to the engagement, for example, the standards of a national professional accountancy body. Nothing in this ISA precludes the auditor from communicating any other matters to those charged with governance. (Ref: Para. A24–A27)

The Role of Communication

4. This ISA focuses primarily on communications from the auditor to those charged with governance. Nevertheless, effective two-way communication is important in assisting:
 - (a) The auditor and those charged with governance in understanding matters related to the audit in context, and in developing a constructive working relationship. This relationship is developed while maintaining the auditor's independence and objectivity;
 - (b) The auditor in obtaining from those charged with governance information relevant to the audit. For example, those charged with governance may assist the auditor in understanding the entity and its environment, in identifying appropriate sources of audit evidence, and in providing information about specific transactions or events; and
 - (c) Those charged with governance in fulfilling their responsibility to oversee the financial reporting process, thereby reducing the risks of material misstatement of the financial statements.
5. Although the auditor is responsible for communicating matters required by this ISA, management also has a responsibility to communicate matters of governance interest to those charged with governance.

¹ ISA 265, "Communicating Deficiencies in Internal Control to Those Charged with Governance and Management".

Giriş

Bu ISA'nın Kapsamı

1. Bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA); denetçinin mali tablo denetiminde yönetimden sorumlu olanlarla iletişim kurma sorumluluğunu ele alır. Her ne kadar bu ISA, kuruluşun yönetim yapısına veya büyüklüğüne bakılmaksızın geçerli olsa da yönetimden sorumlu olanların hepsinin kuruluşun idaresinde yer aldığı durumlarda ve borsada kayıtlı kuruluşlar söz konusu olduğunda özel hususlar geçerlidir. Kuruluşun idaresi veya sahiplerinin aynı zamanda bir yönetim göreviyle mükellef olmaması halinde bu ISA, denetçinin idare veya sahiplerle iletişimiyle ilgili gereklilikleri belirlemez.
2. Bu ISA, mali tablo denetimi bağlamında yazılmıştır ancak yönetimden sorumlu olanların geçmiş dönemlere ait diğer mali bilgilerin hazırlanışını denetlemekle sorumlu olduğu durumlarda mevcut şartlara göre gereken şekilde uyarlanarak diğer geçmiş dönemlere ait mali bilgilerin denetimleri için de uygulanabilir.
3. Mali tabloların denetiminde etkin bir ikili iletişimin önemli olduğunu kabul eden bu ISA, denetçinin yönetimden sorumlu olanlarla iletişimine yönelik kapsamlı bir çerçeve sağlar ve yönetimden sorumlu olanlara bildirilecek bazı belirli konuları ortaya koyar. Bu ISA'nın gerekliliklerini tamamlayan ek iletişim konuları ise diğer ISA'larda ortaya konmaktadır (bkz. Ek 1). Bunun yanı sıra ISA 265,¹denetim sırasında denetçinin tespit ettiği önemli iç kontrol zafiyetlerinin yönetimden sorumlu olanlara bildirilmesiyle ilgili belirli gereklilikleri ortaya koyar. Yasal veya idari düzenlemeler, kuruluşla yapılan anlaşma ya da görev için geçerli olan örneğin ulusal bir muhasebe meslek kuruluşunun standartları gibi ek gereklilikler; bu ISA'nın veya diğer ISA'ların zorunlu kılmadığı ilave konuların bildirilmesini gerekli kılabilir. Bu ISA'daki hiçbir husus, denetçinin diğer herhangi bir konuyu yönetimden sorumlu olanlara bildirmesine engel teşkil etmez (Bkz. Parag. A24–A27).

İletişimin Rolü

4. Bu ISA, öncelikli olarak denetçinin yönetimden sorumlu olanlarla iletişimine odaklanır. Bununla birlikte etkin bir ikili iletişim, aşağıdakilere yardımcı olmak konusunda önem arz eder.
 - (a) Denetçi ve yönetimden sorumlu olanların denetim bağlamında ilgili konuları anlaması ve yapıcı bir çalışma ilişkisi geliştirmesi. Bu ilişki, denetçinin bağımsızlığı ve tarafsızlığı muhafaza edilerek geliştirilir.
 - (b) Denetçinin yönetimden sorumlu olanlardan denetimle ilgili bilgi alması. Örneğin yönetimden sorumlu olanlar; denetçiye, kuruluşu ve faaliyet gösterdiği ortamı tanıması, uygun denetim kanıtı kaynakları belirlemesi ve belirli işlemler veya olaylar hakkında bilgi temini konusunda yardım edebilir.
 - (c) Yönetimden sorumlu olanların mali raporlama süreci üzerindeki gözetim sorumluluklarını yerine getirmesi ve böylelikle mali tablolarda önemli yanlış bildirim olması riskinin azalması.
5. Bu ISA'nın gerektirdiği hususları bildirmekten denetçi sorumlu olmasına karşın yönetimle ilgili konuların yönetimden sorumlu olanlara bildirilmesinden idare de sorumludur.

¹ ISA 265, "İç Kontrol Zafiyetlerinin Yönetimden Sorumlu Olanlara ve İdareye Bildirilmesi".

Communication by the auditor does not relieve management of this responsibility. Similarly, communication by management with those charged with governance of matters that the auditor is required to communicate does not relieve the auditor of the responsibility to also communicate them. Communication of these matters by management may, however, affect the form or timing of the auditor's communication with those charged with governance.

6. Clear communication of specific matters required to be communicated by ISAs is an integral part of every audit. ISAs do not, however, require the auditor to perform procedures specifically to identify any other matters to communicate with those charged with governance.
7. Law or regulation may restrict the auditor's communication of certain matters with those charged with governance. For example, laws or regulations may specifically prohibit a communication, or other action, that might prejudice an investigation by an appropriate authority into an actual, or suspected, illegal act. In some circumstances, potential conflicts between the auditor's obligations of confidentiality and obligations to communicate may be complex. In such cases, the auditor may consider obtaining legal advice.

Effective Date

8. This ISA is effective for audits of financial statements for periods beginning on or after December 15, 2009.

Objectives

9. The objectives of the auditor are:
 - (a) To communicate clearly with those charged with governance the responsibilities of the auditor in relation to the financial statement audit, and an overview of the planned scope and timing of the audit;
 - (b) To obtain from those charged with governance information relevant to the audit;
 - (c) To provide those charged with governance with timely observations arising from the audit that are significant and relevant to their responsibility to oversee the financial reporting process; and
 - (d) To promote effective two-way communication between the auditor and those charged with governance.

Definitions

10. For purposes of the ISAs, the following terms have the meanings attributed below:
 - (a) Those charged with governance – The person(s) or organization(s) (for example, a corporate trustee) with responsibility for overseeing the strategic direction of the entity and obligations related to the accountability of the entity. This includes overseeing the financial reporting process. For some entities in some jurisdictions, those charged with governance may include management personnel, for example, executive members of a governance board of a private or public sector entity, or an owner-manager. For discussion of the diversity of governance structures, see paragraphs A1–A8.
 - (b) Management – The person(s) with executive responsibility for the conduct of the entity's operations. For some entities in some jurisdictions, management includes some or all of those charged with governance, for example, executive members of a governance board, or an owner-manager.

Denetçinin konuyu iletmiş olması, idareyi bu sorumluluktan kurtarmaz. Benzer şekilde denetçinin yönetimden sorumlu olanlara bildirmesi gereken konuları idarenin de bildirmesi, denetçiyi bu konuları bildirme sorumluluğundan kurtarmaz. Bununla birlikte bu konuların idare tarafından bildirilmesi, denetçinin yönetimden sorumlu olanlarla iletişiminin şeklini veya zamanlamasını etkileyebilir.

6. ISA'lar uyarınca bildirilmesi gereken belirli konuların net biçimde bildirilmesi, her denetimin ayrılmaz bir parçasıdır. Ancak ISA'lar, denetçinin yönetimden sorumlu olanlara bildirilecek diğer hususları belirlemek için özel olarak prosedürler uygulamasını gerektirmez.
7. Yasal veya idari düzenlemeler, denetçinin yönetimden sorumlu olanlara belli konulara ilişkin bildirimlerini sınırlandırabilir. Örneğin yasal veya idari düzenlemeler, uygun bir makamın gerçekleştirdiği bir soruşturmada fiili veya şüpheli bir kanunsuz hareket olduğu yönünde önyargı oluşturabilecek bir bildirim veya eylemi özellikle yasaklayabilir. Bazı durumlarda denetçinin bildirimde bulunma yükümlülüğü ile gizliliği koruma yükümlülüğü arasındaki olası çelişkiler, karmaşık bir hal alabilir. Bu tür durumlarda denetçi, hukuki tavsiye almayı düşünebilir.

Yürürlük Tarihi

8. Bu ISA, 15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan dönemlere ait mali tablo denetimleri için geçerlidir.

Amaçlar

9. Denetçinin amaçları şunlardır:
 - (a) Mali tablo denetimine ilişkin denetçinin sorumluluklarını ve denetimin planlanan kapsamı ve zamanlaması hakkında genel bir taslağı yönetimden sorumlu olanlara net biçimde bildirmek,
 - (b) Yönetimden sorumlu olanlardan denetimle ilgili bilgileri almak,
 - (c) Denetimden kaynaklanan ve mali raporlama süreci üzerindeki gözetim sorumluluğuyla ilgili ve önemli gözlemleri yönetimden sorumlu olanlara zamanında bildirmek ve
 - (d) Denetçi ve yönetimden sorumlu olanlar arasında etkin bir ikili iletişimi teşvik etmek.

Tanımlar

10. ISA'ların amaçlarına uygun olarak aşağıdaki terimlere verilen anlamlar şunlardır:
 - (a) Yönetimden sorumlu olanlar –Kuruluşun stratejik yönünün ve hesap verme sorumluluğuyla ilgili yükümlülüklerinin izlenmesinden sorumlu kişi(ler) veya kuruluşlar (kuruluşlardır) (ör. şirketin mütevelli heyeti). Buna, mali raporlama sürecinin izlenmesi de dâhildir. Bazı yetki alanlarındaki kimi kuruluşlarda yönetimden sorumlu olanlar, kamu veya özel sektör kuruluşunun yönetim kurulu üyeleri veya işletme sahibi yönetici gibi yönetim personelini kapsayabilir. Yönetim yapılarının çeşitliliği konusunda bilgi için bakınız paragraf A1–A8.
 - (b) İdare –Kuruluşun çalışmalarını yerine getirmesine yönelik yürütme sorumluluğuna sahip kişi veya kişilerdir. Kuruluş faaliyetlerinin yürütülmesinde icrai sorumluluğa sahip kişi veya kişilerdir. Bazı yetki alanlarındaki kimi kuruluşlarda idare, yönetimden sorumlu olanların bir kısmını veya tamamını, örneğin yönetim kurulu üyelerini veya işletme sahibi-yöneticiyi kapsar.

Requirements

Those Charged with Governance

11. The auditor shall determine the appropriate person(s) within the entity's governance structure with whom to communicate. (Ref: Para. A1–A4)

Communication with a Subgroup of Those Charged with Governance

12. If the auditor communicates with a subgroup of those charged with governance, for example, an audit committee, or an individual, the auditor shall determine whether the auditor also needs to communicate with the governing body. (Ref: Para. A5–A7)

When All of Those Charged with Governance Are Involved in Managing the Entity

13. In some cases, all of those charged with governance are involved in managing the entity, for example, a small business where a single owner manages the entity and no one else has a governance role. In these cases, if matters required by this ISA are communicated with person(s) with management responsibilities, and those person(s) also have governance responsibilities, the matters need not be communicated again with those same person(s) in their governance role. These matters are noted in paragraph 16(c). The auditor shall nonetheless be satisfied that communication with person(s) with management responsibilities adequately informs all of those with whom the auditor would otherwise communicate in their governance capacity. (Ref: Para. A8)

Matters to Be Communicated

The Auditor's Responsibilities in Relation to the Financial Statement Audit

14. The auditor shall communicate with those charged with governance the responsibilities of the auditor in relation to the financial statement audit, including that:
 - (a) The auditor is responsible for forming and expressing an opinion on the financial statements that have been prepared by management with the oversight of those charged with governance; and
 - (b) The audit of the financial statements does not relieve management or those charged with governance of their responsibilities. (Ref: Para. A9–A10)

Planned Scope and Timing of the Audit

15. The auditor shall communicate with those charged with governance an overview of the planned scope and timing of the audit. (Ref: Para. A11–A15)

Significant Findings from the Audit

16. The auditor shall communicate with those charged with governance: (Ref: Para. A16)
 - (a) The auditor's views about significant qualitative aspects of the entity's accounting practices, including accounting policies, accounting estimates and financial statement disclosures. When applicable, the auditor shall explain to those charged with governance why the auditor considers a significant accounting practice, that is acceptable under the applicable financial reporting framework, not to be most appropriate to the particular circumstances of the entity; (Ref: Para. A17)

Gereklilikler

Yönetimden Sorumlu Olanlar

11. Denetçi, kuruluşun yönetim yapısı içerisinde iletişim kuracağı uygun kişi veya kişileri belirler. (Bkz. Parag. A1–A4)

Yönetimden Sorumlu Olanların Bir Alt Grubuyla İletişim

12. Yönetimden sorumlu olanların bir alt grubuyla örneğin bir denetim komitesiyle ya da bir bireyle iletişim kurduğu hallerde denetçi, yönetim kuruluyla da iletişim kurmasının gerekip gerekmediğine karar verir. (Bkz. Parag. A5–A7)

Yönetimden Sorumlu Olanların Hepsini Kuruluşun İdaresinde Yer Aldığı Zaman

13. Bazı durumlarda, örneğin tek bir malikin kuruluşu yönettiği ve başka kimsenin yönetim rolünün olmadığı küçük ölçekli bir kuruluş söz konusu olduğunda, yönetimden sorumlu olanların hepsi kuruluşun idaresinde yer alır. Bu tür durumlarda bu ISA'nın gerektirdiği hususlar, idari sorumlulukları olan kişi veya kişilere bildirilirse ve bu kişiler aynı zamanda yönetim sorumluluklarına sahipse bu hususların yönetim rolleri nedeniyle aynı kişi veya kişilere tekrar bildirilmesi gerekmez. Bu hususlar 16(c) paragrafında belirtilmektedir. Yine de denetçi; idari sorumlulukları olan kişi veya kişilerle yapılan iletişimin yönetim görevleri nedeniyle normal şartlarda iletişim kuracağı herkesi yeterince bilgilendirdiğinden emin olur (Bkz. Parag. A8).

Bildirilecek Konular

Denetçinin Mali Tablo Denetimiyle İlgili Sorumlulukları

14. Denetçi, mali tablo denetimine ilişkin sorumluluklarını yönetimden sorumlu olanlara bildirir; bu bildirimde aşağıdakiler dâhildir:
- (a) Denetçi, yönetimden sorumlu olanların gözetimi altında idare tarafından hazırlanan mali tablolar hakkında bir görüş oluşturmak ve bildirmekten sorumludur ve
 - (b) Mali tablo denetimi, idare veya yönetimden sorumlu olanları kendi sorumluluklarından kurtarmaz (Bkz. Parag. A9–A10).

Denetimin Planlanan Kapsamı ve Zamanlaması

15. Denetçi, denetimin planlanan kapsamı ve zamanlaması hakkında genel bir taslağı yönetimden sorumlu olanlara bildirir (Bkz. Parag. A11–A15).

Önemli Denetim Bulguları

16. Denetçi, yönetimden sorumlu olanlara şunları bildirir: (Bkz. Parag. A16)
- (a) Muhasebe politikaları, muhasebe tahminleri ve mali tablo açıklamaları dâhil olmak üzere kuruluşun muhasebe uygulamalarının önemli nitel özellikleri hakkındaki denetçi görüşleri. Uygun olduğu hallerde denetçi, geçerli mali raporlama çerçevesinde kabul edilebilir olan önemli bir muhasebe uygulamasını, kuruluşa özgü koşullar altında neden en uygun uygulama olarak değerlendirmedini yönetimden sorumlu olanlara açıklar (Bkz. Parag. A17).

- (b) Significant difficulties, if any, encountered during the audit; (Ref: Para. A18)
- (c) Unless all of those charged with governance are involved in managing the entity:
 - (i) Significant matters, if any, arising from the audit that were discussed, or subject to correspondence with management; and (Ref: Para. A19)
 - (ii) Written representations the auditor is requesting; and
- (d) Other matters, if any, arising from the audit that, in the auditor's professional judgment, are significant to the oversight of the financial reporting process. (Ref: Para. A20)

Auditor Independence

17. In the case of listed entities, the auditor shall communicate with those charged with governance:
- (a) A statement that the engagement team and others in the firm as appropriate, the firm and, when applicable, network firms have complied with relevant ethical requirements regarding independence; and
 - (b)(i) All relationships and other matters between the firm, network firms, and the entity that, in the auditor's professional judgment, may reasonably be thought to bear on independence. This shall include total fees charged during the period covered by the financial statements for audit and non-audit services provided by the firm and network firms to the entity and components controlled by the entity. These fees shall be allocated to categories that are appropriate to assist those charged with governance in assessing the effect of services on the independence of the auditor; and
 - (ii) The related safeguards that have been applied to eliminate identified threats to independence or reduce them to an acceptable level. (Ref: Para. A21–A23)

The Communication Process

Establishing the Communication Process

18. The auditor shall communicate with those charged with governance the form, timing and expected general content of communications. (Ref: Para. A28–A36)

Forms of Communication

19. The auditor shall communicate in writing with those charged with governance regarding significant findings from the audit if, in the auditor's professional judgment, oral communication would not be adequate. Written communications need not include all matters that arose during the course of the audit. (Ref: Para. A37–A39)
20. The auditor shall communicate in writing with those charged with governance regarding auditor independence when required by paragraph 17.

Timing of Communications

21. The auditor shall communicate with those charged with governance on a timely basis. (Ref: Para. A40–A41)

- (b) Varsa denetim sırasında karşılaşılan önemli zorluklar (Bkz. Parag. A18).
- (c) Yönetimden sorumlu olanların hepsinin kuruluşun idaresinde yer almadığı hallerde:
 - (i) varsa denetimden kaynaklanan, idareyle görüşülen veya yazışmaya tabi olan önemli konular ve (Bkz. Parag. A19)
 - (ii) denetçinin talep ettiği yazılı bildirimler.
- (d) Varsa denetimden kaynaklanan ve denetçinin mesleki yargısına göre mali raporlama sürecinin gözetimi açısından önemli olan diğer hususlar (Bkz. Parag. A20).

Denetçinin Bağımsızlığı

17. Borsada kayıtlı kuruluşlar söz konusu olduğunda denetçi, yönetimden sorumlu olanlarla aşağıdaki hususlarda iletişim kurar:
- (a) Görev ekibinin ve denetim firmasındaki ilgili diğer kişilerin, denetim firmasının ve uygun hallerde denetim ağına dâhil firmaların bağımsızlık konusundaki ilgili etik gerekliliklere uyduklarına dair bir bildirim.
 - (b)(i) Denetçinin mesleki yargısına göre bağımsızlık üzerinde makul nedenlerle etkisi olduğu düşünülebilecek, denetim firması, denetim ağına dâhil firma ve kuruluş arasındaki tüm ilişkiler ve diğer hususlar. Bu bildirim, mali tabloların kapsadığı dönemde denetim firması veya denetim ağına dâhil firmalar tarafından kuruluşa ve kuruluşun kontrolündeki bileşenlere verilen denetim dışı hizmetler için ve denetim için alınan toplam ücretleri de içerir. Bu ücretler, yönetimden sorumlu olanların hizmetlerin denetçi bağımsızlığı üzerindeki etkisini değerlendirmelerinde yardımcı olmak amacıyla uygun kategorilere tahsis edilir.
 - (ii) Bağımsızlığa yönelik belirlenmiş tehditleri ortadan kaldırmak veya bunları makul bir düzeye indirmek için alınan önlemler (Bkz. Parag. A21–A23).

İletişim Süreci

İletişim Sürecinin Kurulması

18. Denetçi; iletişimlerin şekli, zamanlaması ve beklenen genel içeriğini yönetimden sorumlu olanlara bildirir (Bkz. Parag. A28–A36).

İletişim Türleri

19. Mesleki yargısına göre sözlü bildirim yeterli olmayacağı hallerde denetçi, önemli denetim bulgularıyla ilgili olarak yönetimden sorumlu olanlarla yazılı iletişim kurar. Yazılı bildirimlerin denetim sırasında ortaya çıkan tüm konuları içermesi gerekmez (Bkz. Parag. A37–A39).
20. Denetçi, 17. paragrafın gerektirdiği durumlarda denetçinin bağımsızlığıyla ilgili olarak yönetimden sorumlu olanlarla yazılı iletişim kurar.

İletişimlerin Zamanlaması

21. Denetçi, yönetimden sorumlu olanlarla zamanında iletişime geçer (Bkz. Parag. A40–A41).

Adequacy of the Communication Process

22. The auditor shall evaluate whether the two-way communication between the auditor and those charged with governance has been adequate for the purpose of the audit. If it has not, the auditor shall evaluate the effect, if any, on the auditor's assessment of the risks of material misstatement and ability to obtain sufficient appropriate audit evidence, and shall take appropriate action. (Ref: Para. A42–A44)

Documentation

23. Where matters required by this ISA to be communicated are communicated orally, the auditor shall include them in the audit documentation, and when and to whom they were communicated. Where matters have been communicated in writing, the auditor shall retain a copy of the communication as part of the audit documentation.¹ (Ref: Para. A45)

Application and Other Explanatory Material

Those Charged with Governance (Ref: Para. 11)

- A1. Governance structures vary by jurisdiction and by entity, reflecting influences such as different cultural and legal backgrounds, and size and ownership characteristics. For example:
- In some jurisdictions a supervisory (wholly or mainly non-executive) board exists that is legally separate from an executive (management) board (a “two-tier board” structure). In other jurisdictions, both the supervisory and executive functions are the legal responsibility of a single, or unitary, board (a “one-tier board” structure).
 - In some entities, those charged with governance hold positions that are an integral part of the entity's legal structure, for example, company directors. In others, for example, some government entities, a body that is not part of the entity is charged with governance.
 - In some cases, some or all of those charged with governance are involved in managing the entity. In others, those charged with governance and management comprise different persons.
 - In some cases, those charged with governance are responsible for approving² the entity's financial statements (in other cases management has this responsibility).
- A2. In most entities, governance is the collective responsibility of a governing body, such as a board of directors, a supervisory board, partners, proprietors, a committee of management, a council of governors, trustees, or equivalent persons. In some smaller entities, however, one person may be charged with governance, for example, the owner-manager where there are no other owners, or a sole trustee.

¹ ISA 230, “Audit Documentation”, paragraphs 8-11, and paragraph A6.

² As described at paragraph A40 of ISA 700, “Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements”, having responsibility for approving in this context means having the authority to conclude that all the statements that comprise the financial statements, including the related notes, have been prepared.

İletişim Sürecinin Yeterliliği

22. Denetçi, yönetimden sorumlu olanlar ve denetçi arasındaki ikili iletişimin denetimin amaçlarına uygun olup olmadığını değerlendirir. Uygun olmaması halinde denetçi, bunun, varsa denetçinin önemli yanlış bildirim risklerini değerlendirme ve yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etme yetisi üzerindeki etkisini değerlendirir ve uygun adımları atar (Bkz. Parag. A42–A44).

Belgelendirme

23. Bu ISA uyarınca bildirilmesi gereken hususların sözlü olarak bildirildiği durumlarda denetçi, denetimin belgelendirilmesinde bu sözlü bildirimlere ve bunların ne zaman ve kime bildirildiğine yer verir. Konuların yazılı olarak bildirildiği hallerde denetçi, denetimin belgelendirilmesinin bir parçası olarak bu bildirim bir nüshasını saklar.¹(Bkz. Parag. A45).

Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller

Yönetimden Sorumlu Olanlar (Bkz. Parag. 11)

- A1. Yönetim yapıları; farklı kültürel ve yasal zemin, büyüklük ve mülkiyet özellikleri gibi etkilere bağlı olarak yetki alanı ve kuruluşa göre farklılık gösterir. Örneğin:
- Bazı yetki alanlarında yönetim (idare) kurulundan hukuken ayrı (tamamen veya büyük oranda icra yetkisi olmayan) bir denetim kurulu vardır (“iki kademeli kurul” yapısı). Bazı yetki alanlarında ise hem denetim hem de icra fonksiyonları; tek veya birleşik bir kurulun hukuki sorumluluğundadır (“tek kademeli kurul” yapısı).
 - Bazı kuruluşlarda yönetimden sorumlu olanlar, kuruluşun yasal yapısının ayrılmaz bir parçası olan örneğin şirket direktörlüğü gibi pozisyonlarda yer alır. Diğerlerinde ise, örneğin bazı kamu kurum ve kuruluşlarında kurumun parçası olmayan bir organ yönetimden sorumlu tutulur.
 - Bazı durumlarda yönetimden sorumlu olanların bir kısmı veya hepsi kuruluşun idaresinde yer alır. Bazı durumlarda ise yönetimden sorumlu olanlar ve idare farklı kişilerden oluşur.
 - Kimi durumlarda yönetimden sorumlu olanlar, kuruluşun mali tablolarını onaylamaktan² sorumludur (Bazı durumlarda ise bu sorumluluk idareye aittir).
- A2. Pek çok kuruluşta yönetim; idare heyeti gibi bir yönetim kurulu, denetim kurulu, ortaklar, mal sahipleri, yönetim komitesi, yöneticiler konseyi, mütevelli heyeti ya da dengi kişilerin ortak sorumluluğundadır. Ancak bazı küçük ölçekli kuruluşlarda yönetimden tek bir kişi, örneğin başka malikin olmadığı hallerde işletme sahibi-yönetici ya da tek bir mütevelli sorumlu olabilir.

¹ ISA 230, “Denetimin Belgelendirilmesi”, paragraf 8–11 ve paragraf A6.

² ISA 700 “Mali Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama”, Paragraf A40’te tanımlandığı üzere; bu bağlamda onaydan sorumlu olmak, ilgili notlar dâhil mali tabloları oluşturan tüm tabloların hazırlanmış olduğu sonucuna varma yetkisine sahip olmaktır.

When governance is a collective responsibility, a subgroup such as an audit committee or even an individual, may be charged with specific tasks to assist the governing body in meeting its responsibilities. Alternatively, a subgroup or individual may have specific, legally identified responsibilities that differ from those of the governing body.

- A3. Such diversity means that it is not possible for this ISA to specify for all audits the person(s) with whom the auditor is to communicate particular matters. Also, in some cases the appropriate person(s) with whom to communicate may not be clearly identifiable from the applicable legal framework or other engagement circumstances, for example, entities where the governance structure is not formally defined, such as some family-owned entities, some not-for-profit organizations, and some government entities. In such cases, the auditor may need to discuss and agree with the engaging party the relevant person(s) with whom to communicate. In deciding with whom to communicate, the auditor's understanding of an entity's governance structure and processes obtained in accordance with ISA 315¹ is relevant. The appropriate person(s) with whom to communicate may vary depending on the matter to be communicated.
- A4. ISA 600 includes specific matters to be communicated by group auditors with those charged with governance.² When the entity is a component of a group, the appropriate person(s) with whom the component auditor communicates depends on the engagement circumstances and the matter to be communicated. In some cases, a number of components may be conducting the same businesses within the same system of internal control and using the same accounting practices. Where those charged with governance of those components are the same (for example, common board of directors), duplication may be avoided by dealing with these components concurrently for the purpose of communication.

Communication with a Subgroup of Those Charged with Governance (Ref: Para. 12)

- A5. When considering communicating with a subgroup of those charged with governance, the auditor may take into account such matters as:
- The respective responsibilities of the subgroup and the governing body.
 - The nature of the matter to be communicated.
 - Relevant legal or regulatory requirements.
 - Whether the subgroup has the authority to take action in relation to the information communicated, and can provide further information and explanations the auditor may need.
- A6. When deciding whether there is also a need to communicate information, in full or in summary form, with the governing body, the auditor may be influenced by the auditor's assessment of how effectively and appropriately the subgroup communicates relevant information with the governing body. The auditor may make explicit in agreeing the terms of engagement that, unless prohibited by law or regulation, the auditor retains the right to communicate directly with the governing body.
- A7. Audit committees (or similar subgroups with different names) exist in many jurisdictions. Although their specific authority and functions may differ, communication with the audit committee, where one exists, has become a key element in the auditor's communication with those charged with governance. Good governance principles suggest that:
- The auditor will be invited to regularly attend meetings of the audit committee.

¹ ISA 315, "Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment".

² ISA 600, "Special Considerations—Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors)", paragraphs 46-49.

Yönetimin ortak bir sorumluluk olduğu hallerde ise denetim komitesi ve hatta tek bir birey gibi bir alt grup, yönetim kurulunun sorumluluklarını yerine getirmesine yardımcı olmak için belirli işlerden sorumlu olabilir. Alternatif olarak bir alt grup veya bireyin yönetim kurulunun sorumluluklarından farklı olarak kanunen belirlenmiş belirli sorumlulukları olabilir.

- A3. Bu çeşitlilik, bu ISA'nın tüm denetimler için denetçinin belli konuları bildireceği kişi veya kişileri tanımlamasının mümkün olmadığı anlamına gelir. Ayrıca bazı durumlarda, örneğin bazı aile şirketleri, kar amacı gütmeyen kuruluşlar ve bazı kamu kurum ve kuruluşlarında olduğu gibi yönetim yapısının resmi olarak tanımlanmadığı kuruluşlarda iletişim kurulacak uygun kişi veya kişiler; yürürlükteki yasal çerçevede ya da diğer görev koşullarında net bir şekilde belli olmayabilir. Bu tür durumlarda denetçinin iletişim kuracağı ilgili kişi veya kişileri, görevlendirmeyi yapan tarafla görüşmesi ve kararlaştırması gerekebilir. Kiminle iletişim kurulacağına karar verirken denetçinin ISA 315¹ uyarınca kuruluşun yönetim yapısı ve süreçleri hakkında elde ettiği bilgiler işe yarar. İletişim kurulacak kişi veya kişiler, bildirilecek konuya göre değişebilir.
- A4. ISA 600, grup denetçileri tarafından yönetimden sorumlu olanlara bildirilecek olan belirli konuları içerir.² Kuruluşun bir grubun bileşeni olduğu hallerde bileşen denetçisinin görev koşulları hakkında iletişim kuracağı uygun kişi veya kişileri, görev koşulları ve bildirilecek konu belirler. Bazı durumlarda birçok bileşen, aynı iç kontrol sistemi bünyesinde aynı işleri yapıyor ve aynı muhasebe uygulamalarını kullanıyor olabilir. Bu bileşenlerin yönetimden sorumlu olanların aynı kişiler olması durumunda (örneğin, ortak yönetim kurulu), iletişim tekrarlarının önlenmesi amacıyla bu bileşenlerle eş zamanlı olarak iletişime geçilebilir.

Yönetimden Sorumlu Olanların Bir Alt Grubuyla İletişim (Bkz. Parag. 12)

- A5. Denetçi, yönetimden sorumlu olanların bir alt grubuyla iletişim kurmayı düşündüğünde aşağıdaki hususları dikkate alabilir:
- Alt grubun ve yönetim kurulunun ayrı ayrı sorumlulukları.
 - Bildirilecek olan konunun niteliği.
 - İlgili yasal veya düzenleyici gereklilikler.
 - Alt grubun, bildirilen bilgiyle ilgili adım atma yetkisinin olup olmadığı ve denetçinin ihtiyaç duyabileceği ilave bilgi ve açıklamaları sağlayıp sağlayamayacağı.
- A6. Denetçi, bilgiyi yönetim kuruluna da özet olarak veya bir bütün olarak bildirmesi gerekip gerekmediğine karar verirken alt grubun ilgili bilgiyi yönetim kuruluna ne kadar etkin ve uygun ilettiğine ilişkin denetçi değerlendirmesinden etkilenebilir. Yasal veya idari düzenlemelerce yasaklanmadığı sürece denetçi, görevin şartları üzerinde mutabakata varırken yönetim kuruluyla doğrudan iletişim kurma hakkını saklı tuttuğunu açık şekilde ifade edebilir.
- A7. Pek çok yetki alanında denetim komiteleri (veya farklı isme sahip benzer alt gruplar) vardır. Bunların kendi işlev ve yetkileri farklı olabilmesine karşın varsa denetim komitesiyle iletişim, denetçinin yönetimden sorumlu olanlarla iletişiminin temel bir unsuru haline gelir.
- İyi yönetim ilkeleri:
- Denetçinin denetim komitesi toplantılarına düzenli olarak davet edilmesini,

¹ ISA 315, "Kuruluşun ve Faaliyet Gösterdiği Ortamın Tanınması Yoluyla Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespiti ve Değerlendirilmesi".

² ISA 600, "Özel Hususlar - Grup Mali Tablo Denetimleri (Bileşen Denetçilerinin Çalışması Dâhil)", paragraf 46-49.

- The chair of the audit committee and, when relevant, the other members of the audit committee, will liaise with the auditor periodically.
- The audit committee will meet the auditor without management present at least annually.

When All of Those Charged with Governance Are Involved in Managing the Entity (Ref: Para.13)

- A8. In some cases, all of those charged with governance are involved in managing the entity, and the application of communication requirements is modified to recognize this position. In such cases, communication with person(s) with management responsibilities may not adequately inform all of those with whom the auditor would otherwise communicate in their governance capacity. For example, in a company where all directors are involved in managing the entity, some of those directors (for example, one responsible for marketing) may be unaware of significant matters discussed with another director (for example, one responsible for the preparation of the financial statements).

Matters to Be Communicated

The Auditor's Responsibilities in Relation to the Financial Statement Audit (Ref: Para. 14)

- A9. The auditor's responsibilities in relation to the financial statement audit are often included in the engagement letter or other suitable form of written agreement that records the agreed terms of the engagement. Providing those charged with governance with a copy of that engagement letter or other suitable form of written agreement may be an appropriate way to communicate with them regarding such matters as:
- The auditor's responsibility for performing the audit in accordance with ISAs, which is directed towards the expression of an opinion on the financial statements. The matters that ISAs require to be communicated, therefore, include significant matters arising from the audit of the financial statements that are relevant to those charged with governance in overseeing the financial reporting process.
 - The fact that ISAs do not require the auditor to design procedures for the purpose of identifying supplementary matters to communicate with those charged with governance.
 - When applicable, the auditor's responsibility for communicating particular matters required by law or regulation, by agreement with the entity or by additional requirements applicable to the engagement, for example, the standards of a national professional accountancy body.
- A10. Law or regulation, an agreement with the entity or additional requirements applicable to the engagement may provide for broader communication with those charged with governance. For example, (a) an agreement with the entity may provide for particular matters to be communicated when they arise from services provided by a firm or network firm other than the financial statement audit; or (b) the mandate of a public sector auditor may provide for matters to be communicated that come to the auditor's attention as a result of other work, such as performance audits.

Planned Scope and Timing of the Audit (Ref: Para. 15)

- A11. Communication regarding the planned scope and timing of the audit may:
- (a) Assist those charged with governance to understand better the consequences of the auditor's work, to discuss issues of risk and the concept of materiality with the auditor, and to identify any areas in which they may request the auditor to undertake additional procedures; and

- Denetim komitesi başkanının ve ilgili durumlarda denetim komitesinin diğer üyelerinin düzenli aralıklarla denetçiyle iletişim kurmasını,
- Denetim komitesinin, yılda en az bir defa idarenin bulunmadığı bir ortamda denetçiyle görüşmesini,
tavsiye eder.

Yönetimden Sorumlu Olanların Tamamının Kuruluş İdaresinde Yer Aldığı Durumlar(Bkz. Parag.13)

- A8. Bazı durumlarda yönetimden sorumlu olanların hepsi kuruluşun idaresinde yer alır ve iletişim gerekliliklerinin uygulanması, bu duruma uygun olacak şekilde değiştirilir. Böyle durumlarda idari sorumluluğa sahip kişi veya kişilerle kurulan iletişim, denetçinin normal şartlarda yönetim yetkileri sebebiyle iletişim kuracağı kişilere yeterince bilgi sağlamayabilir. Örneğin tüm direktörlerin kuruluşun idaresinde yer aldığı bir şirkette bu direktörlerden bazıları (mesela pazarlamadan sorumlu direktör), diğer bir direktörle (örneğin mali tabloların hazırlanmasından sorumlu direktörle) görüşülen önemli konulardan haberdar olmayabilir.

Bildirilecek Konular

Denetçinin Mali Tablo Denetimiyle İlgili Sorumlulukları (Bkz. Parag. 14)

- A9. Denetçinin mali tablo denetimine ilişkin sorumluluklarına genelde görev yazısında veya görevin mutabakata varılmış şartlarının kaydedildiği diğer uygun bir tür yazılı anlaşmada yer verilir. Yönetimden sorumlu olanlara bu görev yazısının veya diğer uygun bir tür yazılı anlaşmanın bir nüshasının verilmesi, aşağıdakiler gibi konuları bildirmek için uygun bir yol olabilir:
- Denetçinin mali tablolar hakkında bir görüş bildirmeyi amaçlayan denetimi ISA'lara uygun olarak yürütme sorumluluğu. Bu nedenle ISA'nın bildirilmesini zorunlu kıldığı konular, mali tabloların denetiminden kaynaklanan ve yönetimden sorumlu olanların mali raporlama süreci üzerindeki gözetimiyle ilgili önemli konuları içerir.
 - ISA'ların, denetçinin yönetimden sorumlu olanlara bildirmek üzere ek konular belirlemek amacıyla prosedürler tasarlamasını gerektirmediği.
 - Uygun olduğu hallerde denetçinin; yasal veya idari düzenlemeler, kuruluşla yapılan anlaşma ya da görev için geçerli olan örneğin ulusal bir muhasebe meslek kuruluşunun standartları gibi ek gereklilikler tarafından zorunlu kılınan belli konuları bildirme sorumluluğu.
- A10. Yasal veya idari düzenlemeler, kuruluşla yapılan anlaşma ya da görev için geçerli ek gereklilikler; yönetimden sorumlu olanlarla daha kapsamlı iletişim kurulmasını sağlayabilir. Örneğin (a) kuruluşla yapılan bir anlaşma, mali tablo denetimi dışında yer alan ve bir firma veya denetim ağına dâhil bir firma tarafından sağlanan hizmetlerden kaynaklanan belli konuların bildirilmesini sağlayabilir ya da (b) kamu sektörü denetçisinin görev ve yetkisi, performans denetimi gibi başka çalışmalar sonucunda denetçinin farkına vardığı konuların bildirilmesini sağlayabilir.

Denetimin Planlanan Kapsamı ve Zamanlaması (Bkz. Parag. 15)

- A11. Denetimin planlanan kapsamı ve zamanlamasıyla ilgili bildirim;
- (a) yönetimden sorumlu olanların denetçinin çalışmasının sonuçlarını daha iyi anlamalarına, risk hususlarını ve önemlilik kavramını denetçiyle görüşmelerine ve denetçiden ek prosedürler gerçekleştirmesini isteyebilecekleri alanları belirlemelerine ve

- (b) Assist the auditor to understand better the entity and its environment.
- A12. Care is required when communicating with those charged with governance about the planned scope and timing of the audit so as not to compromise the effectiveness of the audit, particularly where some or all of those charged with governance are involved in managing the entity. For example, communicating the nature and timing of detailed audit procedures may reduce the effectiveness of those procedures by making them too predictable.
- A13. Matters communicated may include:
- How the auditor proposes to address the significant risks of material misstatement, whether due to fraud or error.
 - The auditor's approach to internal control relevant to the audit.
 - The application of the concept of materiality in the context of an audit.¹
- A14. Other planning matters that it may be appropriate to discuss with those charged with governance include:
- Where the entity has an internal audit function, the extent to which the auditor will use the work of internal audit, and how the external and internal auditors can best work together in a constructive and complementary manner.
 - The views of those charged with governance of:
 - The appropriate person(s) in the entity's governance structure with whom to communicate.
 - The allocation of responsibilities between those charged with governance and management.
 - The entity's objectives and strategies, and the related business risks that may result in material misstatements.
 - Matters those charged with governance consider warrant particular attention during the audit, and any areas where they request additional procedures to be undertaken.
 - Significant communications with regulators.
 - Other matters those charged with governance consider may influence the audit of the financial statements.
 - The attitudes, awareness, and actions of those charged with governance concerning (a) the entity's internal control and its importance in the entity, including how those charged with governance oversee the effectiveness of internal control, and (b) the detection or possibility of fraud.
 - The actions of those charged with governance in response to developments in accounting standards, corporate governance practices, exchange listing rules, and related matters.
 - The responses of those charged with governance to previous communications with the auditor.
- A15. While communication with those charged with governance may assist the auditor to plan the scope and timing of the audit, it does not change the auditor's sole responsibility to establish the overall audit strategy and the audit plan, including the nature, timing and extent of procedures necessary to obtain sufficient appropriate audit evidence.

¹ ISA 320, "Materiality in Planning and Performing an Audit".

(b) denetçinin kuruluşu ve faaliyet gösterdiği ortamı daha iyi tanınmasına yardımcı olabilir.

- A12. Denetimin planlanan kapsamı ve zamanlaması hakkında yönetimden sorumlu olanlarla iletişim kurarken özellikle yönetimden sorumlu olanların bir kısmının veya hepsinin kuruluşun idaresinde yer aldığı hallerde, denetimin etkinliğine gölge düşürmemeye dikkat etmek gerekir. Örneğin detaylı denetim prosedürlerinin niteliği ve zamanlamasının bildirilmesi, bu prosedürleri çok tahmin edilebilir kılarak etkinliklerini azaltabilir.
- A13. Bildirilen konular arasında şunlar sayılabilir:
- Denetçinin hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirimlere dair önemli riskleri nasıl ele almayı önerdiği.
 - Denetçinin denetimle ilgili iç kontrole dair yaklaşımı.
 - Önemlilik kavramının denetim bağlamında uygulanması.¹
- A14. Yönetimden sorumlu olanlarla görüşülmesi uygun olabilecek planlamaya ilişkin diğer konular arasında şunlar sayılabilir:
- Kuruluşta iç denetim fonksiyonunun olduğu durumlarda, denetçinin iç denetim çalışmasını ne derece kullanacağı ve dış ve iç denetçilerin yapıcı ve bütünleyici şekilde birlikte en iyi nasıl çalışabileceği.
 - Yönetimden sorumlu olanların aşağıdakilerle ilgili görüşleri:
 - Kuruluşun yönetim yapısı bünyesinde iletişim kurulacak uygun kişi veya kişiler.
 - Sorumlulukların, yönetimden sorumlu olanlar ve idare arasındaki paylaşımı.
 - Kuruluşun amaçları ve stratejileri ve önemli yanlış bildirimlere yol açabilecek ilgili faaliyet riskleri.
 - Yönetimden sorumlu olanların, denetim sırasında özel dikkat gerektirdiğini düşündükleri konular ve ek prosedürler uygulanmasını istedikleri alanlar.
 - Düzenleyici kurumlarla kurulan önemli iletişimler.
 - Yönetimden sorumlu olanların, mali tablo denetimini etkileyebileceğini düşündükleri diğer hususlar.
 - Yönetimden sorumlu olanların,
 - (a) yönetimden sorumlu olanların iç kontrolün etkinliğini nasıl gözetim altında tuttukları dâhil kuruluştaki iç kontrol ve iç kontrolün kuruluş bünyesindeki önemine ve
 - (b) hile tespiti veya olasılığına dair tutumları, farkındalıkları ve eylemleri.
 - Muhasebe standartları, kurumsal yönetim uygulamaları, borsaya kayıt kuralları ve ilgili konulardaki gelişmeler karşısında yönetimden sorumlu olanların attığı adımlar.
 - Yönetimden sorumlu olanların, denetçiyle önceki iletişimlere verdikleri yanıtlar.
- A15. Yönetimden sorumlu olanlarla iletişim, denetçinin denetimin kapsamı ve zamanlamasını planlamasına yardımcı olabilmesine karşın yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için gerekli prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamını içeren denetim planını ve genel denetim stratejisini oluşturmaya yönelik denetçinin temel sorumluluğunu değiştirmez.

¹ ISA 320, "Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik".

Significant Findings from the Audit (Ref: Para. 16)

- A16. The communication of findings from the audit may include requesting further information from those charged with governance in order to complete the audit evidence obtained. For example, the auditor may confirm that those charged with governance have the same understanding of the facts and circumstances relevant to specific transactions or events.

Significant Qualitative Aspects of Accounting Practices (Ref: Para. 16(a))

- A17. Financial reporting frameworks ordinarily allow for the entity to make accounting estimates, and judgments about accounting policies and financial statement disclosures. Open and constructive communication about significant qualitative aspects of the entity's accounting practices may include comment on the acceptability of significant accounting practices. Appendix 2 identifies matters that may be included in this communication.

Significant Difficulties Encountered during the Audit (Ref: Para. 16(b))

- A18. Significant difficulties encountered during the audit may include such matters as:
- Significant delays in management providing required information.
 - An unnecessarily brief time within which to complete the audit.
 - Extensive unexpected effort required to obtain sufficient appropriate audit evidence.
 - The unavailability of expected information.
 - Restrictions imposed on the auditor by management.
 - Management's unwillingness to make or extend its assessment of the entity's ability to continue as a going concern when requested.

In some circumstances, such difficulties may constitute a scope limitation that leads to a modification of the auditor's opinion.¹

Significant Matters Discussed, or Subject to Correspondence with Management (Ref: Para. 16(c)(i))

- A19. Significant matters discussed, or subject to correspondence with management may include such matters as:
- Business conditions affecting the entity, and business plans and strategies that may affect the risks of material misstatement.
 - Concerns about management's consultations with other accountants on accounting or auditing matters.
 - Discussions or correspondence in connection with the initial or recurring appointment of the auditor regarding accounting practices, the application of auditing standards, or fees for audit or other services.

Other Significant Matters Relevant to the Financial Reporting Process (Ref: Para.16(d))

- A20. Other significant matters arising from the audit that are directly relevant to those charged with governance in overseeing the financial reporting process may include such matters as material misstatements of fact or material inconsistencies in information accompanying the audited financial statements that have been corrected.

¹ ISA 705, "Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report".

Önemli Denetim Bulguları (Bkz. Parag. 16)

- A16. Denetim bulgularının bildirilmesi, elde edilen denetim kanıtını tamamlamak amacıyla yönetimden sorumlu olanlardan ilave bilgi talep edilmesini içerebilir. Örneğin denetçi, yönetimden sorumlu olanların belirli işlemler veya olaylarla ilgili gerçekleri ve koşulları aynı şekilde anladığını teyit edebilir.

Muhasebe Uygulamalarının Önemli Nitel Özellikleri(Bkz. Parag. 16(a))

- A17. Mali raporlama çerçeveleri genelde kuruluşun muhasebe tahminleri yapmasına ve muhasebe politikaları ve mali tablo açıklamaları hakkında yargıda bulunmasına imkân verir. Kuruluşun muhasebe uygulamalarının önemli nitel özellikleri hakkında açık ve yapıcı iletişim, önemli muhasebe politikalarının kabul edilebilirliği konusunda yorum içerebilir. Ek 2, bu iletişimde yer verilebilecek konuları belirler.

Denetim Sırasında Karşılaşılan Önemli Zorluklar (Bkz. Parag. 16(b))

- A18. Denetim sırasında karşılaşılan önemli zorluklar, şu gibi hususları içerebilir:

- İdarenin gerekli bilgileri vermesinde önemli gecikmeler.
- Denetimin tamamlanacağı sürenin gereğinden kısa olması.
- Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için beklenmedik ölçüde yoğun çaba gerekmesi.
- Beklenen bilgilerin elde edilememesi.
- İdare tarafından denetçiye getirilen kısıtlamalar.
- İdarenin, talep edildiğinde kuruluşun sürekliliğine ilişkin değerlendirme yapma veya değerlendirme kapsamını genişletme konusundaki isteksizliği.

Bazı koşullarda bu tür zorluklar, denetçinin görüşünün değişmesine yol açan bir kapsam sınırlaması teşkil edebilir.¹

İdareyle Görüşülen veya İdareyle Yazışmaya Tabi Olan Önemli Konular (Bkz. Parag. 16(c)(i))

- A19. İdareyle görüşülen veya idareyle yazışmaya tabi olan önemli konular, aşağıdakiler gibi hususları içerebilir:
- Kuruluşu etkileyen çalışma koşulları ve önemli yanlış bildirim risklerini etkileyebilecek iş planları ve stratejileri.
 - İdarenin, muhasebe ve denetim hususları hakkında diğer muhasebecilerle yaptığı istişareler konusundaki endişeler.
 - Muhasebe uygulamaları, denetim standartlarının uygulanışı ya da denetime veya diğer hizmetlere yönelik ücretlerle ilgili olarak denetçinin ilk veya yinelenen görevlendirmesiyle bağlantılı görüşmeler veya yazışmalar.

Mali Raporlama Süreciyle İlgili Diğer Önemli Konular (Bkz. Parag.16(d))

- A20. Denetimden kaynaklanan ve yönetimden sorumlu olanların mali raporlama sürecini izlemesiyle doğrudan ilgili diğer önemli konular arasında durumların önemli ölçüde yanlış bildirilmesi veya düzeltilmiş olan denetlenen mali tablolara eşlik eden bilgilerde önemli tutarsızlıklar gibi hususlar sayılabilir.

¹ ISA 705, "Bağımsız Denetçi Raporundaki Görüşlerde Değişiklikler".

Auditor Independence (Ref: Para. 17)

- A21. The auditor is required to comply with relevant ethical requirements, including those pertaining to independence, relating to financial statement audit engagements.¹
- A22. The relationships and other matters, and safeguards to be communicated, vary with the circumstances of the engagement, but generally address:
- (a) Threats to independence, which may be categorized as: self-interest threats, self-review threats, advocacy threats, familiarity threats, and intimidation threats; and
 - (b) Safeguards created by the profession, legislation or regulation, safeguards within the entity, and safeguards within the firm's own systems and procedures.

The communication required by paragraph 17(a) may include an inadvertent violation of relevant ethical requirements as they relate to auditor independence, and any remedial action taken or proposed.

- A23. The communication requirements relating to auditor independence that apply in the case of listed entities may also be relevant in the case of some other entities, particularly those that may be of significant public interest because, as a result of their business, their size or their corporate status, they have a wide range of stakeholders. Examples of entities that are not listed entities, but where communication of auditor independence may be appropriate, include public sector entities, credit institutions, insurance companies, and retirement benefit funds. On the other hand, there may be situations where communications regarding independence may not be relevant, for example, where all of those charged with governance have been informed of relevant facts through their management activities. This is particularly likely where the entity is owner-managed, and the auditor's firm and network firms have little involvement with the entity beyond a financial statement audit.

Supplementary Matters (Ref: Para. 3)

- A24. The oversight of management by those charged with governance includes ensuring that the entity designs, implements and maintains appropriate internal control with regard to reliability of financial reporting, effectiveness and efficiency of operations and compliance with applicable laws and regulations.
- A25. The auditor may become aware of supplementary matters that do not necessarily relate to the oversight of the financial reporting process but which are, nevertheless, likely to be significant to the responsibilities of those charged with governance in overseeing the strategic direction of the entity or the entity's obligations related to accountability. Such matters may include, for example, significant issues regarding governance structures or processes, and significant decisions or actions by senior management that lack appropriate authorization.
- A26. In determining whether to communicate supplementary matters with those charged with governance, the auditor may discuss matters of this kind of which the auditor has become aware with the appropriate level of management, unless it is inappropriate to do so in the circumstances.
- A27. If a supplementary matter is communicated, it may be appropriate for the auditor to make those charged with governance aware that:
- (a) Identification and communication of such matters is incidental to the purpose of the audit, which is to form an opinion on the financial statements;

¹ ISA 200, "Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing", paragraph 14.

Denetçinin Bağımsızlığı (Bkz. Parag. 17)

- A21. Denetçinin, mali tablo denetimi görevlerine ilişkin olarak bağımsızlıkla ilgili gereklilikler dâhil ilgili etik gerekliliklere uyması gerekir.¹
- A22. İlişkiler, diğer hususlar ve alınan önlemler, görevin koşullarına göre değişmekle birlikte genel olarak şunları ele alır:
- (a) Kişisel çıkar tehditleri, özdeğerlendirme tehditleri, taraf tutma tehditleri, yakınlık tehditleri ve yıldırma amaçlı tehditler olarak sınıflandırılabilir bağımsızlığa yönelik tehditler.
- (b) Meslek, mevzuat veya düzenlemenin belirlediği önlemler, kuruluş bünyesindeki önlemler ve firmanın kendi sistemleri ve prosedürleri bünyesindeki önlemler.
- 17(a) paragrafının gerekli kıldığı iletişim, ilgili etik gerekliliklerin sehvence ihlal edilmesini içerebilir çünkü bu gereklilikler denetçinin bağımsızlığıyla ve yapılan veya önerilen düzeltici işlemlerle ilgilidir.
- A23. Borsada kayıtlı kuruluşlar söz konusu olduğunda geçerli olan denetçinin bağımsızlığıyla ilgili bildirim gereklilikleri, diğer bazı kuruluşlar –özellikle kamu menfaati açısından önemli olabilen kuruluşlar– söz konusu olduğunda da ilgili olabilir çünkü faaliyetleri, büyüklükleri veya kurumsal statüleri nedeniyle bunların çok sayıda paydaşı vardır. Borsada kayıtlı olmayan ancak denetçi bağımsızlığının bildirilmesinin uygun olduğu kuruluşlara örnek olarak kamu kurumları, kredi kuruluşları, sigorta şirketleri ve emeklilik maaş fonları sayılabilir. Diğer yandan bağımsızlığa ilişkin bildirimlerin ilgili olmadığı, örneğin yönetimden sorumlu olanların hepsinin idari faaliyetleri nedeniyle ilgili olaylardan haberdar edildiği durumlar olabilir. Bu durum, özellikle kuruluş işletme sahibi tarafından yönetildiğinde ve denetçinin firması ve denetim ağına dâhil firmaların mali tablo denetimi dışında kuruluşla çok az ilişkisi olduğunda olasıdır.

Ek Hususlar (Bkz. Parag. 3)

- A24. İdarenin yönetimden sorumlu olanlar tarafından gözetimi; mali raporlamanın güvenilirliğine, faaliyetlerin etkinliği ve verimliliğine ve de ilgili yasal veya idari düzenlemelere uygunluğa ilişkin olarak kuruluşun uygun iç kontrolü tasarlaması, uygulaması ve muhafaza etmesinin sağlanmasını içerir.
- A25. Denetçi, mali raporlama sürecinin gözetimiyle ilgisi olmayabilecek fakat yönetimden sorumlu olanların kuruluşun stratejik yönünü veya kuruluşun hesap verme sorumluluğuyla ilgili yükümlülüklerini gözetme sorumluluğu bakımından önemli olabilecek ek hususların farkına varabilir. Bu tür hususlar arasında örneğin yönetim yapıları veya süreçleriyle ilgili önemli konular ve üst yönetim tarafından uygun onaylar olmadan alınan önemli karar veya eylemler sayılabilir.
- A26. Denetçi; ek hususları yönetimden sorumlu olanlara bildirme konusunda karar verirken, mevcut şartlar altında uygunsuz olmadığı takdirde, farkına vardığı bu tür hususları uygun idari kademeye görüşebilir.
- A27. Ek bir hususun bildirilmesi halinde denetçinin yönetimden sorumlu olanları şu konular hakkında bilgilendirmesi uygun olabilir:
- (a) Bu tür hususların tespit edilmesi ve bildirilmesi, denetimin mali tablolar hakkında bir görüş oluşturma amacının arzi bir sonucudur.

¹ ISA 200, “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi”, paragraf 14.

- (b) No procedures were carried out with respect to the matter other than any that were necessary to form an opinion on the financial statements; and
- (c) No procedures were carried out to determine whether other such matters exist.

The Communication Process

Establishing the Communication Process (Ref: Para. 18)

- A28. Clear communication of the auditor's responsibilities, the planned scope and timing of the audit, and the expected general content of communications helps establish the basis for effective two-way communication.
- A29. Matters that may also contribute to effective two-way communication include discussion of:
- The purpose of communications. When the purpose is clear, the auditor and those charged with governance are better placed to have a mutual understanding of relevant issues and the expected actions arising from the communication process.
 - The form in which communications will be made.
 - The person(s) in the audit team and amongst those charged with governance who will communicate regarding particular matters.
 - The auditor's expectation that communication will be two-way, and that those charged with governance will communicate with the auditor matters they consider relevant to the audit, for example, strategic decisions that may significantly affect the nature, timing and extent of audit procedures, the suspicion or the detection of fraud, and concerns with the integrity or competence of senior management.
 - The process for taking action and reporting back on matters communicated by the auditor.
 - The process for taking action and reporting back on matters communicated by those charged with governance.
- A30. The communication process will vary with the circumstances, including the size and governance structure of the entity, how those charged with governance operate, and the auditor's view of the significance of matters to be communicated. Difficulty in establishing effective two-way communication may indicate that the communication between the auditor and those charged with governance is not adequate for the purpose of the audit (see paragraph A44).

Considerations Specific to Smaller Entities

- A31. In the case of audits of smaller entities, the auditor may communicate in a less structured manner with those charged with governance than in the case of listed or larger entities.

Communication with Management

- A32. Many matters may be discussed with management in the ordinary course of an audit, including matters required by this ISA to be communicated with those charged with governance. Such discussions recognize management's executive responsibility for the conduct of the entity's operations and, in particular, management's responsibility for the preparation of the financial statements.
- A33. Before communicating matters with those charged with governance, the auditor may discuss them with management, unless that is inappropriate. For example, it may not be appropriate to discuss questions of management's competence or integrity with management.

- (b) Konuyla ilgili olarak mali tablolar hakkında bir görüş oluşturmak için gereken prosedürler dışında hiçbir prosedür gerçekleştirilmemiştir.
- (c) Bu tür başka bir husus olup olmadığını belirlemek için hiçbir prosedür gerçekleştirilmemiştir.

İletişim Süreci

İletişim Sürecinin Kurulması (Bkz. Parag. 18)

- A28. Denetçinin sorumlulukları, denetimin planlanan kapsamı ve zamanlaması ve de bildirimlerin beklenen genel içeriğinin net biçimde bildirilmesi; etkin bir ikili iletişim için temel oluşturulmasına yardımcı olur.
- A29. Aşağıdaki hususların görüşülmesi de etkin bir ikili iletişim sağlanmasına katkıda bulunabilir:
- İletişimin amacı. Amaç net olduğunda denetçi ve yönetimden sorumlu olanlar, iletişim sürecinin ortaya çıkaracağı beklenen eylemler ve ilgili hususlara dair mutabakata varmak için daha iyi bir konumda olur.
 - Yapılacak olan bildirimlerin şekli.
 - Denetim ekibinden ve yönetimden sorumlu olanlar arasından belli konularda iletişim kurulacak kişi veya kişiler.
 - İletişimin iki yönlü olacağına ve yönetimden sorumlu olanların denetçiye denetimle ilgili olduğunu düşündükleri –örneğin denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamını önemli ölçüde etkileyebilecek stratejik kararlar, hile şüphesi veya tespiti, üst yönetimin dürüstlüğü veya yeterliliği konusundaki endişeler gibi– konuları bildireceğine dair denetçinin beklentisi.
 - Denetçinin bildirdiği konularda gerekli adımları atma ve geri raporlamada bulunma süreci.
 - Yönetimden sorumlu olanların bildirdiği konularda gerekli adımları atma ve geri raporlamada bulunma süreci.
- A30. İletişim süreci; kuruluşun büyüklüğü ve yönetim yapısı, yönetimden sorumlu olanların nasıl çalıştığı ve denetçinin bildirilecek konuların önemine dair görüşü gibi koşullara göre değişecektir. Etkin bir ikili iletişim kurulmasında zorluk yaşanması, denetçi ile yönetimden sorumlu olanlar arasındaki iletişimin denetimin amaçları bakımından yeterli olmadığına işaret edebilir (bkz. paragraf A44).

Küçük Ölçekli Kuruluşlara Özgü Konular

- A31. Küçük ölçekli kuruluşların denetimleri söz konusu olduğunda denetçi, yönetimden sorumlu olanlarla borsada kayıtlı kuruluşlar ya da büyük ölçekli kuruluşlara kıyasla daha esnek bir şekilde iletişim kurabilir.

İdare ile İletişim

- A32. Denetimin normal gidişatı içerisinde bu ISA uyarınca yönetimden sorumlu olanlara bildirilmesi gereken konular dâhil idareyle birçok konu görüşülebilir. Bu tür görüşmelerde idarenin kuruluşun faaliyetlerinin yürütülmesine yönelik icra sorumluluğu ve özellikle idarenin mali tabloların hazırlanmasına yönelik sorumluluğu tanınır.
- A33. Denetçi; yönetimden sorumlu olanlara bildirmeden önce uygunsuz olmadığı takdirde konuları idare ile görüşebilir. Örneğin idarenin yeterlik veya dürüstlüğüne dair şüpheleri idareyle görüşmek uygun olmayabilir.

In addition to recognizing management's executive responsibility, these initial discussions may clarify facts and issues, and give management an opportunity to provide further information and explanations. Similarly, when the entity has an internal audit function, the auditor may discuss matters with the internal auditor before communicating with those charged with governance.

Communication with Third Parties

- A34. Those charged with governance may wish to provide third parties, for example, bankers or certain regulatory authorities, with copies of a written communication from the auditor. In some cases, disclosure to third parties may be illegal or otherwise inappropriate. When a written communication prepared for those charged with governance is provided to third parties, it may be important in the circumstances that the third parties be informed that the communication was not prepared with them in mind, for example, by stating in written communications with those charged with governance:
- (a) That the communication has been prepared for the sole use of those charged with governance and, where applicable, the group management and the group auditor, and should not be relied upon by third parties;
 - (b) That no responsibility is assumed by the auditor to third parties; and
 - (c) Any restrictions on disclosure or distribution to third parties.
- A35. In some jurisdictions the auditor may be required by law or regulation to, for example:
- Notify a regulatory or enforcement body of certain matters communicated with those charged with governance. For example, in some countries the auditor has a duty to report misstatements to authorities where management and those charged with governance fail to take corrective action;
 - Submit copies of certain reports prepared for those charged with governance to relevant regulatory or funding bodies, or other bodies such as a central authority in the case of some public sector entities; or
 - Make reports prepared for those charged with governance publicly available.
- A36. Unless required by law or regulation to provide a third party with a copy of the auditor's written communications with those charged with governance, the auditor may need the prior consent of those charged with governance before doing so.

Forms of Communication (Ref: Para. 19–20)

- A37. Effective communication may involve structured presentations and written reports as well as less structured communications, including discussions. The auditor may communicate matters other than those identified in paragraphs 19 and 20 either orally or in writing. Written communications may include an engagement letter that is provided to those charged with governance.
- A38. In addition to the significance of a particular matter, the form of communication (for example, whether to communicate orally or in writing, the extent of detail or summarization in the communication, and whether to communicate in a structured or unstructured manner) may be affected by such factors as:
- Whether the matter has been satisfactorily resolved.
 - Whether management has previously communicated the matter.
 - The size, operating structure, control environment, and legal structure of the entity.

İdarenin icra sorumluluğunun tanınmasına ek olarak bu ilk görüşmeler, konular ve sorunları netleştirebilir ve ilave bilgi ve açıklama sağlaması için idareye fırsat verebilir. Benzer şekilde kuruluşun bir iç denetim işlevi olduğu zaman denetçi, yönetimden sorumlu olanlarla iletişime geçmeden önce konuları iç denetçiyle görüşebilir.

Üçüncü Taraflarla İletişim

- A34. Yönetimden sorumlu olanlar; üçüncü taraflara, örneğin bankalara veya belli düzenleyici mercilere, denetçinin yaptığı yazılı bildirim nüşhalarını vermek isteyebilir. Bazı durumlarda üçüncü taraflara yapılan açıklamalar kanunsuz veya uygunsuz olabilir. Yönetimden sorumlu olanlar için hazırlanmış olan yazılı bir bildirim üçüncü taraflara verildiği zaman, üçüncü tarafların, söz konusu bildirimlerin onlar göz önünde bulundurulurken hazırlanmadığı konusunda bilgilendirilmeleri mevcut şartlar altında önemli olabilir. Bu şekilde bilgilendirme, örneğin yönetimden sorumlu olanlarla yapılan yazılı bildirimlerde aşağıdaki hususların belirtilmesiyle yapılabilir:
- Bildirimin sadece yönetimden sorumlu olanların ve uygun olduğu hallerde grup idaresi ile grup denetçisinin kullanımı için hazırlandığı ve üçüncü taraflarca temel alınmaması gerektiği.
 - Denetçinin üçüncü taraflara karşı hiçbir sorumluluk üstlenmediği.
 - Üçüncü taraflara yönelik açıklama veya dağıtım kısıtlamaları.
- A35. Bazı yetki alanlarında yasal veya idari düzenlemeler denetçinin örneğin şunları yapmasını zorunlu kılabilir:
- Yönetimden sorumlu olanlara bildirilmiş olan belli konuların bir düzenleyici veya mevzuatı uygulayıcı kuruma bildirilmesi. Örneğin bazı ülkelerde idarenin ve yönetimden sorumlu olanların düzeltici önlem almaması durumunda denetçinin yanlış bildirimleri ilgili mercilere raporlama görevi vardır.
 - Yönetimden sorumlu olanlar için hazırlanmış belli raporların nüşhalarının ilgili düzenleyici kurumlara veya finansman kuruluşlarına veya bazı kamu kurumları söz konusu olduğunda merkezi otorite gibi başka kurumlara sunulması.
 - Yönetimden sorumlu olanlar için hazırlanmış raporların kamuoyuna sunulması.
- A36. Yasal veya idari düzenlemeler, denetçinin yönetimden sorumlu olanlarla yaptığı yazılı bildirimlerin bir nüshasının üçüncü bir tarafa verilmesini zorunlu kılmıyorsa denetçi, bunu yapmak için önce yönetimden sorumlu olanların ön onayını alır.

İletişim Türleri (Bkz. Parag. 19–20)

- A37. Etkin iletişim; planlı sunumları, yazılı raporları ve görüşmeler gibi planlı olmayan diğer iletişim biçimlerini içerebilir. Denetçi, 19 ve 20. paragraflarda belirtilenler dışındaki konuları sözlü ya da yazılı olarak bildirebilir. Yazılı bildirimler, yönetimden sorumlu olanlara verilen bir görev yazısını içerebilir.
- A38. Belli bir konunun önemine ek olarak iletişim şekli de (örneğin sözlü mü yoksa yazılı mı bildirim yapılacağı, bildirimde ne seviyede detay veya özet verileceği ve planlanarak mı yoksa planlanmadan mı iletişim kurulacağı) aşağıdaki gibi faktörlerden etkilenebilir:
- Konunun tatmin edici şekilde çözülüp çözülmediği.
 - İdarenin konuyu daha önceden bildirip bildirmediği.
 - Kuruluşun büyüklüğü, faaliyet yapısı, kontrol ortamı ve yasal yapısı.

- In the case of an audit of special purpose financial statements, whether the auditor also audits the entity's general purpose financial statements.
- Legal requirements. In some jurisdictions, a written communication with those charged with governance is required in a prescribed form by local law.
- The expectations of those charged with governance, including arrangements made for periodic meetings or communications with the auditor.
- The amount of ongoing contact and dialogue the auditor has with those charged with governance.
- Whether there have been significant changes in the membership of a governing body.

A39. When a significant matter is discussed with an individual member of those charged with governance, for example, the chair of an audit committee, it may be appropriate for the auditor to summarize the matter in later communications so that all of those charged with governance have full and balanced information.

Timing of Communications (Ref: Para. 21)

A40. The appropriate timing for communications will vary with the circumstances of the engagement. Relevant circumstances include the significance and nature of the matter, and the action expected to be taken by those charged with governance. For example:

- Communications regarding planning matters may often be made early in the audit engagement and, for an initial engagement, may be made as part of agreeing the terms of the engagement.
- It may be appropriate to communicate a significant difficulty encountered during the audit as soon as practicable if those charged with governance are able to assist the auditor to overcome the difficulty, or if it is likely to lead to a modified opinion. Similarly, the auditor may communicate orally to those charged with governance as soon as practicable significant deficiencies in internal control that the auditor has identified, prior to communicating these in writing as required by ISA 265.¹ Communications regarding independence may be appropriate whenever significant judgments are made about threats to independence and related safeguards, for example, when accepting an engagement to provide non-audit services, and at a concluding discussion. A concluding discussion may also be an appropriate time to communicate findings from the audit, including the auditor's views about the qualitative aspects of the entity's accounting practices.
- When auditing both general purpose and special purpose financial statements, it may be appropriate to coordinate the timing of communications.

A41. Other factors that may be relevant to the timing of communications include:

- The size, operating structure, control environment, and legal structure of the entity being audited.
- Any legal obligation to communicate certain matters within a specified timeframe.
- The expectations of those charged with governance, including arrangements made for periodic meetings or communications with the auditor.

¹ ISA 265, paragraphs 9 and A14.

- Özel amaçlı mali tabloların denetimi söz konusu olduğunda, denetçinin aynı zamanda kuruluşun genel amaçlı mali tablolarını da denetleyip denetlemediği.
- Yasal gereklilikler. Bazı yetki alanlarında yönetimden sorumlu olanlara yapılacak yazılı bildirimlerin, yerel kanunlarda öngörüldüğü şekilde yapılması gerekir.
- Denetçiyle periyodik toplantılar veya iletişimler için yapılan düzenlemeler dâhil olmak üzere yönetimden sorumlu olanların beklentileri.
- Denetçinin yönetimden sorumlu olanlarla sürdürdüğü iletişim ve diyalogun yoğunluğu.
- Yönetim kurulu üyeliğinde önemli değişiklikler olup olmadığı.

A39. Yönetimden sorumlu olanların münferit bir üyesiyle örneğin denetim komitesi başkanıyla önemli bir konu görüşüldüğü zaman denetçinin, yönetimden sorumlu olanların hepsinin tam ve dengeli bilgi sahibi olabilmesi için konuyu sonraki bildirimlerde özetlemesi uygun olabilir.

İletişimlerin Zamanlaması (Bkz. Parag. 21)

A40. İletişimlere yönelik uygun zamanlama, görevin koşullarıyla birlikte değişecektir. İlgili koşullar arasında konunun önemi ve niteliği ile yönetimden sorumlu olanların atması beklenen adımlar sayılabilir. Örneğin:

- Planlama konularıyla ilgili iletişim, genelde denetim görevinin başlarında ve ilk denetim görevi söz konusu olduğunda görevin şartları üzerinde mutabakata varılmasının bir parçası olarak yapılabilir.
- Yönetimden sorumlu olanların denetim sırasında karşılaşılan önemli bir zorluğu aşmak konusunda denetçiye yardım edebilecek olması veya bu zorluğun değişikliğe uğramış görüşe yol açacak olması halinde, söz konusu zorluğu mümkün olan en kısa zamanda bildirmek uygun olabilir. Benzer şekilde denetçi; iç denetimde tespit ettiği önemli zafiyetleri, ISA 265'in öngördüğü şekilde yazılı olarak bildirmeden önce mümkün olan en kısa zamanda sözlü olarak yönetimden sorumlu olanlara bildirebilir.¹ Bağımsızlıkla ilgili bildirimler, bağımsızlığa ve ilgili teminatlara yönelik tehditler hakkında önemli yargılara varıldığı zaman –örneğin denetim dışı hizmetlerin sağlanacağı bir görevi kabul ederken ve nihai görüşmelerde– uygun olabilir. Nihai bir görüşme; aynı zamanda denetçinin, kuruluşa ait muhasebe uygulamalarının nitel özellikleri hakkındaki görüşlerini de içeren denetim bulgularını bildirmek için uygun bir zaman olabilir.
- Hem genel amaçlı hem de özel amaçlı mali tabloları denetlerken bildirimlerin zamanlamasını koordine etmek uygun olabilir.

A41. İletişimlerin zamanlamasıyla ilgili olabilecek diğer faktörler arasında şunlar sayılabilir:

- Denetlenen kuruluşun büyüklüğü, faaliyet yapısı, kontrol ortamı ve yasal yapısı.
- Belli konuları belirli bir zaman içerisinde bildirmeye yönelik yasal yükümlülük.
- Denetçiyle periyodik toplantılar veya iletişimler için yapılan düzenlemeler dâhil olmak üzere yönetimden sorumlu olanların beklentileri.

¹ ISA 265, paragraf 9 ve A14.

- The time at which the auditor identifies certain matters, for example, the auditor may not identify a particular matter (for example, noncompliance with a law) in time for preventive action to be taken, but communication of the matter may enable remedial action to be taken.

Adequacy of the Communication Process (Ref: Para. 22)

A42. The auditor need not design specific procedures to support the evaluation of the two-way communication between the auditor and those charged with governance; rather, that evaluation may be based on observations resulting from audit procedures performed for other purposes. Such observations may include:

- The appropriateness and timeliness of actions taken by those charged with governance in response to matters raised by the auditor. Where significant matters raised in previous communications have not been dealt with effectively, it may be appropriate for the auditor to inquire as to why appropriate action has not been taken, and to consider raising the point again. This avoids the risk of giving an impression that the auditor is satisfied that the matter has been adequately addressed or is no longer significant.
- The apparent openness of those charged with governance in their communications with the auditor.
- The willingness and capacity of those charged with governance to meet with the auditor without management present.
- The apparent ability of those charged with governance to fully comprehend matters raised by the auditor, for example, the extent to which those charged with governance probe issues, and question recommendations made to them.
- Difficulty in establishing with those charged with governance a mutual understanding of the form, timing and expected general content of communications.
- Where all or some of those charged with governance are involved in managing the entity, their apparent awareness of how matters discussed with the auditor affect their broader governance responsibilities, as well as their management responsibilities.
- Whether the two-way communication between the auditor and those charged with governance meets applicable legal and regulatory requirements.

A43. As noted in paragraph 4, effective two-way communication assists both the auditor and those charged with governance. Further, ISA 315 identifies participation by those charged with governance, including their interaction with internal audit, if any, and external auditors, as an element of the entity's control environment.¹ Inadequate two-way communication may indicate an unsatisfactory control environment and influence the auditor's assessment of the risks of material misstatements. There is also a risk that the auditor may not have obtained sufficient appropriate audit evidence to form an opinion on the financial statements.

A44. If the two-way communication between the auditor and those charged with governance is not adequate and the situation cannot be resolved, the auditor may take such actions as:

- Modifying the auditor's opinion on the basis of a scope limitation.
- Obtaining legal advice about the consequences of different courses of action.
- Communicating with third parties (for example, a regulator), or a higher authority in the governance structure that is outside the entity, such as the owners of a business (for example, shareholders in a general meeting), or the responsible government minister or parliament in the public sector.

¹ ISA 315, paragraph A70.

- Denetçinin belli konuları saptadığı süre: Örneğin denetçi, belli bir konuyu (örneğin kanuna uygunsuzluk durumunu) önleyici tedbirlerin alınabilmesi için zamanında tespit edemeyebilir ancak konunun bildirilmesi düzeltici işlemlerin yapılmasına imkân verebilir.

İletişim Sürecinin Yeterliliği (Bkz. Parag. 22)

A42. Denetçinin yönetimden sorumlu olanlar ile denetçi arasındaki ikili iletişime yönelik değerlendirmeyi desteklemek için belirli prosedürler tasarlaması gerekmez ancak bu değerlendirme, başka amaçlarla gerçekleştirilen denetim prosedürlerinden kaynaklanan gözlemlere dayalı olabilir. Bu tür gözlemler şunları içerebilir:

- Denetçinin gündeme getirdiği konular karşısında yönetimden sorumlu olanlar tarafından atılan adımların uygunluğu ve zamanlılığı. Önceki iletişimlerde gündeme getirilen önemli konuların etkin şekilde ele alınmaması durumunda, denetçinin neden uygun adım atılmadığını sorgulaması ve konuyu tekrar gündeme getirmesi uygun olabilir. Bu, denetçinin konunun layığıyla ele alındığı veya artık önemli olmadığı konusunda tatmin olduğu şeklinde bir izlenim oluşması riskini engeller.
- Yönetimden sorumlu olanların, denetçiyle iletişimindeki açıklığı.
- Yönetimden sorumlu olanların, idarenin yokluğunda denetçiyle görüşme konusundaki istekliliği ve kapasitesi.
- Yönetimden sorumlu olanların, denetçinin gündeme getirdiği konuları bütünüyle anlama konusunda görünürdeki yetisi: örneğin yönetimden sorumlu olanların sorunları ne derece incelediği ve verilen tavsiyeleri ne derece sorguladığı.
- Yönetimden sorumlu olanlarla iletişimlerin şekli, zamanlaması ve beklenen genel içeriği konusunda mutabakata varmanın zorluğu.
- Yönetimden sorumlu olanların bir kısmının veya hepsinin kuruluşun idaresinde yer almaları durumunda, denetçiyle görüşülen konuların genel yönetim sorumluluklarını ve idari sorumluluklarını nasıl etkilediğine dair görünürdeki farkındalıkları.
- Yönetimden sorumlu olanlar ve denetçi arasındaki ikili iletişimin, geçerli yasal ve düzenleyici gereklilikleri karşılayıp karşılamadığı.

A43. 4. paragrafta belirtildiği üzere etkin bir ikili iletişim, hem denetçiye hem de yönetimden sorumlu olanlara yardımcı olur. Ayrıca ISA 315; dış denetçilerin ve varsa iç denetimle etkileşimleri dâhil yönetimden sorumlu olanların katılımcı yaklaşımını, kuruluşun kontrol ortamının bir unsuru olarak tanımlar.¹ Yetersiz ikili iletişim, tatmin edici düzeyde olmayan bir kontrol ortamına işaret edebilir ve denetçinin önemli yanlış bildirim risklerine dair değerlendirmesini etkileyebilir. Ayrıca denetçinin, mali tablolar hakkında görüş oluşturmak için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememiş olması gibi bir risk de vardır.

A44. Yönetimden sorumlu olanlar ve denetçi arasındaki ikili iletişimin yeterli olmaması ve sorunun çözülememesi halinde denetçinin atabileceği adımlar arasında şunlar vardır:

- Denetçi görüşünün, kapsam sınırlandırmasına dayanılarak değiştirilmesi.
- Farklı eylem planlarının sonuçları hakkında hukuki tavsiye alınması.
- Üçüncü taraflarla (örneğin bir düzenleyici) veya işletme sahipleri gibi kuruluş dışı yönetim yapısındaki daha üst bir makamla (örneğin genel kuruldaki hissedarlar) veya kamu sektöründe sorumlu bakanla veya parlamentoyla iletişim kurulması.

¹ ISA 315, paragraf A70.

- Withdrawing from the engagement, where withdrawal is possible under applicable law or regulation.

Documentation (Ref: Para. 23)

- A45. Documentation of oral communication may include a copy of minutes prepared by the entity retained as part of the audit documentation where those minutes are an appropriate record of the communication.

- İlgili idari veya yasal düzenlemeler kapsamında mümkün olması halinde görevden çekilme.

Belgelendirme (Bkz. Parag. 23)

- A45. Kuruluş tarafından hazırlanan ve denetimin belgelendirilmesinin bir parçası olarak muhafaza edilen tutanakların iletişimin uygun bir kaydı olması halinde, sözlü bildirimlere ait belgelendirme, bu tutanakların nüshalarını içerebilir.

Appendix 1

(Ref: Para. 3)

Specific Requirements in ISQC 1 and Other ISAs that Refer to Communications with Those Charged With Governance

This appendix identifies paragraphs in ISQC 1¹ and other ISAs in effect for audits of financial statements for periods beginning on or after December 15, 2009 that require communication of specific matters with those charged with governance. The list is not a substitute for considering the requirements and related application and other explanatory material in ISAs.

- ISQC 1, “Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Financial Statements, and Other Assurance and Related Services Engagements” – paragraph 30(a)
- ISA 240, “The Auditor’s Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements” – paragraphs 21, 38(c)(i) and 40–42
- ISA 250, “Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements” – paragraphs 14, 19 and 22–24
- ISA 265, “Communicating Deficiencies in Internal Control to Those Charged with Governance and Management” – paragraph 9
- ISA 450, “Evaluation of Misstatements Identified during the Audit” – paragraphs 12–13
- ISA 505, “External Confirmations” – paragraph 9
- ISA 510, “Initial Audit Engagements – Opening Balances” – paragraph 7
- ISA 550, “Related Parties” – paragraph 27
- ISA 560, “Subsequent Events” – paragraphs 7(b)–(c), 10(a), 13(b), 14(a) and 17
- ISA 570, “Going Concern” – paragraph 23
- ISA 600, “Special Considerations – Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors)” – paragraph 49
- ISA 705, “Modifications to the Opinion in the Independent Auditor’s Report” – paragraphs 12, 14, 19(a) and 28
- ISA 706, “Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraphs in the Independent Auditor’s Report” – paragraph 9
- ISA 710, “Comparative Information—Corresponding Figures and Comparative Financial Statements” – paragraph 18
- ISA 720, “The Auditor’s Responsibilities Relating to Other Information in Documents Containing Audited Financial Statements” – paragraphs 10, 13 and 16

¹ ISQC 1, “Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Financial Statements, and Other Assurance and Related Services Engagements”.

Ek 1

(Bkz. Parag. 3)

ISQC 1’de ve Diğer ISA’larda Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim Konusuna Değinen Belirli Gereklilikler

Bu ek, 15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan dönemlere ait mali tablo denetimleri için geçerli olan ve belirli konuların yönetimden sorumlu olanlara bildirilmesini gerektiren ISQC 1¹ ve diğer ISA’lardaki paragrafları göstermektedir. Bu liste, ISA’lardaki gereklilikler ve ilgili uygulama ve açıklayıcı diğer materyallerin dikkate alınması için bir alternatif değildir.

- ISQC 1, “Mali Tabloların Denetimi ve Gözden Geçirilmesi ile Diğer Güvence Görevlerini ve İlgili Hizmetleri Yürüten Firmalar için Kalite Kontrolü” – paragraf 30(a)
- ISA 240, “Mali Tablo Denetiminde Denetçinin Hileyle İlgili Sorumlulukları” – paragraf 21, 38(c)(i) ve 40–42
- ISA 250, “Mali Tablo Denetiminde Yasal ve İdari Düzenlemelerin Dikkate Alınması” – paragraf 14, 19 ve 22–24
- ISA 265, “İç Kontrol Zafiyetlerinin Yönetimden Sorumlu Olanlara ve İdareye Bildirilmesi” – paragraf 9
- ISA 450, “Denetim Sırasında Tespit Edilen Yanlış Bildirimlerin Değerlendirilmesi” – paragraf 12–13
- ISA 505, “Dış Teyitler” – paragraf 9
- ISA 510, “İlk Denetim Görevleri – Açılış Bakiyeleri” – paragraf 7
- ISA 550, “İlgili Taraflar” – paragraf 27
- ISA 560, “Takip Eden Olaylar” – paragraf 7(b)–(c), 10(a), 13(b), 14(a) ve 17
- ISA 570, “İşletmenin Sürekliliği” – paragraf 23
- ISA 600, “Özel Hususlar – Grup Mali Tablo Denetimleri (Bileşen Denetçilerinin Çalışması Dâhil)” – paragraf 49
- ISA 705, “Bağımsız Denetçi Raporundaki Görüşlerde Değişiklikler” – paragraf 12, 14, 19(a) ve 28
- ISA 706, “Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Vurgulanan Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları” – paragraf 9
- ISA 710, “Karşılaştırmalı Bilgiler– Karşılık Gelen Değerler ve Karşılaştırmalı Mali Tablolar” – paragraf 18
- ISA 720, “Denetlenen Mali Tabloları İçeren Belgelerde Yer Alan Diğer Bilgilere İlişkin Denetçinin Sorumlulukları” – paragraf 10, 13 ve 16

¹ ISQC 1, “Mali Tabloların Denetimi ve Gözden Geçirilmesi ile Diğer Güvence Görevlerini ve İlgili Hizmetleri Yürüten Firmalar için Kalite Kontrolü”.

Appendix 2

(Ref: Para. 16(a), A17)

Qualitative Aspects of Accounting Practices

The communication required by paragraph 16(a), and discussed in paragraph A17, may include such matters as:

Accounting Policies

- The appropriateness of the accounting policies to the particular circumstances of the entity, having regard to the need to balance the cost of providing information with the likely benefit to users of the entity's financial statements. Where acceptable alternative accounting policies exist, the communication may include identification of the financial statement items that are affected by the choice of significant accounting policies as well as information on accounting policies used by similar entities.
- The initial selection of, and changes in significant accounting policies, including the application of new accounting pronouncements. The communication may include: the effect of the timing and method of adoption of a change in accounting policy on the current and future earnings of the entity; and the timing of a change in accounting policies in relation to expected new accounting pronouncements.
- The effect of significant accounting policies in controversial or emerging areas (or those unique to an industry, particularly when there is a lack of authoritative guidance or consensus).
- The effect of the timing of transactions in relation to the period in which they are recorded.

Accounting Estimates

- For items for which estimates are significant, issues discussed in ISA 540,¹ including, for example:
 - Management's identification of accounting estimates.
 - Management's process for making accounting estimates.
 - Risks of material misstatement.
 - Indicators of possible management bias.
 - Disclosure of estimation uncertainty in the financial statements.

Financial Statement Disclosures

- The issues involved, and related judgments made, in formulating particularly sensitive financial statement disclosures (for example, disclosures related to revenue recognition, remuneration, going concern, subsequent events, and contingency issues).
- The overall neutrality, consistency and clarity of the disclosures in the financial statements.

¹ ISA 540, "Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Accounting Estimates, and Related Disclosures".

Ek 2

(Bkz. Parag. 16(a), A17)

Muhasebe Uygulamalarının Nitel Özellikleri

16(a) paragrafında gerekli kılınan ve A17 paragrafında ele alınan iletişim, aşağıdakiler gibi hususları içerebilir:

Muhasebe Politikaları

- Bilgi sağlamanın maliyetini, kuruluşa ait mali tabloların kullanıcılarına muhtemel faydasıyla dengeleme ihtiyacı göz önüne alındığında muhasebe politikalarının, kuruluşun özel koşullarına uygunluğu. Kabul edilebilir alternatif muhasebe politikalarının mevcut olduğu durumlarda yapılacak bildirim, önemli muhasebe politikalarının seçiminden etkilenen mali tablo kalemlerinin tanımlanmasını ve benzer kuruluşlar tarafından kullanılan muhasebe politikaları hakkında bilgileri içerebilir.
- Yeni muhasebe kararlarının uygulanması dâhil olmak üzere önemli muhasebe politikalarının başlangıçtaki seçimi ve bu politikalardaki değişiklikler. İletişim şunları içerebilir: Muhasebe politikasındaki bir değişikliğin kabulünün zamanlaması ve yönteminin, kuruluşun şimdiki ve gelecekteki kazançları üzerindeki etkisi; yapılması beklenen yeni muhasebe kararlarıyla bağlantılı olarak muhasebe politikalarındaki bir değişikliğin zamanlaması.
- Önemli muhasebe politikalarının, ihtilafli veya yeni alanlardaki (veya bir endüstriye özgü alanlarda, özellikle güvenilir rehberlik veya uzlaşma olmadığında) etkisi.
- Kaydedildikleri dönemle ilgili olarak işlemlerin zamanlamasının etkisi.

Muhasebe Tahminleri

- Tahminlerin önemli olduğu kalemler söz konusu olduğunda ISA 540'ta¹ ele alınan hususlar arasında şunlar yer almaktadır:
 - İdarenin muhasebe tahminlerini tespit etmesi.
 - İdarenin muhasebe tahminlerinde bulunma süreci.
 - Önemli yanlış bildirim riskleri.
 - Muhtemel idari yanlışlık göstergeleri.
 - Mali tablolarda tahmin belirsizliğinin açıklanması.

Mali Tablo Açıklamaları

- Özellikle hassas mali tablo açıklamalarının belirtilmesinde dâhil edilen konular ve varılan ilgili yargılar (örneğin gelir tahakkuku, ödeme, işletmenin sürekliliği, takip eden olaylar ve acil durum konuları ile ilgili açıklamalar).
- Mali tablolardaki açıklamaların genel tarafsızlığı, tutarlılığı ve açıklığı.

¹ ISA 540, "Gerçeğe Uygun Değer Muhasebe Tahminlerini de İçeren Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Denetimi".

Related Matters

- The potential effect on the financial statements of significant risks, exposures and uncertainties, such as pending litigation, that are disclosed in the financial statements.
- The extent to which the financial statements are affected by unusual transactions, including non-recurring amounts recognized during the period, and the extent to which such transactions are separately disclosed in the financial statements.
- The factors affecting asset and liability carrying values, including the entity's bases for determining useful lives assigned to tangible and intangible assets. The communication may explain how factors affecting carrying values were selected and how alternative selections would have affected the financial statements.
- The selective correction of misstatements, for example, correcting misstatements with the effect of increasing reported earnings, but not those that have the effect of decreasing reported earnings.

İlgili Hususlar

- Mali tablolarda açıklanan, (devam eden davalar gibi) önemli riskler, maruz kalınan tehlikeler ve belirsizliklerin mali tablolar üzerindeki olası etkileri.
- Mali tabloların, dönem içinde gerçekleştirilen bir defaya mahsus tutarlar gibi olağandışı işlemlerden etkilenme derecesi ve bu tür işlemlerin mali tablolarda ayrı olarak açıklanma derecesi.
- Maddi ve maddi olmayan varlıklar için öngörülen kullanım süresini belirlemek için kuruluşun usulleri dâhil olmak üzere varlıkların ve borçların defter kıymetini etkileyen faktörler. İletişim, defter kıymetlerini etkileyen faktörlerin nasıl seçildiğini ve alternatif seçimlerin mali tabloları nasıl etkileyebileceğini açıklayabilir.
- Yanlış bildirimlere yönelik seçici düzeltme: örneğin bildirilen kazançları azaltma etkisi olan yanlış bildirimlerin değil bildirilen kazançları artırma etkisi olan yanlış bildirimlerin düzeltilmesi.