

**KURUL KARARI**

**Karar No:** 75935942-050.01.01 – [ 01 / 30 ]

**Karar Tarihi:** 19.04.2018

**Konu:** BDS 540 *Gere Uygun Deere İlişkin Olanlar Dâhil Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi*'nin Yayınlanması

660 sayılı KHK'nın 9'uncu maddesi uyarınca; uluslararası standartlarla uyum sağlamak üzere, Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu tarafından "ISA 540 *Auditing Accounting Estimates, Including Fair Value Accounting Estimates, and Related Disclosures*" başlığıyla yayınlanan Standardın mevzuata kazandırılması amacıyla BDS 540 *Gere Uygun Deere İlişkin Olanlar Dâhil Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi*'nin yayınlanmasına karar verilmiştir.

**BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 540**

**GERÇEĞE UYGUN DEĞERE İLİŞKİN OLANLAR DÂHİL MUHASEBE  
TAHMİNLERİNİN VE İLGİLİ AÇIKLAMALARIN  
BAĞIMSIZ DENETİM**

**GÜNCELLEMELER VE YÜRÜRLÜK TARİHLERİ**

- BDS 540 *Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Olanlar Dâhil Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi* Standardının ilk sürümü, 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 24/01/2014 tarihli ve 28892 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

# BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 540

## GERÇEĞE UYGUN DEĞERE İLİŞKİN OLANLAR DÂHİL MUHASEBE TAHMİNLERİNİN VE İLGİLİ AÇIKLAMALARIN BAĞIMSIZ DENETİMİ

### İÇİNDEKİLER

Paragraf

#### Giriş

Kapsam.....1

Muhasebe Tahminlerinin Niteliği.....2-4

Yürürlük Tarihi.....5

**Amaç**.....6

**Tanımlar**.....7

#### **Ana Hükümler**

Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Çalışmalar.....8-9

“Önemli Yanlışlık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi.....10-11

“Önemli Yanlışlık” Riski Olarak Değerlendirilen Risklere Karşı Yapılacak İşler.....12-14

Ciddi Risklere Karşı Uygulanacak İlâve Maddi Doğrulama Prosedürleri.....15-17

Muhasebe Tahminlerinin Makul Olup Olmadığının Değerlendirilmesi  
ve Yanlışlıkların Belirlenmesi.....18

Muhasebe Tahminleriyle İlgili Açıklamalar.....19-20

Yönetimin Muhtemel Tarafılılığına İlişkin Göstergeler.....21

Yazılı Beyanlar.....22

Belgelendirme.....23

#### **Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama**

Muhasebe Tahminlerinin Niteliği.....A1-A11

Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Çalışmalar.....A12-A44

“Önemli Yanlışlık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi.....A45-A51

“Önemli Yanlışlık” Riski Olarak Değerlendirilen Risklere Karşı Yapılacak İşler.....A52-A101

Ciddi Risklere Karşı Uygulanacak İlâve Maddi Doğrulama Prosedürleri.....A102-A115

Muhasebe Tahminlerinin Makul Olup Olmadığının Değerlendirilmesi  
ve Yanlışlıkların Belirlenmesi.....A116-A119

Muhasebe Tahminleriyle İlgili Açıklamalar.....A120-A123

Yönetimin Muhtemel Tarafılılığına İlişkin Göstergeler.....A124-A125

Yazılı Beyanlar.....A126-A127

Belgelendirme.....A128

Ek: Farklı Finansal Raporlama Çerçeveleri Kapsamında Gerçeğe Uygun Değer Ölçüm ve Açıklamaları

Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 540, “Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Olanlar Dâhil Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Denetimi”, Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 200, “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi” ile birlikte dikkate alınır.

# Giriş

## Kapsam

1. Bu Bağımsız Denetim Standardı (BDS), denetçinin, finansal tabloların denetiminde gerçeğe uygun değere ilişkin olanlar dâhil muhasebe tahminleri ve ilgili açıklamalara yönelik sorumluluklarını düzenler. Bu BDS özellikle, BDS 315<sup>1</sup> ve BDS 330<sup>2</sup> ile diğer ilgili BDS'lerin muhasebe tahminleriyle ilgili olarak nasıl uygulanacağı konusuna açıklık getirmektedir. Bu BDS'de ayrıca, münferit muhasebe tahminleriyle ilgili yanlışlıklara ilişkin hüküm ve açıklamalar ile yönetimin muhtemel taraflılığına ilişkin göstergeler yer almaktadır.

## Muhasebe Tahminlerinin Niteliği

2. Bazı finansal tablo kalemleri kesin olarak ölçülemez, sadece tahmin edilebilir. Bu BDS'nin amaçları doğrultusunda bu tür finansal tablo kalemleri, muhasebe tahminleri olarak ifade edilir. Yönetimin bir muhasebe tahminini oluştururken kullanabileceği bilgilerin niteliği ve güvenilirliği büyük ölçüde farklılık gösterir ve bu durum muhasebe tahminleriyle ilişkili tahmin belirsizliğinin derecesini etkiler. Dolayısıyla tahmin belirsizliğinin derecesi, muhasebe tahminlerinin yönetimin kasıtlı veya kasıtsız taraflılığına açık olması da dâhil olmak üzere, söz konusu tahminlere ilişkin “önemli yanlışlık” risklerini etkiler (Bkz.: A1-A11 paragrafları).
3. Muhasebe tahminlerinin ölçüm amacı, geçerli finansal raporlama çerçevesine ve raporlanan finansal kaleme bağlı olarak değişebilir. Bazı muhasebe tahminlerinin ölçüm amacı, muhasebe tahmini oluşturulması ihtiyacını doğuran bir veya daha fazla işlem, olay veya şartın sonucunu tahmin etmektir. Diğer muhasebe tahminleri açısından ise -gerçeğe uygun değere ilişkin birçok muhasebe tahmini dâhil- ölçüm amacı farklı olup, belirli bir tip varlık veya yükümlülüğün tahmini piyasa fiyatı gibi ölçüm tarihinde geçerli olan şartlara dayanan cari bir işlemin veya finansal tablo kaleminin değeri açısından ifade edilir. Örneğin, geçerli finansal raporlama çerçevesi gerçeğe uygun değer ölçümünün, geçmiş veya gelecekteki bir tarihte gerçekleştirilen bir işlemde ziyade piyasa şartlarında, bilgili ve istekli taraflar (bazen “piyasa katılımcıları” veya eşdeğeri olarak ifade edilir) arasında gerçekleştirilen, farazi cari bir işleme dayandırılmasını zorunlu tutabilir.<sup>3</sup>
4. Bir muhasebe tahmininin sonucu ile başlangıçta finansal tablolara alınan veya finansal tablolarda açıklanan tutar arasında farklılık olması, mutlaka finansal tablolarda yanlışlık bulunduğunu göstermez. Bu durum özellikle gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahminleri için söz konusudur, çünkü gözlemlenen herhangi bir sonuç, finansal tablolar için ölçümün tahmin edildiği tarihten sonraki olay veya şartlardan her zaman etkilenecektir.

<sup>1</sup> BDS 315, “İşletme ve Çevresini Tanıma Suretiyle ‘Önemli Yanlışlık’ Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi”

<sup>2</sup> BDS 330, “Bağımsız Denetçinin Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapacağı İşler”

<sup>3</sup> Finansal raporlama çerçeveleri arasında farklı gerçeğe uygun değer tanımları olabilir.

## **Yürürlük Tarihi**

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

## **Amaç**

6. Denetçinin amacı;
- (a) Gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahminleri dâhil, finansal tablolara alınan veya finansal tablolarda açıklanan muhasebe tahminlerinin geçerli finansal raporlama çerçevesi bağlamında makul olup olmadığı ve
- (b) Finansal tablolardaki ilgili açıklamaların geçerli finansal raporlama çerçevesi bağlamında yeterli olup olmadığı,
- hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmektir.

## **Tanımlar**

7. Aşağıdaki terimler BDS’lerde, karşılarında belirtilen anlamlarıyla kullanılmıştır:
- (a) Denetçinin nokta tahmini veya denetçinin tahmin aralığı: Yönetimin nokta tahmininin değerlendirilmesinde kullanılmak üzere denetim kanıtından elde edilen bir büyüklük veya büyüklük aralığıdır.
- (b) Muhasebe tahmini: Kesin ölçüm yöntemlerinin olmaması durumunda parasal bir büyüklüğün yaklaşık olarak tahmin edilmesidir. Bu terim; hem tahmin belirsizliğinin olduğu durumlarda gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülen büyüklükler, hem de tahmin gerektiren diğer büyüklükler için kullanılır. Bu BDS’nin sadece gerçeğe uygun değer üzerinden yapılan bir ölçümü içeren muhasebe tahminlerini düzenlediği yerlerde, “gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahminleri” terimi kullanılır.
- (c) Muhasebe tahmininin sonucu: Muhasebe tahmininin konusu olan ve buna temel teşkil eden işlem, olay veya şartların gerçekleşmesi sonucunda ortaya çıkan gerçek parasal büyüklüktür.
- (ç) Tahmin belirsizliği: Bir muhasebe tahmininin ve ilgili açıklamaların, tahminin ölçümündeki kesinlikten yapısal olarak yoksun olmaya açıklığıdır.
- (d) Yönetimin nokta tahmini: Bir muhasebe tahmininin finansal tablolara alınması veya finansal tablolarda açıklanması için yönetim tarafından seçilen büyüklüktür.
- (e) Yönetimin taraflılığı: Yönetimin bilgilerin hazırlanmasında yansız olmamasıdır.

## Ana Hükümler

### Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Çalışmalar

8. Denetçi, BDS 315'in<sup>4</sup> zorunlu kıldığı üzere, işletmenin iç kontrolü dâhil, işletme ve işletme çevresini tanımak amacıyla risk değerlendirme prosedürlerini uygularken ve ilgili çalışmalarını yürütürken, muhasebe tahminleri açısından "önemli yanlışlık" risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesine dayanak oluşturması için aşağıdaki hususlar hakkında kanaat edinir (Bkz.: A12 paragrafı):
- (a) İlgili açıklamalar dâhil, geçerli finansal raporlama çerçevesinin muhasebe tahminleriyle ilgili hükümleri (Bkz.: A13-A15 paragrafları).
  - (b) Yönetimin; finansal tablolarda sunulması veya açıklanması gereken muhasebe tahminlerine sebep olabilecek işlem, olay ve şartları nasıl belirlediği. Denetçi bu konuya ilişkin kanaat edinirken, içinde bulunulan şartlarda meydana gelen ve yeni muhasebe tahminlerine yol açacak veya mevcut tahminleri revize etme ihtiyacı doğuracak nitelikteki değişiklikler hakkında yönetimi sorgular (Bkz.: A16-A21 paragrafları).
  - (c) Aşağıdakiler dâhil olmak üzere, muhasebe tahminlerinin dayandığı verilerin anlaşılması ve yönetimin muhasebe tahminlerini nasıl oluşturduğu (Bkz.: A22-A23 paragrafları):
    - (i) Uygun hâllerde model dâhil, muhasebe tahmininin oluşturulmasında kullanılan yöntem (metot) (Bkz.: A24-A26 paragrafları),
    - (ii) İlgili kontroller (Bkz.: A27-A28 paragrafları),
    - (iii) Yönetimin bir uzmandan faydalanıp faydalanmadığı (Bkz.: A29-A30 paragrafları),
    - (iv) Muhasebe tahminlerinin dayandığı varsayımlar (Bkz.: A31-A36 paragrafları),
    - (v) Muhasebe tahminlerinin oluşturulmasında kullanılan yöntemlerde önceki dönemlere göre bir değişiklik olup olmadığı veya bir değişiklik yapılmasının gerekip gerekmediği, bu tür durumların söz konusu olması hâlinde sebebi (Bkz.: A37 paragrafı) ve
    - (vi) Yönetimin tahmin belirsizliğinin etkisini değerlendirip değerlendirmedeği ve değerlendirmişse bunu nasıl yaptığı (Bkz.: A38 paragrafı).
9. Denetçi, önceki dönem finansal tablolarında yer alan muhasebe tahminlerinin sonucunu veya cari dönem için bunlar yeniden oluşturulmuş ise oluşturulan sonraki tahminleri gözden geçirir. Denetçi tarafından yapılan söz konusu gözden geçirmenin niteliği ve kapsamı; muhasebe tahminlerinin niteliğini ve gözden geçirme faaliyetinden elde edilen bilgilerin, cari döneme ait finansal tablolarda oluşturulan muhasebe tahminlerine ilişkin "önemli yanlışlık" risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesiyle ilgili olup olmadığını dikkate alır. Ancak bu gözden geçirme

<sup>4</sup> BDS 315, 5-6 ve 11-12 nci paragraflar

faaliyetinde amaç, önceki dönemlerde mevcut olan bilgilere dayanarak önceki dönemlerde varılmış olan yargılar hakkında şüphe oluşturmak değildir (Bkz.: A39-A44 paragrafları).

### **“Önemli Yanlışlık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi**

10. BDS 315<sup>5</sup>’de<sup>5</sup> zorunlu kılındığı üzere, “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi sırasında denetçi, bir muhasebe tahminiyle ilişkili tahmin belirsizliğinin derecesini değerlendirir (Bkz.: A45-A46 paragrafları).
11. Denetçi, kendi yargısına göre, yüksek tahmin belirsizliğine sahip olduğu belirlenen muhasebe tahminlerinin, ciddi risklere yol açıp açmadığına karar verir (Bkz.: A47-A51 paragrafları).

### **“Önemli Yanlışlık” Riski Olarak Değerlendirilen Risklere Karşı Yapılacak İşler**

12. Denetçi, “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirdiği risklere dayanarak (Bkz.: A52 paragrafı):
  - (a) Yönetimin, geçerli finansal raporlama çerçevesinin muhasebe tahminlerine ilişkin hükümlerini gerektiği gibi uygulayıp uygulamadığına (Bkz.: A53-A56 paragrafları) ve
  - (b) Muhasebe tahminlerinin oluşturulmasında kullanılan yöntemlerin uygun olup olmadığına, bu yöntemlerin tutarlı bir şekilde uygulanıp uygulanmadığına ve - varsa- muhasebe tahminlerinde veya söz konusu tahminlerin oluşturulmasında kullanılan yöntemde önceki döneme göre meydana gelen değişikliklerin içinde bulunulan şartlar altında uygun olup olmadığına (Bkz.: A57-A58 paragrafları), karar verir.
13. Denetçi, BDS 330<sup>6</sup>’un<sup>6</sup> zorunlu kıldığı üzere “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirdiği risklere karşılık verirken, muhasebe tahmininin niteliğini dikkate alarak aşağıdakilerden bir veya birkaçını yerine getirir (Bkz.: A59-A61 paragrafları):
  - (a) Denetçi raporu tarihine kadar meydana gelen olayların ilgili muhasebe tahminine ilişkin denetim kanıtı sağlayıp sağlamadığına karar verir (Bkz.: A62-A67 paragrafları).
  - (b) Yönetimin muhasebe tahminini nasıl oluşturduğunu ve söz konusu tahminin dayandığı verileri test eder. Denetçi bunu yaparken (Bkz.: A68-A70 paragrafları):
    - (i) Kullanılan ölçüm yönteminin içinde bulunulan şartlarda uygun olup olmadığını değerlendirir (Bkz.: A71-A76 paragrafları) ve
    - (ii) Yönetim tarafından kullanılan varsayımların, geçerli finansal raporlama çerçevesinin ölçüm amaçları ışığında makul olup olmadığını değerlendirir (Bkz.: A77-A83 paragrafları).

<sup>5</sup> BDS 315, 25 inci paragraf

<sup>6</sup> BDS 330, 5 inci paragraf



- (c) Yönetimin muhasebe tahmini oluşturma süreci (bu tahminleri nasıl oluşturduğu) üzerindeki kontrollerin işleyiş etkinliğini, uygun maddi doğrulama prosedürleriyle birlikte test eder (Bkz.: A84-A86 paragrafları).
- (ç) Yönetimin nokta tahminini değerlendirmek için bir nokta tahmini veya tahmin aralığı geliştirir. Bu amaçla (Bkz.: A87-A91 paragrafları):
  - (i) Yönetiminkinden farklı varsayım veya yöntemler kullanması durumunda denetçi; kendi nokta tahmininin veya tahmin aralığının, ilgili değişkenleri dikkate almasını sağlamak ve yönetimin nokta tahminine kıyasla var olan herhangi bir önemli farklılığı değerlendirmek amacıyla yönetimin varsayım veya yöntemleri hakkında yeterli kanaat edinir (Bkz.: A92 paragrafı).
  - (ii) Denetçi, bir tahmin aralığı kullanmanın uygun olduğu sonucuna varırsa bu aralığı, mevcut denetim kanıtlarına dayanarak tahmin aralığı kapsamındaki tüm sonuçların makul kabul edileceği yere kadar daraltır (Bkz.: A93-A95 paragrafları).

14. Denetçi, 12 nci paragrafta belirtilen hususlara karar verirken veya “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirdiği risklere 13 üncü paragrafta göre karşılık verirken, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için muhasebe tahminlerinin bir veya birden fazla yönüyle ilgili olarak, uzmanlık beceri veya bilgilerine ihtiyaç duyulup duyulmadığını mütalaa eder (Bkz.: A96-A101 paragrafları).

### **Ciddi Risklere Karşı Uygulanacak İlâve Maddi Doğrulama Prosedürleri**

#### *Tahmin Belirsizliği*

15. Ciddi risklere yol açan muhasebe tahminleri açısından BDS 330<sup>7</sup> hükümlerini yerine getirmek için uygulanan diğer maddi doğrulama prosedürlerine ek olarak denetçi (Bkz.: A102 paragrafı);
- (a) Yönetimin alternatif varsayım veya sonuçları nasıl dikkate aldığını, bunları neden reddettiğini veya bunları dikkate almamışsa muhasebe tahmini oluştururken tahmin belirsizliğini nasıl ele aldığını (Bkz.: A103-A106 paragrafları),
  - (b) Yönetimin, muhasebe tahminlerinde kullandığı önemli varsayımların makul olup olmadığını (Bkz.: A107-A109 paragrafları),
  - (c) Kullanılan önemli varsayımların daha makul hâle getirilmesiyle veya geçerli finansal raporlama çerçevesinin uygun bir şekilde uygulanmasıyla ilgili olan durumlarda, yönetimin belirli adımları atma niyetini ve kabiliyetini (Bkz.: A110 paragrafı),

değerlendirir.

16. Denetçinin yargısına göre yönetim, tahmin belirsizliğinin, muhasebe tahminleri üzerinde ciddi risklere yol açan etkilerini yeterli bir şekilde ele almamışsa, denetçi -

<sup>7</sup> BDS 330, 18 inci paragraf

gerekli görürse- muhasebe tahmininin makul olup olmadığının değerlendirileceği bir tahmin aralığı geliştirir (Bkz.: A111-A112 paragrafları).

#### *Finansal Tablolara Alma ve Ölçüm Kısıtları*

17. Denetçi, ciddi risklere yol açan muhasebe tahminleri açısından:
  - (a) Yönetimin, muhasebe tahminlerini finansal tablolara alma veya almama kararının (Bkz.: A113-A114 paragrafları) ve
  - (b) Muhasebe tahminleri için seçilen ölçüm esasının (Bkz.: A115 paragrafı), geçerli finansal raporlama çerçevesi hükümlerine uygun olup olmadığı hususunda yeterli ve uygun denetim kanıtı elde eder.

#### **Muhasebe Tahminlerinin Makul Olup Olmadığının Değerlendirilmesi ve Yanlışlıkların Belirlenmesi**

18. Denetçi, denetim kanıtlarına dayanarak, finansal tablolardaki muhasebe tahminlerinin, geçerli finansal raporlama çerçevesi kapsamında makul olup olmadığını veya yanlışlık içerip içermediğini değerlendirir (Bkz.: A116-A119 paragrafları).

#### **Muhasebe Tahminleriyle İlgili Açıklamalar**

19. Denetçi, muhasebe tahminlerine ilişkin olarak finansal tablolarda yer alan açıklamaların geçerli finansal raporlama çerçevesi hükümlerine uygun olup olmadığı hususunda yeterli ve uygun denetim kanıtı elde eder (Bkz.: A120-A121 paragrafları).
20. Ciddi risklere yol açan muhasebe tahminleri açısından denetçi, tahmin belirsizliğine ilişkin olarak finansal tablolarda yer alan açıklamaların yeterliliğini de geçerli finansal raporlama çerçevesi kapsamında değerlendirir (Bkz.: A122-A123 paragrafları).

#### **Yönetimin Muhtemel Tarafılığına İlişkin Göstergeler**

21. Yönetimin muhtemel tarafılığına ilişkin göstergelerin var olup olmadığını belirlemek amacıyla denetçi, yönetim tarafından muhasebe tahminlerinin oluşturulması sırasında varılan yargıları ve alınan kararları gözden geçirir. Münferit muhasebe tahminlerinin makul olup olmadığına ilişkin bir sonuca varılması açısından yönetimin muhtemel tarafılığına ilişkin göstergeler tek başına yanlışlık oluşturmaz (Bkz.: A124-A125 paragrafları).

#### **Yazılı Beyanlar**

22. Denetçi, yönetimden ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlardan muhasebe tahminlerinin oluşturulması sırasında kullanılan önemli varsayımların makul olup olmadığı konusunda yazılı beyan alır (Bkz.: A126-A127 paragrafları).

## Belgelendirme

23. Denetçi çalışma kâğıtlarına aşağıdaki hususları dâhil eder:<sup>8</sup>

- (a) Ciddi risklere yol açan muhasebe tahminlerinin makul olup olmadığı ve bunlara ilişkin açıklamaların uygunluğu konusunda denetçinin vardığı sonuçların dayanağı ve
- (b) Varsa, yönetimin muhtemel tarafılığına ilişkin göstergeler (Bkz.: A128 paragrafı).

---

<sup>8</sup> BDS 230, "Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi", 8-11 ve A6 paragrafları

## Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

### Muhasebe Tahminlerinin Niteliği (Bkz.: 2 nci paragraf)

- A1. Bazı finansal tablo kalemleri, işletme faaliyetlerinin doğasında bulunan belirsizliklerden dolayı sadece tahmin edilebilir. Ayrıca bir varlık, yükümlülük veya bir özkaynak bileşeninin belirli özellikleri ya da finansal raporlama çerçevesinde öngörülen ölçüm esası veya yöntemi, bir finansal tablo kalemini tahmin etme ihtiyacı doğurabilir. Bazı finansal raporlama çerçeveleri belirli ölçüm yöntemlerini ve finansal tablolarda yapılması gereken belirli açıklamaları öngörürken, diğer finansal raporlama çerçeveleri bu konularda daha az belirleyicidir. Bu BDS'nin Eki, gerçeğe uygun değer ölçüm ve açıklamalarını farklı finansal raporlama çerçeveleri kapsamında ele almaktadır.
- A2. Bazı muhasebe tahminleri görece daha düşük tahmin belirsizliği içerir ve daha düşük "önemli yanlışlık" risklerine sebep olabilir, örneğin:
- Karmaşık olmayan ticari faaliyetlerde bulunan işletmelerde oluşturulan muhasebe tahminleri.
  - Rutin işlemlerle ilgili oldukları için sık sık oluşturulan ve güncellenen muhasebe tahminleri.
  - Yayımlanmış faiz oranı verileri veya borsada işlem gören menkul kıymet fiyatları gibi kolaylıkla erişilebilen verilerden elde edilen muhasebe tahminleri. Bu tür veriler, gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahmini kapsamında "gözlemlenebilir" olarak ifade edilebilir.
  - Geçerli finansal raporlama çerçevesi tarafından öngörülen ölçüm yönteminin basit olduğu ve gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülmesi gereken varlık veya yükümlülüğe kolaylıkla uygulanabildiği durumlarda oluşturulan gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahminleri.
  - Muhasebe tahminini ölçmek için kullanılan modelin iyi bilinen veya genel kabul görmüş bir model olması durumunda, modelin varsayım veya girdilerinin gözlemlenebilir olması şartıyla, oluşturulan gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahminleri.
- A3. Ancak, özellikle önemli varsayımlara dayanan bazı muhasebe tahminlerinde, tahmin belirsizliği görece daha yüksek olabilir, örneğin:
- Dava sonucuna ilişkin olarak yapılan muhasebe tahminleri.
  - Halka arz edilmemiş türev finansal araçların gerçeğe uygun değerine ilişkin muhasebe tahminleri.
  - İşletme tarafından geliştirilmiş, oldukça özellikli bir modelin kullanıldığı veya piyasada gözlemlenebilir olmayan varsayım veya girdilerin söz konusu olduğu gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahminleri.

- A4. Tahmin belirsizliğinin derecesi; muhasebe tahmininin niteliğine, muhasebe tahmini oluşturmak için genel kabul görmüş bir yöntem veya modelin ne ölçüde kullanıldığına ve muhasebe tahmini oluşturmak için kullanılan varsayımların subjektifliğine bağlı olarak değişir. Bazı durumlarda, bir muhasebe tahminiyle ilişkili tahmin belirsizliği, geçerli finansal raporlama çerçevesinde yer alan finansal tablolara alma kıstaslarının karşılanmasına ve muhasebe tahmininin oluşturulmasına engel olacak kadar büyük olabilir.
- A5. Gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülmesi gereken finansal tablo kalemlerinin tümü tahmin belirsizliği içermez. Örneğin, üzerinde gerçek işlemlerin yapıldığı fiyatlara ilişkin kolay erişilebilir ve güvenilir bilgiler sunan aktif ve serbest bir piyasaya sahip olan bazı finansal tablo kalemleri için bu durum söz konusu olabilir. Bu durumda yayımlanmış fiyat kotasyonları genellikle gerçeğe uygun değer hakkında en güçlü denetim kanıtıdır. Ancak, değerlendirme yönteminin ve verilerin iyi tanımlandığı durumlarda bile tahmin belirsizliği mevcut olabilir. Örneğin, sahip olunan menkul kıymetlerin piyasanın büyüklüğüne kıyasla önemli olması veya menkul kıymetlerin elden çıkarılması konusunda kısıtlamaların bulunması durumunda, aktif ve serbest bir piyasada kote edilen menkul kıymetlerin borsadaki piyasa fiyatı üzerinden yapılan değerlemesinin düzeltilmesi gerekebilir. Ayrıca, belirli bir piyasadaki likidite azlığı gibi ilgili tarihte geçerli olan genel ekonomik şartlar, tahmin belirsizliğini etkileyebilir.
- A6. Gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahminleri dışında, muhasebe tahminlerinin gerekebileceği durumlara ilişkin ilâve örnekler aşağıda sıralanmıştır:
- Şüpheli alacak karşılığı.
  - Stok değer düşüklüğü.
  - Garanti yükümlülükleri.
  - Amortisman yöntemi veya varlığın faydalı ömrü.
  - Geri kazanılabilirliğiyle ilgili belirsizlik olması durumunda yatırımın defter değeri üzerinden ayrılan karşılık.
  - Uzun vadeli sözleşmelerin sonuçları.
  - Hukuki anlaşmazlıklarla ilgili varılan uzlaşmalardan ve yargı kararlarından doğan tazminatlar.
- A7. Gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahminlerinin gerekebileceği durumlara ilişkin ilâve örnekler aşağıda sıralanmıştır:
- Aktif ve serbest bir piyasada işlem görmeyen karmaşık finansal araçlar.
  - Hisse bazlı ödemeler.
  - Elden çıkarılacak gayrimenkul veya teçhizat.
  - Şerefiye ve maddi olmayan duran varlıklar dâhil, bir işletme birleşmesinde edinilen belirli varlık veya yükümlülükler.

- Farklı iş kollarındaki fabrika tesislerinin parasal olmayan değişimi gibi, parasal bir bedel söz konusu olmaksızın bağımsız taraflar arasında yapılan varlık veya yükümlülük değişimi içeren işlemler.

A8. Tahmin, finansal tablolar hazırlanırken mevcut olan bilgilere dayanan yargıları içerir. Birçok muhasebe tahmini açısından söz konusu yargılar, tahminin yapıldığı sırada belirsiz olan hususlara ilişkin varsayımlarda bulunulmasını gerektirir. Denetçi, denetim sırasında bilinseydi, muhtemelen yönetimin attığı adımları veya kullandığı varsayımları önemli düzeyde etkileyebilecek olan gelecekteki işlem, olay veya şartların öngörülmesinden sorumlu değildir.

#### *Yönetimin Tarafılığı*

A9. Finansal raporlama çerçeveleri genelde “yanlı olmama” anlamına gelen tarafsızlığı gerektirir. Ancak, muhasebe tahminleri kesin değildir ve yönetimin yargılarından etkilenebilir. Bu tip yargılar yönetimin kasıtlı veya kasıtsız tarafılığını içerebilir (örneğin, istenen bir sonuca ulaşmaya yönelik motivasyonun neticesi olarak). Bir muhasebe tahmininin yönetimin tarafılığına açıklığı, tahminin oluşturulmasındaki subjektiflikle artar. Bir muhasebe tahmini oluşturulurken sıklıkla alınması gereken subjektif kararların doğasında, yönetimin kasıtsız tarafılığı ve muhtemel kasıtlı tarafılığı bulunmaktadır. Müteakip denetimler açısından, önceki dönemlerde yürütülen denetimler sırasında belirlenen muhtemel yönetim tarafılığı göstergeleri, denetçinin cari dönemdeki planlama, risk belirleme ve riskleri değerlendirme faaliyetlerini etkiler.

A10. Yönetimin tarafılığını hesap düzeyinde tespit etmek zor olabilir. Yönetimin tarafılığı; sadece muhasebe tahmin gruplarının toplu olarak değerlendirilmesi veya değerlendirmenin tüm muhasebe tahminleri bazında yapılması sırasında ya da birden fazla muhasebe dönemi boyunca gözlemlendiğinde belirlenebilir. Doğası gereği subjektif kararlar, yönetimin tarafılığını gösteren bazı hususları içermesine rağmen, yönetimin bu tip yargılarda bulunurken finansal tablo kullanıcılarını yanıltmak gibi bir kastı olmayabilir. Ancak yanıltma kastı varsa, yönetimin tarafılığı niteliği itibarıyla hilelidir.

#### *Kamu Sektörü İşletmelerine Özgü Hususlar*

A11. Kamu sektörü işletmeleri; hakkında gerçeğe uygun değer, diğer cari değer esasları veya bunların bir birleşimi üzerinden ölçüm yapmak için kolay erişilebilir ve güvenilir bilgi kaynaklarının bulunmadığı özellikli varlıklara önemli ölçüde sahip olabilirler. Sahip olunan özellikli varlık genellikle nakit akışı meydana getirmez ve aktif bir piyasaya sahip değildir. Dolayısıyla, gerçeğe uygun değer üzerinden yapılan ölçüm doğal olarak tahmin yapmayı gerektirir ve karmaşık olabilir; bazı ender durumlarda ise ölçüm yapılması hiçbir şekilde mümkün olmayabilir.

## Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Çalışmalar (Bkz.: 8 inci paragraf)

A12. Bu BDS'nin 8 inci paragrafında zorunlu kılınan risk değerlendirme prosedürleri ve ilgili çalışmalar denetçinin, bir işletmedeki muhasebe tahminlerinin niteliği ve türüne ilişkin bir beklenti geliştirmesine yardımcı olur. Denetçinin üzerinde durması gereken temel husus; edinilen kanaatin, muhasebe tahminleriyle ilgili "önemli yanlışlık" risklerini belirlemek ve değerlendirmek ile müteakip denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamını planlamak için yeterli olup olmadığıdır.

*Geçerli Finansal Raporlama Çerçevesinin Hükümlerine İlişkin Kanaat Edinilmesi* (Bkz.: 8(a) paragrafı)

A13. Geçerli finansal raporlama çerçevesinin hükümlerine ilişkin kanaat edinilmesi, aşağıdaki gibi hususlar hakkında karara varırken denetçiye yardımcı olur:

- Geçerli finansal raporlama çerçevesinin muhasebe tahminlerinin finansal tablolara alınması için belirli şartlar<sup>9</sup> veya muhasebe tahminlerinin ölçümü için belirli yöntemler belirleyip belirlemediği.
- Geçerli finansal raporlama çerçevesinin gerçeğe uygun değer üzerinden ölçüm yapılmasına izin veren veya bunu zorunlu tutan belirli şartlar belirleyip belirlemediği (örneğin, bir varlık veya yükümlülükle ilgili olarak atılacak belirli adımları gerçekleştirmek için yönetimin niyetine atf yapılması).
- Geçerli finansal raporlama çerçevesinin zorunlu veya izin verilen açıklamaları belirleyip belirlemediği.

Bu kanaatin edinilmesi denetçiye aynı zamanda, yönetimin muhasebe tahminiyle ilgili söz konusu hükümleri nasıl uyguladığına ve denetçinin bunların gerektiği gibi uygulanıp uygulanmadığına ilişkin karara varması konusunda yönetimle yapılan müzakere için dayanak sağlar.

A14. Finansal raporlama çerçeveleri, alternatiflerin var olduğu durumlarda, nokta tahminleri belirleme konusunda yönetime rehberlik sağlayabilir. Örneğin, bazı finansal raporlama çerçeveleri seçilen nokta tahminin, yönetimin en muhtemel sonuca ilişkin yargısını yansıtan alternatif olmasını zorunlu kılar.<sup>10</sup> Diğer bazı çerçeveler ise, örneğin olasılığa göre ağırlıklı iskonto edilmiş beklenen değer kullanıldığını zorunlu tutabilir. Bazı durumlarda, yönetim doğrudan nokta tahmininde bulunma imkânına sahip olabilir. Diğer durumlarda ise, yönetim sadece alternatif varsayımları veya sonuçları (ki yönetim bunlardan bir nokta tahmini belirleyebilmektedir) değerlendirdikten sonra güvenilir bir nokta tahmininde bulunabilir.

A15. Finansal raporlama çerçeveleri muhasebe tahmininin özellikle duyarlı olduğu önemli varsayımlarla ilgili bilgilerin açıklanmasını zorunlu tutabilir. Ayrıca, tahmin

<sup>9</sup> Çoğu finansal raporlama çerçevesi muhasebeleştirme kıstaslarını karşılayan kalemlerin finansal durum tablosunda veya kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda yer almasını zorunlu tutar. Muhasebe politikalarının açıklanması ve finansal tablolara dipnot eklenmesi, muhasebe tahminleri dâhil bu tür kalemlerin finansal tablolara alınmamasının eksikliğini düzeltmez.

<sup>10</sup> Bu şekilde belirlenen nokta tahminlerini tanımlamak için farklı finansal raporlama çerçevelerinde farklı terminolojiler kullanılabilir.

belirsizliğinin yüksek seviyede olduğu durumlarda, bazı finansal raporlama çerçeveleri bir muhasebe tahmininin finansal tablolara alınmasına izin vermezken, finansal tablo dipnotlarında belirli açıklamalar yapılmasını zorunlu tutabilir.

*Yönetimin Muhasebe Tahminleri İhtiyacını Nasıl Belirlediği Hakkında Kanaat Edinilmesi*  
(Bkz.: 8(b) paragrafı)

A16. Finansal tabloların hazırlanması, yönetimin bir işlem, olay veya şartın bir muhasebe tahmini yapma ihtiyacı doğurup doğurmadığı ve tüm gerekli muhasebe tahminlerinin geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca finansal tablolara alınıp alınmadığı, ölçülüp ölçülmediği ve finansal tablolarda açıklanıp açıklanmadığı konularında karara varmasını gerektirir.

A17. Yönetimin, bir muhasebe tahmini oluşturma ihtiyacı doğuran işlem, olay ve şartları belirlemesi muhtemelen:

- Yönetimin, işletmenin iş kolu ve faaliyet gösterdiği sektör hakkındaki bilgisine,
- Yönetimin cari dönemdeki iş stratejilerinin uygulanmasına ilişkin bilgisine,
- Uygun hâllerde- yönetimin, işletmenin önceki dönemlerdeki finansal tablolarının hazırlanmasına ilişkin birikmiş deneyimine,

dayanır.

Bu gibi durumlarda denetçi, özellikle yönetimi sorgulayarak yönetimin muhasebe tahminleri oluşturma ihtiyacını nasıl belirlediği hakkında kanaat edinebilir. Yönetimin izlediği sürecin daha kurumsal olduğu durumlarda ise, örneğin yönetimin resmi bir risk yönetimi fonksiyonu bulunması durumunda denetçi, muhasebe tahminlerine yol açan durumları periyodik olarak gözden geçirmek ve gerektiğinde muhasebe tahminlerini yeniden oluşturmak için yönetim tarafından izlenen yöntem ve uygulamalara yönelik olarak risk değerlendirme prosedürleri uygulayabilir. Özellikle yükümlülüklerle ilgili muhasebe tahminleri olmak üzere muhasebe tahminlerinin tamlığı çoğu zaman denetçi için önemli bir husustur.

A18. Denetim sürecinde elde edilen diğer denetim kanıtlarıyla birlikte denetçinin risk değerlendirme prosedürlerinin uygulanması sırasında elde ettiği, işletmeye ve işletme çevresini tanımaya ilişkin bilgiler, muhasebe tahmini ihtiyacını doğurabilen şartların veya bu şartlardaki değişikliklerin belirlenmesi konusunda denetçiye yardımcı olur.

A19. Yönetimin içinde bulunulan şartlardaki değişiklikler hakkında sorgulanması örneğin, aşağıdaki hususlar hakkında sorgulama yapılmasını içerebilir:

- İşletmenin, muhasebe tahminlerinin oluşturulmasına yol açabilecek yeni işlem türleri gerçekleştirip gerçekleştirmediği.
- Muhasebe tahminlerine yol açan işlemlerin şartlarının değişip değişmediği.
- Geçerli finansal raporlama çerçevesi hükümlerindeki değişikliklerin veya başka bir değişikliğin sonucu olarak, muhasebe tahminleriyle ilgili muhasebe politikalarının değişip değişmediği.



- Yönetimin muhasebe tahminlerini revize etmesini veya yeni tahminlerde bulunmasını gerektirebilecek, mevzuat değişikliklerinin veya yönetimin kontrolü dışındaki diğer değişikliklerin meydana gelip gelmediği.
- Yeni veya revize edilmiş muhasebe tahminlerinin oluşturulmasını gerektirebilecek yeni şart veya olayların meydana gelip gelmediği.

A20. Denetçi denetim sırasında, muhasebe tahminlerinin oluşturulmasını gerektiren fakat yönetim tarafından belirlenememiş olan işlem, olay ve şartları tespit edebilir. BDS 315, işletmenin risk değerlendirme süreçleriyle ilgili olarak iç kontrolde önemli bir eksiklik olup olmadığının belirlenmesi dâhil olmak üzere denetçinin, yönetim tarafından belirlenememiş olan “önemli yanlışlık” risklerini belirlediği durumları ele alır.<sup>11</sup>

#### Küçük İşletmelere Özgü Hususlar

A21. Küçük işletmelerin ticari faaliyetleri dar kapsamlı ve işlemleri daha az karmaşık olduğundan, küçük işletmelerde bu konu hakkında kanaat edinilmesi genelde daha basittir. Ayrıca, genellikle işletmenin sahibi olan yönetici gibi tek bir kişi muhasebe tahmini oluşturma ihtiyacını belirler ve denetçi de sorgulamalarını bu duruma göre odaklayabilir.

#### *Yönetimin Muhasebe Tahminlerini Nasıl Oluşturduğu Hakkında Kanaat Edinilmesi (Bkz.: 8(c) paragrafi)*

A22. Finansal tabloların hazırlanması, aynı zamanda yönetimin, yeterli iç kontrol dâhil muhasebe tahminlerini oluşturmaya yönelik finansal raporlama süreçlerini oluşturmasını gerektirir. Bu tip süreçler aşağıdakileri içerir:

- Uygun tahmin veya değerlendirme yöntemleri (uygun hâllerde modeller de dâhil) dâhil, uygun muhasebe politikalarının seçilmesi ve tahmin süreçlerinin belirlenmesi.
- Muhasebe tahminlerini etkileyen ilgili veri ve varsayımların geliştirilmesi veya belirlenmesi.
- Muhasebe tahminlerine yol açan durumların periyodik olarak gözden geçirilmesi ve gerektiğinde muhasebe tahminlerinin yeniden oluşturulması.

A23. Yönetimin muhasebe tahminlerini nasıl oluşturduğu hakkında kanaat edinirken denetçi, aşağıdaki gibi hususları dikkate alabilir:

- Muhasebe tahminlerinin ilgili olduğu hesap veya işlem türleri (örneğin, muhasebe tahminlerinin rutin ve yinelenen işlemlerin kaydından mı yoksa yinelenmeyen veya olağandışı işlemlerden mi kaynaklandığı).
- Yönetimin belirli muhasebe tahminlerini oluşturmak için kabul gören ölçüm tekniklerini kullanıp kullanmadığı, kullandıysa nasıl kullandığı.
- Muhasebe tahminlerinin ara bir tarihte mevcut olan verilere dayanılarak oluşturulup oluşturulmadığı, oluşturulduysa bu tarih ile dönem sonu arasında

<sup>11</sup> BDS 315, 16 ncı paragraf

meydana gelen işlem, olay ve şartlardaki değişikliklerin etkisinin yönetim tarafından dikkate alınıp alınmadığı, alındıysa nasıl alındığı.

#### Modellerin Kullanımı Dâhil Ölçüm Yöntemi (Bkz.: 8(c)(i) paragrafı)

- A24. Bazı durumlarda geçerli finansal raporlama çerçevesi (örneğin gerçeğe uygun değer tahmininin ölçümünde kullanılacak belirli bir model), muhasebe tahmininin ölçümünde kullanılacak yöntemi belirleyebilir. Ancak, birçok durumda geçerli finansal raporlama çerçevesi ölçüm yöntemi öngörmeyebilir veya alternatif ölçüm yöntemleri belirleyebilir.
- A25. Geçerli finansal raporlama çerçevesinin içinde bulunulan şartlar altında kullanılacak belirli bir yöntem belirlememesi durumunda, muhasebe tahminlerinin oluşturulması için kullanılan yöntem veya -uygun hâllerde- model hakkında kanaat edinirken denetçi, aşağıdaki gibi hususları dikkate alabilir:
- Yönetimin belirli bir yöntemi seçerken tahmin edilmekte olan varlık veya yükümlülüğün niteliğini nasıl dikkate aldığı.
  - İşletmenin, belirli tip bir muhasebe tahminini oluşturmak için yaygın olarak kullanılan yöntemlerin olduğu belirli bir iş kolu, sektör veya çevrede faaliyet gösterip göstermediği.
- A26. Yönetimin, muhasebe tahmini oluşturmak için kullanılmak üzere işletme içinde bir model geliştirmesi veya belirli bir sektör veya çevrede yaygın olarak kullanılan bir yöntemden farklı bir yöntem kullanması gibi durumlarda, “önemli yanlışlık” riskleri daha yüksek olabilir.

#### İlgili Kontroller (Bkz.: 8(c)(ii) paragrafı)

- A27. Denetçinin ilgili kontroller hakkında kanaat edinirken dikkate alabileceği hususlara örnek olarak, muhasebe tahminlerini oluşturan kişilerin deneyimi ve yetkinliği ile aşağıdaki hususlarla ilgili kontroller gösterilebilir:
- Yönetimin, muhasebe tahminlerinin oluşturulmasında kullanılan verilerin tamlığını, ihtiyaca uygunluğunu (ilgililiğini) ve doğruluğunu nasıl belirlediği.
  - Uygun yönetim kademeleri ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlar tarafından, muhasebe tahminlerinin oluşturulması sırasında kullanılan varsayım veya girdiler dâhil olmak üzere, muhasebe tahminlerinin gözden geçirilmesi ve onaylanması.
  - Sorumlulukların belirlenmesinde işletmenin ve işletmenin ürün veya hizmetlerinin niteliğinin uygun şekilde dikkate alınıp alınmadığı dâhil, işletme adına söz konusu işlemleri gerçekleştirenler ile muhasebe tahminlerini yapmaktan sorumlu olanlar arasındaki görev ayrımı -görevler ayrılığı- (örneğin, büyük ölçekli finansal kurumlarda uygun bir görevler ayrılığı; işletmenin sahip olduğu finansal ürünlerin gerçeğe uygun değerinin tahmin edilmesinden ve doğrulanmasından sorumlu olan, fakat çalışanlarının ücretlerinin bu tür ürünlere bağlı olmadığı bağımsız bir bölümün oluşturulmasını içerebilir).

A28. Diğer kontroller, içinde bulunulan şartlara bağlı olarak muhasebe tahminlerinin oluşturulmasıyla ilgili olabilir. Örneğin, işletmenin muhasebe tahminleri oluşturmak için özel yöntemler kullanması durumunda, yönetim bu modellerin kullanımına yönelik özel politika ve prosedürler uygulamaya koyabilir. İlgili kontroller, örneğin aşağıdakiler üzerinde kurulan kontrolleri içerebilir:

- Belirli bir amaç için belirli bir modelin tasarlanması ve geliştirilmesi veya seçilmesi.
- Söz konusu modelin kullanımı.
- Modelin doğruluk ve bütünlüğünün korunması ve periyodik olarak geçerliliğinin onaylanması.

Yönetimin Uzmanlardan Faydalanması (Bkz.: 8(c)(iii) paragrafı)

A29. Yönetim gerekli nokta tahminlerini yapmak için ihtiyaç duyulan deneyim ve yetkinliğe sahip olabilir veya işletme söz konusu deneyim ve yeterliğe sahip kişileri istihdam etmiş olabilir. Ancak bazı durumlarda yönetim, söz konusu tahminleri yapacak veya yapmasına yardımcı olacak bir uzmandan hizmet alma ihtiyacı duyabilir. Bu ihtiyaç, aşağıdaki gibi çeşitli sebeplerden kaynaklanabilir:

- Madencilik endüstrilerinde, mineral veya hidrokarbon rezervlerinin ölçümü gibi tahmin gerektiren konuların uzmanlık gerektiren niteliği.
- Gerçeğe uygun değer üzerinden yapılan belli ölçümlerde söz konusu olduğu üzere, geçerli finansal raporlama çerçevesinin ilgili hükümlerini karşılamak için gerekli olan modellerin teknik niteliği.
- Bir muhasebe tahmini gerektiren işlem, olay veya şartın olağandışı veya ender görülen niteliği.

Küçük işletmelere özgü hususlar

A30. Küçük işletmelerde muhasebe tahmini oluşturulmasını gerektiren durumlar genellikle işletmenin sahibi olan yöneticinin gerekli nokta tahminini yapma kapasitesinin yeterli olduğu durumlardır. Ancak bazı durumlarda bir uzmana ihtiyaç duyulacaktır. Denetim sürecinin başlangıç aşamalarında işletmenin sahibi olan yönetici ile muhasebe tahminlerinin niteliği, gerekli muhasebe tahminlerinin tamlığı ve tahmin sürecinin yeterliliği hakkında yapılacak bir müzakere, işletmenin sahibi olan yöneticinin bir uzman kullanmaya ihtiyacı olup olmadığına karar vermesine yardımcı olabilir.

Varsayımlar (Bkz.: 8(c)(iv) paragrafı)

A31. Varsayımlar, muhasebe tahminlerinin ayrılmaz bir parçasıdır. Denetçinin, muhasebe tahminlerinin dayandığı varsayımlar hakkında kanaat edinirken dikkate alabileceği hususlar örnek olarak aşağıdakileri içerir:

- Varsayımlardan hangilerinin önemli olabileceği dâhil, varsayımların niteliği.
- Yönetimin varsayımların ihtiyaca uygun ve tam olup olmadığını (yani tüm ilgili değişkenlerin dikkate alınıp alınmadığını) nasıl değerlendirdiği.

- Uygun hâllerde, kullanılan varsayımların kendi içinde tutarlı olduğuna yönetimin nasıl karar verdiği.
- Varsayımların, yönetimin kontrolündeki hususlarla (örneğin, bir varlığın faydalı ömür tahminini etkileyebilecek bakım programlarıyla ilgili varsayımlar) ilişkili olup olmadığı ve varsayımların, işletmenin iş planlarına ve dış çevreye veya yönetimin kontrolü dışındaki hususlara (örneğin, faiz oranları, ölüm oranları, muhtemel hukuki veya düzenleyici faaliyetler veya gelecekteki nakit akışlarının değişkenliği ve zamanlaması) nasıl uyum sağladığı.
- Varsa, varsayımları destekleyen belgelendirmelerin niteliği ve kapsamı.

Varsayımlar, yönetimin muhasebe tahminleri oluşturmasına yardımcı olmak için bir uzman tarafından yapılabilir veya belirlenebilir. Bu varsayımlar, yönetim tarafından kullanıldığı zaman yönetimin varsayımları hâline gelir.

- A32. Bazı durumlarda, varsayımlar girdiler olarak ifade edilebilir. Örneğin, yönetimin muhasebe tahmini oluştururken bir model kullandığı durumda, girdiler terimi aynı zamanda belirli varsayımların uygulandığı dayanak (temel) verileri ifade etmek için de kullanılabilir.
- A33. Yönetim, varsayımları; güvenilirliği ve ihtiyaca uygunluğu (ilgiliği) birbirinden farklı olan (iç ve dış kaynaklardan alınan) farklı türde bilgilerle destekleyebilir. Bazı durumlarda varsayımlar, dış kaynaklardan (yayımlanmış faiz oranı veya diğer istatistiki veriler gibi) veya iç kaynaklardan (geçmişe ait bilgiler veya işletmenin daha önce karşılaştığı şartlar gibi) alınan geçerli bilgilere güvenilir bir şekilde dayanabilir. Diğer durumlarda, örneğin işletmenin varsayım yaparken faydalanabileceği herhangi bir deneyiminin veya dış kaynağının bulunmadığı durumlarda, varsayım daha subjektif olabilir.
- A34. Gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahminlerinde varsayımlar, piyasa şartlarında işlem gerçekleştiren bilgili ve istekli tarafların (bazen “piyasa katılımcıları” veya eşdeğeri olarak ifade edilir) bir varlık edinirken veya bir yükümlülüğü yerine getirirken gerçeğe uygun değeri belirlemek için kullanacağı varsayımları yansıtır veya bu varsayımlarla tutarlılık gösterir. Belirli varsayımlar, değerlendirilen varlık veya yükümlülüğün özellikleri, kullanılan değerlendirme yöntemi (piyasa yaklaşımı veya gelir yaklaşımı gibi) ve geçerli finansal raporlama çerçevesinin hükümlerine göre de farklılık gösterecektir.
- A35. Gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahminleriyle ilgili olarak varsayımlar veya girdiler, kaynakları ve dayanakları açısından aşağıdaki şekilde farklılık gösterecektir:
- (a) Raporlama yapan işletmeden bağımsız kaynaklardan elde edilmiş piyasa verilerine dayanarak geliştirilen, bir varlık veya yükümlülüğün fiyatlandırılmasında piyasa katılımcılarının kullanacaklarını yansıtanlar (bazen “gözlemlenebilir girdiler” veya eşdeğeri olarak da ifade edilir).
  - (b) İçinde bulunulan şartlar altında mevcut en iyi bilgilere dayanarak geliştirilen, bir varlık veya yükümlülüğün fiyatlandırılmasında piyasa katılımcılarının hangi varsayımları kullanacağı konusunda işletmenin kendi yargılarını

varsayımlar (bazen “gözlemlenebilir olmayan girdiler” veya eşdeğeri olarak da ifade edilir).

Ancak, uygulamada (a) ve (b) bentleri arasındaki ayrım her zaman belirgin değildir. Ayrıca, yönetimin farklı piyasa katılımcıları tarafından kullanılan çok sayıda farklı varsayım arasından seçim yapması gerekebilir.

A36. Bir varsayım veya girdinin -gözlemlenebilir olup olmadığı gibi- subjektifliğinin boyutu, tahmin belirsizliğinin derecesini ve dolayısıyla denetçinin belli bir muhasebe tahminine ilişkin “önemli yanlışlık” riskleriyle ilgili değerlendirmesini etkiler.

Muhasebe Tahminlerinin Oluşturulmasında Kullanılan Yöntemlerdeki Değişiklikler (Bkz.: 8(c)(v) paragrafı)

A37. Yönetim tarafından muhasebe tahminlerinin nasıl oluşturulduğunu değerlendirirken denetçi, bu tahminlerin oluşturulmasında kullanılan yöntemlerde önceki dönemlere göre bir değişiklik olup olmadığı veya değişiklik yapılmasının gerekip gerekmediği hakkında kanaat edinir. Belirli bir tahmin yönteminin işletmeyi etkileyen çevre veya şartlarda ya da geçerli finansal raporlama çerçevesinin hükümlerinde meydana gelen değişikliklere istinaden değiştirilmesi gerekebilir. Yönetim tarafından bir muhasebe tahmininin oluşturulmasında kullanılan yöntemin değiştirilmiş olması durumunda, yönetimin yeni yöntemin daha uygun olduğunu veya ilgili değişikliklere istinaden yapıldığını gösterebilmesi gerekir. Örneğin, yönetimin muhasebe tahmini oluşturma esasını, piyasa fiyatına göre değerlendirme yaklaşımından, bir model kullanarak oluşturma şekline dönüştürmesi durumunda denetçi, yönetimin piyasayla ilgili varsayımlarının içinde bulunulan ekonomik şartlar ışığında makul olup olmadığını sorgular.

Tahmin Belirsizliği (Bkz.: 8(c)(vi) paragrafı)

A38. Tahmin belirsizliğinin etkisinin yönetim tarafından değerlendirilip değerlendirilmediği, değerlendirilmişse nasıl değerlendirildiği hakkında kanaat edinirken denetçi, aşağıdaki gibi hususları dikkate alabilir:

- Yönetimin, varsayımlardaki değişikliklerin bir muhasebe tahmini üzerindeki etkisini belirlemek için -örneğin, bir duyarlılık analizi yaparak- alternatif varsayım veya sonuçları dikkate alıp almadığı ve -aldıysa- nasıl dikkate aldığı.
- Yapılan analiz çok sayıda sonuç senaryosuna işaret ettiği zaman, yönetimin muhasebe tahminini nasıl belirlediği.
- Yönetimin önceki dönemde yapılan muhasebe tahminlerinin sonucunu izleyip izlemediği ve bu izleme prosedürünün sonucuna gerektiği gibi karşılık verip vermediği.

Önceki Döneme İlişkin Muhasebe Tahminlerinin Gözden Geçirilmesi (Bkz.: 9 uncu paragraf)

A39. Bir muhasebe tahmininin sonucu çoğunlukla önceki döneme ait finansal tablolarda sunulan muhasebe tahmininden farklılık gösterecektir. Denetçi, bu tür farklılıkların sebeplerini belirlemek ve anlamak için değerlendirme prosedürlerini uygulayarak:

- Yönetimin önceki döneme ait tahmin oluşturma sürecinin etkinliği hakkında bilgi edinerek yönetimin cari döneme ait tahmin oluşturma sürecinin muhtemel etkinliği hakkında bir yargıya ulaşır.

- Önceki döneme ilişkin muhasebe tahminlerinin, cari dönemde yeniden tahmin edilmesine ilişkin denetim kanıtı elde eder.
- Finansal tablolarda açıklanması gerekebilecek tahmin belirsizliği gibi hususlara ilişkin denetim kanıtı elde eder.

A40. Önceki döneme ilişkin muhasebe tahminlerinin gözden geçirilmesi denetçinin, cari dönemde muhasebe tahminlerinin yönetimin muhtemel taraflılığına açıklığını artıran veya yönetimin muhtemel taraflılığına işaret eden durum veya şartları belirlemesine yardımcı olabilir. Denetçinin mesleki şüpheciligi bu durum veya şartların belirlenmesinde ve müteakip denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamına karar verilmesinde yardımcı olur.

A41. BDS 240<sup>12</sup> yönetimin önemli muhasebe tahminleriyle ilgili yargı ve varsayımlarının geriye dönük olarak gözden geçirilmesini zorunlu kılar. Bu gözden geçirme denetçinin, hile kaynaklı önemli bir yanlışlık riskini yansıtabilen taraflılıklar açısından muhasebe tahminlerinin gözden geçirilmesine ve kontrollerin yönetim tarafından ihlal edilmesine ilişkin risklere karşılık verilmesine yönelik prosedürleri tasarlama ve uygulama yükümlülüğünün bir parçası olarak gerçekleştirilir. Uygulamada, bu BDS uyarınca bir risk değerlendirme prosedürü olarak önceki döneme ilişkin muhasebe tahminlerinin denetçi tarafından gözden geçirilmesi, BDS 240'ın zorunlu kıldığı gözden geçirmeye birlikte yürütülebilir.

A42. Denetçi, önceki döneme ilişkin denetimde yüksek tahmin belirsizliğine sahip olduğu belirlenen muhasebe tahminleri veya önceki döneme göre önemli ölçüde değişen muhasebe tahminleri için daha ayrıntılı bir gözden geçirmenin gerekli olduğu yargısına varabilir. Öte yandan, örneğin rutin ve yinelenen işlemlerin kaydından kaynaklanan muhasebe tahminleri için, denetçi gözden geçirmenin amaçları açısından risk değerlendirme prosedürleri olarak analitik prosedürlerin uygulanmasının yeterli olduğu yargısına varabilir.

A43. Gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahminleri ve ölçüm tarihinde geçerli olan şartlara dayanan diğer muhasebe tahminleri açısından, önceki döneme ait finansal tablolara alınan gerçeğe uygun değer tutarı ile cari dönem için yeniden tahmin edilen sonuç veya tutar arasında daha fazla farklılık bulunabilir. Bunun sebebi, bu tür muhasebe tahminlerine yönelik ölçüm amacının, belirli bir tarihteki (andaki) değere ilişkin -işletmenin faaliyette bulunduğu çevre değiştikçe önemli ölçüde ve hızla değişebilen- algılarla ilgili olmasıdır. Dolayısıyla, denetçi “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesiyle ilgili olabilecek bilgilerin elde edilmesi amacıyla gözden geçirmeye odaklanabilir. Örneğin, bazı durumlarda, önceki döneme ait bir gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahmininin sonucunu etkileyen piyasa katılımcısı varsayımlarında meydana gelen değişikliklerle ilgili bilgi edinilmesinin, denetimin amaçları açısından ihtiyaca uygun bilgiler sağlama olasılığı düşüktür. Bu durumda, denetçinin önceki döneme ait gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahminlerinin sonucuna ilişkin değerlendirmesi, yönetimin önceki dönemle ilgili tahmin sürecinin anlaşılmasına -diğer bir deyişle, denetçinin yönetimin cari

<sup>12</sup> BDS 240, “Finansal Tablolarda Bağımsız Denetimde Bağımsız Denetçinin Hileyle İlişkin Sorumlulukları”, 32(b)(ii) paragrafı

sürecinin muhtemel etkinliği hakkında yargıda bulunabileceği yönetimin geçmiş performansının etkinliğinin anlaşılmasına- daha fazla odaklanabilir.

A44. Bir muhasebe tahmininin sonucu ile önceki döneme ait finansal tablolarda sunulan tutar arasında farklılık olması, mutlaka önceki döneme ait finansal tablolarda yanlışlık olduğu anlamına gelmez. Ancak söz konusu farklılığın, önceki döneme ait finansal tablolar tamamlandığında yönetimin sahip olduğu bilgilerden veya bu finansal tabloların hazırlanması sırasında elde edilmiş ve dikkate alınmış olması makul olarak beklenen bilgilerden kaynaklanması hâlinde bu durum, önceki döneme ait finansal tablolarda yanlışlık olduğu anlamına gelebilir. Birçok finansal raporlama çerçevesi, muhasebe tahminlerinde yanlışlık oluşturan değişiklikler ile oluşturmeyen değişiklikler arasındaki farkın ayırt edilmesine ve söz konusu duruma göre izlenmesi gereken muhasebe yöntemine ilişkin rehberlik sağlamaktadır.

### **“Önemli Yanlışlık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi**

*Tahmin Belirsizliği (Bkz.: 10 uncu paragraf)*

A45. Bir muhasebe tahminiyle ilişkili tahmin belirsizliğinin derecesi aşağıdaki etkenlerden etkilenebilir:

- Muhasebe tahmininin ne ölçüde yargıya bağlı olduğu.
- Muhasebe tahmininin varsayımlardaki değişikliklere duyarlılığı.
- Tahmin belirsizliğini azaltabilecek, kabul gören ölçüm tekniklerinin varlığı (girdi olarak kullanılan varsayımların subjektifliğinin yine de tahmin belirsizliğine yol açma ihtimali olmasına rağmen).
- Tahmin edilecek dönemin uzunluğu ve gelecekteki olaylar hakkında tahminde bulunmak için geçmiş olaylardan edinilen verilerin ihtiyaca uygunluğu.
- Dış kaynaklardan elde edilen güvenilir verilerin erişilebilirliği.
- Muhasebe tahmininin gözlemlenebilir olan veya gözlemlenebilir olmayan girdileri ne ölçüde esas aldığı.

Bir muhasebe tahminiyle ilişkili tahmin belirsizliğinin derecesi, tahminin taraflılığa olan açıklığını etkileyebilir.

A46. Denetçinin “önemli yanlışlık” risklerini değerlendirirken dikkate aldığı hususlar aşağıdakileri de içerebilir:

- Bir muhasebe tahmininin gerçek veya beklenen büyüklüğü.
- Denetçinin kaydedilmesini beklediği tutarla ilgili olarak kaydedilen muhasebe tahmini tutarı (yönetimin nokta tahmini).
- Yönetimin muhasebe tahmini oluştururken bir uzmandan faydalanıp faydalanmadığı.
- Önceki döneme ilişkin muhasebe tahminlerinin gözden geçirilmesinin sonucu.

- A47. Yüksek tahmin belirsizliği içerebilecek muhasebe tahmini örnekleri aşağıdakileri içerir:
- Büyük ölçüde yargıya dayanan muhasebe tahminleri, örneğin devam etmekte olan bir hukuki davanın sonucu veya gelecekte uzun yıllar devam edecek belirsiz olaylara bağlı gelecekteki nakit akışlarının miktarı ve zamanlaması hakkında varılan yargılar.
  - Kabul görmüş muhasebe teknikleri kullanılmadan hesaplanmış olan muhasebe tahminleri.
  - Denetçinin önceki döneme ait finansal tablolarda yapılan benzer muhasebe tahminlerine ilişkin yaptığı gözden geçirme sonuçlarının, başlangıçta yapılan muhasebe tahmini ile mevcut sonuç arasında önemli bir farklılığa işaret ettiği muhasebe tahminleri.
  - İşletme tarafından geliştirilmiş oldukça özellikli bir modelin kullanıldığı veya gözlemlenebilir girdilerin olmadığı gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahminleri.
- A48. Görüntüde önemli olmayan bir muhasebe tahmini, kendisiyle ilişkili olan tahmin belirsizliğinden dolayı önemli bir yanlışlığa sebep olma potansiyeline sahip olabilir; başka bir ifadeyle muhasebe tahmini için finansal tablolarda sunulan veya açıklanan tutarın büyüklüğü, tahmin belirsizliğinin bir göstergesi olmayabilir.
- A49. Bazı durumlarda, tahmin belirsizliği makul bir muhasebe tahmini oluşturulamayacak kadar yüksektir. Dolayısıyla, geçerli finansal raporlama çerçevesi ilgili kalemin finansal tablolara alınmasına veya gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülmesine izin vermeyebilir. Bu tür durumlarda, ciddi riskler sadece muhasebe tahmininin finansal tablolara alınmasının veya gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülmesinin gerekip gerekmediğiyle ilgili değil aynı zamanda açıklamaların yeterliliğiyle de ilgilidir. Bu tür muhasebe tahminleriyle ilgili olarak geçerli finansal raporlama çerçevesi, muhasebe tahminlerinin ve bunlarla ilişkili olan yüksek tahmin belirsizliğinin açıklanmasını gerektirebilir (Bkz.: A120-A123 paragrafları).
- A50. Denetçinin, bir muhasebe tahmininin ciddi bir riske yol açtığına karar vermesi durumunda, kontrol faaliyetleri dâhil işletmenin kontrolleri hakkında kanaat edinmesi gerekir.<sup>13</sup>
- A51. Bazı durumlarda, bir muhasebe tahminiyle ilişkili tahmin belirsizliği, işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyeti hakkında ciddi bir şüphe uyandırabilir. BDS 570<sup>14</sup> bu tür durumlara ilişkin hükümler içerir ve bu konuda rehberlik sağlar.

<sup>13</sup> BDS 315, 29 uncu paragraf

<sup>14</sup> BDS 570, "İşletmenin Sürekliliği"



**“Önemli Yanlışlık” Riski Olarak Değerlendirilen Risklere Karşı Yapılacak İşler (Bkz.: 12 nci paragraf)**

A52. BDS 330 denetçinin; niteliği, zamanlaması ve kapsamı, finansal tablo ve yönetim beyanı düzeylerinde muhasebe tahminleriyle ilgili “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirdiği risklere karşılık veren denetim prosedürlerini tasarlamasını ve uygulamasını zorunlu kılar.<sup>15</sup> A53-A115 paragrafları sadece yönetim beyanı düzeyindeki belirli karşılıklara odaklanmaktadır.

**Geçerli Finansal Raporlama Çerçevesinin Hükümlerinin Uygulanması (Bkz.: 12(a) paragrafı)**

A53. Birçok finansal raporlama çerçevesi muhasebe tahminlerinin finansal tablolara alınmasına ilişkin belirli şartlar öngörmektedir ve muhasebe tahminlerinin oluşturulmasında kullanılan yöntemleri ve gerekli açıklamaları belirlemektedir. Bu hükümler karmaşık olabilir ve yargı gerektirebilir. Denetçinin, risk değerlendirme prosedürlerinin uygulanması sırasında elde edilen bilgilere dayanarak, geçerli finansal raporlama çerçevesinin yanlış uygulamaya veya farklı yorumlara açık olabilecek hükümlerine dikkatini yoğunlaştırması gerekecektir.

A54. Yönetimin geçerli finansal raporlama çerçevesinin hükümlerini gerektiği gibi uygulayıp uygulamadığına karar verilmesi, kısmen denetçinin işletme ve çevresini tanımaya dayanır. Örneğin, bir işletme birleşmesinde edinilen maddi olmayan varlıklar gibi bazı kalemlerin gerçeğe uygun değer ölçümü, işletmenin ve faaliyetlerinin niteliğinden etkilenen dikkate alınması gereken özel hususları içerebilir.

A55. Bazı durumlarda, yönetimin geçerli finansal raporlama çerçevesinin hükümlerini gerektiği gibi uygulayıp uygulamadığına karar verilebilmesi için bir varlığın mevcut fiziki durumunun denetçi tarafından tetkiki gibi ilâve denetim prosedürleri gerekebilir.

A56. Geçerli finansal raporlama çerçevesinin hükümlerinin uygulanması yönetimin, işletmeyi etkileyen çevre veya şartlardaki değişiklikleri de göz önünde bulundurmasını gerektirir. Örneğin, belirli bir varlık veya yükümlülük sınıfı için aktif bir piyasanın oluşturulması, bu varlık veya yükümlülüğün gerçeğe uygun değer tahmini için iskonto edilmiş nakit akışlarının kullanılmasının artık uygun olmadığına işaret edebilir.

**Yöntemlerin Tutarlılığı ve Değişikliklerin Dayanağı (Bkz.: 12(b) paragrafı)**

A57. Denetçinin, bir muhasebe tahmininde veya tahminin oluşturulmasında kullanılan yöntemde önceki döneme göre meydana gelen değişikliği değerlendirmesi önemlidir, çünkü içinde bulunulan şartlarda meydana gelen bir değişikliğe veya yeni bilgilere dayanmayan bir değişiklik ihtiyarı olarak kabul edilir. Bir muhasebe tahminindeki ihtiyarı değişiklikler zaman içerisinde tutarsız finansal tablolar meydana getirir ve finansal tablolarda yanlışlığa sebep olabilir veya yönetimin muhtemel tarafılığının bir göstergesi olabilir.

A58. Yönetim çoğu zaman, içinde bulunulan şartlarda meydana gelen bir değişikliğe dayanan ve bir dönemden diğerine bir muhasebe tahmininde veya muhasebe tahmininin oluşturulmasında kullanılan yöntemde yapılan bir değişiklik için haklı bir gerekçe gösterebilir. Haklı bir gerekçeyi nelerin oluşturduğu ve yönetimin, içinde bulunulan şartlardaki bir değişiklik sebebiyle bir muhasebe tahmininde veya muhasebe

<sup>15</sup> BDS 330, 5-6 ncı paragraflar

tahmininin oluşturulmasında kullanılan yöntemde değişiklik yapılmasının gerekli olduğu yönündeki görüşüne ilişkin dayanağın yeterliliği, muhakemeye dayalı hususlardır.

*“Önemli Yanlışlık” Riski Olarak Değerlendirilen Risklere Karşı Yapılacak İşler* (Bkz.: 13 üncü paragraf)

A59. Denetçinin, “önemli yanlışlık” risklerine karşılık vermek için 13 üncü paragrafta yer alan karşılıklardan hangilerinin tek başına veya birlikte uygulanacağına ilişkin kararı, aşağıdakilere benzer hususlardan etkilenebilir:

- Rutin veya rutin olmayan işlemlerden kaynaklanıp kaynaklanmadığı dâhil, muhasebe tahmininin niteliği.
- İlgili prosedür veya prosedürlerin denetçiye yeterli ve uygun denetim kanıtını etkin bir şekilde sağlamasının beklenip beklenmediği.
- Ciddi bir risk olup olmadığı dâhil, “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen risk.

A60. Örneğin, şüpheli alacaklar karşılığının makul olup olmadığı değerlendirilirken denetçi için etkin olabilecek bir prosedür, diğer prosedürlerle birlikte daha sonra yapılan nakit tahsilatlarının gözden geçirilmesi olabilir. Muhasebe tahminiyle ilişkili tahmin belirsizliğinin yüksek olması durumunda (örneğin, işletmenin kendisine ait olan ve gözlemlenebilir olmayan girdiler kullanan bir modele dayanılarak yapılan bir muhasebe tahmini), yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için risk olarak değerlendirilen hususlara verilecek karşılıklar, 13 üncü paragrafta yer alan karşılıkların bir karışımı olabilir.

A61. A62-A95 paragraflarında, karşılıkların her birinin uygun olabileceği durumları açıklayan, rehber niteliğinde ilâve bilgiler sunulmuştur.

Denetçi Raporu Tarihine Kadar Meydana Gelen Olaylar (Bkz.: 13(a) paragrafı)

A62. Denetçi raporu tarihine kadar meydana gelen olayların muhasebe tahminine ilişkin denetim kanıtı sağlayıp sağlamadığına karar verilmesi, bu olayların:

- Meydana gelmesinin ve
- Muhasebe tahminini doğrulayan veya bununla çelişen denetim kanıtı sağlamasının,

beklenmesi durumunda uygun bir karşılık olabilir.

A63. Denetçi raporu tarihine kadar meydana gelen olaylar bazen bir muhasebe tahminine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlayabilir. Örneğin, daha üst modeli çıkmış bir ürün stokunun tamamının dönem sonundan hemen sonra satılması, net gerçekleşebilir değer tahminiyle ilgili denetim kanıtı sağlayabilir. Bu tür durumlarda, olaylarla ilgili yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilmesi şartıyla, muhasebe tahminine ilişkin ilâve denetim prosedürlerinin uygulanması gerekmebilir.

A64. Bazı muhasebe tahminleri açısından, denetçi raporu tarihine kadar meydana gelen olayların söz konusu muhasebe tahminiyle ilgili denetim kanıtı sağlama ihtimali düşüktür. Örneğin, bazı muhasebe tahminleriyle ilgili şart veya olaylar sadece uzun bir

dönemde gelişir. Ayrıca, gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahminlerinin ölçüm amacından dolayı, dönem sonundan sonraki bilgiler bilanço tarihindeki mevcut olay veya şartları yansıtmayabilir, dolayısıyla gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahmininin ölçümü için geçerli olmayabilir. 13 üncü paragraf denetçinin “önemli yanlışlık” risklerine verebileceği diğer karşılıkları belirlemektedir.

- A65. Bazı durumlarda, muhasebe tahminiyle çelişen olaylar yönetimin, muhasebe tahminlerini oluşturmak için etkin olmayan süreçlere sahip olduğuna veya muhasebe tahminlerinin oluşturulmasında taraflı olduğuna işaret edebilir.
- A66. Denetçi, belirli muhasebe tahminleriyle ilgili olarak bu yaklaşımı benimsememeye karar verse bile BDS 560'a<sup>16</sup> uyar. Denetçinin, finansal tabloların tarihi ile denetçi raporu tarihi arasında gerçekleşen ve finansal tablolarda düzeltme veya açıklama yapılmasını gerektiren tüm olayların belirlendiğine<sup>17</sup> ve uygun şekilde finansal tablolara yansıtıldığına ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için tasarlanmış denetim prosedürlerini uygulaması gerekir<sup>18</sup>. Gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahminleri dışındaki birçok muhasebe tahmini, ölçümünün genellikle geleceğe ilişkin işlem, olay veya şartların sonucuna bağlı olması sebebiyle, denetçinin BDS 560 çerçevesinde yapacağı çalışmalar konuyla özellikle ilgilidir.

#### Küçük İşletmelere Özgü Hususlar

- A67. Bilanço tarihi ile denetçi raporu tarihi arasındaki sürenin daha uzun olması durumunda, denetçinin söz konusu dönemdeki olayları gözden geçirmesi, gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahminleri dışındaki muhasebe tahminlerine karşı uygulanacak etkin bir prosedür olabilir. Bu durum özellikle, işletmenin sahibi tarafından yönetilen bazı küçük işletmelerde, yönetimin muhasebe tahminleriyle ilgili resmi kontrol prosedürlerine sahip olmaması durumunda geçerli olabilir.

#### Yönetimin Muhasebe Tahminini Nasıl Oluşturduğunun Test Edilmesi (Bkz.: 13(b) paragrafı)

- A68. Yönetimin muhasebe tahminini nasıl oluşturduğunun ve söz konusu tahminin dayandığı verilerin test edilmesi, muhasebe tahmininin gözlemlenebilir olan ve gözlemlenebilir olmayan girdileri kullanan bir modele dayanarak geliştirilmiş gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahmini olması durumunda, uygun bir karşılık olabilir. Bu test, aşağıdaki gibi durumlarda da uygun olabilir:

- Muhasebe tahmininin, işletmenin muhasebe sistemi tarafından verilerin rutin olarak işlenmesinden elde edilmesi.
- Denetçinin, önceki döneme ait finansal tablolarda oluşturulan benzer muhasebe tahminlerine ilişkin yaptığı gözden geçirmenin, yönetimin cari döneme ilişkin sürecinin muhtemelen etkin olduğuna işaret etmesi.
- Muhasebe tahmininin münferit olarak önemli olmayan, benzer niteliğe sahip kalemlerden oluşan geniş bir ana kitleye dayanması.

- A69. Yönetimin muhasebe tahminini nasıl oluşturduğunun test edilmesi, örneğin aşağıdakileri içerebilir:

<sup>16</sup> BDS 560, “Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar”

<sup>17</sup> BDS 560, 6 ncı paragraf

<sup>18</sup> BDS 560, 8 inci paragraf

- Muhasebe tahmininin dayandığı verilerin doğru, tam ve ihtiyaca uygun olma düzeyinin ve muhasebe tahmininin bu tür veriler ve yönetimin varsayımları kullanılarak uygun bir şekilde belirlenip belirlenmediğinin test edilmesi.
- Yönetim tarafından muhasebe tahmininin oluşturulmasına yardımcı olmak amacıyla görevlendirilen dış uzmanlardan alınanlar dâhil olmak üzere işletme dışından edinilen verilerin veya bilgilerin kaynağının, ihtiyaca uygunluğunun ve güvenilirliğinin değerlendirilmesi.
- Muhasebe tahmininin yeniden hesaplanması ve iç tutarlılık sağlanması açısından bir muhasebe tahminiyle ilgili bilgilerin gözden geçirilmesi.
- Yönetimin gözden geçirme ve onay süreçlerinin değerlendirilmesi.

#### Küçük işletmelere özgü hususlar

A70. Küçük işletmelerde, muhasebe tahminlerinin oluşturulması sürecinin büyük işletmelere göre daha basit bir yapıda olması muhtemeldir. Yönetimin aktif katılımının olduğu küçük işletmelerde, muhasebeleştirme prosedürlerine ilişkin kapsamlı açıklamalar, karmaşık muhasebe kayıtları veya yazılı politikalar bulunmayabilir. İşletmenin resmi olarak oluşturulmuş bir süreci bulunmaması bile bu durumun yönetimin, denetçinin ilgili muhasebe tahminini test etmesine bir dayanak sağlayamayacağı anlamına gelmez.

#### Ölçüm yönteminin değerlendirilmesi (Bkz.: 13(b)(i) paragrafı)

A71. Geçerli finansal raporlama çerçevesinin ölçüm yöntemini belirlememesi durumunda, uygulanabilir herhangi bir model dâhil olmak üzere kullanılan yöntemin, içinde bulunulan şartlar altında uygun olup olmadığına ilişkin değerlendirme, mesleki muhakemenin konusudur.

A72. Bu amaçla denetçi, aşağıdaki gibi hususları dikkate alabilir:

- Yönetimin seçilen yöntemle ilişkin gerekçesinin makul olup olmadığı.
- Yönetimin seçilen yöntemi desteklemek amacıyla geçerli finansal raporlama çerçevesindeki -varsa- kıstasları yeterince değerlendirdikten sonra gerektiği gibi uygulayıp uygulamadığı.
- Hakkında tahmin oluşturulan varlık veya yükümlülüğün niteliği ve muhasebe tahminleriyle ilgili geçerli finansal raporlama çerçevesi hükümleri dikkate alındığında, yöntemin içinde bulunulan şartlar altında uygun olup olmadığı.
- Yöntemin işletmenin faaliyet gösterdiği iş kolu, sektör ve çevre dikkate alındığında uygun olup olmadığı.

A73. Bazı durumlarda yönetim, farklı yöntemlerin birbirinden önemli derecede farklılık gösteren bir dizi tahminle sonuçlandığına karar vermiş olabilir. Bu tür durumlarda işletmenin bu farklılıkların gerekçelerini nasıl araştırdığı hakkında kanaat edinilmesi, denetçinin seçilen yöntemin uygunluğunu değerlendirmesine yardımcı olabilir.

## Modellerin kullanımının değerlendirilmesi

A74. Bazı durumlarda, özellikle gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahminleri oluşturulurken, yönetim bir model kullanabilir. Kullanılan modelin içinde bulunulan şartlar altında uygun olup olmadığı, işletmenin faaliyet gösterdiği sektör dâhil olmak üzere işletme ve çevresinin niteliği ve ölçümü yapılan belirli varlık veya yükümlülük gibi çok sayıda etkene bağlı olabilir.

A75. Aşağıdaki hususların ihtiyaca uygunluğu (ilgiliği), modelin belirli bir sektörün veya endüstrinin ticari olarak kullanımına sunulmuş hazır bir model ya da işletmenin kendisine ait bir model olup olmadığı dâhil, içinde bulunulan şartlara bağlıdır. Bazı durumlarda işletme, bir model geliştirmek ve bunu test etmek için bir uzmandan faydalanabilir.

A76. İçinde bulunulan şartlara bağlı olarak, denetçinin modeli test ederken dikkate alabileceği hususlar aşağıdaki gibi hususları da içerir:

- Kullanımından önce modelin, kullanım amacına uygun olduğuna ikna olmak için periyodik gözden geçirmelerle geçerliliğinin doğrulanıp doğrulanmadığı. Söz konusu doğrulama süreci, aşağıdakilerin değerlendirilmesini içerebilir:
  - Modelin parametrelerinin uygunluğu da dâhil olmak üzere modelin teorik geçerliliği ve matematiksel doğruluğu.
  - Model girdilerinin piyasa uygulamalarıyla tutarlılığı ve tamlığı.
  - Gerçek işlemlerle kıyaslandığında modelin çıktıları.
- Uygun değişiklik kontrol politika ve prosedürlerinin var olup olmadığı.
- Özellikle girdilerin subjektif olduğu durumda, modelin periyodik olarak düzeltilip düzeltilmediği ve geçerliliği açısından test edilip edilmediği.
- Modelin çıktısında düzeltme yapılıp yapılmadığı (gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahminleriyle ilgili durumlarda bu düzeltmelerin piyasa katılımcılarının benzer şartlarda kullanacağı varsayımları yansıtıp yansıtmadığı dâhil).
- Modelin planlanan uygulamaları ve kısıtlamaları, kilit parametreleri, gerekli girdileri ve yapılan herhangi bir geçerlilik analizinin sonuçları dâhil olmak üzere, modelin yeterli bir şekilde belgelendirilip belgelendirilmediği.

Yönetim tarafından kullanılan varsayımlar (Bkz.: 13(b)(ii) paragrafı)

A77. Denetçinin yönetim tarafından kullanılan varsayımlara ilişkin değerlendirmesi, sadece denetim sırasında mevcut olan bilgilere dayanır. Yönetimin varsayımlarını ele alan denetim prosedürleri, işletmenin finansal tablolarının denetimi bağlamında uygulanır ve varsayımlara ilişkin bir görüş verme amacı taşımaz.

A78. Yönetim tarafından kullanılan varsayımların makul olup olmadığını değerlendirirken denetçi, aşağıdaki gibi hususları dikkate alabilir:

- Münferit varsayımların makul görünüp görünmediği.
- Varsayımların birbirine bağlı ve kendi içinde tutarlı olup olmadığı.

- Varsayımların topluca veya diğer varsayımlarla bağlantılı olarak söz konusu muhasebe tahmini veya diğer muhasebe tahminleri için dikkate alındığında makul görünüp görünmediği.
- Gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahminlerinde varsayımların, gözlemlenebilir piyasa varsayımlarını uygun bir şekilde yansıtıp yansıtmadığı.

A79. Muhasebe tahminlerinin dayandırıldığı varsayımlar, yönetimin belirli hedef ve stratejilerin sonuçlarına ilişkin beklentilerini yansıtabilir. Bu tür durumlarda denetçi, varsayımların aşağıdaki gibi hususlarla tutarlı olup olmadığını dikkate alarak, bu varsayımların makul olup olmadığını değerlendirmek için denetim prosedürleri uygulayabilir:

- Genel ekonomik çevre ve işletmenin ekonomik durumu.
- İşletmenin planları.
- İlgili ise, önceki dönemlerde yapılan varsayımlar.
- Geçmişe ait bilgilerin geleceğe ilişkin şart veya olayların göstergesi olarak değerlendirilebildiği ölçüde, işletmenin sahip olduğu deneyimler veya işletmenin daha önce karşılaştığı durumlar (şartlar).
- Yönetimin finansal tablolarla ilgili olarak kullandığı diğer varsayımlar.

A80. Kullanılan varsayımların makul olup olmadığı, yönetimin atılacak belirli adımları gerçekleştirme niyetine ve kabiliyetine bağlı olabilir. Yönetim çoğunlukla belirli varlık veya yükümlülüklerle ilgili plan ve niyetlerini belgelendirir ve finansal raporlama çerçevesi de bunun yapılmasını zorunlu kılabilir. Yönetimin niyet ve kabiliyetine ilişkin elde edilecek denetim kanıtının kapsamının mesleki muhakemenin konusu olmasına rağmen, denetçinin uygulayacağı prosedürler aşağıdakileri içerebilir:

- Yönetimin açıkladığı niyetlerini yerine getirmesine ilişkin geçmişinin gözden geçirilmesi.
- Yazılı planlar ve diğer belgelerin (-uygun hâllerde- resmi olarak onaylanmış bütçeler, yetkilendirmeler veya tutanaklar dâhil) gözden geçirilmesi.
- Atılacak belirli adımların gerekçeleri hakkında yönetimin sorgulanması.
- Finansal tabloların tarihinden sonra denetçi raporu tarihine kadar meydana gelen olayların gözden geçirilmesi.
- İşletmenin mevcut taahhütlerinin etkileri dâhil olmak üzere ekonomik şartları dikkate alındığında, atılacak belirli adımları gerçekleştirme kabiliyetinin değerlendirilmesi.

Ancak, belirli finansal raporlama çerçeveleri bir muhasebe tahminini oluştururken yönetimin niyetlerinin veya atacağı adımların dikkate alınmasına izin vermeyebilir. Bu durum genellikle, gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahminleri açısından geçerlidir çünkü gerçeğe uygun değere ilişkin tahminlerin ölçüm amacı, varsayımların piyasa katılımcıları tarafından kullanılan varsayımları yansıtmamasını zorunlu kılar.

A81. Gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahminlerinin dayandığı ve yönetim tarafından kullanılan varsayımların makul olup olmadığını değerlendirirken denetçi, -uygun hâllerde- yukarıda belirtilenlere ek olarak aşağıdaki gibi hususları dikkate alabilir:

- İlgili hâllerde, yönetimin, piyasaya özgü girdileri varsayımların geliştirilme sürecine dâhil edip etmediği, dâhil etmesi hâlinde nasıl dâhil ettiği.
- Varsayımların, gözlemlenebilir piyasa şartları ve gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülen varlık veya yükümlülüğün özellikleriyle tutarlı olup olmadığı.
- Piyasa katılımcısı varsayımlarına ilişkin kaynakların ihtiyaca uygun ve güvenilir olup olmadığı ve çok sayıda farklı piyasa katılımcısı varsayımının olması durumunda yönetimin kullandığı varsayımları nasıl seçtiği.
- Uygun hâllerde, karşılaştırılabilir işlemler ile varlık veya yükümlülüklerde kullanılan varsayımlar veya bunlarla ilgili bilgileri yönetimin değerlendirip değerlendirmede, değerlendirmesi hâlinde nasıl değerlendirdiği.

A82. Ayrıca, gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahminleri gözlemlenebilir girdilerin yanında gözlemlenebilir olmayan girdileri de içerebilir. Gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahminlerinin gözlemlenebilir olmayan girdilere dayandırılması durumunda denetçinin dikkate alabileceği hususlar, örneğin yönetimin aşağıdaki hususları nasıl desteklediğini içerir:

- Piyasa katılımcılarının muhasebe tahminiyle ilgili özelliklerinin belirlenmesi.
- Piyasa katılımcılarının kullanacağı varsayımlara ilişkin yönetimin görüşünü yansıtmak üzere kendi varsayımlarında yaptığı değişiklikler.
- İçinde bulunulan şartlar altında yönetimin, mevcut en iyi bilgileri kullanıp kullanmadığı.
- -Uygun hâllerde- varsayımlarının, karşılaştırılabilir işlemler ile varlık veya yükümlülükleri nasıl dikkate aldığı.

Gözlemlenebilir olmayan girdilerin bulunması durumunda, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için denetçinin, varsayımlara ilişkin yapacağı değerlendirmeyi risk olarak değerlendirilen hususlara verilecek 13 üncü paragrafta yer alan diğer karşılıklarla yüksek ihtimalle birleştirmesi gerekir. Bu tür durumlarda denetçinin, örneğin uygun yönetim kademeleri ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlar tarafından muhasebe tahmininin gözden geçirildiğini ve onaylandığını destekleyen belgelerin incelenmesi gibi, diğer denetim prosedürlerini uygulaması gerekli olabilir.

A83. Denetçi, bir muhasebe tahminini destekleyen varsayımların makul olup olmadığını değerlendirirken, bir veya birden fazla önemli varsayım belirleyebilir. Bu durum muhasebe tahminiyle ilişkili tahmin belirsizliğinin yüksek olduğuna, dolayısıyla muhasebe tahminin ciddi bir riske yol açabileceğine işaret edebilir. Ciddi risklere verilecek ilâve karşılıklar, A102-A115 paragraflarında açıklanmıştır.

## Kontrollerin İşleyiş Etkinliğinin Test Edilmesi (Bkz.: 13(c) paragrafı)

A84. Yönetimin muhasebe tahmini oluşturma süreci (bu tahminleri nasıl oluşturduğu) üzerindeki kontrollerin işleyiş etkinliğinin test edilmesi, ancak yönetimin tahmin sürecinin iyi tasarlandığı, uygulandığı ve sürdürüldüğü aşağıdaki gibi durumlarda uygun bir karşılık olabilir:

- Yönetimin uygun kademeleri ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlar tarafından muhasebe tahminlerinin gözden geçirilmesi ve onaylanması ilişkin kontroller mevcuttur.
- Muhasebe tahmini, işletmenin muhasebe sistemi tarafından verilerin rutin olarak işlenmesinden elde edilmektedir.

A85. Aşağıdaki durumlarda kontrollerin işleyiş etkinliğinin test edilmesi zorunludur:

- (a) Denetçinin yönetim beyanı düzeyinde “önemli yanlışlık” risklerine ilişkin değerlendirmesi, ilgili süreç üzerindeki kontrollerin etkin bir şekilde işlediği beklentisini içermektedir veya
- (b) Maddi doğrulama prosedürleri, tek başına yönetim beyanı düzeyinde yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlayamamaktadır.<sup>19</sup>

## Küçük İşletmelere Özgü Hususlar

A86. Küçük işletmelerde muhasebe tahmini oluşturma süreci üzerinde kontroller olabilir, fakat bunların işleyiş kuralları farklılık gösterir. Ayrıca küçük işletmeler, yönetimin finansal raporlama sürecine etkin bir şekilde katılmasından dolayı belirli kontrol türlerinin gerekli olmadığına karar verebilir. Çok küçük işletmelerde denetçinin belirleyebileceği çok sayıda kontrol de bulunmayabilir. Bu sebeple denetçinin risk olarak değerlendirdiği hususlara vereceği karşılık muhtemelen, 13 üncü paragrafta belirtilen diğer karşılıklardan bir veya birkaçının uygulanmasını içeren, maddi doğrulama prosedürleri mahiyetinde olacaktır.

## Bir Nokta Tahmininin veya Tahmin Aralığının Geliştirilmesi (Bkz.: 13(ç) paragrafı)

A87. Yönetimin nokta tahminini değerlendirmek amacıyla bir nokta tahmininin veya tahmin aralığının geliştirilmesi, aşağıdaki gibi durumlarda uygun bir karşılık olabilir:

- Muhasebe tahmininin, işletmenin muhasebe sistemi tarafından verilerin rutin olarak işlenmesinden elde edilmemesi.
- Denetçinin, önceki döneme ait finansal tablolardaki benzer muhasebe tahminlerini gözden geçirmesinin, yönetimin cari döneme ilişkin tahmin sürecinin etkin olmayabileceğini göstermesi.
- İşletmenin muhasebe tahminlerinin belirlenmesine ilişkin yönetim süreçleri dâhilinde ve bu süreçler üzerinde sahip olduğu kontrollerin iyi tasarlanmaması veya bu kontrollerin düzgün bir şekilde uygulanmaması.
- Dönem sonu ile denetçi raporu tarihi arasındaki sürede meydana gelen işlem veya olayların yönetimin nokta tahminiyle çelişmesi.

<sup>19</sup> BDS 330, 8 inci paragraf



- Denetçinin kullanımına hazır olan ve bir nokta tahmini veya bir tahmin aralığı geliştirirken kullanılabilen alternatif ilgili veri kaynaklarının olması.

A88. İşletmenin kontrollerinin iyi tasarlandığı ve düzgün bir şekilde uygulandığı durumlarda bile nokta tahmini veya tahmin aralığı geliştirmek, risk olarak değerlendirilen hususlar için etkin veya etkili bir karşılık olabilir. Diğer durumlarda denetçi bu yaklaşımı, ilâve prosedürlerin gerekip gerekmediğinin ve gerekmesi durumunda bunların niteliği ve kapsamının belirlenmesinin bir parçası olarak dikkate alabilir.

A89. Denetçinin nokta tahmini veya tahmin aralığı geliştirirken benimsediği yaklaşım, içinde bulunulan şartlar altında neyin en etkili olacağına bağlı olarak farklılık gösterebilir. Örneğin, yönetimin nokta tahminini değerlendirebileceği bir aralık tespit etmek amacıyla denetçi, ilk nokta tahminini başlangıçta geliştirip daha sonra varsayımlardaki değişikliklere karşı bu nokta tahminin duyarlılığını değerlendirebilir. Alternatif olarak denetçi, bunun yerine -mümkün olması hâlinde- nokta tahmini belirlemek amacıyla bir tahmin aralığı geliştirerek başlayabilir.

A90. Denetçinin, bir tahmin aralığı geliştirmeye kıyasla bir nokta tahmini geliştirme kabiliyeti; kullanılan model, mevcut verilerin niteliği ve kapsamı ve muhasebe tahminiyle ilişkili tahmin belirsizliği dâhil olmak üzere birçok etkene bağlıdır. Ayrıca, bir nokta tahmini veya tahmin aralığı geliştirme kararı; özel bir ölçüm yöntemini (örneğin, olasılığa göre ağırlıklı iskonto edilmiş beklenen değer kullanımı gibi) veya alternatif varsayım ve sonuçlar dikkate alındıktan sonra kullanılacak nokta tahminini tanımlayan geçerli finansal raporlama çerçevesi tarafından etkilenebilir.

A91. Denetçi, çeşitli yöntemlerle nokta tahmini veya tahmin aralığı geliştirebilir. Örneğin;

- Bir model kullanarak; örneğin belirli bir sektör veya endüstride ticari olarak kullanıma sunulmuş hazır ya da işletmeye ait veya denetçi tarafından geliştirilmiş bir modeli kullanarak.
- Yönetimin alternatif varsayım veya sonuçlara ilişkin değerlendirmesini daha da geliştirerek, örneğin farklı bir varsayım seti kullanarak.
- Modeli geliştirmek veya kullanmak ya da ilgili varsayımlar sağlamak için özel uzmanlığa sahip bir kişiyi istihdam ederek veya hizmet alımı suretiyle çalıştırarak.
- Diğer karşılaştırılabilir işlem, olay veya şartlara ya da -ilgili hâllerde- karşılaştırılabilir varlık veya yükümlülüklerin piyasalarına başvurarak.

Yönetimin Varsayımları veya Yöntemim Hakkında Kanaat Edinilmesi (Bkz.: 13(ç)(i) paragrafı)

A92. Denetçinin bir nokta tahmini veya bir tahmin aralığı geliştirmesi ve yönetiminin farklı varsayım veya yöntemler kullanması durumunda 13(ç)(i) paragrafı denetçinin, muhasebe tahmini oluşturulurken yönetim tarafından kullanılan varsayımlar veya yöntem hakkında yeterli kanaati edinmesini zorunlu kılar. Bu kanaat denetçiye, uygun bir nokta tahmini veya tahmin aralığı geliştirmesiyle ilgili olabilecek bilgiler sağlar.

Ayrıca bu husus denetçinin, yönetimin nokta tahmininden herhangi bir önemli sapmayı anlamasına ve değerlendirmesine yardımcı olur. Örneğin denetçi, yönetimin kullandıklarına kıyasla farklı, ancak bunlarla eşit derecede geçerli varsayımlar kullandığı için bir farklılık ortaya çıkabilir. Bu durum muhasebe tahmininin belirli varsayımlara karşı oldukça duyarlı olduğunu ve dolayısıyla yüksek tahmin belirsizliğine maruz kaldığını ortaya çıkarabilir ki; bu da, söz konusu muhasebe tahmininin ciddi bir risk olabileceğine işaret eder. Alternatif olarak, yönetim tarafından yapılan gerçek bir hata sonucunda da farklılık ortaya çıkabilir. Denetçi sonuç oluştururken, içinde bulunulan şartlara bağlı olarak kullanılan varsayımların dayanağı ve söz konusu varsayımların geçerliliği ile -varsa- muhasebe tahmini oluşturmak için benimsenen yaklaşımdaki farklılık hakkında yönetimle müzakereye bulunmayı faydalı bulabilir.

Bir Tahmin Aralığının Daraltılması (Bkz.: 13(ç)(ii) paragrafı)

- A93. Denetçinin, yönetimin nokta tahmininin uygunluğunu değerlendirmek için bir tahmin aralığı kullanmanın uygun olduğu sonucuna varması durumunda (denetçinin tahmin aralığı), 13(ç)(ii) paragrafı bu aralığın tüm muhtemel sonuçlar yerine tüm “uygun (makul) sonuçları” kapsamını zorunlu kılar. Tahmin aralığı tüm muhtemel sonuçları içeremez, çünkü böyle bir aralık denetimin amaçları açısından etkin olamayacak kadar geniştir. Denetçinin tahmin aralığı, muhasebe tahmininin bir yanlışlık içerip içermediği hakkında denetçinin bir sonuca varabilmesini sağlayacak şekilde yeterince daraltıldığı zaman faydalı ve etkin olacaktır.
- A94. Genellikle, performans önemliliğine eşit veya bunun altında olacak şekilde daraltılan bir tahmin aralığı, yönetimin nokta tahmininin makul olup olmadığını değerlendirmek için yeterli olacaktır. Ancak özellikle belirli sektörlerde tahmin aralığının bu tutarın altında olacak şekilde daraltılması mümkün olmayabilir. Bu durum, söz konusu muhasebe tahmininin finansal tablolara alınmasının mümkün olmadığı anlamına gelmez. Ancak, bu durum muhasebe tahminiyle ilişkili tahmin belirsizliğinin ciddi bir riske yol açabilecek seviyede olduğuna işaret edebilir. Ciddi risklere karşı yapılacak ilâve işler A102-A115 paragraflarında açıklanmıştır.
- A95. Tahmin aralığının, içindeki tüm sonuçların makul kabul edileceği bir yere kadar daraltılması aşağıdaki yöntemlerle gerçekleştirilebilir:
- Denetçi tarafından karar verilen aralığın uç noktalarında yer alan ve meydana gelme ihtimali düşük olan sonuçların aralıktan çıkarılması ve
  - Denetçi tarafından aralıktaki tüm sonuçların makul olduğu sonucuna varılana kadar, mevcut denetim kanıtlarına dayanarak tahmin aralığının daraltılmaya devam edilmesi. Bazı ender durumlarda denetçi, denetim kanıtı bir nokta tahminini gösterene kadar aralığı daraltabilir.

*Uzmanlık Beceri veya Bilgilerine İhtiyaç Duyulup Duyulmadığının Mütalaa Edilmesi* (Bkz.: 14 üncü paragraf)

- A96. Denetçinin denetimi planlarken, denetimi yürütmek için gerekli olan kaynakların niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını belirlemesi gerekir.<sup>20</sup> Bu belirleme,

<sup>20</sup> BDS 300, “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması”, 8(d) paragrafı

gerektiğinde uzmanlık beceri veya bilgilerine sahip olan kişilerin katılımının planlanmasını da kapsayabilir. Ayrıca BDS 220, sorumlu denetçinin, denetim ekibi ile -bu ekibin üyesi olmayan- denetçinin faydalandığı dış uzmanların tamamının denetimi yürütmek için gerekli yetkinlik ve beceriye sahip olduğuna ikna olmasını zorunlu tutar.<sup>21</sup> Muhasebe tahminlerinin denetimi sırasında denetçi, muhasebe tahminlerinin bir veya birden çok yönüyle ilgili uzmanlık beceri veya bilgilerine ihtiyaç olup olmadığını deneyimleri ve denetimin şartları ışığında belirleyebilir.

A97. Denetçinin, uzmanlık beceri veya bilgilerine ihtiyaç olup olmadığına ilişkin değerlendirmesini etkileyebilecek hususlar örneğin aşağıdakileri içerir:

- Belirli bir iş kolu veya sektördeki varlık, yükümlülük veya özkaynak bileşeninin (örneğin; maden yatakları, tarımsal varlıklar, karmaşık finansal araçlar) niteliği.
- Yüksek seviyede tahmin belirsizliği.
- Karmaşık hesaplamaların kullanılması veya uzmanlık gerektiren modellere başvurulması. Örneğin, gözlemlenebilir bir piyasanın olmadığı bir durumda gerçeğe uygun değer tahmini.
- Geçerli finansal raporlama çerçevesinin muhasebe tahminleriyle ilgili hükümlerinin karmaşıklığı (farklı yorumlara ya da tutarsız veya gelişmekte olan uygulamalara tabi olduğu bilinen alanların bulunup bulunmaması dâhil).
- Denetçinin, risk olarak değerlendirilen hususlara karşılık verirken uygulamayı planladığı prosedürler.

A98. Tahmin belirsizliği olması durumunda bile, muhasebe tahminlerinin çoğu açısından uzmanlık beceri veya bilgilerine ihtiyaç duyulması ihtimali düşüktür. Örneğin, bir denetçinin şüpheli alacaklar karşılığını değerlendirmek için uzmanlık beceri veya bilgilerine ihtiyaç duyma ihtimali düşüktür.

A99. Bununla birlikte denetçi, ilgili konunun muhasebe veya denetim dışında bir alana ait olması durumunda, gerekli uzmanlık beceri veya bilgilerine sahip olmayabilir ve bu beceri veya bilgileri uzmandan (denetçinin faydalandığı uzman) elde etme ihtiyacı duyabilir. BDS 620<sup>22</sup>, denetçinin faydalandığı uzmanın istihdam edilmesi veya hizmet alımı suretiyle çalıştırılması ihtiyacının belirlenmesine ve denetçinin faydalandığı uzmanın çalışmasının kullanılması durumunda denetçinin sorumluluklarına ilişkin hükümler içerir ve bu konuda rehberlik sağlar.

A100. Ayrıca bazı durumlarda denetçi, muhasebenin ve denetimin belirli alanlarına ilişkin uzmanlık beceri veya bilgilerinin elde edilmesi gerektiği sonucuna varabilir. Bu beceri veya bilgilere sahip kişiler, denetim şirketi tarafından istihdam edilebilir veya denetim şirketi dışındaki bir kuruluştan hizmet alımı yoluyla çalıştırılabilir. Bu kişiler denetimle ilgili denetim prosedürlerini uyguladıklarında denetim ekibinin bir parçası olur ve BDS 220'de yer alan hükümlere tabi olurlar.

<sup>21</sup> BDS 220, "Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol", 14 üncü paragraf

<sup>22</sup> BDS 620, "Uzman Çalışmalarının Kullanılması"

A101. Denetçi, denetçinin faydalandığı uzmanla veya uzmanlık beceri veya bilgilerine sahip diğer kişilerle ilgili bilgisine ve deneyimine bağlı olarak, bu kişilerin çalışmalarının denetimin amaçları açısından ihtiyaca uygunluğunu sağlamak için geçerli finansal raporlama çerçevesinin hükümleri gibi konuları bu kişilerle müzakere etmenin uygun olduğunu düşünebilir.

**Ciddi Risklere Karşı Uygulanacak İlâve Maddi Doğrulama Prosedürleri** (Bkz.: 15 inci paragraf)

A102. Ciddi risklere yol açan muhasebe tahminlerinin denetiminde denetçinin uygulayacağı ilâve maddi doğrulama prosedürleri, aşağıdaki hususların değerlendirilmesine odaklanır:

- (a) Yönetimin, tahmin belirsizliğinin muhasebe tahmini üzerindeki etkisini ve bu belirsizliğin, muhasebe tahmininin finansal tablolara alınmasının uygunluğu üzerinde yapabileceği etkiyi nasıl değerlendirdiği ve
- (b) İlgili açıklamaların yeterliliği.

*Tahmin Belirsizliği*

Tahmin Belirsizliğine İlişkin Yönetimin Dikkate Aldığı Hususlar (Bkz.: 15(a) paragrafı)

A103. Yönetim, içinde bulunulan şartlara bağlı olarak muhasebe tahminlerinin alternatif varsayım veya sonuçlarını birçok yöntemle ele alabilir. Yönetim tarafından kullanılması muhtemel yöntemlerden biri duyarlılık analizidir. Bu analiz, bir muhasebe tahmininin parasal büyüklüğünün farklı varsayımlara göre nasıl değiştiğinin belirlenmesini içerebilir. Gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülen muhasebe tahminlerinde bile, farklı piyasa katılımcılarının değişik varsayımlar kullanacak olmasından dolayı farklılıklar olabilir. Duyarlılık analizi, yönetim tarafından zaman zaman “kötümser” ve “iyimser” senaryolar gibi bir aralıktaki sonuçlar şeklinde nitelendirilen çok sayıda sonuç senaryosunun geliştirilmesini sağlayabilir.

A104. Duyarlılık analizi, bir muhasebe tahmininin, belirli varsayımlardaki değişikliklere karşı duyarlı olmadığını gösterebilir. Alternatif olarak söz konusu analiz, muhasebe tahmininin, daha sonradan denetçinin dikkatinin odaklandığı bir veya birden fazla varsayıma karşı duyarlı olduğunu da gösterebilir.

A105. Burada, tahmin belirsizliğine ilişkin belirli bir yöntemin (duyarlılık analizi gibi) bir başkasına göre daha uygun olduğu ya da yönetimin alternatif varsayım veya sonuçlara ilişkin değerlendirmesinin kapsamlı bir belgelendirmeyle desteklenmiş ayrıntılı bir süreç yoluyla gerçekleştirilmesi gerektiği şeklinde bir öneride bulunulması amaçlanmamaktadır. Burada, tahmin belirsizliğinin nasıl değerlendirildiğine ilişkin yöntemden ziyade, yönetimin bu belirsizliğin önemli bir muhasebe tahminini nasıl etkileyebileceğini değerlendirip değerlendirmede önemli. Dolayısıyla, yönetimin alternatif varsayım veya sonuçları dikkate almadığı durumlarda, tahmin belirsizliğinin muhasebe tahmini üzerindeki etkilerini nasıl ele aldığı konusunu denetçinin yönetimle müzakere etmesi ve yönetimden bu konuda destek talep etmesi gerekebilir.

## Küçük işletmelere özgü hususlar

A106. Küçük işletmeler tahmin belirsizliğini değerlendirmek için basit yöntemler kullanılabilir. Denetçi, mevcut belgeleri gözden geçirmenin yanı sıra, yönetimi sorgulamak suretiyle yönetimin alternatif varsayım veya sonuçlarla ilgili değerlendirmesine ilişkin başka denetim kanıtları elde edebilir. Ayrıca yönetim, alternatif sonuçları değerlendirebilecek veya muhasebe tahminlerine ilişkin tahmin belirsizliğini ele alabilecek uzmanlığa sahip olmayabilir. Bu tür durumlarda denetçi, yönetime bunu yapması için kullanabileceği süreç veya farklı yöntemleri ve bunlara ilişkin belgelendirmeyi açıklayabilir. Ancak bu durum, yönetimin finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin sorumluluklarını değiştirmeyecektir.

### Önemli Varsayımlar (Bkz.: 15(b) paragrafı)

A107. Bir muhasebe tahmininin oluşturulması sırasında kullanılan varsayım, varsayımdaki makul bir değişiklik muhasebe tahmininin ölçümünü önemli ölçüde etkileyecekse, ciddi kabul edilir.

A108. Yönetimin bilgisine dayanan önemli varsayımları destekleyen hususlar, yönetimin sürekli olarak yaptığı stratejik analiz ve risk yönetimi süreçlerinden elde edilebilir. Denetçi, işletmede resmi olarak oluşturulmuş süreçler bulunmasa bile (bu durum küçük işletmelerde söz konusu olabilir) yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için diğer denetim prosedürlerinin yanı sıra, yönetimi sorgulamak ve yönetimle müzakerede bulunmak suretiyle varsayımları değerlendirebilir.

A109. Denetçinin yönetim tarafından yapılan varsayımları değerlendirirken dikkate aldığı hususlar, A77-A83 paragraflarında açıklanmıştır.

### Yönetimin Niyet ve Kabiliyeti (Bkz.: 15(c) paragrafı)

A110. Denetçinin, yönetim tarafından yapılan varsayımlar ile yönetimin niyet ve kabiliyetine ilişkin olarak dikkate alacağı hususlar A13 ve A80 paragraflarında açıklanmıştır.

### *Bir Tahmin Aralığının Geliştirilmesi* (Bkz.: 16 ncı paragraf)

A111. Finansal tabloları hazırlarken yönetim; tahmin belirsizliğinin muhasebe tahminlerine ilişkin ciddi risklere yol açan etkilerini yeterli bir şekilde ele aldığı kanaatinde olabilir. Ancak bazı durumlarda denetçi, yönetimin çabalarını yetersiz bulabilir. Denetçinin yargısına göre örneğin:

- Yönetimin tahmin belirsizliğinin etkilerini nasıl ele aldığına ilişkin denetçinin yaptığı değerlendirme yoluyla yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilememesi,
- Muhasebe tahminiyle ilişkili tahmin belirsizliğinin derecesinin daha ayrıntılı incelenmesinin gerekli olması, örneğin denetçinin benzer şartlar altında benzer muhasebe tahminlerine ilişkin sonuçlardaki yüksek değişkenliğin farkında olması,
- Başka denetim kanıtlarının elde edilme ihtimalinin düşük olması, örneğin denetçi raporu tarihine kadar meydana gelen olayların gözden geçirilmesi yoluyla kanıt elde edilmesi ihtimalinin düşük olması,

- Muhasebe tahminlerinin oluşturulmasında yönetimin taraflı davrandığına ilişkin göstergelerin olması,

hâlinde bu durum söz konusu olabilir.

A112. Denetçinin, bu amaçla bir tahmin aralığı belirlerken dikkate alacağı hususlar, A87-A95 paragraflarında açıklanmıştır.

#### *Finansal Tablolara Alma ve Ölçüm Kıstasları*

Muhasebe Tahminlerinin Finansal Tablolara Alınması (Bkz.: 17(a) paragrafı)

A113. Yönetimin bir muhasebe tahminini finansal tablolara alması durumunda değerlendirme yaparken denetçi, muhasebe tahmininin ölçümünün geçerli finansal raporlama çerçevesindeki finansal tablolara alma kıstaslarını karşılamaya yetecek kadar güvenilir olup olmadığına odaklanır.

A114. Finansal tablolara alınmamış muhasebe tahminleri açısından değerlendirme yaparken denetçi, geçerli finansal raporlama çerçevesindeki finansal tablolara alma kıstaslarının gerçekte karşılanıp karşılanmadığına odaklanır. Bir muhasebe tahmininin finansal tablolara alınmamış olması ve denetçinin bu uygulamanın doğru olduğu sonucuna varması durumunda dahi finansal tabloların dipnotlarında, söz konusu şartlara ilişkin bir açıklamanın yer alması gerekebilir. Ayrıca denetçi, -uygun hallerde- yüksek tahmin belirsizliğine sahip olduğu belirlenen bir muhasebe tahmininin, BDS 701<sup>23</sup>'e uygun olarak denetçi raporunda bildirilecek bir kilit denetim konusu olduğuna karar verebilir veya ilgili hususa Dikkat Çekilen Hususlar paragrafında yer verilmesi gerektiğini düşünebilir (Bkz.: BDS 706<sup>24</sup>). Söz konusu hususun kilit denetim konusu olduğuna karar verilmesi durumunda BDS 706, ilgili hususun Dikkat Çekilen Hususlar paragrafında yer almasına izin vermemektedir.<sup>25</sup>

Muhasebe Tahminlerine İlişkin Ölçüm Esası (Bkz.: 17(b) paragrafı)

A115. Bazı finansal raporlama çerçeveleri, gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahminleri açısından, gerçeğe uygun değer ölçüm ve açıklamalarını zorunlu tutmanın veya bunlara izin vermenin bir ön şartı olarak, gerçeğe uygun değer güvenilir bir şekilde ölçülebildiğini varsayar. Uygun herhangi bir ölçüm yönteminin veya ölçüm esasının bulunmaması gibi bazı durumlarda bu varsayım reddedilebilir. Bu tür durumlarda değerlendirme yaparken denetçi, gerçeğe uygun değer kullanımıyla ilgili olarak geçerli finansal raporlama çerçevesinin ortaya koyduğu ön şartın (varsayımın) reddedilmesine ilişkin yönetimin dayanağının uygun olup olmadığına odaklanır.

#### **Muhasebe Tahminlerinin Makul Olup Olmadığının Değerlendirilmesi ve Yanlışlıkların Belirlenmesi** (Bkz.: 18 inci paragraf)

A116. Denetçi, elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, söz konusu kanıtların yönetimin nokta tahmininden farklı bir muhasebe tahminine işaret ettiği sonucuna varabilir. Denetim kanıtının bir nokta tahminini desteklemesi durumunda, denetçinin nokta tahmini ile yönetimin nokta tahmini arasındaki fark bir yanlışlık oluşturur. Denetçinin, kendi tahmin aralığını kullanmanın yeterli ve uygun denetim kanıtı sağladığı sonucuna

<sup>23</sup> BDS 701, "Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi"

<sup>24</sup> BDS 706, "Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları"

<sup>25</sup> BDS 706, 8(b) paragrafı

varması hâlinde, denetçinin tahmin aralığı dışında kalan yönetimin nokta tahmini, denetim kanıtları tarafından desteklenmeyecektir. Bu tür durumlarda, söz konusu yanlışlık, yönetimin nokta tahmini ile denetçinin tahmin aralığının en yakın noktası arasındaki farktan daha az olamaz.

A117. Yönetimin, şartlarda değişiklik olduğu şeklinde subjektif bir değerlendirmeye dayanarak önceki döneme ait bir muhasebe tahminini veya bu tahminin oluşturulmasında kullanılan yöntemi değiştirmesi durumunda denetçi;

- Muhasebe tahmininin yönetimin yaptığı ihtiyari bir değişiklik neticesinde yanlışlık içerdiğine ilişkin denetim kanıtı elde ederek söz konusu tahminin yanlışlık içerdiği sonucuna varabilir veya
- Bunu yönetimin muhtemel tarafılığının bir göstergesi olarak kabul edebilir (Bkz.: A124-A125 paragrafları).

A118. BDS 450<sup>26</sup>, denetçinin düzeltilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki etkisini değerlendirmesi amacıyla yanlışlıkların birbirlerinden ayrılması hususunda rehberlik sağlar. Muhasebe tahminleriyle ilişkili olarak, hata veya hileden kaynaklanan bir yanlışlık:

- Hakkında hiçbir şüphenin bulunmadığı yanlışlıklar (fiili yanlışlıklar),
- Yönetimin muhasebe tahminleriyle ilgili olarak denetçi tarafından makul bulunmayan muhakemelerinden veya denetçinin uygun bulmadığı muhasebe politikalarının seçilmesi veya uygulanmasından kaynaklanan farklılıklar (muhakeme yanlışlıkları),
- Denetim örnekleminde belirlenen yanlışlıkların örneklemin alındığı ana kitlenin tamamına yansıtılmasını içeren, denetçinin ana kitledeki yanlışlığa ilişkin en yaklaşık tahmini (öngörülen yanlışlıklar),

sonucunda ortaya çıkabilir.

Muhasebe tahminlerini içeren bazı durumlarda yanlışlık, bunların bir bileşimi sonucu ortaya çıkabilir, dolayısıyla bunların ayrı ayrı belirlenmesi zor veya imkânsız hâle gelir.

A119. Finansal tabloların dipnotlarında açıklanan muhasebe tahminlerinin ve ilgili açıklamaların (gerek geçerli finansal raporlama çerçevesiyle zorunlu tutulsun gerek isteğe bağlı olarak yapılsın) makul olup olmadığının değerlendirilmesi esasen, finansal tablolara alınmış olan bir muhasebe tahmininin denetlenmesi sırasında dikkate alınanlarla aynı türde hususları içerir.

### **Muhasebe Tahminleriyle İlgili Açıklamalar**

*Geçerli Finansal Raporlama Çerçevesine Uygun Olarak Yapılan Açıklamalar (Bkz.: 19 uncu paragraf)*

A120. Finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak sunumu, önemli hususlara ilişkin yeterli açıklamaların yapılmasını içerir. Geçerli finansal raporlama çerçevesi muhasebe tahminleriyle ilgili açıklamalara izin verebilir veya

<sup>26</sup> BDS 450, "Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi"

bunları belirleyebilir. Ayrıca bazı işletmeler, finansal tabloların dipnotlarında isteğe bağlı olarak ilâve bilgiler açıklayabilir.

Bu açıklamalar, aşağıdaki gibi hususları içerebilir:

- Kullanılan varsayımlar.
- Uygulanabilir herhangi bir model dâhil, kullanılan tahmin yöntemi.
- Tahmin yöntemini seçme esası.
- Tahmin yönteminde önceki döneme göre yapılan herhangi bir değişikliğin etkisi.
- Tahmin belirsizliğinin kaynağı ve etkileri.

Bu tür açıklamalar, kullanıcıların finansal tablolara alınan veya finansal tablolarda açıklanan muhasebe tahminleri hakkında kanaat edinmeleri açısından gereklidir (ilgilidir). Bu sebeple, açıklamaların geçerli finansal raporlama çerçevesi hükümlerine uygun olup olmadığı konusunda yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmesi gerekir.

A121. Bazı durumlarda, geçerli finansal raporlama çerçevesi belirsizliklerle ilgili belirli açıklamaların yapılmasını gerektirebilir. Örneğin, bazı finansal raporlama çerçeveleri aşağıdaki açıklamaların yapılmasını öngörür:

- Varlık ve yükümlülüklerin defter değerlerinde önemli düzeltmelere yol açacak şekilde ciddi risk taşıyan kilit varsayımlar ve diğer tahmin belirsizliği kaynaklarının açıklanması. Söz konusu açıklama yükümlülükleri, “Tahmin Belirsizliğinin Kilit Kaynakları” veya “Önemli Muhasebe Tahminleri” gibi ifadeler kullanılarak tanımlanabilir.
- Muhtemel sonuçlara ilişkin aralığın ve bu aralığın belirlenmesinde kullanılan varsayımların açıklanması.
- İşletmenin finansal durumu ve performansı açısından gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahminlerinin önemine dair bilgilerin açıklanması.
- Maruz kalınan riskler ve bu risklerin nasıl ortaya çıktığı, işletmenin risk yönetimi hedefleri, politika ve prosedürleri ile risk ölçümü için kullanılan yöntemler gibi nitel açıklamalar ve bu nitel kavramlarda önceki döneme göre meydana gelen değişiklikler.
- İşletmenin kilit yönetici personeline; işletme içinden sunulan bilgilere dayanarak işletmenin kredi riski, likidite riski ve piyasa riski dâhil olmak üzere ne kadar riske maruz kaldığı gibi hususlar hakkında yapılan nicel açıklamalar.

*Ciddi Risklere Yol Açan Muhasebe Tahminlerinin Tahmin Belirsizliğine İlişkin Açıklamalar* (Bkz.: 20 nci paragraf)

A122. Ciddi risk içeren muhasebe tahminleriyle ilgili olarak denetçi, açıklamaların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olması durumunda bile, ilgili şart ve olaylar ışığında tahmin belirsizliğine ilişkin açıklamaların yetersiz olduğu sonucuna varabilir. İlgili muhasebe tahmininin muhtemel sonuçlarına ilişkin aralık önemlilikle bağlantılı olarak genişledikçe, tahmin belirsizliğine ilişkin açıklamaların yeterliliğine yönelik denetçinin değerlendirmesinin önemi artar (Bkz.: A94 paragrafının ilgili kısmı).



A123. Bazı durumlarda denetçi, finansal tabloların dipnotlarında tahmin belirsizliğiyle ilgili durumları açıklaması hususunda yönetimi teşvik etmenin uygun olacağını düşünebilir. Denetçinin, yönetimin finansal tablolarda yer alan tahmin belirsizliğiyle ilgili açıklamalarının yetersiz veya yanıltıcı olduğu kanaatine varması durumunda BDS 705<sup>27</sup>, bu durumun denetçinin görüşüne olan etkilerinin ele alınmasına ilişkin rehberlik sağlar.

### **Yönetimin Muhtemel Tarafılığına İlişkin Göstergeler** (Bkz.: 21 inci paragraf)

A124. Denetim sırasında denetçi, yönetimin muhtemel tarafılığına ilişkin göstergelere sebep olan, yönetimin vardığı yargı ve aldığı kararlardan haberdar olabilir. Bu göstergeler, denetçinin risk değerlendirmesinin ve verdiği/vereceği ilgili karşılıkların uygunluğunu koruyup korumadığı konusunda denetçinin varacağı sonucu etkileyebilir. İlâve olarak denetçinin, söz konusu göstergelerin denetimin kalan kısmına olan etkilerini değerlendirmesi gerekebilir. Bu göstergeler ayrıca, BDS 700'de<sup>28</sup> ele alındığı gibi, denetçinin bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkin değerlendirmesini etkileyebilir.

A125. Muhasebe tahminleri açısından yönetimin muhtemel tarafılığına ilişkin göstergelere dair örnekler şu şekildedir:

- Yönetimin içinde bulunulan şartlarda değişiklik olduğuna dair subjektif değerlendirme yaptığı durumda, muhasebe tahmininde veya tahmin oluşturma yönteminde yaptığı değişiklikler.
- Gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahminleri için gözlemlenebilir piyasa varsayımlarıyla tutarlı olmayan, işletmenin kendi varsayımlarının kullanılması.
- Yönetimin amaçları açısından tercih edilen bir nokta tahmini sağlayan önemli varsayımların seçilmesi veya oluşturulması.
- İyimsen veya kötümser eğilime işaret edebilen bir nokta tahmininin seçilmesi.

### **Yazılı Beyanlar** (Bkz.: 22 nci paragraf)

A126. BDS 580<sup>29</sup> yazılı beyanların kullanımını ele alır. Finansal tablolara alınan veya finansal tablolarda açıklanan muhasebe tahminleriyle ilgili yazılı beyanlar, tahmin belirsizliğinin niteliği, önemlilik seviyesi ve kapsamına bağlı olarak aşağıdaki konular hakkındaki beyanları içerebilir:

- Geçerli finansal raporlama çerçevesi bağlamında muhasebe tahminlerinin belirlenmesinde yönetimin kullandığı ilgili varsayımlar ve modeller dâhil, ölçüm süreçlerinin uygunluğu ve süreçlerin uygulanmasındaki tutarlılık.
- Muhasebe tahminleriyle ve açıklamalarıyla ilgili olduğu durumlarda, varsayımların yönetimin işletme adına atılacak belirli adımları gerçekleştirme niyet ve kabiliyetini uygun şekilde yansıttığı.
- Muhasebe tahminleriyle ilgili açıklamaların geçerli finansal raporlama çerçevesi kapsamında tam ve uygun olduğu.

<sup>27</sup> BDS 705, "Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi"

<sup>28</sup> BDS 700, "Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama"

<sup>29</sup> BDS 580, "Yazılı Beyanlar"

- Bilanço tarihinden sonraki hiçbir olayın, finansal tablolarda yer alan muhasebe tahminleri ve açıklamalarında düzeltme yapılmasını gerektirmediği.

A127. Finansal tablolara alınmamış veya bu tablolarda açıklanmamış olan muhasebe tahminleri açısından yazılı beyanlar, aşağıdaki konular hakkındaki beyanları içerebilir:

- Yönetimin, geçerli finansal raporlama çerçevesinde yer alan finansal tablolara alma veya bu tablolarda açıklama kriterlerinin karşılanmadığına karar verirken kullandığı dayanağın (esasın) uygunluğu (Bkz.: A114 paragrafı).
- Gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülmeyen veya açıklanmayan muhasebe tahminleri açısından, geçerli finansal raporlama çerçevesinde gerçeğe uygun değer kullanımıyla ilgili öngörülen ön şartı (varsayımı) reddetmek için yönetimin kullandığı dayanağın (esasın) uygunluğu (Bkz.: A115 paragrafı).

**Belgelendirme** (Bkz.: 23 üncü paragraf)

A128. Denetim sırasında belirlenen yönetimin muhtemel taraflılığına ilişkin göstergelerin belgelendirilmesi; denetçinin, kendi risk değerlendirmesinin ve ilgili karşılıkların uygunluğunu koruyup korumadığı hususunda bir sonuca varmasına ve bir bütün olarak finansal tablolarda önemli yanlışlık bulunup bulunmadığını değerlendirmesine yardımcı olur. Yönetimin muhtemel taraflılığına ilişkin göstergelere dair örnekler için A125 paragrafına bakınız.

## **Farklı Finansal Raporlama Çerçevesi Kapsamında Gerçeğe Uygun Değer Ölçüm ve Açıklamaları**

Bu Ek'in amacı, farklı finansal raporlama çerçeveleri uyarınca yapılan gerçeğe uygun değer ölçüm ve açıklamalarına ilişkin arka plan ve içerik hakkında yalnızca genel bir bilgi sunmaktır.

1. Farklı finansal raporlama çerçevelerinde, finansal tablolarda çeşitli gerçeğe uygun değer ölçüm ve açıklamalarının yapılması zorunlu kılınmış veya bunlara izin verilmiştir. Bu çerçeveler, varlık ve yükümlülüklerin ölçüm esaslarına veya ilgili açıklamalara ilişkin sundukları rehberlik düzeyi açısından da farklılık gösterir. Bazı finansal raporlama çerçeveleri emredici nitelikte rehberlik sunarken, diğerleri genel bir rehberlik sunar veya hiçbir rehberlik sunmaz. Ayrıca gerçeğe uygun değere ilişkin olarak belirli sektörlerle özgü ölçüm ve açıklama uygulamaları da mevcuttur.
2. Gerçeğe uygun değer tanımları; finansal raporlama çerçeveleri veya belirli bir çerçeve kapsamındaki farklı varlık, yükümlülük veya açıklamalar arasında farklılık gösterebilir. Örneğin, Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) 39'da<sup>1</sup> gerçeğe uygun değer, "karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli taraflar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir yükümlülüğün yerine getirilmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutar" olarak tanımlanır. Gerçeğe uygun değer kavramı, normal şartlarda, geçmiş veya gelecek bir tarihteki ödeme yerine cari bir işlemi esas alır. Buna göre, gerçeğe uygun değer ölçüm süreci, söz konusu işlemin gerçekleşmiş olabileceği tahmini fiyata ilişkin bir araştırma şeklinde olacaktır. Ayrıca farklı finansal raporlama çerçevelerinde "işletmeye özgü değer", "kullanım değeri" veya benzer ifadeler kullanılabilir. Ancak söz konusu ifadeler yine de bu BDS'de kullanılan gerçeğe uygun değer kavramına girebilir.
3. Finansal raporlama çerçeveleri, gerçeğe uygun değer ölçümlerinde zaman içerisinde meydana gelen değişiklikleri farklı şekillerde ele alabilir. Örneğin, belirli bir finansal raporlama çerçevesinde, belirli varlık veya yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerlerindeki değişikliklerin doğrudan özkaynağa yansıtılması zorunlu tutulabilirken, başka bir çerçeveye göre bu değişiklikler gelire yansıtılabilmektedir. Bazı çerçevelerde, gerçeğe uygun değer muhasebesinin kullanılıp kullanılmayacağına veya nasıl uygulanacağına ilişkin karar, yönetimin belirli varlık veya yükümlülüklerle ilgili atılacak belirli adımları gerçekleştirme niyetinden etkilenir.
4. Farklı finansal raporlama çerçevelerinde; finansal tablolarda belirli gerçeğe uygun değer ölçüm ve açıklamalarının yapılması zorunlu kılınmış ve bu ölçüm ve

<sup>1</sup> TMS 39, "Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçüm" (30/12/2012 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan "TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü" Standardında 'gerçeğe uygun değer'; 'piyasa katılımcıları arasında ölçüm tarihinde olağan bir işlemde, bir varlığın satışından elde edilecek veya bir borcun devrinde ödenecek fiyat' olarak tanımlanmıştır.)

açıklamaların yapılması farklı derecelerde belirlenmiş ya da bunlara farklı derecelerde izin verilmiş olabilir. Finansal raporlama çerçevelerinde:

- Finansal tablolarda yer alan belirli bilgiler veya finansal tabloların dipnotlarında açıklanan ya da ilâve bilgiler olarak sunulan bilgiler için ölçüm, sunum ve açıklama hükümleri belirlenebilir,
- Bir işletmenin tercihi üzerine veya sadece belirli kıstasların karşılanması durumunda gerçeğe uygun değeri kullanan belirli ölçümlerin yapılmasına izin verilebilir,
- Bağımsız bir değerlemenin veya iskonto edilmiş nakit akışlarının kullanımına ilişkin belirli yöntemlerden faydalanılması gibi, gerçeğe uygun değerın tespit edilmesi için özel bir yöntem belirlenebilir,
- Gerçeğe uygun değer tespiti için farklı alternatif yöntemler arasından bir yöntemin seçilmesine izin verilebilir (seçim kıstasları finansal raporlama çerçevesi tarafından sağlanabilir veya sağlanmayabilir) veya
- Teamül veya uygulamalarla (örneğin, sektörel uygulamalar) kullanımı belirginleşmiş olanların dışında, gerçeğe uygun değer ölçüm veya açıklamalarına ilişkin olarak herhangi bir rehberlik sağlanmayabilir.

5. Bazı finansal raporlama çerçevelerinde, varlık ve yükümlülükler açısından gerçeğe uygun değerın güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi, gerçeğe uygun değer ölçüm ve açıklamalarının zorunlu kılınmasının ya da bunlara izin verilmesinin bir ön şartı olarak kabul edilir. Bazı durumlarda, varlık veya yükümlülüğün aktif bir piyasada kayıtlı fiyatının bulunmaması ve diğer gerçeğe uygun değer tahmin yöntemlerinin kullanılmasının söz konusu varlık veya yükümlülük için uygun olmaması veya kullanılamaması durumunda, bu ön şart reddedilebilir. Bazı finansal raporlama çerçevelerinde, gerçeğe uygun değere ulaşmak için kullanılacak girdilerin; kayıtlı fiyatlar ve aktif piyasalara dayanan açıkça “gözlemlenebilir girdiler” içerenler ile piyasa katılımcıları tarafından kullanılacak varsayımlar hakkında bir işletmenin kendi yargılarını içeren “gözlemlenebilir olmayan girdiler” şeklinde ayrıldığı bir gerçeğe uygun değer hiyerarşisi belirlenebilir.

6. Bazı finansal raporlama çerçevelerinde değerlendirme bilgilerinde, belirli özel düzeltme veya değişiklikler yapılması ya da belirli bir varlık veya yükümlülüğe özgü diğer değerlendirmelerin yapılması zorunlu kılınır. Örneğin, yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesi; değerlendirilmiş piyasa değerinde, tahmini satış maliyetlerine ilişkin düzeltmeler, gayrimenkulün durumu ve konumuyla ilgili düzeltmeler ve diğer hususlar gibi düzeltmelerin yapılmasını zorunlu kılabilir. Benzer şekilde, belirli bir varlığın aktif bir piyasanın bulunmaması durumunda, gerçeğe uygun değere ilişkin daha uygun bir ölçüme ulaşmak için yayımlanmış fiyat kotasyonlarının düzeltilmesi veya uyarlanması gerekebilir. Örneğin, piyasa işlemlerinin az sayıda olması, piyasanın gelişmemiş olması veya mevcut işlem hacminin işleme açık olan toplam birim hacmine göre küçük olması durumunda kayıtlı fiyatlar, gerçeğe uygun değer için belirleyici olmayabilir. Dolayısıyla, bu tür piyasa fiyatlarının düzeltilmesi veya değiştirilmesi gerekebilir. Bu düzeltme veya değişiklikleri yapmak için piyasa hakkında bilgi sunabilecek alternatif kaynaklara

ihtiyaç duyulabilir. Ayrıca bazı durumlarda, bir varlık veya yükümlülüğün gerçeğe uygun değeri veya muhtemel değer düşüklüğü belirlenirken, tahsis edilen teminatın (örneğin, borca dayalı belirli yatırım türleri için teminat tahsis edilmesi durumunda) dikkate alınması gerekebilir.

7. Finansal raporlama çerçevelerinin çoğunda, gerçeğe uygun değer ölçümü kavramının altında; işletmenin tasfiye edilmesi, faaliyetlerinin ölçeğinin önemli ölçüde azaltılması veya olumsuz şartlar altında bir işlem gerçekleştirilmesi niyeti veya ihtiyacı olmaksızın işletmenin sürekliliği ilkesinin geçerli olduğu varsayımı yatar. Dolayısıyla, bu durumda gerçeğe uygun değer, işletmenin cebri işlem, zorunlu tasfiye veya zaruretten kaynaklı satışlarda aldığı veya ödediği tutara eşit olmayacaktır. Öte yandan, genel ekonomik şartlar veya belirli sektöre özgü ekonomik şartlar, piyasada likidite sorununa sebep olabilir ve gerçeğe uygun değer, düşük veya potansiyel olarak önemli ölçüde düşük fiyatlara dayandırılmasını gerektirebilir. Bununla birlikte, finansal raporlama çerçevesinde öngörülmesi veya izin verilmesi durumunda, işletmenin, varlık ve yükümlülüklerinin gerçeğe uygun değerlerini belirlerken mevcut ekonomik durumunu veya faaliyet durumunu dikkate alması gerekebilir. Söz konusu finansal raporlama çerçevesi bunun nasıl yapılacağını belirleyebilir veya belirlemeyebilir. Örneğin yönetimin, belirli iş amaçlarına ulaşmak için bir varlığı hızlandırılmış bir esasa göre tüketme planı, bu varlığın gerçeğe uygun değerinin belirlenmesinde dikkate alınabilir.

### **Gerçeğe Uygun Değer Ölçümlerinin Yaygınlığı**

8. Gerçeğe uygun değeri esas alan ölçüm ve açıklamalar, finansal raporlama çerçevelerinde giderek daha yaygın hâle gelmektedir. Gerçeğe uygun değer, aşağıda sayılan kalemlerin gerçeğe uygun değer üzerinden ölçümü dâhil olmak üzere, finansal tablolarda çok farklı şekillerde ortaya çıkabilir ve finansal tablolardaki kalemlerin değerlerinin belirlenmesini çeşitli şekillerde etkileyebilir:

- Bir finansal araca ilişkin yükümlülüğün yerine getirilmesi amacıyla satışa hazır menkul kıymetler veya yükümlülükler gibi rutin veya periyodik olarak “piyasa fiyatına göre değerlendirilen” belirli varlık veya yükümlülükler.
- Belirli özkaynak bileşenleri. Örneğin, hamili tarafından, ihraççının adi hisse senedine dönüştürülebilir bir tahvil gibi özkaynak özelliklerine sahip belirli finansal araçların finansal tablolara alınması, ölçümü ve sunumunda gerçeğe uygun değer kullanılabilir.
- Bir işletme birleşmesinde edinilen belirli varlık veya yükümlülükler. Örneğin, bir işletmenin işletme birleşmesi yoluyla edinilmesinden kaynaklanan şerefiyenin ilk belirlenmesinde genellikle, edinilen tanımlanabilir varlık ve yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerinin ölçümü ve verilen bedelin gerçeğe uygun değeri esas alınır.
- Bir defaya mahsus olmak üzere gerçeğe uygun değere göre düzeltilmiş olan belirli varlık veya yükümlülükler. Bazı finansal raporlama çerçevelerinde, bir varlığın değer düşüklüğünün belirlenmesinin bir parçası olarak, bir varlık veya varlık grubuna ilişkin bir düzeltme tutarının ölçülmesi amacıyla gerçeğe uygun değer ölçümünün kullanımı zorunlu kılınmış olabilir. Örneğin, kayıtlı şerefiye

tutarı ile karşılaştırılacak zımnı şerefiye tutarını bulmak için; işletme birleşmesi sırasında edinilen, tanımlanan bir işletmenin veya raporlama yapan bir birimin gerçeğe uygun değerine dayanan ve değeri daha sonra söz konusu işletmenin veya birimin varlık ve yükümlülük grupları arasında dağıtılan şerefiyenin değer düşüklüğünün test edilmesinde olduğu gibi.

- Varlık ve yükümlülüklerin toplulaştırılması. Bazı durumlarda, bir varlık ya da yükümlülük sınıfı veya grubunun ölçümü, söz konusu sınıf veya gruptaki bazı münferit varlık veya yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerlerinin toplulaştırılmasını gerektirir. Örneğin işletmenin geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca, çeşitlendirilmiş kredi portföyünün değerinin ölçümü, portföyü oluşturan bazı kredi sınıflarının gerçeğe uygun değeri esas alınarak belirlenebilir.
- Finansal tabloların dipnotlarında açıklanan veya tamamlayıcı bilgi olarak sunulan ancak finansal tablolara alınmamış olan bilgiler.