

KURUL KARARLARI

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan:

KURUL KARARI

Karar No: 75935942-050.01.04- [01 / 208]

Karar Tarihi: 28.12.2020

Kararın Konusu: Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 570 İşletmenin Sürekliliği'nin Yayınlanması

660 sayılı KHK'nın 9'uncu maddesi uyarınca; uluslararası standartlara uyum sağlamak üzere, Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu (IAASB) tarafından "*International Standard on Auditing (ISA) 570 Going Concern*" başlığıyla yayımlanan Standardın mevzuata kazandırılması amacıyla Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 570 İşletmenin Sürekliliği'nin yayımlanmasına karar verilmiştir.

TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI

BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 570

İŞLETMENİN SÜREKLİLİĞİ

GÜNCELLEMELER VE YÜRÜRLÜK TARİHLERİ

- BDS 570 *İşletmenin Sürekliliği* Standardının ilk sürümü, 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 23/1/2014 tarihli ve 28891 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- BDS 570 *İşletmenin Sürekliliği* Standardının ikinci sürümü, 1/1/2017 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 24/03/2017 tarihli ve 30017(M) sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 570

İŞLETMENİN SÜREKLİLİĞİ

İÇİNDEKİLER

	Paragraf
Giriş	
Kapsam.....	1
İşletmenin Sürekliliği Esası.....	2
İşletmenin Sürekliliğini Devam Ettirme Kabiliyetinin Değerlendirilmesine İlişkin Sorumluluk.....	3-7
Yürürlük Tarihi.....	8
Amaçlar	9
Ana Hükümler	
Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Faaliyetler.....	10-11
Yönetimin Yaptığı Değerlendirmenin İncelenmesi.....	12-14
Yönetimin Değerlendirdiği Dönemden Sonrası.....	15
Olay veya Şartların Belirlenmesi Durumunda Uygulanacak İlâve Denetim Prosedürleri.....	16
Denetçinin Vardığı Sonuçlar.....	17-20
Denetçi Raporu Üzerindeki Etkiler.....	21-24
Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim.....	25
Finansal Tabloların Onaylanmasında Uzun Süreli Gecikme.....	26
Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama	
Kapsam.....	A1
İşletmenin Sürekliliği Esası.....	A2
Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Faaliyetler.....	A3-A7
Yönetimin Yaptığı Değerlendirmenin İncelenmesi.....	A8-A13
Yönetimin Değerlendirdiği Dönemden Sonrası.....	A14-A15
Olay veya Şartların Belirlenmesi Durumunda Uygulanacak İlâve Denetim Prosedürleri.....	A16-A20
Denetçinin Vardığı Sonuçlar.....	A21-A25
Denetçi Raporu Üzerindeki Etkiler.....	A26-A35
Ek: İşletmenin Sürekliliğine İlişkin Denetçi Raporu Örnekleri	

Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 570 “İşletmenin Sürekliliği”, 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), işletmenin sürekliliğine ve işletmenin sürekliliğinin denetçi raporuna etkilerine ilişkin denetçinin finansal tabloların denetimindeki sorumluluklarını düzenler (Bkz.: A1 paragrafı).

İşletmenin Sürekliliği Esası

2. İşletmenin sürekliliği esası uyarınca, finansal tablolar, işletmenin sınırsız bir ömre sahip olduğu ve öngörülebilir gelecekte faaliyetlerini sürdüreceği varsayımıyla hazırlanır. Yönetim, işletmeyi tasfiye etme ya da ticari faaliyeti sona erdirmeye niyeti ya da mecburiyeti bulunmadığı sürece işletmenin sürekliliği esasını kullanmaktan sorumludur. Özel amaçlı finansal tablolar, işletmenin sürekliliği esasının geçerli olduğu bir finansal raporlama çerçevesi uyarınca hazırlanabilir veya hazırlanamaz (örneğin, işletmenin sürekliliği esası, vergi esaslı hazırlanan bazı finansal tablolar için ihtiyaca uygun değildir). İşletmenin sürekliliği esasını kullanmanın uygun olduğu durumlarda varlık ve yükümlülükler, olağan iş akışı içinde işletmenin söz konusu varlıklardan fayda elde edeceği ve yükümlülüklerini yerine getireceği esasına göre kaydedilir (Bkz.: A2 paragrafı).

İşletmenin Sürekliliğini Devam Ettirme Kabiliyetinin Değerlendirilmesine İlişkin Sorumluluk

3. Bazı finansal raporlama çerçeveleri, işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin yönetimin özel bir değerlendirme yapmasını gerektiren açık bir hüküm ile işletmenin sürekliliğiyle ilgili olarak dikkate alınacak hususlara yönelik standartları ve yapılacak açıklamaları içerir. Örneğin, Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) 1 yönetimin, işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin bir değerlendirme yapmasını zorunlu kılar.¹ Yönetimin işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin yapacağı değerlendirme hakkındaki ayrıntılı hükümler ve bununla ilgili finansal tablo açıklamaları mevzuatta da düzenlenebilir.
4. Diğer finansal raporlama çerçevelerinde, işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin olarak yönetimin özel bir değerlendirme yapmasını gerektiren açık bir hüküm yer almayabilir. Bununla birlikte 2 nci paragrafta da bahsedildiği üzere işletmenin sürekliliği esası finansal tabloların hazırlanmasıyla ilgili temel bir ilke olduğundan, finansal raporlama çerçevesinde açık bir hüküm yer almasa dahi, finansal tabloların hazırlanması, yönetimin işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin değerlendirme yapmasını gerektirir.
5. Yönetimin işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin yaptığı değerlendirme, olay veya şartların, doğası gereği belirsiz olan gelecekteki sonuçları

¹ TMS 1, "Finansal Tabloların Sunuluşu", 25-26 ncı paragraflar

hakkında belirli bir tarihte muhakemede (yargıda) bulunulmasını içerir. Aşağıdaki unsurlar yapılan bu muhakemeyle ilgilidir:

- Bir olay veya şart ya da bunların sonuçları ne kadar ileri bir tarihte meydana geliyorsa, söz konusu olay veya şartların sonucuna ilişkin belirsizlik derecesi de o kadar artar. Bu sebeple, yönetimin işletmenin sürekliliğiyle ilgili açık bir değerlendirme yapmasını zorunlu kılan finansal raporlama çerçevelerinin birçoğu, hangi dönem için yönetimin mevcut tüm bilgileri dikkate almasının zorunlu olduğunu belirler.
- İşletmenin büyüklüğü ve karmaşıklığı, faaliyetlerinin niteliği ve durumu, dış faktörlerden etkilenme derecesi, olay veya şartların sonucuna ilişkin yapılacak muhakemeyi etkiler.
- Geleceğe ilişkin herhangi bir muhakeme, o muhakemenin yapıldığı andaki mevcut olan bilgilere dayanır. Bilanço tarihinden sonraki olaylar, yapıldığı tarihte makul olan muhakemelerle tutarlı olmayan sonuçlar ortaya çıkarabilir.

Denetçinin Sorumlulukları

6. Denetçinin sorumlulukları aşağıda yer almaktadır:

- Finansal tabloların hazırlanmasında yönetimin işletmenin sürekliliği esasını kullanmasının uygunluğu hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek ve yönetimin bu esası kullanmasının uygunluğuna ilişkin bir sonuca varmak ve
- Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığı konusunda bir sonuca varmak.

Bu sorumluluklar, finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan finansal raporlama çerçevesi, işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin yönetimin özel bir değerlendirme yapmasını gerektirecek açık bir hüküm içermese dahi, mevcuttur.

7. Ancak, BDS 200²'de açıklandığı gibi denetçinin önemli yanlışlıkları tespit etme becerisi üzerindeki yapısal kısıtlamaların muhtemel etkileri, işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetini sona erdirebilecek gelecekteki olay veya şartlar söz konusu olduğunda daha büyüktür. Denetçi gelecekteki bu tip olay veya şartları önceden tahmin edemez. Dolayısıyla denetçi raporunda işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin önemli bir belirsizliğe atıfta bulunulmaması, işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyeti açısından bir güvence teşkil etmez.

² BDS 200, "Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi", A53-A54 paragrafları

Yürürlük Tarihi

8. Bu BDS 1/1/2021 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

Amaçlar

9. Denetçinin amaçları aşağıda yer almaktadır:
- (a) Finansal tabloların hazırlanmasında yönetimin işletmenin sürekliliği esasını kullanmasının uygunluğu hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek ve yönetimin bu esas kullanmasının uygunluğuna ilişkin bir sonuca varmak.
 - (b) Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığı konusunda bir sonuca varmak ve
 - (c) Bu BDS'ye uygun olarak raporlama yapmak.

Ana Hükümler

Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Faaliyetler

10. Denetçi, BDS 315³'te zorunlu kılınan risk değerlendirme prosedürlerini uygularken, işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığını mütalaa eder. Denetçi bunu yaparken, işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin yönetimin bir ön değerlendirme yapıp yapmadığını belirler (Bkz.: A3-A6 paragrafları) ve
- (a) Böyle bir değerlendirmenin yapılmış olması durumunda denetçi, değerlendirmeyi yönetimle müzakere eder ve yönetimin, işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin -tek başına veya toplu olarak- ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartları belirleyip belirlemediğine ve -belirlemesi hâlinde- yönetimin bu olay veya şartları ele almaya yönelik planlarının olup olmadığına karar verir.
 - (b) Bu değerlendirmenin henüz yapılmamış olması durumunda denetçi, işletmenin sürekliliği esasının amaçlanan kullanımı hakkında yönetimle müzakere bulunur ve işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin -tek başına veya toplu olarak- ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartların mevcut olup olmadığı konusunda yönetimi sorgular.

³ BDS 315, "İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle "Önemli Yanlışlık" Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi", 5 inci paragraf

11. Denetçi, denetim boyunca işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili denetim kanıtlarına karşı dikkatli olur (Bkz.: A7 paragrafı).

Yönetimin Yaptığı Değerlendirmenin İncelenmesi

12. Denetçi, yönetimin işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin yaptığı değerlendirmeyi inceler (Bkz.: A8-A10, A12-A13 paragrafları).
13. Denetçi, yönetimin işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin yaptığı değerlendirmeyi incelerken, geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca, yönetimin değerlendirmeyi yapmak için kullandığı dönem ile aynı dönemi veya mevzuatta daha uzun bir dönem öngörülmesi durumunda bu süreyi dikkate alır. İşletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin yönetimin yaptığı değerlendirmenin, BDS 560⁴'ta tanımlanan finansal tabloların tarihinden itibaren on iki aydan daha kısa bir süreyi kapsamaması durumunda denetçi, yönetimden yaptığı değerlendirmeyi finansal tablo tarihinden itibaren en az on iki aylık dönemi kapsayacak şekilde genişletmesini talep eder (Bkz.: A11-A13 paragrafları).
14. Denetçi, yönetimin yaptığı değerlendirmeyi incelerken, yönetimin değerlendirmesinin denetim sonucunda denetçinin haberdar olduğu ilgili tüm bilgileri içerip içermediğini mütalaa eder.

Yönetimin Değerlendirdiği Dönemden Sonrası

15. Denetçi, yönetimin değerlendirdiği dönemden sonrası için, işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili sahip olduğu bilgiler hakkında yönetimi sorgular (Bkz.: A14-A15 paragrafları).

Olay veya Şartların Belirlenmesi Durumunda Uygulanacak İlâve Denetim Prosedürleri

16. İşletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartların belirlenmesi durumunda denetçi, söz konusu olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin (bundan sonra “önemli belirsizlik” olarak atıfta bulunulacaktır) mevcut olup olmadığına karar vermek için (bu olay ve şartların etkisini azaltan etkenlerin dikkate alınması dâhil) ilâve denetim prosedürlerini uygulamak suretiyle yeterli ve uygun denetim kanıtı elde eder. İlâve denetim prosedürleri aşağıdakileri içerir (Bkz.: A16 paragrafı):
 - (a) Yönetimce işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin bir değerlendirme yapılmamış olması durumunda, yönetimden bu değerlendirmenin yapılmasının talep edilmesi.
 - (b) - Yönetimin, işletmenin sürekliliği hakkındaki değerlendirmesiyle ilgili gelecekte atacağı adımlara ilişkin planlarının,

⁴ BDS 560, “Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar”, 5 inci paragraf “finansal tabloların tarihi” tanımı

- Bu planların uygulanması sonucunda mevcut durumun iyileşme ihtimalinin olup olmadığının ve
- Söz konusu planların, içinde bulunulan şartlar altında uygulanabilir olup olmadığının,

değerlendirilmesi (Bakınız: A16 paragrafı).

- (c) İşletmenin nakit akış tahmini hazırlanmış olması hâlinde, bu tahmine ilişkin analizin; yönetimin geleceğe yönelik planlarını değerlendirirken, bu planı etkileyebilecek olay ve şartların gelecekteki sonuçları açısından önemli bir unsur olması durumunda (Bkz.: A18-A19 paragrafları):
 - (i) Bu tahminin hazırlanması için üretilen temel verilerin güvenilirliğinin değerlendirilmesi ve
 - (ii) Bu tahminin temelini oluşturan varsayımlar için yeterli dayanak (destek) olup olmadığına karar verilmesi.
- (ç) Yönetimin değerlendirme yaptığı tarihten itibaren herhangi bir ilâve bilgi veya durumun ortaya çıkıp çıkmadığının değerlendirilmesi.
- (d) Yönetimden ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlardan, gelecekte atacakları adımlara ilişkin planlar ve bu planların uygulanabilirliği konusunda yazılı beyan talep edilmesi (Bkz.: A20 paragrafı).

Denetçinin Vardığı Sonuçlar

- 17. Denetçi, finansal tabloların hazırlanmasında yönetimin işletmenin sürekliliği esasını kullanmasının uygunluğu hakkında elde edilen denetim kanıtlarının yeterli ve uygun olup olmadığını değerlendirir ve yönetimin bu esas kullanmasının uygunluğuna ilişkin bir sonuca varır.
- 18. Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak denetçi, muhakemesine göre, işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin -tek başına veya toplu olarak- ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığı hakkında bir sonuca varır. Bir belirsizliğin muhtemel etkisinin büyüklüğü ve gerçekleşme ihtimali, denetçinin muhakemesine göre -bu belirsizliğin niteliği ve etkilerine ilişkin- aşağıdaki durumlara yönelik uygun açıklamaları gerektirmesi hâlinde önemli bir belirsizlik söz konusudur (Bkz.: A21-A22 paragrafları):
 - (a) Gerçeğe uygun sunuma dayalı bir finansal raporlama çerçevesi söz konusu ise, finansal tabloların gerçeğe uygun sunumu veya
 - (b) Bir uygunluk çerçevesi söz konusu ise, finansal tabloların yanıltıcı olmaması.

Olay veya Şartların Belirlendiği ve Önemli Belirsizliğin Bulunduğu Durumlarda Açıklamaların Yeterliliği

19. Denetçi, yönetimin işletmenin sürekliliği esasını kullanmasının uygun olduğu, ancak önemli bir belirsizliğin mevcut olduğu sonucuna varması durumunda finansal tablolarda (Bkz.: A22–A23 paragrafları);
- (a) İşletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek temel olay veya şartlar ile yönetimin bu olay veya şartları ele almaya ilişkin planlarının yeterince açıklanıp açıklanmadığını ve
- (b) İşletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olduğunun; dolayısıyla işletmenin olağan iş akışı içinde varlıklarından fayda sağlamasının ve yükümlülüklerini yerine getirmesinin mümkün olmayabileceğinin açık bir şekilde açıklanıp açıklanmadığını,
- belirler.

Olay veya Şartların Belirlendiği Ancak Önemli Belirsizliğin Bulunmadığı Durumlarda Açıklamaların Yeterliliği

20. İşletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartları belirlemesine karşın, elde ettiği denetim kanıtlarına dayanarak önemli belirsizliğin mevcut olmadığı sonucuna varması hâlinde denetçi, geçerli finansal raporlama çerçevesinin hükümleri ışığında, finansal tablolarda söz konusu olay veya şartlara ilişkin yeterli açıklamaların sunulup sunulmadığını değerlendirir (Bkz.: A24–A25 paragrafları).

Denetçi Raporu Üzerindeki Etkiler

İşletmenin Sürekliliği Esasını Kullanmanın Uygun Olmadığı Durumlar

21. Finansal tabloların işletmenin sürekliliği esasına göre hazırlanmış olması ancak yönetimin işletmenin sürekliliği esasını kullanmasının denetçinin yargısına göre uygun olmaması durumunda denetçi olumsuz görüş verir (Bkz.: A26–A27 paragrafları).

İşletmenin Sürekliliği Esasını Kullanmanın Uygun Olduğu Ancak Önemli Bir Belirsizliğin Bulunduğu Durumlar

Finansal Tablolarda Önemli Bir Belirsizliğe İlişkin Yeterli Açıklamanın Yapılmış Olması

22. Finansal tablolardaki önemli belirsizliğe ilişkin yeterli açıklamanın yapılması durumunda denetçi, olumlu görüş verir ve aşağıdaki amaçlarla denetçi raporunda “İşletmenin Sürekliliğiyle İlgili Önemli Belirsizlik” başlığı altında ayrı bir bölüme yer verir (Bkz.: A28–A31, A34 paragrafları):
- (a) 19 uncu paragrafta belirtilen hususları açıklayan finansal tablo dipnotlarına dikkat çekmek ve

- (b) İşletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olduğunu ve bu hususun denetçi görüşünü değiştirmedeğini belirtmek.

Finansal Tablolarda Önemli Bir Belirsizliğe İlişkin Yeterli Açıklamanın Yapılmamış Olması

23. Finansal tablolarda önemli belirsizliğe ilişkin yeterli açıklamanın yapılmaması hâlinde denetçi (Bkz.:A32-A34 paragrafları):

- (a) BDS 705⁵ uyarınca sınırlı olumlu görüş (şartlı görüş) veya olumsuz görüşten uygun olanı verir ve
- (b) Denetçi raporunun Sınırlı Olumlu (veya Olumsuz) Görüşün Dayanağı bölümünde, işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek önemli bir belirsizliğin mevcut olduğunu finansal tablolarda bu hususun yeterince açıklanmadığını belirtir.

Yönetimin Değerlendirme Yapma veya Değerlendirmeyi Genişletme Konusunda İstekli Olmaması

24. Denetçi tarafından talep edilmesine rağmen yönetimin değerlendirme yapma veya değerlendirmeyi genişletme konusunda istekli olmaması durumunda denetçi, bu durumun denetçi raporu için etkilerini mütalaa eder (Bkz.: A35 paragrafı).

Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim

25. Üst yönetimden sorumlu olanların tamamının icrai nitelikte görev üstlenmediği durumlarda⁶ denetçi, işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabileceğini belirlediği olay veya şartlar hakkında üst yönetimden sorumlu olanlarla iletişim kurar. Üst yönetimden sorumlu olanlarla kurulacak bu iletişim aşağıdaki hususları içerir:

- (a) Olay veya şartların önemli bir belirsizlik oluşturup oluşturmadığı,
- (b) Finansal tabloların hazırlanmasında yönetim tarafından işletmenin sürekliliği esasının kullanılmasının uygun olup olmadığı,
- (c) Konuyla ilgili olarak finansal tablolardaki ilgili açıklamaların yeterliliği ve
- (ç) Varsa, söz konusu olay veya şartların denetçi raporu üzerindeki etkileri.

Finansal Tabloların Onaylanmasında Uzun Süreli Gecikme

26. Finansal tabloların tarihinden sonra yönetim veya üst yönetimden sorumlu olanlar tarafından finansal tabloların onaylanmasında uzun süreli bir gecikme yaşanması durumunda denetçi, gecikmenin sebepleri hakkında sorgulama yapar. Gecikmenin işletmenin sürekliliği hakkında yapılan değerlendirmeyle ilgili olan olay veya şartlarla

⁵ BDS 705, "Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi"

⁶ BDS 260, "Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim", 13 üncü paragraf

ilgili olabileceği kanaatine varması durumunda denetçi, 16 ncı paragrafta açıklanan gerekli ilâve denetim prosedürlerini uygulamanın yanı sıra, 18 inci paragrafta belirtildiği gibi, bu gecikmenin önemli bir belirsizliğin mevcudiyetine ilişkin varacağı sonuç üzerindeki etkisini değerlendirir.

Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

Kapsam (Bkz.: 1 inci paragraf)

- A1. BDS 701⁷, denetçi raporunda kilit denetim konularının bildirilmesine ilişkin denetçinin sorumluluğunu düzenler. BDS 701’de, işletmenin sürekliliğiyle ilgili konuların kilit denetim konuları olarak belirlenebileceği kabul edilmekte ve işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin, niteliği itibarıyla bir kilit denetim konusu olduğu ifade edilmektedir.⁸

İşletmenin Sürekliliği Esası (Bkz.: 2 nci paragraf)

Kamu Sektörü İşletmelerine Özgü Hususlar

- A2. Yönetimin işletmenin sürekliliği esasını kullanması kamu sektöründeki işletmelerle de ilgilidir. Örneğin, Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standardı 1, kamu sektörü işletmelerinin sürekliliklerini devam ettirme kabiliyetine ilişkin konuları düzenlemektedir.⁹ Kamu sektöründeki işletmelerin, kâr amaçlı faaliyet göstermesi hâlinde bu işletmelere yönelik devlet desteğinin azaltılması veya kesilmesi ya da özelleştirme gibi (bunlarla sınırlı kalmamak üzere) durumlarda bu işletmelerin sürekliliğine ilişkin riskler ortaya çıkabilir. İşletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlar, kamu sektöründeki işletmelerin faaliyetlerinin devamı için yeterli finansman bulamaması veya söz konusu işletmelerin sunduğu hizmetleri etkileyen politika kararlarının alınması gibi durumları içerebilir.

Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Faaliyetler

İşletmenin Sürekliliğini Devam Ettirme Kabiliyetine İlişkin Ciddi Şüphe Oluşturabilecek Olay veya Şartlar (Bkz.: 10 uncu paragraf)

- A3. Aşağıda işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin -tek başına veya toplu olarak- ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlara örnekler verilmiştir. Bu liste tüm durumları kapsamamaktadır. Belirtilen durumlardan birinin ya da birkaçının varlığı her zaman önemli bir belirsizliğin var olduğu anlamına gelmez.

Finansal Durumla İlgili:

- Net yükümlülük veya kısa vadeli net yükümlülük pozisyonu.

⁷ BDS 701, “Kilit Denetim Konularının Bağimsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi”

⁸ BDS 701, 15 inci paragraf ve A41 paragrafları

⁹ UKSMS 1, “Finansal Tabloların Sunuluşu”, 38-41 inci paragraflar

- Sabit vadeli borçların vadelerinde geri ödeneceğine veya yenileneceğine dair gerçekçi olmayan beklentiler veya uzun vadeli varlıkları finanse etmek için kısa vadeli borçlara gereğinden fazla bağlı olunması.
- Kredi verenler tarafından sağlanan finansal desteğin geri çekileceğine dair belirtiler.
- Tarihi veya ileriye yönelik finansal tablolarda gösterilen, işletme faaliyetleriyle ilgili negatif nakit akışları.
- Temel finansal oranlardaki olumsuzluk.
- Önemli tutarlardaki faaliyet zararı veya nakit akışı yaratan varlıkların değerindeki önemli azalışlar.
- Temettü ödemelerindeki gecikme veya kesilmeler.
- Alacaklılara vade tarihinde ödeme yapılamaması.
- Kredi sözleşmelerinin şartlarına uyulamaması.
- Tedarikçilerle yapılan işlemlerde vadeli ödemedен, peşin ödemeye geçilmesi.
- Yeni ürün geliştirilmesi veya diğer önemli yatırımlar için finansman temin edilememesi.

İşletme Faaliyetleriyle İlgili:

- Yönetimin işletmeyi tasfiye etme veya faaliyetleri durdurma niyeti.
- Kilit yönetim kadrosunun boşalarak yerlerinin doldurulmaması.
- Önemli bir pazarın, kilit müşteri veya müşterilerin, imtiyaz, lisans veya ana tedarikçi veya tedarikçilerin kaybedilmesi.
- İşgücüyle ilgili yaşanan sıkıntılar.
- Önemli hammadde darboğazı.
- Oldukça başarılı bir rakibin ortaya çıkması.

Diğer Konularla İlgili:

- Finansal kuruluşların borç ödeme gücü veya likidite yükümlülükleri gibi sermaye yeterlilik yükümlülüklerine veya diğer yasal yükümlülüklerle aykırılık.
- İşletme aleyhine açılmış, sonuçlanmamış ve işletmenin aleyhine sonuçlanması durumunda işletmenin karşılamayacağı taleplere sebep olabilecek davalar.

- İşletmeyi olumsuz yönde etkilemesi beklenen mevzuat değişiklikleri veya hükümet politikalarındaki değişiklikler.
- Oluştığında sigorta kapsamında bulunmayan veya eksik sigortalanmış felaketler.

Bu olay veya şartların önem seviyesi genelde, diğer etkenlerin yardımıyla azaltılabilir. Örneğin, bir işletmenin normal kredi geri ödemelerini yapamamasının etkisi; varlıkların elden çıkarılması, kredi geri ödemelerinin yeniden planlanması veya ilâve sermaye temin edilmesi gibi yönetimin alternatif yöntemler yoluyla yeterli nakit akışını temin etmeyi amaçlayan planlarıyla dengelenebilir. Aynı şekilde, ana tedarikçilerden birinin kaybedilmesinin etkisi de uygun bir alternatif tedarik kaynağının bulunmasıyla hafifletilebilir.

- A4. 10 uncu paragraf uyarınca zorunlu kılınan risk değerlendirme prosedürleri, yönetimin işletmenin sürekliliği esasını kullanmasının muhtemel bir sorun teşkil edip etmeyeceğini ve bunun denetimin planlanması üzerindeki etkisini belirlemede denetçiye yardımcı olur. Bu prosedürler ayrıca, yönetimin planlarının tartışılması ve işletmenin sürekliliğiyle ilgili belirlenen sorunların çözümü de dâhil olmak üzere, yönetimle zamanında müzakerelerin yapılabilmesini sağlar.

Küçük İşletmelere Özgü Hususlar (Bkz.: 10 uncu paragraf)

- A5. Bir işletmenin büyüklüğü olumsuz durumlara karşı koyma kabiliyetini etkileyebilir. Küçük işletmeler fırsatlardan faydalanmak için daha hızlı hareket edebilir fakat faaliyetlerini sürdürmek için gereken fonlardan yoksun olabilir.
- A6. Özellikle küçük işletmelerin karşılaşılabileceği sorunlar arasında, ana tedarikçilerden birinin, önemli bir müşterinin, kilit bir personelin veya bir lisans, imtiyaz ya da diğer yasal sözleşmeler kapsamında faaliyet gösterme hakkının kaybedilme ihtimaliyle birlikte bankalar veya diğer borç verenlerin işletmeye verdiği desteği kesme riski de yer alır.

Olay veya Şartlarla İlgili Denetim Kanıtlarına Karşı Denetim Boyunca Dikkatli Olunması (Bkz.: 11 inci paragraf)

- A7. BDS 315'te, denetimin yürütülmesi sırasında denetçinin risk değerlendirmesini etkileyen ilâve denetim kanıtı elde edildikçe, denetçinin risk değerlendirmesini gözden geçirmesi ve planlanmış müteakip denetim prosedürlerini buna göre uyarlaması zorunlu kılınmıştır.¹⁰ Denetçinin yaptığı risk değerlendirmesinden sonra işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartların belirlenmesi durumunda, 16 ncı paragrafta öngörülen prosedürlerin uygulanmasına ek olarak, denetçinin "önemli yanlışlık" risklerine ilişkin değerlendirmesini gözden geçirmesi gerekebilir. Bu tür olay veya şartların varlığı, denetçinin, risk olarak değerlendirilen hususlara karşı uygulayacağı müteakip prosedürlerin niteliğini,

¹⁰ BDS 315, 31 inci paragraf

zamanlamasını ve kapsamını da etkileyebilir. BDS 330'da¹¹ bu konu hakkında hükümler ve açıklayıcı bilgiler yer alır.

Yönetimin Yaptığı Değerlendirmenin İncelenmesi

Yönetim Tarafından Yapılan Değerlendirme, Destekleyici Analiz ve Denetçinin Yaptığı Değerlendirme (Bkz.: 12 nci paragraf)

- A8. Yönetimin işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin yaptığı değerlendirme, yönetimin kullandığı süreklilik esasıyla ilgili denetçinin yapacağı değerlendirmenin odak noktasını oluşturmaktadır.
- A9. Yönetimin analiz yapmamasının eksikliğini gidermek denetçinin sorumluluğunda değildir. Ancak bazı durumlarda yönetimin, değerlendirmesini destekleyen ayrıntılı bir analiz yapmaması, yönetimin işletmenin sürekliliği esasını kullanmasının uygun olup olmadığı hakkında denetçinin bir sonuca varmasına engel teşkil etmeyebilir. Örneğin, geçmişte kârlı faaliyetlerde bulunan ve finansal kaynaklara kolay erişen işletmelerde yönetim, değerlendirmesini ayrıntılı bir analiz olmadan yapabilir. Bu durumda, yönetimin finansal tabloların hazırlanmasında işletmenin sürekliliği esasını kullanmasının içinde bulunulan şartlar altında uygun olup olmadığına ilişkin denetçinin bir sonuca varabilmesi için diğer denetim prosedürlerinin yeterli olması hâlinde, yönetimin değerlendirmesinin uygunluğu hakkında denetçinin yapacağı inceleme, ayrıntılı prosedürler uygulanmadan yapılabilir.
- A10. Diğer durumlarda, 12 nci paragrafta zorunlu kılındığı üzere, işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin yönetimin yaptığı değerlendirmenin incelenmesi, yönetimin değerlendirme yaparken takip ettiği süreci, değerlendirmenin dayandığı varsayımları ve yönetimin gelecekte atacağı adımlara ilişkin planları ile söz konusu planların içinde bulunulan şartlar altında uygulanabilir olup olmadığının incelenmesini de içerir.

Yönetimin Değerlendirmesinin Kapsadığı Dönem (Bkz.: 13 üncü paragraf)

- A11. Yönetimin değerlendirme yapmasının açık bir şekilde zorunlu kılındığı finansal raporlama çerçevelerinin birçoğunda, hangi dönem için yönetimin mevcut tüm bilgileri dikkate almasının zorunlu olduğu belirlenmektedir.¹²

Küçük İşletmelere Özgü Hususlar (Bkz.: 12-13 üncü paragraflar)

- A12. Birçok durumda küçük işletmelerin yönetimi, işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ayrıntılı bir değerlendirme hazırlamak yerine iş hakkındaki derin bilgisine ve geleceğe ilişkin öngörülen beklentilere güveniyor olabilir. Yine de bu BDS'deki hükümler uyarınca denetçinin, yönetimin işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin değerlendirmesini incelemesi gerekir. Küçük işletmelerde,

¹¹ BDS 330, "Bağımsız Denetçinin Değerlendirilmiş Risklere Karşı Yapacağı İşler"

¹² Örneğin, TMS 1 bu dönemi, raporlama dönemi sonundan itibaren -bununla sınırlı kalmamak üzere- en az on iki ay olarak tanımlamaktadır.

yönetimin görüşlerinin yeterli belgelenmiş kanıtla desteklenebilmesi ve bu görüşlerin denetçinin işletmeyle ilgili edindiği bilgiyle tutarsızlık göstermemesi şartıyla, işletmenin orta ve uzun vadeli finansmanını yönetimle müzakere etmek uygun olabilir. Dolayısıyla denetçinin, yönetimden değerlendirmesini genişletmesi için talepte bulunmasına ilişkin 13 üncü paragrafta yer alan yükümlülük, uygulanabilirlik açısından incelenmiş veya uygulanabilir olduğu başka şekillerde teyit edilmiş destekleyici belgelerin (örneğin alınan ileri tarihli siparişlerin) görüşülmesi, sorgulanması ve tetkiki gibi yollarla yerine getirilebilir.

- A13. İşletmenin sahibi olan yöneticilerden gelen desteğin devam etmesi, genellikle küçük işletmelerin sürekliliğini devam ettirme kabiliyeti açısından önemlidir. Küçük bir işletmenin büyük ölçüde, işletmenin sahibi olan yöneticiden alınan bir kredi ile finanse edilmesi durumunda, bu fonların geri çekilmemesi önemli olabilir. Örneğin, finansal sıkıntı içindeki küçük bir işletmenin sürekliliği, işletmenin sahibi olan yöneticinin bankalar veya diğer alacaklılar lehine sermaye benzeri bir kredi sağlamasına veya işletmenin sahibi olan yöneticinin kendi varlıklarını rehine göstermek suretiyle teminat sağlayarak işletme için kredi temin etmesine bağlı olabilir. Bu gibi durumlarda denetçi, işletmenin sahibi olan yöneticinin sağladığı sermaye benzeri krediye veya sağlanan teminata ilişkin belgelere dayanan uygun kanıt elde edebilir. İşletmenin, işletmenin sahibi olan yöneticinin ilâve desteğine bağımlı olması durumunda denetçi, işletmenin sahibi olan yöneticinin işletmeye destek sağlamasına ilişkin düzenlemelerdeki yükümlülükleri yerine getirme kabiliyetini değerlendirebilir. Ayrıca, denetçi işletmeye sağlanan bu gibi desteklere ilişkin hüküm ve şartlar ile işletmenin sahibi olan ortağın niyeti veya bu konuya ilişkin bilgisi hakkında yazılı teyit talep edebilir.

Yönetimin Değerlendirdiği Dönemden Sonrası (Bkz.: 15 inci paragraf)

- A14. 11 inci paragrafta zorunlu kılındığı üzere denetçi, yönetimin değerlendirme yaptığı dönemden sonra meydana gelecek ve finansal tabloların hazırlanmasında işletmenin sürekliliği esasının kullanılmasının uygunluğunu şüpheye düşürecek planlanmış veya planlanmamış olay veya şartların meydana gelme ihtimali konusunda dikkatli davranır. Bir olay veya şartın sonucuyla ilgili belirsizlik derecesi, olay veya şart ne kadar ileri bir tarihle ilgilirse o kadar artacağı için, bu tür olay veya şartlar gözden geçirilirken, işletmenin sürekliliğine dair sorun oluşturacak göstergelerin önemli hâle gelmesi durumunda, denetçinin ilâve eylemler gerçekleştirilmesi gerekir. Bu tür olay veya şartların tespit edilmesi hâlinde denetçi, yönetimden olay veya şartın işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin yapılan değerlendirme üzerindeki muhtemel önemini değerlendirmesini talep edebilir. Bu durumda, 16 ncı paragrafta yer alan prosedürler uygulanır.
- A15. Yönetimin değerlendirme yaptığı dönemden (bu dönem, 13 üncü paragrafta belirtildiği gibi finansal tabloların tarihinden itibaren en az 12 ay olacaktır) sonra işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartları belirlemek için denetçinin, yönetimin sorgulanması dışında başka herhangi bir denetim prosedürünü uygulama sorumluluğu yoktur.

Olay veya Şartların Belirlenmesi Durumunda Uygulanacak İlâve Denetim Prosedürleri
(Bkz.: 16 ncı paragraf)

A16. 16 ncı paragrafta belirtilen denetim prosedürleri aşağıdakilerden oluşabilir:

- Nakit akışı, kâr tahminleri ve diğer ilgili tahminlerin yönetimle birlikte analiz ve müzakere edilmesi.
- İşletmenin en son ara dönem finansal tablolarının analiz ve müzakere edilmesi.
- Borç senedi ve kredi sözleşmelerinin incelenerek bunlara ilişkin şartların herhangi bir şekilde ihlal edilip edilmediğinin belirlenmesi.
- Finansman zorluklarını tespit etmek için genel kurul, yönetim kurulu ve ilgili komitelerin toplantı tutanaklarının okunması.
- Dava ve iddiaların mevcudiyeti ve bunların sonuçları ile finansal etkilerinin tahminine ilişkin yönetimin yaptığı değerlendirmenin makul olup olmadığı konusunda işletmenin hukuk müşavirinin sorgulanması.
- İlişkili ve üçüncü taraflarla yapılan işletmeye finansal destek sağlamaya ve finansal desteği devam ettirmeye yönelik anlaşmaların mevcudiyetinin, yasallığının ve uygulanabilirliğinin teyit edilmesi ve bu tarafların ilâve fon sağlama konusundaki finansal imkânlarının değerlendirilmesi.
- İşletmenin karşılanmamış müşteri siparişlerine ilişkin planlarının değerlendirilmesi.
- İşletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetini azaltan veya başka şekilde etkileyen bilanço tarihinden sonraki olayları belirlemek amacıyla ilgili denetim prosedürlerinin uygulanması.
- Borçlanma araçlarının varlığı, şartları ve yeterliliğinin teyit edilmesi.
- Düzenleyici otoritelerin gerçekleştirdikleri işlemlere ilişkin raporların elde edilmesi ve gözden geçirilmesi.
- Varlıkların elden çıkarılması hakkındaki planların dayanaklarının yeterliliğinin belirlenmesi.

Yönetimin Gelecekte Atacağı Adımlara İlişkin Planlarının Değerlendirilmesi (Bkz.: 16(b) paragrafı)

A17. Yönetimin gelecekte atacağı adımlara ilişkin planlarının değerlendirilmesi, yönetimin varlıkları tasfiye etme, borç alma veya borçları yeniden yapılandırma, harcamaları azaltma ya da erteleme veya sermayeyi artırma gibi planları dâhil olmak üzere, geleceğe ilişkin planları hakkında yönetimin sorgulanmasını içerebilir.

A18. Denetçi, 16(c) paragrafında zorunlu tutulan prosedürlere ek olarak:

- Yakın-geçmiş dönemlere ilişkin daha önce tahmin edilen finansal bilgileri, geçmiş dönemlere ilişkin sonuçlarla karşılaştırabilir ve
- Cari döneme ilişkin olarak daha önce tahmin edilen finansal bilgileri, o ana kadar elde edilen sonuçlarla karşılaştırabilir.

A19. Yönetimin varsayımlarının; sermaye benzeri borçlar, ilâve finansman sağlanmasına veya sağlanan finansmanın sürdürülmesine ilişkin taahhütler ya da garanti gibi araçlarla üçüncü taraflarca sağlanan devamlı bir desteği içermesi ve bu desteğin işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyeti açısından önemli olması durumunda denetçinin, söz konusu üçüncü taraflardan, sağlanan desteğin hüküm ve şartları dâhil, bir yazılı teyit talep etmeyi düşünmesi ve bu tarafların bu tür bir desteği sağlama kabiliyetleri konusunda kanıt elde etmesi gerekebilir.

Yazılı Beyanlar (Bkz.: 16(d) paragrafı)

A20. Yönetimin işletmenin sürekliliğine ilişkin yaptığı değerlendirmeyle ilgili gelecekte atacağı adımlara yönelik planları ile söz konusu planların uygulanabilirliği hakkında elde edilen denetim kanıtlarını desteklemek amacıyla denetçi, 16 ncı paragrafta zorunlu kılınanların dışında özel yazılı beyanlar edinmeyi uygun bulabilir.

Denetçinin Vardığı Sonuçlar

İşletmenin Sürekliliğini Devam Ettirme Kabiliyetine İlişkin Ciddi Şüphe Oluşturabilecek Olay veya Şartlarla İlgili Önemli Belirsizlik (Bkz.: 18-19 uncu paragraflar)

A21. “Önemli belirsizlik” ifadesi, TMS 1’de işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek ve finansal tablolarda açıklanması gereken olay veya şartlarla ilgili belirsizlikler ele alınırken kullanılmıştır. Diğer bazı finansal raporlama çerçevelerinde ise benzer şartlar için “ciddi belirsizlik” ifadesi kullanılmıştır.

Olay veya Şartların Belirlendiği ve Önemli Belirsizliğin Bulunduğu Durumlarda Açıklamaların Yeterliliği

A22. 18 inci paragrafta, olay veya şartların muhtemel etkisinin büyüklüğünün ve gerçekleşme ihtimalinin, gerçeğe uygun sunumun sağlanması (gerçeğe uygun sunum çerçevesi açısından) ya da finansal tabloların yanıltıcı olmaması için (uygunluk çerçevesi açısından) uygun açıklamaları gerektirmesi hâlinde, önemli bir belirsizliğin söz konusu olduğu ifade edilmektedir. Geçerli finansal raporlama çerçevesinin önemli belirsizliği tanımlayıp tanımladığına veya nasıl tanımladığına bakmaksızın denetçinin, 18 inci paragraf uyarınca bu tür bir belirsizliğin mevcut olup olmadığı hakkında bir sonuca varması gerekmektedir.

A23. Denetçinin, 19 uncu paragrafta ifade edilen hususların finansal tablo açıklamalarında ele alınıp alınmadığını belirlemesi aynı paragrafta zorunlu kılınmıştır. Bu belirleme, önemli bir belirsizliğe ilişkin geçerli finansal raporlama çerçevesi tarafından zorunlu kılınan açıklamaların yeterli olup olmadığı hakkında denetçinin vardığı kararın bir parçasıdır. Bazı finansal raporlama çerçeveleri tarafından zorunlu kılınan açıklamalar, 19 uncu paragrafta ifade edilen hususların yanı sıra aşağıdakileri içerebilir:

- Yönetimin, işletmenin yükümlülüklerini yerine getirme kabiliyetiyle ilgili olay veya şartların önemini değerlendirmesi veya
- Yönetimin, işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin yaptığı değerlendirmesinin bir parçası olarak vardığı önemli yargılar.

Bazı finansal raporlama çerçeveleri, temel olay veya şartların muhtemel etkisinin büyüklüğü hakkındaki açıklamalar ile bunların gerçekleşme ihtimali ve zamanlamasına ilişkin yönetimin yapacağı değerlendirmeyle ilgili ilâve rehberlik sağlayabilir.

Olay veya Şartların Belirlendiği Ancak Önemli Belirsizliğin Bulunmadığı Durumlarda Açıklamaların Yeterliliği (Bkz.: 20 nci paragraf)

A24. Önemli belirsizliğin bulunmadığı durumlarda dahi, 20 nci paragraf uyarınca denetçinin, işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlar hakkında finansal tablolarda yeterli açıklamaların sunulup sunulmadığını geçerli finansal raporlama çerçevesinin hükümleri ışığında değerlendirmesi gerekmektedir. Bazı finansal raporlama çerçeveleri, aşağıdakilere ilişkin açıklamaları ele alabilir:

- Temel olay veya şartlar,
- İşletmenin yükümlülüklerini yerine getirme kabiliyetiyle ilgili olay veya şartların önemine ilişkin yönetimin yaptığı değerlendirme,
- Yönetimin bu olay veya şartların etkilerini azaltmaya yönelik planları veya
- Yönetimin işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyeti hakkındaki değerlendirmesinin bir parçası olarak yaptığı önemli muhakemeler.

A25. Gerçeğe uygun sunum çerçevesine uygun olarak hazırlandığı durumlarda, finansal tabloların gerçeğe uygun sunum sağlayıp sağlamadığına ilişkin denetçinin yaptığı değerlendirme, finansal tabloların, ilgili dipnotlar dâhil olmak üzere, genel sunumu, yapısı ve içeriği ile bu tabloların, temelini oluşturan işlem ve olayları gerçeğe uygun sunumu sağlayacak şekilde yansıtıp yansıtmadığının değerlendirilmesini de içerir.¹³ Durum ve gerçeklere bağlı olarak denetçi, gerçeğe uygun sunumun sağlanması amacıyla ilâve açıklamaların yapılması gerektiğine karar verebilir. Örneğin, işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya

¹³ BDS 700, "Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama", 14 üncü paragraf

şartların belirlendiği ancak, denetçinin elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak önemli belirsizliğin mevcut olmadığı sonucuna vardığı ve geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca bu durumlara ilişkin sarahaten bir açıklama yükümlülüğü getirilmediği hâllerde bu durum söz konusu olabilir.

Denetçi Raporu Üzerindeki Etkiler

İşletmenin Sürekliliği Esasını Kullanmanın Uygun Olmadığı Durumlar (Bkz.: 21 inci paragraf)

- A26. Finansal tabloların işletmenin sürekliliği esasına göre hazırlandığı ancak denetçinin yargısına göre yönetimin finansal tablolarda işletmenin sürekliliği esasını kullanmasının uygun olmadığı durumlarda, yönetimin bu esası kullanmasının uygun olmadığına ilişkin bir açıklamanın finansal tablolarda bulunup bulunmadığına bakılmaksızın denetçi, 21 inci paragrafta yer alan olumsuz görüş vermesini gerektiren yükümlülüğü uygular.
- A27. İşletmenin sürekliliği esasının kullanılmasının içinde bulunulan şartlar altında uygun olmadığı durumlarda yönetim, finansal tabloları hazırlarken başka bir esas (örneğin, tasfiye esası) kullanmak zorunda olabilir veya seçebilir. Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılacak diğer esasın mevcut şartlar altında kabul edilebilir bir muhasebe esası olduğuna karar vermesi şartıyla denetçi, bu finansal tabloların denetimini gerçekleştirebilir. Denetçi, söz konusu finansal tabloların hazırlandığı esasa ilişkin yeterli açıklamanın (bu tablolarda) bulunması şartıyla bu finansal tablolar hakkında olumlu görüş bildirebilir ancak finansal tablo kullanıcılarının dikkatini kullanılan alternatif esasa ve bu esasın kullanım gerekçelerine çekmek için denetçi raporuna BDS 706¹⁴’ya uygun olarak Dikkat Çekilen Hususlar paragrafı eklemeyi uygun veya gerekli görebilir.

İşletmenin Sürekliliği Esasını Kullanmanın Uygun Olduğu Ancak Önemli Bir Belirsizliğin Bulunduğu Durumlar (Bkz.: 22-23 üncü paragraflar)

- A28. Önemli bir belirsizliğin saptanması, kullanıcıların finansal tabloları anlamaları açısından önem arz etmektedir. İşletmenin sürekliliğine ilişkin önemli bir belirsizliğin mevcut olduğunu gösteren ayrı başlıklı bir bölüme yer verilmesi, bu durum hakkında kullanıcıları uyarır.
- A29. Bu BDS’nin Ek’inde, geçerli finansal raporlama çerçevesinin Türkiye Muhasebe Standartları (TMS’ler) olduğu durumda, finansal tablolara ilişkin denetçi raporunda yer alması gereken açıklamalara yönelik örnekler sunulmaktadır. TMS’lerden başka bir geçerli finansal raporlama çerçevesinin kullanılması hâlinde, bu BDS’nin Ek’inde sunulan örnek açıklamaların, içinde bulunulan şartlarda söz konusu çerçevenin ne şekilde uygulanacağını yansıtmak amacıyla uyarlanması gerekebilir.

¹⁴ BDS 706, “Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları”

A30. 22 nci paragraf, tanımlanan her bir duruma ilişkin denetçi raporunda sunulması gereken asgari bilgileri içerir. Denetçi, zorunlu kılınan bu açıklamaları desteklemek amacıyla, aşağıdakilerin izah edilmesi gibi sebeplerle ek bilgilere yer verebilir:

- Kullanıcıların finansal tabloları anlamalarında önemli bir belirsizliğin varlığının esas teşkil ettiği veya¹⁵
- Bu konunun denetimde nasıl ele alındığı (Bkz.: A1 paragrafı).

Finansal Tablolarda Önemli Bir Belirsizliğe İlişkin Yeterli Açıklamanın Yapılmış Olması (Bkz.: 22 nci paragraf)

A31. Bu BDS'nin Ek'indeki 1 inci örnek, yönetimin işletmenin sürekliliği esasını kullanmasının uygunluğuna ilişkin olarak denetçinin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmiş olmasıyla birlikte, önemli bir belirsizliğin mevcut olduğu ve finansal tablolarda bu belirsizliğe yönelik yeterli açıklamaya yer verildiği durumdaki denetçi raporu örneğini içermektedir. BDS 700'ün Ek'inde, finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu olanlar ile denetçinin işletmenin sürekliliğine ilişkin kendilerine özgü sorumluluklarını açıklamak amacıyla, tüm işletmelere yönelik olarak işletmenin sürekliliğiyle ilgili denetçi raporunda kullanılacak metin örneklerine yer verilmiştir.

Finansal Tablolarda Önemli Bir Belirsizliğe İlişkin Yeterli Açıklamanın Yapılmaması Olması (Bkz.: 23 üncü paragraf)

A32. Bu BDS'nin Ek'inde yer alan 2 nci ve 3 üncü örnekler, yönetimin işletmenin sürekliliği esasını kullanmasının uygunluğuna ilişkin olarak denetçinin; yeterli ve uygun denetim kanıtı elde ettiği ancak, önemli bir belirsizliğe yönelik finansal tablolarda yeterli açıklamanın yapılmadığı durumlarda, sırasıyla sınırlı olumlu görüş ve olumsuz görüş verdiği örnek denetçi raporlarını içermektedir.

A33. Bir bütün olarak finansal tablolara ilişkin birden çok önemli belirsizliğin mevcut olduğu durumlarda denetçi, 22 nci paragrafta zorunlu kılınan açıklamaları dâhil etmek yerine istisnai hâllerde görüş vermekten kaçınmayı uygun görebilir. BDS 705 bu hususla ilgili rehberlik sağlamaktadır.¹⁶

Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlarla Kurulacak İletişim (Bkz.: 22-23 üncü paragraflar)

A34. Düzenleyici ve denetleyici kurumların mevzuatına tabi bir işletmenin denetçisi, raporunda işletmenin sürekliliğine ilişkin hususlarla ilgili bir atfın yapılmasının gerekli olabileceğini değerlendirdiği durumda, ilgili düzenleyici ve denetleyici kurumlarla iletişime geçmekle yükümlü olabilir.

¹⁵ BDS 706, A2 paragrafı

¹⁶ BDS 705, 10 uncu paragraf

Yönetimin Değerlendirme Yapma veya Değerlendirmeyi Genişletme Konusunda İstekli Olmaması (Bkz.: 24 üncü paragraf)

A35. Belirli durumlarda denetçi, değerlendirme yapma veya yapılan değerlendirmenin kapsamını genişletme konusunda yönetimden talepte bulunmanın gerekli olduğunu düşünebilir. Yönetimin bunu yapmaya istekli olmaması durumunda denetçi, sınırlı olumlu görüş verebilir veya görüş vermekten kaçınabilir. Çünkü denetçinin, finansal tabloların hazırlanmasında yönetimin işletmenin sürekliliği esasını kullanmasına ilişkin olarak (yönetimin uygulamaya koyduğu planların veya bu olay ve şartların etkisini azaltan diğer faktörlerin varlığıyla ilgili kanıtlar gibi) yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmesi mümkün olmayabilir.

İşletmenin Sürekliliğine İlişkin Denetçi Raporu Örnekleri

- Örnek 1: Denetçinin, önemli bir belirsizliğin mevcut olduğu ve finansal tablolardaki açıklamaların yeterli olduğu sonucuna varması durumunda olumlu görüş verdiği denetçi raporu [*TTK'ya göre uyarlanmıştır*]
- Örnek 2: Denetçinin, önemli bir belirsizliğin mevcut olduğu ve yeterli açıklamaların yapılmamasına bağlı olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içerdiği sonucuna varması durumunda sınırlı olumlu görüş verdiği denetçi raporu [*TTK'ya göre uyarlanmıştır*]
- Örnek 3: Denetçinin, önemli bir belirsizliğin mevcut olduğu ve finansal tablolarda söz konusu önemli belirsizlikle ilgili gerekli açıklamalara yer verilmediği sonucuna varması durumunda olumsuz görüş verdiği denetçi raporu [*TTK'ya göre uyarlanmamıştır*]

Örnek 1: Önemli Bir Belirsizliğin Mevcut Olduğu ve Finansal Tablolardaki Açıklamaların Yeterli Olduğu Durumda Olumlu Görüş

Bu örnek denetçi raporunda aşağıdaki durumlar varsayılmıştır:

- Borsada işlem gören bir işletmenin gerçeğe uygun sunum çerçevesine uygun olarak hazırlanmış tam set finansal tablolarının bağımsız denetimi yapılmıştır. Denetim, bir topluluk denetimi değildir (diğer bir ifadeyle, BDS 600¹'ün hükümleri uygulanmamıştır).
- Finansal tablolar, işletme yönetimi tarafından Türkiye Muhasebe Standartlarına (genel amaçlı bir çerçeveye) uygun olarak hazırlanmıştır.
- Denetim sözleşmesinin şartları, yönetimin finansal tablolara ilişkin BDS 210²'da tanımlanan sorumluluğunu yansıtmaktadır.
- Denetçi, elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak olumlu bir görüş vermenin uygun olacağı sonucuna varmıştır.
- Denetimde uyulan etik hükümler; mevzuatta yer alan denetimle ilgili etik hükümler ile *Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar*'dan (*Bağımsızlık Standartları Dâhil*) oluşmaktadır.
- Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak denetçi, işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olduğu sonucuna varmıştır. Finansal tablolarda önemli belirsizliğe ilişkin yapılan açıklama yeterlidir.
- Kilit denetim konuları BDS 701'e uygun olarak bildirilmiştir.
- Mevzuat, diğer bilgiler (örneğin yıllık faaliyet raporu) için ayrı bir raporlama yapılmasını gerektirdiğinden diğer bilgiler bölümü denetçi raporunda yer almamaktadır.
- Finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu olanlar ile gözetiminden sorumlu olanlar farklı kişilerdir.
- Finansal tabloların denetimine ek olarak, denetçinin, mevzuatla zorunlu tutulan diğer raporlama sorumlulukları da bulunmaktadır.

¹ BDS 600, "Özel Hususlar-Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil)"

² BDS 210, "Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması"

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

ABC Şirketi Genel Kuruluna [veya Uygun Olan Muhatap]

A) Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi³

1) Görüş

ABC Şirketinin (Şirket) 31 Aralık 20XY tarihli finansal durum tablosu ile aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait; kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosu ile önemli muhasebe politikalarının özeti de dâhil olmak üzere finansal tablo dipnotlarından oluşan finansal tablolarını denetlemiştir bulunuyoruz.

Görüşümüze göre ilişikteki finansal tablolar, Şirketin 31 Aralık 20XY tarihi itibarıyla finansal durumunu ve aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait finansal performansını ve nakit akışlarını, Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS'lere) uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır.

2) Görüşün Dayanağı

Yaptığımız bağımsız denetim, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGGK) tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartlarının bir parçası olan Bağımsız Denetim Standartlarına (BDS'lere) uygun olarak yürütülmüştür. Bu Standartlar kapsamındaki sorumluluklarımız, raporumuzun *Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları* bölümünde ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır. KGGK tarafından yayımlanan *Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar (Bağımsızlık Standartları Dâhil)* (Etik Kurallar) ile finansal tabloların bağımsız denetimiyle ilgili mevzuatta yer alan etik hükümlere uygun olarak Şirketten bağımsız olduğumuzu beyan ederiz. Etik Kurallar ve mevzuat kapsamındaki etiğe ilişkin diğer sorumluluklar da tarafımızca yerine getirilmiştir. Bağımsız denetim sırasında elde ettiğimiz bağımsız denetim kanıtlarının, görüşümüzün oluşturulması için yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

3) İşletmenin Sürekliliğiyle İlgili Önemli Belirsizlik

Şirketin 31 Aralık 20XY tarihinde sona eren yıl boyunca ZZZ TL net zarar ettiğini ve bu tarih itibarıyla Şirketin kısa vadeli borçlarının toplam varlıklarını YYY TL aştığını gösteren X numaralı finansal tablo dipnotuna dikkat çekeriz. X numaralı finansal tablo dipnotunda ifade edilen bu olay veya şartlar, bu dipnotta açıklanan diğer hususlarla birlikte, Şirketin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek önemli bir belirsizliğin mevcut olduğunu göstermektedir. Bu husus, tarafımızca verilen görüşü etkilememektedir.

4) Kilit Denetim Konuları

Kilit denetim konuları, mesleki muhakememize göre cari döneme ait finansal tabloların bağımsız denetiminde en çok önem arz eden konulardır. Kilit denetim konuları, bir bütün olarak finansal tabloların bağımsız denetimi çerçevesinde ve finansal tablolara ilişkin görüşümüzün oluşturulmasında ele alınmış olup, bu konular hakkında ayrı bir görüş bildirmiyoruz.

³ "Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler" ikinci alt başlığının kullanılmasının gerekmediği durumlarda, "Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi" alt başlığının kullanılmasına gerek yoktur.

Tarafımızca; *İşletmenin Sürekliliğiyle İlgili Önemli Belirsizlik* bölümünde açıklanan konuya ilâve olarak aşağıda açıklanan konular kilit denetim konuları olarak belirlenmiş ve raporumuzda bildirilmiştir:

[Her bir kilit denetim konusunun BDS 701'e uygun olarak açıklanması]

5) Yönetimin ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları⁴

[BDS 700'e uygun olarak yapılan raporlama – Bkz.: BDS 700'de yer alan Örnek 1⁵]

6) Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları

[BDS 700'e uygun olarak yapılan raporlama – Bkz.: BDS 700'de yer alan Örnek 1]

B) Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler

[BDS 700'e uygun olarak yapılan raporlama – Bkz.: BDS 700'de yer alan Örnek 1]

Bu bağımsız denetimi yürütüp sonuçlandıran sorumlu denetçi [*adı, soyadı*]’dır.

[*Bağımsız Denetçi Raporu Tarihi*]

[*Bağımsız Denetçinin İmzası*]⁶

[*Sorumlu Denetçinin Adı, Soyadı*]

[*Bağımsız Denetçinin Adresi*]

⁴ Finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu olanlar ile finansal raporlama sürecinin gözetiminden sorumlu olanların aynı kişiler olması durumunda, bu bölümün başlığı “Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları” olarak değiştirilmelidir. Ayrıca bölümün sonunda gözetim sorumluluklarına atıfta bulunulmasına gerek yoktur.

⁵ BDS 700’ün 34 üncü ve 39 uncu paragrafları, finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu olanların ve denetçinin işletmenin sürekliliğine ilişkin sorumluluklarının açıklanması amacıyla, tüm işletmeler için işletmenin sürekliliğiyle ilgili metnin denetçi raporunda kullanılmasını zorunlu kılar.

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

Örnek 2: Önemli Bir Belirsizliğin Mevcut Olduğu ve Yeterli Açıklamaların Yapılmamasına Bağlı Olarak Finansal Tabloların Önemli Yanlışlık İçerdiği Durumda Sınırlı Olumlu Görüş

Bu örnek denetçi raporunda aşağıdaki durumlar varsayılmıştır:

- Borsada işlem gören bir işletmenin gerçeğe uygun sunum çerçevesine uygun olarak hazırlanmış tam set finansal tablolarının bağımsız denetimi yapılmıştır. Denetim, bir topluluk denetimi değildir (diğer bir ifadeyle, BDS 600'ün hükümleri uygulanmamıştır).
- Finansal tablolar, işletme yönetimi tarafından Türkiye Muhasebe Standartlarına (genel amaçlı bir çerçeveye) uygun olarak hazırlanmıştır.
- Denetim sözleşmesinin şartları, yönetimin finansal tablolara ilişkin BDS 210'da tanımlanan sorumluluğunu yansıtmaktadır.
- Denetimde uyulan etik hükümler; mevzuatta yer alan denetimle ilgili etik hükümler ile *Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar*'dan (*Bağımsızlık Standartları Dâhil*) oluşmaktadır.
- Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak denetçi, işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olduğu sonucuna varmıştır. Finansman anlaşmalarının büyüklüğü, sona erme tarihi ve toplamı finansal tabloların YY numaralı dipnotunda ele alınmakla birlikte; finansal tablolarda borcun yenilenmesinin etkileri veya mümkün olup olmadığı ele alınmamakta ya da bu durum önemli bir belirsizlik olarak nitelendirilmemektedir.
- Önemli belirsizliğe ilişkin yeterli açıklamaların yapılmamasından dolayı finansal tablolar önemli yanlışlık içermektedir. Denetçinin, yetersiz açıklamaların finansal tablolar üzerindeki etkilerinin önemli olduğu ancak yaygın olmadığı sonucuna varması nedeniyle sınırlı olumlu görüş verilmiştir.
- Kilit denetim konuları BDS 701'e uygun olarak bildirilmiştir.
- Mevzuat, diğer bilgiler (örneğin, yıllık faaliyet raporundaki bilgiler) için ayrı bir raporlama yapılmasını gerektirdiğinden diğer bilgiler bölümü denetçi raporunda yer almamaktadır. Sınırlı olumlu görüşün verilmesine yol açan hususun diğer bilgilere (örneğin, yıllık faaliyet raporundaki bilgilere) etkisi söz konusu raporda ele alınacaktır.
- Finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu olanlar ile gözetiminden sorumlu olanlar farklı kişilerdir.
- Finansal tabloların denetimine ek olarak, denetçinin, mevzuatla zorunlu tutulan diğer raporlama sorumlulukları da bulunmaktadır.

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

ABC Şirketi Genel Kuruluna [veya Uygun Olan Muhatap]

A) Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi⁷

1) Sınırlı Olumlu Görüş

ABC Şirketinin (Şirket) 31 Aralık 20X1 tarihli finansal durum tablosu ile aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait; kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosu ile önemli muhasebe politikalarının özeti de dâhil olmak üzere finansal tablo dipnotlarından oluşan finansal tablolarını denetlemiş bulunuyoruz.

Görüşümüze göre, *Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanağı* bölümünde belirtilen hususların eksik açıklanması hariç olmak üzere, ilişikteki finansal tablolar, Şirketin 31 Aralık 20X1 tarihi itibarıyla finansal durumunu ve aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait finansal performansını ve nakit akışlarını, Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS'lere) uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır.

2) Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanağı

YY numaralı Dipnotta ele alındığı üzere, Şirketin finansman anlaşmaları sona ermekte olup kalan borçların vadesi 19 Mart 20X2'dir. Şirket, yeni finansman anlaşmaları yapamamış veya yeni bir finansman kaynağı bulamamıştır. Bu durum, Şirketin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek önemli bir belirsizliğin varlığını göstermektedir. Finansal tablolarda bu husus tam olarak açıklanmamaktadır.

Yaptığımız bağımsız denetim, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGGK) tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartlarının bir parçası olan Bağımsız Denetim Standartlarına (BDS'lere) uygun olarak yürütülmüştür. Bu Standartlar kapsamındaki sorumluluklarımız, raporumuzun *Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları* bölümünde ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır. KGGK tarafından yayımlanan *Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar (Bağımsızlık Standartları Dâhil)* (Etik Kurallar) ile finansal tabloların bağımsız denetimiyle ilgili mevzuatta yer alan etik hükümlere uygun olarak Şirketten bağımsız olduğumuzu beyan ederiz. Etik Kurallar ve mevzuat kapsamındaki etîğe ilişkin diğer sorumluluklar da tarafımızca yerine getirilmiştir. Bağımsız denetim sırasında elde ettiğimiz bağımsız denetim kanıtlarının, sınırlı olumlu görüşümüzün oluşturulması için yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

3) Kilit Denetim Konuları

Kilit denetim konuları, mesleki muhakememize göre cari döneme ait finansal tabloların bağımsız denetiminde en çok önem arz eden konulardır. Kilit denetim konuları, bir bütün olarak finansal tabloların bağımsız denetimi çerçevesinde ve finansal tablolara ilişkin görüşümüzün oluşturulmasında ele alınmış olup, bu konular hakkında ayrı bir görüş bildirmiyoruz. Tarafımızca; *Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanağı* bölümünde açıklanan konuya ilâve olarak

⁷ "Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler" ikinci alt başlığının kullanılmasının gerekmediği durumlarda, "Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi" alt başlığının kullanılmasına gerek yoktur.

aşağıda açıklanan konular kilit denetim konuları olarak belirlenmiş ve raporumuzda bildirilmiştir:

[Her bir kilit denetim konusunun BDS 701'e uygun olarak açıklanması]

4) Yönetimin ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları⁸

[BDS 700'e uygun olarak yapılan raporlama – Bkz.: BDS 700⁹'de yer alan Örnek 1]

5) Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları

[BDS 700'e uygun olarak yapılan raporlama – Bkz.: BDS 700⁹'de yer alan Örnek 1]

B) Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler

[BDS 700'e uygun olarak yapılan raporlama – Bkz.: BDS 700'de yer alan Örnek 1]

Bu bağımsız denetimi yürütüp sonuçlandıran sorumlu denetçi [adı, soyadı]'dır.

[Bağımsız Denetçi Raporu Tarihi]

[Bağımsız Denetçinin İmzası]¹⁰

[Sorumlu Denetçinin Adı, Soyadı]

[Bağımsız Denetçinin Adresi]

⁸ Finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu olanlar ile finansal raporlama sürecinin gözetiminden sorumlu olanların aynı kişiler olması durumunda, bu bölümün başlığı "Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları" olarak değiştirilmelidir. Ayrıca bölümün sonunda gözetim sorumluluklarına atıfta bulunulmasına gerek yoktur.

⁹ BDS 700'ün 34 ve 39 uncu paragraflarında, tüm işletmeler için finansal tablolara ilişkin sorumlu olanların ve denetçinin işletmenin sürekliliğiyle ilgili sorumluluklarının belirlenmesi amacıyla bu sorumluluklarının denetçi raporunda ifade edilmesi zorunlu kılınmıştır.

¹⁰ Bağımsız denetçinin mührü ve varsa mevzuatın gerektirdiği diğer hususlara bu bölümde yer verilir.

Örnek 3: Önemli Bir Belirsizliğin Mevcut Olduğu ve Finansal Tablolarda Açıklanmadığı Durumda Olumsuz Görüş

Bu örnek denetçi raporunda aşağıdaki durumlar varsayılmıştır:

- Borsada işlem görmeyen bir işletmenin gerçeğe uygun sunum çerçevesine uygun olarak hazırlanmış tam set finansal tablolarının bağımsız denetimi yapılmıştır. Denetim, bir topluluk denetimi değildir (diğer bir ifadeyle, BDS 600'ün hükümleri uygulanmamıştır).
- Finansal tablolar, işletme yönetimi tarafından Türkiye Muhasebe Standartlarına (genel amaçlı bir çerçeveye) uygun olarak hazırlanmıştır.
- Denetim sözleşmesinin şartları, yönetimin finansal tablolara ilişkin BDS 210'da tanımlanan sorumluluğunu yansıtmaktadır.
- Denetimde uyulan etik hükümler, denetimin yapıldığı ülkedeki etik hükümlerdir.*
- Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak denetçi, işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olduğu sonucuna varmıştır ve Şirket iflas seçeneğini değerlendirmeye almıştır. Finansal tablolarda söz konusu önemli belirsizliğe ilişkin yapılması gereken açıklamalar ihmal edilmiştir. Denetçinin bu tür bir ihmalin finansal tablolar üzerindeki etkisinin önemli ve yaygın olduğu sonucuna varması nedeniyle olumsuz görüş verilmiştir.
- Denetçinin BDS 701'e uygun olarak kilit denetim konularını bildirme zorunluluğu bulunmamaktadır.**
- Denetçi; diğer bilgilerin tamamını denetçi raporu tarihinden önce elde etmiştir ve finansal tablolara ilişkin olumsuz görüşün verilmesine sebep olan husus diğer bilgileri de etkilemektedir. Diğer bilgiler bölümü denetçi raporunda yer almaktadır.**
- Finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu olanlar ile gözetiminden sorumlu olanlar farklı kişilerdir.
- Finansal tabloların denetimine ek olarak, denetçinin, mevzuatla zorunlu tutulan diğer raporlama sorumlulukları da bulunmaktadır.

* Türkiye uygulamasında; denetimde uyulan etik hükümler, mevzuatta yer alan denetimle ilgili etik hükümler ile Kurum tarafından yayımlanan *Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar*'dan (*Bağımsızlık Standartları Dâhil*) oluşmaktadır.

** Bu varsayımlar Türkiye uygulaması açısından geçerli değildir.

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

ABC Şirketi Genel Kuruluna [veya Uygun Olan Muhatap]

A) Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi¹¹

1) Olumsuz Görüş

ABC Şirketinin (Şirket) 31 Aralık 20XY tarihli finansal durum tablosu ile aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait; kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosu ile önemli muhasebe politikalarının özeti de dâhil olmak üzere finansal tablo dipnotlarından oluşan finansal tablolarını denetlemiştir bulunuyoruz.

Görüşümüze göre, *Olumsuz Görüşün Dayanağı* bölümünde belirtilen hususların finansal tablolarda yer almasından dolayı ilişikteki finansal tablolar, Şirketin 31 Aralık 20XY tarihi itibarıyla finansal durumunu ve aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait finansal performansını ve nakit akışlarını Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS'lere) uygun olarak gerçeğe uygun bir biçimde sunmamaktadır (veya *doğru veya gerçeğe uygun bir görünüm sağlamamaktadır*).

2) Olumsuz Görüşün Dayanağı

Şirketin finansman anlaşmaları sona ermiş olup kalan borçların vadesi 31 Aralık 20XY'de bitmiştir. Şirket, yeni finansman anlaşmaları yapamamış veya yeni bir finansman kaynağı bulamamış olup, iflas başvurusunda bulunmayı değerlendirmektedir. Bu durum, Şirketin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek önemli bir belirsizliğin varlığını göstermektedir. Finansal tablolarda bu husus yeterince açıklanmamaktadır.

Yaptığımız bağımsız denetim, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartlarının bir parçası olan Bağımsız Denetim Standartlarına (BDS'lere) uygun olarak yürütülmüştür. Bu Standartlar kapsamındaki sorumluluklarımız, raporumuzun *Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları* bölümünde ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır. Finansal tabloların bağımsız denetimiyle ilgili olarak [denetimin yapıldığı ülkedeki] etik hükümler uyarınca Şirketten bağımsız olduğumuzu beyan ederiz. Söz konusu hükümler uyarınca etiğe ilişkin diğer sorumluluklar da tarafımızca yerine getirilmiştir. Bağımsız denetim sırasında elde ettiğimiz bağımsız denetim kanıtlarının, olumsuz görüşümüzün oluşturulması için yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

3) Diğer Bilgiler [veya uygun hâllerde “Bağımsız Denetçi Raporu Dışındaki Bilgiler” gibi bir başlık]

[BDS 720'de yer alan raporlama hükümlerine uygun olarak yapılan raporlama – Bkz.: BDS 720]

¹¹ “Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler” ikinci alt başlığının kullanılmasının gerekmediği durumlarda, “Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi” alt başlığının kullanılmasına gerek yoktur.

4) Yönetimin ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları¹²

[BDS 700'e uygun olarak yapılan raporlama – Bkz.: BDS 700¹³'de yer alan Örnek 1]

5) Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları

[BDS 700'e uygun olarak yapılan raporlama – Bkz.: BDS 700'de yer alan Örnek 1]

B) Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler

[BDS 700'e uygun olarak yapılan raporlama – Bkz.: BDS 700'de yer alan Örnek 1]

Bu bağımsız denetimi yürütüp sonuçlandıran sorumlu denetçi [adi, soyadı]'dır.

[Bağımsız Denetçi Raporu Tarihi]

[Bağımsız Denetçinin İmzası]¹⁴

[Sorumlu Denetçinin Adı, Soyadı]

[Bağımsız Denetçinin Adresi]

¹² Veya ilgili yasal çerçeve bağlamında uygun olan başka bir terim.

¹³ BDS 700'ün 34 ve 39 uncu paragraflarında, tüm işletmeler için finansal tablolara ilişkin sorumlu olanların ve denetçinin işletmenin sürekliliğiyle ilgili sorumluluklarının belirtilmesi amacıyla bu sorumluluklarının denetçi raporunda ifade edilmesi zorunlu kılınmıştır.

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

KURUL KARARI

Karar No: 75935942-050.01.04- [01 / 210]

Karar Tarihi: 28.12.2020

Kararın Konusu: Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 610 İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması'nın Yayımlanması

660 sayılı KHK'nın 9'uncu maddesi uyarınca; uluslararası standartlara uyum sağlamak üzere, Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu (IAASB) tarafından "*International Standard on Auditing (ISA) 610 Using the Work of Internal Auditors*" başlığıyla yayımlanan Standardın mevzuata kazandırılması amacıyla Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 610 İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması'nın yayımlanmasına karar verilmiştir.

TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI

BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 610

İÇ DENETÇİ ÇALIŞMALARININ KULLANILMASI

GÜNCELLEMELER VE YÜRÜRLÜK TARİHLERİ

- BDS 610 *İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması* Standardının ilk sürümü, 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 14/02/2014 tarihli ve 28913 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 610
İÇ DENETÇİ ÇALIŞMALARININ KULLANILMASI
İÇİNDEKİLER

Giriş	Paragraf
Kapsam.....	1-5
BDS 315 ile BDS 610 Arasındaki İlişki.....	6-10
Denetim Açısından Dış Denetçinin Sorumluluğu.....	11
Yürürlük Tarihi.....	12
Amaçlar	13
Tanımlar	14
Ana Hükümler	
İç Denetim Fonksiyonunun Çalışmasının Kullanılıp Kullanılmayacağına, Hangi Alanlarda ve Ne Düzeyde Kullanılabileceğine Karar Verilmesi.....	15-20
İç Denetim Fonksiyonunun Çalışmasının Kullanılması.....	21-25
Doğrudan Yardım Sağlaması İçin İç Denetçilerin Kullanılıp Kullanılmayacağına, Hangi Alanlarda ve Ne Düzeyde Kullanılabileceğine Karar Verilmesi.....	26-32
Doğrudan Yardım Sağlaması İçin İç Denetçilerin Kullanılması.....	33-35
Belgelendirme.....	36-37
Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama	
İç Denetim Fonksiyonunun Tanımı.....	A1-A4
İç Denetim Fonksiyonunun Çalışmasının Kullanılıp Kullanılmayacağına, Hangi Alanlarda ve Ne Düzeyde Kullanılabileceğine Karar Verilmesi.....	A5-A23
İç Denetim Fonksiyonunun Çalışmasının Kullanılması.....	A24-A30
Doğrudan Yardım Sağlaması İçin İç Denetçilerin Kullanılıp Kullanılmayacağına, Hangi Alanlarda ve Ne Düzeyde Kullanılabileceğine Karar Verilmesi.....	A31-A39
Doğrudan Yardım Sağlaması İçin İç Denetçilerin Kullanılması.....	A40-A41

Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 610, “İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması”, 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), iç denetçilerin çalışmasını kullanması durumunda dış denetçinin sorumluluklarını düzenlemektedir. İç denetçilerin çalışmasının kullanılması; (a) denetim kanıtının elde edilmesinde iç denetim fonksiyonunun çalışmasının kullanılmasını ve (b) dış denetçinin yönlendirmesi, gözetimi ve gözden geçirmesi altında doğrudan yardım sağlaması için iç denetçilerin kullanılmasını içerir.
2. Bu BDS, işletmenin iç denetim fonksiyonuna sahip olmaması durumunda uygulanmaz (Bakınız: A2 paragrafı).
3. İç denetim fonksiyonu bulunan işletmelerde bu BDS'deki iç denetim fonksiyonunun çalışmasının kullanılmasına ilişkin hükümler aşağıdaki durumlarda uygulanmaz:
 - (a) Fonksiyonun faaliyetlerinin ve sorumluluklarının denetimle ilgili olmaması veya
 - (b) BDS 315¹ uyarınca uygulanan prosedürler sonucunda fonksiyon hakkında edinilen ön bilgilere (anlayışa) dayanarak, dış denetçinin denetim kanıtının elde edilmesinde fonksiyonun çalışmasını kullanmayı beklememesi.

Bu BDS'de hiçbir hüküm, dış denetçi tarafından doğrudan uygulanan denetim prosedürlerinin niteliğinin veya zamanlamasının değiştirilmesi veya kapsamının daraltılması amacıyla dış denetçinin, iç denetim fonksiyonunun çalışmasını kullanmasını zorunlu tutmaz. Bu husus, genel denetim stratejisinin oluşturulması kapsamında dış denetçinin karar vereceği bir husustur.

4. Ayrıca, bu BDS'nin doğrudan yardıma ilişkin hükümleri, dış denetçinin doğrudan yardım sağlaması için iç denetçileri kullanmayı planlamadığı durumda uygulanmaz.
5. Bazı durumlarda, dış denetçi tarafından iç denetim fonksiyonunun çalışmasının veya doğrudan yardım sağlaması için iç denetçilerin kullanılması mevzuat tarafından yasaklanmış veya belirli bir düzeye sınırlandırılmış olabilir. BDS'ler finansal tabloların denetimini düzenleyen ilgili mevzuatı geçersiz kılmaz.² Bu sebeple, bu tür yasakların veya sınırlandırmaların uygulanması, dış denetçinin BDS'lere uymadığı anlamına gelmez (Bakınız: A31 paragrafı).

BDS 315 ile BDS 610 Arasındaki İlişki

6. Çoğu işletme iç denetim fonksiyonlarını iç kontrol ve kurumsal yönetim yapılarının bir parçası olarak oluşturur. İç denetim fonksiyonunun kapsamı ve amaçları, sorumluluklarının niteliği ve fonksiyonun yetkisi ve hesap verebilirliği dâhil olmak üzere kurumsal statüsü (organizasyon içindeki konumu); işletmenin yapısına ve

¹ BDS 315 "İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle "Önemli Yanlışlık" Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi"

² BDS 200, "Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi" A55 paragrafı

büyüklüğüne, yönetimin ve -uygun hallerde- üst yönetimden sorumlu olanların ihtiyaçlarına göre önemli farklılıklar gösterebilir.

7. BDS 315, iç denetim fonksiyonunun bilgi ve tecrübesinin; dış denetçinin işletme ve çevresini tanımada, “önemli yanlışlık” risklerini belirlemede ve değerlendirmesinde dış denetçiyi nasıl bilgilendirebileceğini ele alır. Ayrıca BDS 315³, iç denetçiler ve dış denetçiler arasındaki etkin bir iletişimin dış denetçinin çalışmasını etkileyebilecek önemli hususlardan haberdar olabileceği bir çevrenin oluşturulmasındaki rolünü açıklar.
8. İç denetim fonksiyonunun kurumsal statüsünün ve ilgili politika ve prosedürlerin iç denetçilerin tarafsızlığını yeterli şekilde destekleyip desteklemediğine, iç denetim fonksiyonunun yeterli düzeyine ve fonksiyonun sistematik ve disiplinli bir yaklaşım uygulayıp uygulamadığına bağlı olarak, dış denetçi iç denetim fonksiyonunun çalışmasını yapıcı ve tamamlayıcı bir şekilde de kullanabilir. Bu BDS, BDS 315 uyarınca uygulanan prosedürler sonucunda iç denetim fonksiyonu hakkında edinilen ön bilgilere dayanarak; elde edilen denetim kanıtının bir parçası olarak iç denetim fonksiyonunun çalışmasını kullanmayı planlaması durumunda dış denetçinin sorumluluklarını düzenler.⁴ Çalışmanın bu şekilde kullanılması, doğrudan dış denetçi tarafından uygulanan denetim prosedürlerinin niteliğini veya zamanlamasını değiştirir veya kapsamını daraltır.
9. Bununla birlikte, bu BDS ayrıca dış denetçinin yönlendirmesi, gözetimi ve gözden geçirmesi altında doğrudan yardım sağlaması için iç denetçileri kullanmayı düşünmesi halinde dış denetçinin sorumluluklarını ele almaktadır.
10. İşletme içinde, iç denetim fonksiyonunun uyguladığı prosedürlere benzer prosedürler uygulayan kişiler bulunabilir. Ancak, kalite kontrol dâhil sistematik ve disiplinli bir yaklaşım uygulayan tarafsız ve yeterli bir fonksiyon tarafından uygulanmaması durumunda, bu tür prosedürler iç kontroller olarak değerlendirilecek ve bu tür prosedürlerin etkinliğine ilişkin kanıt elde edilmesi, denetçinin BDS 330⁵'a uygun olarak değerlendirilmiş risklere karşı yapacağı işlerin bir parçası olacaktır.

Denetim Açısından Dış Denetçinin Sorumluluğu

11. Dış denetçi verilen denetim görüşünden tek başına sorumludur ve dış denetçinin denetimde, iç denetim fonksiyonunun çalışmasını veya doğrudan yardım sağlaması için iç denetçileri kullanması bu sorumluluğu azaltmaz. İç denetim fonksiyonu veya iç denetçiler, dış denetçi tarafından uygulanan denetim prosedürlerine benzer prosedürler uygulayabilmelerine rağmen; finansal tabloların BDS 200'e uygun olarak denetiminde dış denetçiler için zorunlu tutulan işletmeden bağımsızlığa sahip değildirlir.⁶ Bu sebeple bu BDS, dış denetçilerin iç denetçilerin çalışmasını kullanabilmesi için gerekli şartları tanımlar. Ayrıca, bu BDS, iç denetim fonksiyonunun çalışmasının veya doğrudan yardım sağlayan iç denetçilerin kullanılmasının denetimin amaçları

³ BDS 315, A116 paragrafı

⁴ Bakınız: 15-25 inci paragraflar

⁵ BDS 330, “Bağımsız Denetçinin Değerlendirilmiş Risklere Karşı Yapacağı İşler”

⁶ BDS 200, 14 üncü paragraf

açısından yeterliliği hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için dış denetçinin yapması gereken çalışmaları belirler. Hükümler, iç denetçilerin çalışmasının gereğinden fazla veya uygun olmayan şekilde kullanılmasını engellemek amacıyla, bu çalışmanın kullanılmasıyla ilgili dış denetçinin yapacağı muhakemelere bir çerçeve sağlamak için tasarlanmıştır.

Yürürlük Tarihi

12. Bu BDS, 1/1/2021 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinden itibaren uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

Amaçlar

13. İşletmenin iç denetim fonksiyonunun bulunduğu ve dış denetçinin doğrudan uygulayacağı denetim prosedürlerinin niteliğini veya zamanlamasını değiştirmek veya kapsamını daraltmak amacıyla bu fonksiyonun çalışmasını veya doğrudan yardım sağlaması için iç denetçileri kullanmayı planladığı bir durumda, dış denetçinin amaçları:

- (a) İç denetim fonksiyonunun çalışmasının veya iç denetçilerden doğrudan yardımın kullanılıp kullanılmayacağına ve kullanılacaksa, hangi alanlarda ve ne düzeyde kullanılabilmesine karar vermek,

ve bu kararı verdikten sonra:

- (b) İç denetim fonksiyonunun çalışmasını kullanması hâlinde, bu çalışmanın denetimin amaçları açısından yeterli olup olmadığına karar vermek ve
- (c) Doğrudan yardım sağlaması için iç denetçileri kullanması hâlinde, iç denetçilerin çalışmasını uygun bir biçimde yönlendirmek, gözetimini yapmak ve gözden geçirmektir.

Tanımlar

14. Aşağıdaki terimler BDS'lerde, karşılarında belirtilen anlamlarıyla kullanılmıştır:
 - (a) Doğrudan yardım: Dış denetçinin yönlendirmesi, gözetimi ve gözden geçirmesi altında denetim prosedürlerini uygulamak üzere iç denetçilerin kullanılmasıdır.
 - (b) İç denetim fonksiyonu: İşletmenin kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve iyileştirmek amacıyla tasarlanan güvence ve danışmanlık faaliyetlerini yürüten fonksiyondur (Bakınız: A1-A4 paragrafı).

Ana Hükümler

İç Denetim Fonksiyonunun Çalışmasının Kullanılıp Kullanılmayacağına, Hangi Alanlarda ve Ne Düzeyde Kullanılabilmesine Karar Verilmesi

İç Denetim Fonksiyonunun Değerlendirilmesi

15. Dış denetçi, aşağıdaki hususları değerlendirerek, denetimin amaçları açısından, iç denetim fonksiyonunun çalışmasının kullanılıp kullanılmayacağına karar verir:

- (a) İç denetim fonksiyonunun kurumsal statüsünün ve ilgili politika ve prosedürlerin iç denetçilerin tarafsızlığını hangi ölçüde desteklediği (Bakınız: A5-A9 paragrafları),
 - (b) İç denetim fonksiyonunun yeterli düzeyi ve (Bakınız: A5-A9 paragrafları)
 - (c) İç denetim fonksiyonunun kalite kontrol dâhil sistematik ve disiplinli bir yaklaşım uygulayıp uygulamadığı (Bakınız: A10-A11 paragrafları).
16. Aşağıdaki hususlara karar vermesi durumunda dış denetçi, iç denetim fonksiyonunun çalışmalarını kullanamaz:
- (a) Fonksiyonun kurumsal statüsü ve ilgili politika ve prosedürlerinin iç denetim fonksiyonunun tarafsızlığını yeterli ölçüde desteklemediğine,
 - (b) Fonksiyonun gerekli yeterliğe sahip olmadığına veya
 - (c) Fonksiyonun kalite kontrol dâhil sistematik ve disiplinli bir yaklaşım uygulamadığına.

(Bakınız: A12-A14 paragrafları)

Kullanılabilecek İç Denetim Fonksiyonu Çalışmasının Niteliğine ve Kapsamına Karar Verilmesi

17. Dış denetçi, iç denetim fonksiyonunun çalışmasının kullanılabileceği alanlara ve kapsamına karar verirken, dayanak olarak, iç denetim fonksiyonu tarafından yapılan veya yapılması planlanan çalışmanın niteliği ve kapsamı ile dış denetçinin genel denetim stratejisi ile denetim planı açısından bunun ihtiyaca uygunluğunu mütalaa eder (Bakınız: A15-A17 paragrafları).
18. Denetimde tüm önemli muhakemeleri dış denetçi yapar ve iç denetim fonksiyonunun çalışmasının gereğinden fazla kullanımından kaçınmak amacıyla:
- (a) (i) İlgili denetim prosedürlerinin planlanması ile uygulanmasında ve
(ii) Toplanan denetim kanıtlarının değerlendirilmesinde,
muhakemenin ağırlığı arttıkça,
(Bakınız: A18-A19 paragrafları)
 - (b) Ciddi olarak belirlenen riskler özellikle dikkate alınmak suretiyle, yönetim beyanı düzeyindeki değerlendirilmiş “önemli yanlışlık” riski arttıkça; (Bakınız: A20-A22 paragrafları),
 - (c) İç denetim fonksiyonunun kurumsal statüsünün ve ilgili politika ve prosedürlerin, iç denetçilerin tarafsızlığını destekleme yeterliliği azaldıkça,
 - (ç) İç denetim fonksiyonunun yeterli seviyesi düştükçe,
- iç denetim fonksiyonunun çalışmasını daha az kullanmayı ve daha fazla doğrudan çalışma yapmayı planlar (Bakınız: A15-A17 paragrafları).
19. Verilen denetim görüşünden tek başına sorumlu olduğu hususunu veri olarak aldığı anda dış denetçi, iç denetim fonksiyonunun çalışmasını planlanan düzeyde kullanmasının,

toplu olarak hâlâ kendisinin denetimde yeterli bir ölçüde yer alması ile sonuçlanıp sonuçlanmadığını ayrıca değerlendirir (Bakınız: A15-A22 paragrafları).

20. Dış denetçi, BDS 260⁷'a uygun olarak denetimin planlanan kapsamı ve zamanlamasını genel hatlarıyla üst yönetimden sorumlu olanlara iletir; iç denetim fonksiyonunun çalışmasını nasıl kullanmayı planladığını da bildirir (Bakınız: A23 paragrafı).

İç Denetim Fonksiyonunun Çalışmasının Kullanılması

21. Dış denetçi, iç denetim fonksiyonunun çalışmasını kullanmayı planladığında, bu fonksiyonun çalışmasının kullanımına ilişkin planını, her birinin faaliyetlerinin (dış denetçi ve iç denetim fonksiyonunun) koordinasyonunun sağlanmasında esas alınmak üzere iç denetim fonksiyonu ile müzakere eder (Bakınız: A24-A26 paragrafları).
22. İç denetim fonksiyonu tarafından uygulanan denetim prosedürlerinin niteliği, kapsamı ve ilgili bulgular hakkında bir anlayış edinmek amacıyla dış denetçi, iç denetim fonksiyonunun kullanmayı planladığı çalışmasına ilişkin raporlarını okur.
23. Dış denetçi, denetimin amaçları açısından iç denetim çalışmasının yeterliliğini belirlemek amacıyla aşağıdaki hususların değerlendirilmesi dâhil olmak üzere, bir bütün olarak iç denetim fonksiyonunun çalışmasına yönelik olarak yeterli denetim prosedürü uygulur:

- (a) Fonksiyonun çalışmasının doğru bir şekilde planlanmış, yürütülmüş, yönlendirilmiş, gözetilmiş, gözden geçirilmiş ve belgelendirilmiş olup olmadığı,
- (b) Fonksiyonun makul sonuçlara ulaşmasına imkân veren yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilmiş olup olmadığı ve
- (c) İçinde bulunulan şartlar altında ulaşılan sonuçların uygun olup olmadığı ve fonksiyon tarafından hazırlanan raporların, yapılan çalışmanın sonuçları ile tutarlı olup olmadığı.

(Bakınız: A27-A30 paragrafları)

24. Dış denetçinin denetim prosedürlerinin niteliği ve kapsamı;
- (a) Ne kadar muhakeme içerdiğine,
- (b) Değerlendirilmiş “önemli yanlışlık” riskine,
- (c) İç denetim fonksiyonunun kurumsal statüsünün ve ilgili politika ve prosedürlerin, iç denetçilerin tarafsızlığını hangi ölçüde desteklediğine ve
- (ç) Fonksiyonun yeterlik düzeyine⁸

(Bakınız: A27-A29 paragrafları)

ilişkin dış denetçinin değerlendirmesine karşılık verir ve bazı çalışmaların yeniden uygulanmasını içerir (Bakınız: A30 paragrafı).

⁷ BDS 260, “Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim”, 15 inci paragraf

⁸ Bakınız: 18 inci paragraf

25. Dış denetçi ayrıca bu BDS'nin 15 inci paragrafında yer alan, iç denetim fonksiyonuna ilişkin ulaştığı sonuçların ve bu BDS'nin 18-19 uncu paragraflarında yer alan, denetimin amaçları açısından fonksiyonun çalışmasının kullanılmasının niteliği ve düzeyine ilişkin kararının hâlâ uygun olup olmadığını değerlendirir.

Doğrudan Yardım Sağlaması İçin İç Denetçilerin Kullanılıp Kullanılmayacağına, Hangi Alanlarda ve Ne Düzeyde Kullanılabileceğine Karar Verilmesi

Denetimin Amaçları Açısından Doğrudan Yardım Sağlaması İçin İç Denetçilerin Kullanılıp Kullanılmayacağına Karar Verilmesi

26. Dış denetçinin, iç denetçilerden doğrudan yardım alması mevzuat tarafından yasaklanmış olabilir. Bu durumda, 27-35 inci paragraflar ve 37 nci paragraf uygulanmaz (Bakınız: A31 paragrafı).
27. Doğrudan yardım sağlaması için iç denetçileri kullanmasının mevzuat tarafından yasaklanmamış olması ve denetimde doğrudan yardım sağlaması için iç denetçileri kullanmayı planlaması durumunda dış denetçi, böyle bir yardımı sağlayacak iç denetçilerin yeterli düzeyine ve tarafsızlıklarına yönelik tehditlerin varlığını ve önemini değerlendirir. İç denetçilerin tarafsızlıklarına yönelik tehditlerin varlığına ve önemine ilişkin dış denetçinin yaptığı değerlendirme, iç denetçilerin tarafsızlıklarına yönelik bir tehdit oluşturabilecek ilişkilere ve çıkarılara ilişkin iç denetçilerin sorgulanmasını da içerir (Bakınız: A32-A34 paragrafları).
28. Dış denetçi, aşağıdaki durumlarda doğrudan yardım sağlaması için iç denetçileri kullanamaz:
- (a) İç denetçinin tarafsızlığına yönelik önemli tehditlerin var olması durumunda veya
 - (b) Önerilen çalışmayı yerine getirmek için iç denetçinin gerekli yeterliğe sahip olmaması durumunda.
- (Bakınız: A32-A34 paragrafı)

Doğrudan Yardım Sağlayan İç Denetçilerin Görevlendirilebileceği Çalışmanın Niteliğine ve Kapsamına Karar Verilmesi

29. İç denetçilerin görevlendirilebileceği çalışmanın niteliği ve kapsamı ile içinde bulunulan şartlar altında uygun olan yönlendirme, gözetim ve gözden geçirmenin niteliği, zamanlaması ve kapsamına karar verirken, dış denetçi, aşağıdaki hususları dikkate alır:
- (a) (i) İlgili denetim prosedürlerinin planlanması ile uygulanmasının ve
 - (ii) Toplanan denetim kanıtlarının değerlendirilmesinin,
 - ne kadar muhakeme içerdiğini,
 - (b) Değerlendirilmiş “önemli yanlışlık” riskini ve
 - (c) Böyle bir yardımı sağlayacak iç denetçilerin yeterli düzeyine ve tarafsızlıklarına yönelik tehditlerin varlığına ve önemine ilişkin dış denetçinin

değerlendirmesini.
(Bakınız: A35-A39 paragrafı)

30. Dış denetçi;

- (a) Denetimde önemli muhakeme yapmayı gerektiren (Bakınız: A19 paragrafı),
- (b) İlgili denetim prosedürlerinin uygulanmasında veya toplanan denetim kanıtlarının değerlendirilmesinde sınırlı bir muhakemeden daha fazla muhakeme yapılmasını gerektiren değerlendirilmiş daha yüksek “önemli yanlışlık” riskleriyle ilgili olan (Bakınız: A38 paragrafı),
- (c) İç denetçilerin dâhil olduğu ve iç denetim fonksiyonu tarafından yönetime veya üst yönetimden sorumlu olanlara raporlanmış veya raporlanacak bir çalışmayla ilgili olan veya,
- (ç) İç denetim fonksiyonu ve onun çalışmasıyla veya doğrudan yardıma ilişkin bu BDS uyarınca dış denetçi tarafından alınan kararlarla ilgili olan

prosedürleri uygulamak üzere doğrudan yardım sağlaması için iç denetçileri kullanamaz (Bakınız: A35-A39 paragrafları).

31. Doğrudan yardım sağlaması için iç denetçileri denetimde kullanıp kullanmayacağı, - kullanacaksa- iç denetçileri ne düzeyde kullanacağını uygun bir şekilde değerlendirdikten sonra dış denetçi, doğrudan yardım sağlaması için iç denetçilerin planlanan kullanımının nitelik ve düzeyini, denetimin şartları içinde böyle bir kullanımın aşırı olmadığı hususunda mutabakata varmak amacıyla üst yönetimden sorumlu olanlarla BDS 260⁹'a uygun olarak denetimin planlanan kapsam ve zamanlamasının geneli hakkında kurulan iletişim sırasında bildirir (Bakınız: A35-A39 paragrafları).

32. Verilen denetim görüşünden tek başına sorumlu olduğu hususunu veri olarak aldığından dış denetçi, doğrudan yardım sağlaması için iç denetçilerin planlanan düzeyde kullanılmasının, iç denetim fonksiyonunun çalışmasının planlanan kullanımı ile birlikte, hâlâ kendisinin denetimde -toplu olarak- yeterli ölçüde yer alması ile sonuçlanıp sonuçlanmadığını değerlendirir.

Doğrudan Yardım Sağlaması İçin İç Denetçilerin Kullanılması

33. Denetimin amaçları açısından doğrudan yardım sağlaması için iç denetçilerin kullanılmasından önce, dış denetçi:

- (a) İç denetçilerin, dış denetçinin talimatlarını yerine getirmelerine izin verileceği ve dış denetçi için iç denetçilerin yerine getirecekleri çalışmaya müdahalede bulunulmayacağına ilişkin işletmenin yetkili temsilcisinden yazılı muvafakat alır ve
- (b) Dış denetçinin talimatlarına göre iç denetçilerin özel hususları gizli tutacaklarına ve tarafsızlıklarına yönelik her türlü tehdit konusunda dış denetçiyi bilgilendireceklerine ilişkin iç denetçilerden yazılı taahhüt alır.

⁹ BDS 260, 15 inci paragraf

34. BDS 220¹⁰'ye uygun olarak dış denetçi, denetim yaparken, iç denetçilerin yürüttüğü çalışmayı yönlendirir, gözetimini yapar ve gözden geçirir. Bunu yaparken:
- Söz konusu yönlendirme, gözetim ve gözden geçirmenin niteliği, zamanlaması ve kapsamı; iç denetçilerin işletmeden bağımsız olmadıklarını dikkate alır ve bu BDS'nin 29 uncu paragrafında yer alan faktörlerin değerlendirilmesinin sonucuna karşılık olur ve
 - Gözden geçirme prosedürleri, iç denetçiler tarafından yerine getirilen çalışmanın bir kısmı için dayanak oluşturan denetim kanıtlarının dış denetçi tarafından yeniden kontrol edilmesini içerir.

İç denetçiler tarafından yerine getirilen çalışmanın dış denetçiler tarafından yönlendirilmesi, gözetimi ve gözden geçirilmesi; iç denetçinin söz konusu çalışmaya dayanarak ulaştığı sonuçları destekleyecek yeterli ve uygun denetim kanıtını topladığına yönelik dış denetçinin tatmin olmasını sağlayacak yeterlilikte olmalıdır. (Bakınız: A40-A41 paragrafları)

35. İç denetçiler tarafından yerine getirilen çalışmanın yönlendirilmesi, gözetimi ve gözden geçirilmesi sırasında dış denetçi, 27 nci paragrafta belirtilen dış denetçi değerlendirmesinin artık uygun olmadığına ilişkin göstergelere karşı dikkatli olur.

Belgelendirme

36. İç denetim fonksiyonunun çalışmasını kullanması durumunda dış denetçi çalışma kâğıtlarına aşağıdaki hususları dâhil eder:
- Fonksiyonun kurumsal statüsünün ve ilgili politika ve prosedürlerin iç denetçilerin tarafsızlığını destekleyip desteklemediğinin,
 - Fonksiyonun yeterlik düzeyinin ve
 - Fonksiyonun kalite kontrol dâhil sistematik ve disiplinli bir yaklaşım uygulayıp uygulamadığının değerlendirilmesini,
 - Kullanılan çalışmanın niteliği ve kapsamı ile buna ilişkin kararın dayanağını ve
 - Kullanılan çalışmanın yeterliliğini değerlendirmek amacıyla dış denetçi tarafından uygulanan denetim prosedürlerini.
37. Doğrudan yardım sağlaması için iç denetçileri kullanması durumunda dış denetçi, çalışma kâğıtlarına aşağıdaki hususları dâhil eder:
- Doğrudan yardım sağlaması için kullanılan iç denetçilerin tarafsızlıklarına yönelik tehditlerin varlığı ile önemine ve iç denetçilerin yeterlik düzeyine ilişkin dış denetçinin değerlendirmesini,
 - İç denetçiler tarafından yerine getirilen çalışmanın kapsamı ve niteliğine ilişkin kararın dayanağını,

¹⁰ BDS 220, "Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol"

- (c) BDS 230¹¹'a uygun olarak çalışmanın kimin tarafından gözden geçirildiği, gözden geçirmenin tarihi ve kapsamını,
- (ç) Bu BDS'nin 33 üncü paragrafı altında iç denetçiler ve işletmenin yetkili temsilcisinden alınan yazılı muvafakat ve taahhüt ile
- (d) Denetimde doğrudan yardım sağlaması için kullanılan iç denetçilerin hazırladığı çalışma kâğıtlarını.

¹¹ BDS 230, "Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi"

Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

İç Denetim Fonksiyonunun Tanımı (2 ve 14(a) paragrafları)

A1. İç denetim fonksiyonunun amaçları ve kapsamı genellikle işletmenin kurumsal yönetim süreçlerini, risk yönetimini ve iç kontrolünü değerlendirmek ve iyileştirmek amacıyla tasarlanan güvence ve danışmanlık faaliyetlerini içerir. Bunlara örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:

Kurumsal Yönetime İlişkin Faaliyetler

- İç denetim fonksiyonu; risk ve kontrol bilgilerinin işletmenin uygun bölümlerine iletilmesi ile üst yönetimden sorumlu olanlar, iç denetçiler, dış denetçiler ve yönetim arasındaki iletişimin etkinliği, etik ile değerler, performans yönetimi ve hesap verebilirlik konularında kurumsal yönetim sürecini, bu sürecin amaçlarını yerine getirme açısından değerlendirebilir.

Risk Yönetimine İlişkin Faaliyetler

- İç denetim fonksiyonu, maruz kalınan önemli riskleri belirleyerek ve değerlendirerek risk yönetiminin ve iç kontrolün iyileştirilmesine katkıda bulunmak suretiyle (finansal raporlama sürecinin etkinliği dâhil) işletmeye yardımcı olabilir.
- İç denetim fonksiyonu, hilenin tespit edilmesinde işletmeye yardımcı olacak prosedürler uygulayabilir.

İç Kontrole İlişkin Faaliyetler

- İç kontrolün değerlendirilmesi: İç denetim fonksiyonuna; kontrollerin gözden geçirilmesi, işleyişlerinin değerlendirilmesi ve kontrollerde yapılacak iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunulması ile ilgili özel sorumluluk verilebilir. Böylece, iç denetim fonksiyonu kontrole ilişkin güvence sağlar. Örneğin, iç denetim fonksiyonu, denetimle ilgili kontroller dâhil olmak üzere, iç kontrolün tasarımı, uygulanması ve işleyiş etkinliğine ilişkin olarak yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanlara güvence sağlamak amacıyla testler ve diğer prosedürler planlayıp uygulayabilir.
- Finansal bilgilerin ve faaliyet bilgilerinin incelenmesi: İç denetim fonksiyonuna finansal bilgilerin ve faaliyet bilgilerinin belirlenmesi, kaydedilmesi, ölçülmesi, sınıflandırılması ve raporlanması amacıyla kullanılan araçları gözden geçirme ve işlemlerin, bakiyelerin ve prosedürlerin ayrıntılı testi dâhil, münferit kalemlere ilişkin özel sorgulama yapılması görevi verilebilir.

- İşletme faaliyetlerinin gözden geçirilmesi: İç denetim fonksiyonuna, işletmenin finansal olmayan faaliyetleri dâhil, işletme faaliyetlerinin verimliliğini, etkinliğini ve etkililiğini gözden geçirme görevi verilebilir.
- Mevzuata uygunluğun gözden geçirilmesi: İç denetim fonksiyonuna mevzuata ve diğer dış yükümlülüklerle ve yönetimin politika ve yönergeleri ile diğer iç yükümlülüklerle uygunluğun gözden geçirilmesi görevi verilebilir.

A2. İç denetim fonksiyonu tarafından gerçekleştirilenlere benzer faaliyetler işletme içerisindeki başka isimlerle adlandırılmış fonksiyonlar tarafından da gerçekleştirilebilir. İç denetim fonksiyonunun faaliyetlerinin bir kısmı veya tamamı, üçüncü taraf hizmet sağlayıcılarından hizmet alımı şeklinde de sağlanabilir. Fonksiyonun ismi veya işletme tarafından ya da üçüncü bir taraf üzerinden gerçekleştiriliyor olması, dış denetçinin, fonksiyonun çalışmasını kullanmasında tek başına belirleyici değildir. Daha çok, faaliyetlerin niteliği; iç denetim fonksiyonunun kurumsal statüsü ve ilgili politika ve prosedürlerin iç denetçilerin tarafsızlığını hangi ölçüde desteklediği; yeterli ve fonksiyonun sistematik ve disiplinli bir yaklaşıma sahip olması hususları bu kararın verilmesine etkindir. Bu BDS’de, iç denetim fonksiyonunun çalışmasına yapılan atıflar, diğer fonksiyonların veya üçüncü taraf hizmet sağlayıcılarının, bu özelliklere sahip faaliyetlerini içermektedir.

A3. Ayrıca, işletmede iç denetim fonksiyonu dışında yer alan operasyonel ve idari görevleri ve sorumlulukları bulunanlar genellikle tarafsızlıklarına yönelik tehditlerle muhatap olurlar. Bu da, BDS 330’a uygun olarak test edilebilir nitelikte kontrol faaliyetleri gerçekleştiriyor olmalarına rağmen, bu kişilerin, bu BDS’nin amacı açısından iç denetim fonksiyonunun bir parçası olarak değerlendirilmelerini engelleyecektir.¹² Bu nedenle, işletme sahibi-yönetici tarafından gerçekleştirilen izleme kontrolleri iç denetim fonksiyonuna eşdeğer olarak değerlendirilemez.

A4. İşletmenin iç denetim fonksiyonunun ve dış denetçinin amaçları birbirinden farklı olmakla birlikte; fonksiyon, dış denetçinin finansal tabloların denetiminde uyguladığı prosedürlere benzer denetim prosedürleri uygulayabilir. Bu tür durumlarda, dış denetçi denetimin amaçları açısından aşağıdakilerden bir veya daha fazlası için fonksiyonu kullanabilir:

- Dış denetçinin hata veya hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerini değerlendirmesiyle ilgili olan bilgileri elde etmek amacıyla. Bu kapsamda BDS 315¹³ dış denetçinin; iç denetim fonksiyonunun sorumluluklarının niteliği, kurumsal yapı içerisindeki statüsü ve gerçekleştirilen veya gerçekleştirilecek faaliyetler hakkında bir anlayış elde etmesini ve iç denetim fonksiyonu (eğer işletmenin böyle bir fonksiyonu varsa) içerisindeki uygun kişilerin sorgulanmasını zorunlu tutar; veya
- Mevzuat tarafından yasaklanmadığı veya belirli bir düzeyle sınırlandırılmadığı sürece, iç denetim fonksiyonu tarafından o dönemde gerçekleştirilen çalışmayı

¹² Bakınız: 10 uncu paragraf

¹³ BDS 315, 6(a) paragrafı

dış denetçi uygun değerlendirmeleri yaptıktan sonra, kendisinin doğrudan elde edeceği denetim kanıtlarından bir kısmının yerine kullanmaya karar verebilir.¹⁴

Bununla birlikte mevzuat tarafından yasaklanmadığı veya belirli bir düzeyle sınırlandırılmadığı sürece, dış denetçi kendi yönlendirmesi, gözetimi ve gözden geçirmesi altında iç denetçileri denetim prosedürlerini uygulamak üzere kullanabilir (Bu BDS'de "doğrudan yardım" olarak kullanılmıştır).¹⁵

İç Denetim Fonksiyonunun Çalışmasının Kullanılıp Kullanılmayacağına, Hangi Alanlarda ve Ne Düzeyde Kullanılabileceğine Karar Verilmesi

İç Denetim Fonksiyonunun Değerlendirilmesi

Tarafsızlık ve Yeterlik (Bakınız: 15 (a) ve (b) paragrafları)

- A5. Dış denetçi, denetimin amaçları açısından iç denetim fonksiyonunun çalışmasının kullanılıp kullanılmayacağına ve içinde bulunulan şartlar altında kullanılabilecek iç denetim fonksiyonunun çalışmasının niteliğine ve kapsamına karar verirken mesleki muhakemesini kullanır.
- A6. İç denetim fonksiyonunun çalışmasının kullanılıp kullanılmayacağına ve içinde bulunulan şartlar altında kullanılabilecek iç denetim fonksiyonunun çalışmasının niteliğine ve kapsamına karar verilirken iç denetim fonksiyonunun kurumsal statüsü ve ilgili politika ve prosedürlerin iç denetçinin tarafsızlığını hangi ölçüde desteklediği ve fonksiyonun yeterlik düzeyi özellikle önemlidir.
- A7. Tarafsızlık; görevlerini yanlılığa (taraflılığa), çıkar çatışmasına veya başkalarının mesleki muhakemeler üzerinde baskı oluşturmaya imkân vermeden gerçekleştirilme kabiliyetini ifade eder. Dış denetçinin değerlendirmesini etkileyebilen faktörler aşağıdakileri içerir:
- İç denetim fonksiyonunun yetkisi ve hesap verebilirliği dâhil kurumsal statüsünün; fonksiyonun tarafsız olma, çıkar çatışmasından arı olma veya başkalarının mesleki muhakemeler üzerinde baskısına imkân vermeyen yapıda olma kabiliyetini destekleyip desteklemediği. Örneğin, iç denetim fonksiyonunun üst yönetimden sorumlu olanlara veya uygun yetkiye sahip bir sorumluya raporlama yapıp yapmadığı veya fonksiyonun yönetime raporlama yapması durumunda ise, üst yönetimden sorumlu olanlara doğrudan erişim imkânına sahip olup olmadığı gibi.
 - İç denetim fonksiyonunun birbiriyle çelişen sorumluluklarının bulunup bulunmadığı. Örneğin, fonksiyonun iç denetim fonksiyonu dışında idari ve operasyonel görev ve sorumluluklara sahip olması.
 - Üst yönetimden sorumlu olanların iç denetim fonksiyonu ile ilgili istihdam kararlarının gözetimini yapıp yapmadığı. Örneğin uygun ücret politikasına karar vermeleri.

¹⁴ Bakınız: 15-25 inci paragraflar

¹⁵ Bakınız: 26-35 inci paragraflar

- İç denetim fonksiyonuna yönelik olarak yönetim veya üst yönetimden sorumlu olanlar tarafından getirilmiş kısıtlamaların veya engellemelerin bulunup bulunmadığı. Örneğin iç denetim fonksiyonunun bulgularının dış denetçiye iletilmesinde kısıtlamalar veya engellemelerin olması.
- İç denetçilerin ilgili meslek kuruluşlarının üyesi olup olmadığı ve üyeliklerinin tarafsızlığa yönelik olarak ilgili mesleki standartlara uygunluk yükümlülüğünü getirip getirmediği veya iç politikalarının aynı amaçları başarıp başarmadığı.

A8. İç denetim fonksiyonunun yeterliği, fonksiyonun bir bütün olarak verilen görevleri özenli bir şekilde ve mesleki standartlara uygun olarak yerine getirmesini sağlayacak düzeyde bilgi ve yeteneklere sahip olduğunu ve bunların devamlılığını sağladığını ifade eder. Dış denetçinin kararını etkileyebilecek faktörler aşağıdakileri içerir:

- İç denetim fonksiyonunun işletmenin büyüklüğü ve faaliyetlerinin niteliğiyle orantılı olarak uygun ve yeterli kaynaklara sahip olup olmadığı.
- İç denetimler için iç denetçilerin işe alınması, eğitilmesi ve görevlendirilmesine ilişkin yerleşmiş politikaların bulunup bulunmadığı.
- İç denetçilerin, denetim konusunda yeterli teknik eğitiminin ve uzmanlığının bulunup bulunmadığı. Dış denetçi tarafından söz konusu değerlendirme yapılırken dikkate alınabilecek kıstasa, iç denetçilerin ilgili mesleki yetki belgesi ve deneyime sahip olması örnek olarak verilebilir.
- İç denetçilerin işletmenin finansal raporlamasına ve geçerli finansal raporlama çerçevesine ilişkin gerekli bilgiye sahip olup olmadığı ve iç denetim fonksiyonunun, işletmenin finansal tablolarına ilişkin çalışmaları gerçekleştirmek için gerekli becerileri (örneğin, sektöre özgü bilgiler) taşıyıp taşımadığı.
- İç denetçilerin sürekli mesleki eğitim hükümleri dâhil, ilgili mesleki standartlara uyum yükümlülüğü getiren, mesleki kuruluşlara üyeliklerinin bulunup bulunmadığı.

A9. Tarafsızlık ve yeterlik, sürekli ve bir bütün olarak değerlendirilebilir. İç denetim fonksiyonunun kurumsal statüsünün ve ilgili politika ve prosedürlerin, iç denetçilerin tarafsızlığını yeterli düzeyde desteklemesi ve fonksiyonun yeterlik düzeyinin daha yüksek olması, dış denetçinin fonksiyonun çalışmasını kullanma ihtimalini ve kullanma alanını artırır. Ancak, kurumsal statü, ilgili politika ve prosedürlerin iç denetçilerin tarafsızlığını güçlü bir şekilde desteklemesi; iç denetim fonksiyonunun gerekli yeterliğe sahip olmamasını telafi etmez. Aynı şekilde, iç denetim fonksiyonunun yüksek yeterlik düzeyine sahip olması, kurumsal statüsünün, politika ve prosedürlerin iç denetçilerin tarafsızlığını yeterli bir şekilde desteklememesini telafi etmez.

Sistematiik ve Disiplinli Yaklaşımın Uygulanması (Bakınız: 15 (c) paragrafı)

A10. İç denetim fonksiyonunun faaliyetlerinin planlanması, yürütülmesi, gözetimi, gözden geçirilmesi ve belgelendirilmesinde sistematiik ve disiplinli bir yaklaşım uygulaması,

bu faaliyetleri işletme içerisinde gerçekleştirilen diğer izleme kontrolleri faaliyetlerinden ayırır.

A11. İç denetim fonksiyonunun sistematik ve disiplinli bir yaklaşım uygulayıp uygulamadığına ilişkin dış denetçinin vereceği kararı etkileyebilecek faktörlere örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:

- Risk değerlendirmesi, çalışma programları, belgelendirme ve raporlama gibi alanları kapsayan yazılı iç denetim prosedürlerinin veya rehberlerin varlığı, yeterliliği ve kullanımı ile bunların niteliğinin ve kapsamının işletmenin büyüklüğü ve şartlarına orantılı olması.
- İç denetim fonksiyonunun uygun kalite kontrol politika ve prosedürlerinin bulunup bulunmadığı, örneğin iç denetim fonksiyonuna uygulanabilen (liderlik, insan kaynakları ve denetimin yürütülmesine ilişkin olanlar gibi) KKS 1'de¹⁶ yer alan politika ve prosedürler veya iç denetçiler için yetkili mercilerce belirlenen standartlardaki kalite kontrol hükümleri. Ayrıca, yetkili merciler dönemsel olarak dış kalite değerlendirmelerinin yapılması gibi diğer uygun yükümlülükleri belirleyebilirler.

İç Denetim Fonksiyonunun Çalışmalarının Kullanılmayacağı Durumlar (Bakınız: 16 ncı paragraf)

A12. Dış denetçinin, iç denetim fonksiyonunun kurumsal statüsünün ve ilgili politika ve prosedürlerin, iç denetçilerin tarafsızlığını yeterli şekilde destekleyip desteklemediği, iç denetim fonksiyonunun yeterlik düzeyi ile sistematik ve disiplinli bir yaklaşım uygulayıp uygulamadığına ilişkin değerlendirmesi, fonksiyonun çalışmasının kalitesine yönelik risklerin oldukça önemli olduğuna işaret edebilir ve böyle bir durumda fonksiyonun herhangi bir çalışmasının denetim kanıtı olarak kullanılması uygun değildir.

A13. Bu BDS'nin A7, A8 ve A11 paragraflarında yer alan faktörlerin münferit ve toplu olarak değerlendirilmesi önemlidir çünkü münferit bir faktör, iç denetim fonksiyonunun çalışmasının denetimin amaçları açısından kullanılmayacağı kararının verilmesinde çoğunlukla yeterli olmayabilir. Örneğin, iç denetim fonksiyonunun kurumsal statüsü, özellikle iç denetçilerin tarafsızlığına yönelik tehditlerin değerlendirilmesinde önemlidir. İç denetim fonksiyonu yönetime raporlama yapıyorsa, bu BDS'nin A7 paragrafında ifade edilenler gibi diğer faktörler bir bütün olarak bu tehdidi kabul edilebilir bir düzeye indirecek yeterlikte önlemler sağlamıyorsa, bu durum fonksiyonun tarafsızlığına yönelik önemli bir tehdit olarak değerlendirilecektir.

A14. Ayrıca, Etik Kurallar¹⁷'a göre dış denetçi, bağımsız denetim müşterisine iç denetim hizmeti sağlamaya yönelik bir işi kabul ettiğinde -mevzuat tarafından yasaklanmamışsa- ve bu hizmetin sonuçları denetimin yürütülmesi sırasında kullanıldığında kendi kendini denetleme tehdidi ortaya çıkmaktadır. Bunun sebebi,

¹⁶ Kalite Kontrol Standardı (KKS) I, "Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler için Kalite Kontrol"

¹⁷ Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar (Bağımsızlık Standartları Dâhil), 605.4 U2-605.4 U3 paragrafları

denetim ekibinin iç denetim hizmetinin sonuçlarını, uygun bir şekilde değerlendirme yapmadan veya denetim şirketinin üyesi olmayan kişiler tarafından gerçekleştirilen iç denetim çalışmalarına uygulanacak olan mesleki şüpheciligi uygulamadan kullanma ihtimalinin bulunmasıdır. Etik Kurallar¹⁸ belirli durumlarda geçerli olan yasakları ve diğer durumlarda tehditleri kabul edilebilir düzeye indirmek için alınabilecek önlemleri ele alır.

Kullanılabilecek İç Denetim Fonksiyonu Çalışmasının Niteliğine ve Kapsamına Karar Verilmesi

Kullanılabilecek İç Denetim Fonksiyonu Çalışmasının Niteliğine ve Kapsamına İlişkin Kararı Etkileyen Faktörler (Bakınız: 17-19 uncu paragraflar)

A15. Dış denetçi tarafından iç denetim fonksiyonunun çalışmasının denetimin amaçları açısından kullanılabileceğine karar verilmesi durumunda ilk değerlendirilecek husus; iç denetim fonksiyonunun yapılan veya yapılması planlanan çalışmasının kapsamı ve niteliğinin, dış denetçinin BDS 300¹⁹'e uygun olarak oluşturmuş olduğu genel denetim stratejisi ve denetim planıyla ilgili olup olmadığının belirlenmesidir.

A16. Aşağıdakiler, iç denetim fonksiyonunun, dış denetçi tarafından kullanılabilecek çalışmasına ilişkin örneklerdendir:

- Kontrollerin işleyiş etkinliğinin test edilmesi.
- Sınırlı muhakeme içeren maddi doğrulama prosedürleri.
- Stok sayımlarının gözlemlenmesi.
- Finansal raporlamayla ilgili bilgi sistemi üzerinden işlemlerin takip edilmesi.
- Mevzuat hükümlerine uygunluğun test edilmesi.
- Bazı durumlarda, topluluğa bağlı önemli birim olmayan bağlı ortaklıkların finansal bilgilerinin bağımsız denetimi veya sınırlı bağımsız denetimi (bu durumun BDS 600²⁰'ün hükümleriyle çelişmemesi halinde).

A17. İç denetim fonksiyonu çalışmasının planlanan kullanımının niteliği ve kapsamına ilişkin dış denetçinin kararı, iç denetim fonksiyonunun kurumsal statüsü ve ilgili politika ve prosedürlerin iç denetçilerin tarafsızlığını ne düzeyde yeterli olarak desteklediğine ve iç denetim fonksiyonunun yeterli düzeyine ilişkin dış denetçinin bu BDS'nin 18 inci paragrafında belirtilen değerlendirmesinden etkilenir. Ayrıca, bu çalışmanın planlanması, gerçekleştirilmesi ve değerlendirilmesinde ne düzeyde muhakemeye ihtiyaç olduğu ve yönetim beyanı düzeyinde değerlendirilmiş "önemli yanlışlık" riski, dış denetçinin vereceği kararın girdileridir. Buna ek olarak, bu BDS'nin 16 ncı paragrafında açıklandığı gibi; dış denetçinin, iç denetim fonksiyonunun çalışmasını denetimin amaçları açısından kullanamayacağı durumlar bulunmaktadır.

¹⁸ Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar, 605.1-A605.5 paragrafları

¹⁹ BDS 300, "Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması"

²⁰ BDS 600, "Özel Hususlar - Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dahil)"

Denetim prosedürlerinin planlanması ile uygulanması ve sonuçların değerlendirilmesinde yapılan muhakemeler (Bakınız: 18(a) ve 30(a) paragrafları)

- A18. Denetim prosedürlerinin planlanması ile uygulanması ve denetim kanıtının değerlendirilmesinde ne kadar çok muhakeme yapılması gerekiyorsa, bu BDS'nin 18 inci paragrafına uygun olarak dış denetçinin daha fazla prosedürü doğrudan kendisinin uygulaması gerekir. Çünkü iç denetim fonksiyonun çalışmasını tek başına kullanmak, dış denetçiye yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlamayacaktır.
- A19. Verilen denetim görüşünden dış denetçinin tek başına sorumlu olması sebebiyle, 18 inci paragrafta uygun olarak denetimdeki önemli muhakemelerin dış denetçi tarafından yapılması gerekir. Önemli muhakemelere örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:
- “Önemli yanlışlık” risklerinin değerlendirilmesi,
 - Uygulanan testlerin yeterliliğinin değerlendirilmesi,
 - Yönetimin işletmenin sürekliliği varsayımını kullanmasının uygunluğunun değerlendirilmesi,
 - Önemli muhasebe tahminlerinin değerlendirilmesi ve
 - Finansal tablo açıklamalarının yeterliliğinin ve denetçi raporunu etkileyen diğer hususların değerlendirilmesi.

Değerlendirilmiş “önemli yanlışlık” riski (Bakınız: 18(b) paragrafı)

- A20. Belirli bir hesap bakiyesi, işlem sınıfı veya açıklama için yönetim beyanı düzeyinde değerlendirilmiş “önemli yanlışlık” riski ne kadar yüksekse, denetim prosedürlerinin planlanması ile uygulanması ve sonuçlarının değerlendirilmesinde daha fazla muhakeme yapılması gerekir. Bu tür durumlarda, bu BDS'nin 18 inci paragrafına uygun olarak dış denetçinin daha fazla prosedürü doğrudan kendisinin uygulaması gerekir ve dolayısıyla dış denetçi yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek amacıyla iç denetim fonksiyonunun çalışmasını daha az kullanır. Ayrıca, BDS 200²¹'de açıklandığı üzere değerlendirilmiş “önemli yanlışlık” riskleri arttıkça, dış denetçinin ihtiyaç duyacağı ikna edici denetim kanıtı miktarı artmış olacağından dış denetçinin daha çok çalışmayı doğrudan kendisinin yapması gereklidir.
- A21. BDS 315²²'de açıklandığı üzere ciddi (önemli) risklere özellikle dikkat edilmesi gerekir ve bu nedenle ciddi risklere ilişkin olarak dış denetçinin iç denetim fonksiyonunun çalışmasını kullanma imkânı sınırlı muhakeme gerektiren prosedürlerle sınırlandırılmıştır. Ayrıca, “önemli yanlışlık” risklerinin düşük olmadığı durumlarda, iç denetim fonksiyonun çalışmasının kullanılmasının denetim riskini kabul edilebilir bir düzeye indirmesi ve dış denetçinin bazı testleri kendisinin doğrudan uygulaması zorunluluğunu kaldırması ihtimali düşüktür.

²¹ BDS 200, A29 paragrafı

²² BDS 315, 4 üncü paragrafta yer alan “ciddi (önemli) risk” tanımı

A22. Prosedürlerin bu BDS'ye uygun olarak uygulanması dış denetçinin "önemli yanlışlık" risklerine ilişkin değerlendirmesini yeniden ele almasına sebep olabilir. Sonuç olarak, bu durum dış denetçinin iç denetim fonksiyonunun çalışmasını kullanıp kullanmayacağına ve bu BDS'yi uygulamaya devam etmeye ihtiyaç olup olmadığına ilişkin kararını etkileyebilir.

Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim (Bakınız: 20 nci paragraf)

A23. BDS 260²³'a uygun olarak, dış denetçinin genel hatlarıyla denetimin planlanan kapsam ve zamanlamasını üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmesi zorunludur. İç denetim fonksiyonunun çalışmasının planlanan kullanımı, dış denetçinin genel denetim stratejisinin bir parçasıdır ve bu nedenle üst yönetimden sorumlu olanların önerilen denetim yaklaşımını anlamaları için gereklidir.

İç Denetim Fonksiyonunun Çalışmasının Kullanılması

İç Denetim Fonksiyonu ile Koordinasyon ve Müzakere (Bakınız: 21 inci paragraf)

A24. İç denetim fonksiyonunun çalışmasının kullanılmasına ilişkin plan hakkındaki müzakerede, karşılıklı faaliyetlerin koordinasyonunun sağlanmasında dayanak teşkil etmesi amacıyla aşağıdaki hususların ele alınması yararlı olabilir:

- Bu çalışmanın zamanlaması,
- Yapılan çalışmanın niteliği,
- Denetimin kapsamının genişliği,
- Bir bütün olarak finansal tablolar için belirlenen önemlilik (ve -uygun hallerde- belirli işlem sınıflarının, hesap bakiyelerinin veya açıklamaların önemlilik düzeyi veya düzeyleri) ve performans önemliliği.
- Kalemlerin seçiminde ve örnekleme büyüklüğünün belirlenmesinde kullanılması önerilen yöntemler.
- Yapılan çalışmanın belgelendirilmesi.
- Gözden geçirme ve raporlama prosedürleri.

A25. Dış denetçi ve iç denetim fonksiyonu arasındaki koordinasyon aşağıda örneği verilen durumlarda etkindir:

- Dönem boyunca uygun aralıklarla toplantılar düzenlenmesi durumunda.
- Dış denetçinin, iç denetim fonksiyonunu, fonksiyonu etkileyebilecek olan önemli hususlar hakkında bilgilendirmesi durumunda.
- Dış denetçinin, iç denetim fonksiyonunun raporları hakkında bilgilendirilmesi ve bu raporlara erişiminin sağlanması ile dış denetçinin denetime olan etkisini değerlendirebilmesine imkân vermesi amacıyla, fonksiyonun dikkatini çeken ve dış denetçinin çalışmasını etkileyebilecek önemli hususlar hakkında fonksiyonun dış denetçiyi bilgilendirmesi durumunda.

²³ BDS 260, 15 inci paragraf

A26. BDS 200²⁴ denetim kanıtı olarak kullanılacak belgeler ve sorgulamalar sonucunda elde edilen cevapların güvenilirliğinde şüphe uyandıran bilgilere karşı dikkatli olunması dâhil denetçinin, denetimi mesleki şüphencilik içinde planlaması ve yürütmesinin önemini açıklar. Bu sebeple, iç denetim fonksiyonuyla denetim boyunca kurulan iletişim, dış denetçinin çalışmasını etkileyebilecek hususların dış denetçinin dikkatine sunulması için iç denetçilere fırsatlar sağlayabilir.²⁵ Bunun sonucunda, dış denetçi bu tür bilgiyi “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesinde dikkate alabilir. Ayrıca, bu tür bir bilginin, finansal tablolardaki yüksek bir “önemli yanlışlık” riski göstergesi veya gerçekleşmiş, şüphelenilen veya iddia edilen herhangi bir hileyle ilgili olabileceği durumda, dış denetçi bu durumu BDS 240²⁶a uygun olarak hile kaynaklı “önemli yanlışlık” riskini belirlerken dikkate alır.

İç Denetim Fonksiyonunun Çalışmasının Yeterliliğine Karar Verilmesine İlişkin Prosedürler
(Bakınız: 23-24 üncü paragraflar)

A27. Dış denetçinin bir bütün olarak iç denetim fonksiyonunun çalışmasına uyguladığı denetim prosedürleri, fonksiyonun çalışmasının genel kalitesinin ve çalışma gerçekleştirilirken gösterdiği tarafsızlığın değerlendirilmesinde esas teşkil etmesi amacıyla planlanır.

A28. İç denetim fonksiyonu tarafından gerçekleştirilen çalışmanın ve ulaştığı sonuçların kalitesinin değerlendirilmesi amacıyla dış denetçi tarafından uygulanabilecek prosedürler 24 üncü paragrafta uygun olarak yapılacak yeniden uygulama dâhil olmak üzere aşağıdakileri içerir:

- İç denetim fonksiyonu içerisindeki uygun kişilerin sorgulanması.
- İç denetim fonksiyonu tarafından uygulanan prosedürlerin gözlemlenmesi.
- İç denetim fonksiyonunun çalışma programının ve çalışma kâğıtlarının gözden geçirilmesi.

A29. Muhakemenin ağırlığı arttıkça, değerlendirilmiş “önemli yanlışlık” riski arttıkça, iç denetim fonksiyonunun kurumsal statüsünün ve ilgili politika ve prosedürlerinin iç denetçilerin tarafsızlığını destekleme yeterliliği azaldıkça veya iç denetim fonksiyonunun yeterli seviyesi düşükçe; denetim görüşüne dayanak sağlayacak yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilmesinde, fonksiyonun çalışmasını kullanmaya yönelik kararı desteklemek amacıyla, fonksiyonun çalışmasının geneline dış denetçi tarafından daha fazla denetim prosedürlerinin uygulanması gerekecektir.

Yeniden Uygulama (Bakınız: 24 üncü paragraf)

A30. Bu BDS'nin amaçları açısından, yeniden uygulama, iç denetim fonksiyonu tarafından ulaşılan sonuçları doğrulamak amacıyla dış denetçi tarafından bağımsız olarak prosedürlerin icra edilmesini içerir. İç denetim fonksiyonu tarafından daha önce incelenen unsurların dış denetçi tarafından yeniden incelenmesi veya bunun

²⁴ BDS 200, 15 inci paragraf ve A18 paragrafı

²⁵ BDS 315, A116 paragrafı

²⁶ BDS 315, A11 paragrafına ilişkin olarak BDS 240, “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları”

yapılmasının mümkün olmadığı durumlarda iç denetim fonksiyonu tarafından incelenmemiş olan yeterli miktardaki diğer benzer kalemlerin incelenmesiyle bu amaca ulaşılabilir. Yeniden uygulama, A28 paragrafında belirtilen dış denetçinin uygulayabileceği diğer prosedürlere kıyasla iç denetim fonksiyonunun çalışmalarının yeterliliği hakkında daha ikna edici kanıt sağlar. İç denetim fonksiyonunun çalışmasının kullanıldığı her alan için dış denetçi tarafından yeniden uygulama yapılması gerekli değil ise de, 24 üncü paragraf gereğince dış denetçinin kullanmayı planladığı iç denetim fonksiyonunun bir bütün olarak çalışmasına kısmi yeniden uygulama yapılması zorunludur. Dış denetçinin; denetim prosedürlerinin planlanması, uygulanması ile sonuçlarının değerlendirilmesinde, iç denetim fonksiyonu tarafından daha fazla muhakeme kullanılan alanlarda ve “önemli yanlışlık” risklerinin yüksek olduğu alanlarda yeniden uygulama yapmaya daha fazla odaklanması gerekecektir.

Doğrudan Yardım Sağlaması İçin İç Denetçilerin Kullanılıp Kullanılmayacağına, Hangi Alanlarda ve Ne Düzeyde Kullanılabileceğine Karar Verilmesi

Denetimin Amaçları Açısından Doğrudan Yardım Sağlaması İçin İç Denetçilerin Kullanılıp Kullanılmayacağına Karar Verilmesi (Bakınız: 5, 26-28 inci paragraflar)

- A31. Dış denetçinin iç denetçilerden doğrudan yardım alması mevzuat tarafından yasaklanmış olması durumunda, topluluk denetçilerinin yasağın topluluğa bağlı birim denetçilerini kapsayıp kapsamadığını değerlendirmesi gerekir. Böyle olması durumunda bu husus topluluğa bağlı birim denetçilerine yapılan bildirimde ele alınır.²⁷
- A32. Bu BDS'nin A7 paragrafında ele alındığı gibi, tarafsızlık, önerilen çalışmayı yanlılığa, çıkar çatışmasına veya başkalarının mesleki muhakemeler üzerinde baskı oluşturmaya imkân vermeden gerçekleştirebilme kabiliyetini ifade eder. İç denetçilerin tarafsızlığına yönelik tehditlerin varlığına ve önemine ilişkin değerlendirmede aşağıdaki faktörler ilgili olabilir:

- İç denetim fonksiyonunun kurumsal statüsünün ve ilgili politika ve prosedürlerin iç denetçilerin tarafsızlığını destekleme düzeyi.²⁸
- Çalışmanın ilgili olduğu işletme kısmından sorumlu olan veya o kısımda çalışan bir kişiyle ailevi veya kişisel ilişkiler.
- Çalışmanın ilgili olduğu işletme departmanı veya bölümü ile bağlantısı.
- Benzer kıdemdeki diğer çalışanlar için uygulanan ücret ödemesinden farklı olarak, işletmedeki önemli finansal çıkarlar.

İç denetçiler için ilgili meslek kuruluşları tarafından yayımlanan materyaller ilave faydalı bilgiler sağlayabilir.

- A33. Bazı durumlarda, iç denetçinin tarafsızlığına yönelik tehditlerin önemini kabul edilebilir bir düzeye indirebilecek önlemler mevcut olmayabilir. Örneğin, önlemlerin

²⁷ BDS 600, 40(b) paragrafı

²⁸ Bakınız: A7 paragrafı

yeterliliği, denetim bağlamındaki çalışmanın öneminden etkilendiği için; 30 (a) ve 30 (b) paragrafları:

- Denetimde önemli muhakemeler yapmayı içeren veya
- İlgili denetim prosedürlerinin uygulanmasında veya toplanan denetim kanıtlarının değerlendirilmesinde sınırlı bir muhakemeden daha fazla muhakeme yapılmasını gerektiren değerlendirilmiş daha yüksek “nemli yanlışlık” riskleriyle ilgili olan,

prosedürleri uygulamak üzere doğrudan yardım sağlaması için i denetçilerin kullanılmasını yasaklamaktadır. Bu durumda, dâhil olunan çalışmada kendi kendini denetleme tehdidi oluşturması sebebiyle, 30 (c) ve 30 () paragraflarında tanımlanan durumlarda, i denetçilerin prosedürleri uygulamasına izin verilmemektedir.

A34. Her bir i denetçi ve grevlendirilebilecekleri çalışma bağlamında uygulanan, bu BDS'nin A8 paragrafındaki faktörler bir i denetçinin yeterliliği değerlendirilirken ilgili olabilir.

Doğrudan Yardım Sağlayan İ Denetçilerin Görevlendirilebileceği alışmanın Niteliğine ve Kapsamına Karar Verilmesi (Bakınız: 29-31 inci paragraflar)

A35. Bu BDS'nin A15-A22 paragrafları, i denetçilerin görevlendirilebileceği çalışmanın niteliğine ve kapsamına karar verilmesinde ilgili rehberliliği sağlar.

A36. İ denetçilerin görevlendirilebileceği çalışmanın niteliği belirlenirken, dış denetçi çalışmanın, görevlendirmenin uygun olacağı alanlarla sınırlı olmasına dikkat eder. Doğrudan yardım sağlamaları amacıyla i denetçilerin kullanılmasının uygun olmadığı faaliyet ve görevlere aşağıdakiler örnek olarak verilebilir:

- Hile risklerinin müzakere edilmesi. Bununla birlikte, BDS 315²⁹ uyarınca dış denetçiler, kuruluştaki hile riskleri hakkında i denetçileri sorgulayabilirler.
- BDS 240'ta ele alınan önceden haber vermeksizin uygulanan denetim prosedürlerine karar verilmesi.

A37. Benzer olarak, BDS 505³⁰'e uygunluk sağlanması gerektiği için, dış denetçi dış teyit talepleri üzerindeki kontrolü muhafaza etmek ve dış teyit prosedürlerinin sonuçlarını değerlendirmek zorundadır, bu sorumlulukların i denetçilere verilmesi uygun olmayacaktır. Ancak teyit yanıtlarındaki istisnaların tahlil edilmesi amacıyla dış denetçinin ihtiyaç duyduğu bilgilerin derlenmesine i denetçiler yardımcı olabilir.

A38. Doğrudan yardım sağlayan i denetçilerin görevlendirilebileceği çalışmaya karar verilmesinde, çalışmanın ne kadar muhakeme içerdiği ve “nemli yanlışlık” riski de (ilgili olup) dikkate alınır. Örneğin, alacaklar hesabının değerlemesinin yüksek riskli bir alan olarak değerlendirildiği durumlarda dış denetçi, alacaklar hesabının yaşlandırılmasının doğruluğunu kontrol etmesi için doğrudan yardım sağlayan i denetçiyi görevlendirebilir. Ancak, yaşlandırmaya dayanan karşılığın yeterliliğinin

²⁹ BDS 315, 6(a) paragrafı

³⁰ BDS 505, “Dış Teyitler”, 7 ve 16 ncı paragraflar

değerlendirilmesi sınırlı muhakemeden daha fazla muhakeme yapılmasını içermesi sebebiyle, doğrudan yardım sağlayan iç denetçinin sonraki prosedürde görevlendirilmesi uygun olmayacaktır.

- A39. Yönlendirilmesi, gözetimi ve gözden geçirilmesi dış denetçi tarafından yapılmasına rağmen, doğrudan yardım sağlaması için iç denetçilerin aşırı kullanılması, dış denetimin bağımsızlığıyla ilgili algıları etkileyebilir.

Doğrudan Yardım Sağlaması İçin İç Denetçilerin Kullanılması (Bakınız: 34 üncü paragraf)

- A40. İç denetim fonksiyonunda yer alan kişilerin, dış denetçilerin finansal tablolara ilişkin görüş verirken zorunlu tutulduğu bağımsızlığa (işletmeden bağımsızlık) sahip olmamaları sebebiyle; doğrudan yardım sağlayan iç denetçiler tarafından yürütülen çalışmanın dış denetçi tarafından yönlendirilmesi, gözetimi ve gözden geçirilmesi, denetim ekibi üyeleri tarafından yapılan çalışmaya kıyasla farklı nitelikte ve daha yoğun olacaktır.

- A41. İç denetçilerin yönlendirilmesinde, dış denetçi, örneğin denetim sırasında belirlenen muhasebe ve denetim hususlarının dış denetçinin dikkatine sunulmasını iç denetçilere hatırlatabilir. İç denetçiler tarafından yürütülen çalışmayı gözden geçirirken dış denetçinin dikkate alacağı hususlar:

- Elde edilen denetim kanıtlarının içinde bulunulan şartlar altında yeterli ve uygun olup olmadığını ve
- Söz konusu kanıtların ulaşılan sonuçları destekleyip desteklemediğini içerir.

KURUL KARARI

Karar No: 75935942-050.01.04– [01 /227]

Karar Tarihi: 28.12.2020

Kararın Konusu: Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 620 Uzman Çalışmalarının Kullanılması'nın Yayınlanması

660 sayılı KHK'nın 9'uncu maddesi uyarınca; uluslararası standartlara uyum sağlamak üzere, Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu (IAASB) tarafından "*International Standard on Auditing (ISA) 620 Using the Work of an Auditor's Expert*" başlığıyla yayımlanan Standardın mevzuata kazandırılması amacıyla Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 620 Uzman Çalışmalarının Kullanılması'nın yayımlanmasına karar verilmiştir.

TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI

BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 620

UZMAN ÇALIŞMALARININ KULLANILMASI

GÜNCELLEMELER VE YÜRÜRLÜK TARİHLERİ

- BDS 620 *Uzman Çalışmalarının Kullanılması* Standardının ilk sürümü, 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 31/1/2014 tarihli ve 28899 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

İÇİNDEKİLER

	Paragraf
Giriş	
Kapsam.....	1-2
Denetçinin Denetim Görüşüne İlişkin Sorumluluğu.....	3
Yürürlük Tarihi.....	4
Amaçlar	5
Tanımlar	6
Ana Hükümler	
Uzman İhtiyacının Belirlenmesi.....	7
Denetim Prosedürlerinin Niteliği, Zamanlaması ve Kapsamı.....	8
Uzmanın Yeterliği, Kabiliyeti ve Tarafsızlığı.....	9
Uzmanın Uzmanlık Alanının Anlaşılması.....	10
Uzmanla Yapılan Anlaşma.....	11
Uzmanın Çalışmasının Yeterliliğinin Değerlendirilmesi.....	12-13
Denetçi Raporunda Uzmana Atıf Yapılması.....	14-15
Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama	
Denetçinin Faydalandığı Uzman Tanımı.....	A1-A3
Uzman İhtiyacının Belirlenmesi.....	A4-A9
Denetim Prosedürlerinin Niteliği, Zamanlaması ve Kapsamı.....	A10-A13
Uzmanın Yeterliği, Kabiliyeti ve Tarafsızlığı.....	A14-A20
Uzmanın Uzmanlık Alanının Anlaşılması.....	A21-A22
Uzmanla Yapılan Anlaşma.....	A23-A31
Uzmanın Çalışmasının Yeterliliğinin Değerlendirilmesi.....	A32-A40
Denetçi Raporunda Uzmana Atıf Yapılması.....	A41-A42
Ek: Bağımsız Denetçi ile Dış Uzman Arasında Yapılacak Anlaşmada Dikkate Alınacak Hususlar	

Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 620 “Uzman Çalışmalarının Kullanılması”, 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), muhasebe veya denetim dışındaki bir uzmanlık alanında bir kişi veya kuruluş tarafından gerçekleştirilen çalışmanın yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmesinde denetçiye yardımcı olmak üzere kullanıldığı durumda, söz konusu çalışmaya ilişkin denetçinin sorumluluklarını düzenler.
2. Aşağıdakiler bu BDS’de ele alınmamaktadır:
 - (a) BDS 220¹’de ele alınan; denetim ekibinde muhasebe veya denetimin özel bir alanında uzmanlığa sahip bir üyenin yer aldığı veya ekibin bu nitelikteki bir kişi veya kuruluşla istişare ettiği (danışmanlık aldığı) durumlar veya
 - (b) BDS 500²’de ele alınan; ilgili alandaki çalışması işletme tarafından finansal tabloların hazırlanmasına yardımcı olması amacıyla kullanılan, muhasebe veya denetim dışındaki bir alanda uzmanlığa sahip bir kişinin veya kuruluşun (yönetimin faydalandığı uzman) çalışmasının denetçi tarafından kullanıldığı durumlar.

Denetçinin Denetim Görüşüne İlişkin Sorumluluğu

3. Denetçi, verilen denetim görüşünden tek başına sorumludur ve faydalandığı uzmanın çalışmasını kullanması denetçinin bu sorumluluğunu azaltmaz. Bununla birlikte, bu BDS’ye uyarak, faydalandığı uzmanın çalışmasını kullanması ve kendi amaçları açısından bu çalışmanın yeterli olduğu sonucuna varması durumunda, denetçi söz konusu uzmanın alanında ulaştığı sonuçları veya bulguları uygun denetim kanıtı olarak kabul edebilir.

Yürürlük Tarihi

4. Bu BDS, 1/1/2021 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinden itibaren uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

Amaçlar

5. Denetçinin amaçları:
 - (a) (Denetçinin faydalandığı) uzman çalışması kullanıp kullanmayacağına ve
 - (b) Denetçinin faydalandığı uzmanın çalışmasını kullanması durumunda, bu çalışmanın denetçinin amaçları açısından yeterli olup olmadığına,karar vermektir.

¹ BDS 220, “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol”, A10, A20-A22 paragrafları

² BDS 500, “Bağımsız Denetim Kanıtları”, A34-A48 paragrafları

Tanımlar

6. Aşağıdaki terimler BDS'lerde, karşılarında belirtilen anlamlarıyla kullanılmıştır:
- Denetçinin faydalandığı uzman: Yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilmesinde denetçiye yardımcı olmak üzere ilgili alandaki çalışması denetçi tarafından kullanılan, muhasebe veya denetim dışındaki bir alanda uzmanlığa sahip kişi veya kuruluştur. Bu uzman, iç uzman (denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil bir şirketin, geçici çalışanları dâhil, denetim şirketi yöneticisi³ veya çalışanları) veya dış uzman olabilir (Bakınız: A1-A3 paragrafları). Bu BDS'de kullanılan "uzman" kelimesi aksi belirtilmedikçe "denetçinin faydalandığı uzman"ı ifade eder.
 - Uzmanlık: Belirli bir alanda beceri, bilgi ve tecrübe sahibi olunmasıdır.
 - Yönetimin faydalandığı uzman: İlgili alandaki çalışması işletme tarafından finansal tabloların hazırlanmasına yardımcı olması amacıyla kullanılan muhasebe ve denetim dışındaki bir alanda uzmanlığa sahip kişi veya kuruluştur.

Ana Hükümler

Uzman İhtiyacının Belirlenmesi

7. Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için muhasebe veya denetim dışındaki bir alanda uzmanlığın gerekli olması durumunda, uzman tarafından yapılacak bir çalışmanın kullanılıp kullanılmayacağına denetçi tarafından karar verilir (Bakınız: A4-A9 paragrafları).

Denetim Prosedürlerinin Niteliği, Zamanlaması ve Kapsamı

8. Bu BDS'nin 9-13 üncü paragraflarında yer alan hükümlerle ilgili olarak denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı şartlara göre değişir. Bu prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamına karar verirken denetçi, aşağıdaki hususları mütalaa eder (Bakınız: A10 paragrafi):
- Uzman çalışmasının ilgili olduğu konunun niteliği,
 - Uzman çalışmasının ilgili olduğu konuya ilişkin "önemli yanlışlık" riskleri,
 - Denetim bağlamında uzman çalışmasının önemi,
 - Uzman tarafından yapılmış önceki çalışmalar hakkında denetçinin bilgisi ve tecrübesi,

³ İlgili durumlarda "yönetici" ve "denetim şirketi" terimleri kamu sektöründeki eş değerlerini ifade eder.

- (d) Uzmanın, denetçinin denetim şirketinin kalite kontrol politika ve prosedürlerine tabi olup olmadığı (Bakınız: A11-A13 paragrafları).

Uzmanın Yeterliği, Kabiliyeti ve Tarafsızlığı

9. Denetçi, denetçinin amaçları açısından, uzmanın gerekli yeterliğe, kabiliyete ve tarafsızlığa sahip olup olmadığını değerlendirir. Dış uzmanın tarafsızlığının değerlendirilmesi, uzmanın tarafsızlığına tehdit oluşturabilecek çıkar ve ilişkiler hakkında sorgulama yapılmasını içerir (Bakınız: A14-A20 paragrafları).

Uzmanın Uzmanlık Alanının Anlaşılması

10. Denetçi:

- (a) Denetçinin amaçları açısından, uzmanın çalışmasının niteliğine, kapsamına ve amaçlarına karar verebilmek,
- (b) Denetçinin amaçları açısından söz konusu çalışmanın yeterliliğini değerlendirebilmek,

amacıyla uzmanın uzmanlık alanı hakkında yeterli bilgi (anlayış) elde eder (Bakınız: A21-A22 paragrafları).

Uzmanla Yapılan Anlaşma

11. Denetçi, aşağıdaki hususlarda uzmanla -uygun hâllerde yazılı olarak- anlaşma yapar (Bakınız: A23-A26 paragrafları):

- (a) Uzman çalışmasının niteliği, kapsamı ve amaçları (Bakınız: A27 paragrafı),
- (b) Denetçinin ve uzmanın görev ve sorumlulukları (Bakınız: A28-A29 paragrafları),
- (c) Uzmanın raporlama biçimi dâhil olmak üzere, denetçi ve uzman arasında kurulacak iletişimin niteliği, zamanlaması ve kapsamı (Bakınız: A30 paragrafı) ve
- (ç) Uzmanın sır saklama yükümlülüklerine uyma gerekliliği (Bakınız: A31 paragrafı).

Uzmanın Çalışmasının Yeterliliğinin Değerlendirilmesi

12. Denetçi, uzmanın çalışmasının yeterliliğini, kendi amaçları açısından değerlendirir. Bu değerlendirme aşağıdakileri içerir (Bakınız: A32 paragrafı):

- (a) Uzmanın elde ettiği bulguların veya vardığı sonuçların ihtiyaca uygunluğu ve makullüğü ile bu bulgu ve sonuçların diğer denetim kanıtlarıyla tutarlılığı (Bakınız: A33-A34 paragrafları),

- (b) Uzman çalışması önemli varsayım ve yöntemlerin kullanımını içeriyorsa, bu varsayım ve yöntemlerin içinde bulunulan şartlar altında ihtiyaca uygunluğu ve makullüğü (Bakınız: A35-A37 paragrafları),
 - (c) Uzman çalışmasında, yapılan çalışma açısından önemli kaynak verilerin kullanılması durumunda, bu kaynak verilerin ihtiyaca uygunluğu, tamlığı ve doğruluğu (Bakınız: A38-A39 paragrafları).
13. Denetçi, amaçları açısından, uzmanın çalışmasının yeterli olmadığına karar verirse (Bakınız: A40 paragrafi):
- (a) Söz konusu uzman tarafından gerçekleştirilecek ilave çalışmanın niteliği ve kapsamı hakkında uzmanla mutabakata varır veya
 - (b) Şartlara uygun olarak ilave denetim prosedürlerini uygular.

Denetçi Raporunda Uzmana Atıf Yapılması

14. Mevzuat tarafından zorunlu tutulmadıkça denetçi, olumlu görüş içeren denetçi raporunda uzmanın çalışmasına atıf yapmaz. Bu atfın mevzuat tarafından zorunlu tutulması durumunda denetçi, söz konusu atfın, denetçi görüşüyle ilgili denetçinin sorumluluğunu azaltmayacağı raporunda belirtir. (Bakınız: A41 paragrafi).
15. Denetçi raporunda, olumlu görüş dışında bir görüş verilmesi nedeninin anlaşılmasıyla ilgili olarak uzman çalışmasına atıf yapılması durumunda denetçi, bu atfın denetçi görüşüyle ilgili denetçinin sorumluluğunu azaltmayacağı raporunda belirtir (Bakınız: A42 paragrafi).

Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

Denetçinin Faydalandığı Uzman Tanımı (Bakınız: 6(a) paragrafı)

- A1. Aşağıdakiler, muhasebe veya denetim dışında bir alandaki uzmanlığa örnek olarak verilebilir:
- Karmaşık finansal araçların, arsa ve binaların, tesis ve makinelerin, mücevheratın, sanat eserlerinin, antikaların, maddi olmayan duran varlıkların, işletme birleşmelerinde edinilen varlıkların ve taahhüt edilen yükümlülüklerin ve değer düşüklüğüne uğramış varlıkların değerlendirilmesi,
 - Sigorta sözleşmeleriyle veya çalışanlara sağlanan fayda planlarıyla ilgili yükümlülüklerin aktüeryal hesaplaması,
 - Petrol ve gaz rezervlerinin tahmini,
 - Çevresel yükümlülüklerin ve saha temizleme maliyetlerinin tutarlarının belirlenmesi,
 - Sözleşmelerin, mevzuatın yorumlanması,
 - Karmaşık veya olağandışı vergi mevzuatına uygunluk hususlarının analizi
- A2. Çoğu durumda, muhasebe veya denetimdeki uzmanlık ile başka bir alandaki uzmanlık arasında ayırım yapılması, bu durum muhasebe veya denetimin özel bir alanını kapsıyor olsa dahi kolaylıkla gerçekleşecektir. Örneğin, ertelenmiş gelir vergisiyle ilgili muhasebe yöntemlerinin uygulanması konusunda uzmanlığa sahip olan bir kişi, vergi hukukunda uzman olan bir kişiden genellikle kolayca ayırt edilebilir. Bahsedilen uzmanlardan birincisi muhasebe alanında uzmanlığa sahip olması sebebiyle bu BDS'nin amaçları açısından bir uzman değilken, ikincisi ise hukuk alanında uzmanlığa sahip olması sebebiyle bu BDS'nin amaçları açısından bir uzmandır. Başka alanlarda da benzer ayrımlar yapılabilir. Finansal araçların muhasebeleştirilmesiyle ilgili yöntemlerdeki uzmanlık ile finansal araçların değerlendirilmesinde kullanılan karmaşık modellere yönelik uzmanlık bu duruma örnektir. Bununla birlikte, bazı durumlarda, özellikle yeni ortaya çıkan alanlardakiler dâhil olmak üzere, muhasebe veya denetimin özel alanlarındaki uzmanlık ile diğer alanlardaki uzmanlığın ayırt edilmesi mesleki muhakeme konusudur. Muhasebeci ve denetçilere yönelik eğitim ve yeterlik şartlarıyla ilgili geçerli mesleki kurallar ve standartlar denetçiye bu muhakemede bulunmasında yardımcı olabilir.⁴
- A3. Bu BDS'de yer alan yükümlülüklerin, uzmanın kişi veya kuruluş olmasından nasıl etkilendiği değerlendirilirken, denetçinin muhakemede bulunması gerekir. Örneğin bir

⁴ Örneğin, bağımsız denetçilerin yeterlik şartlarına ilişkin yapılan düzenlemeler.

uzmanın yeterliğinin, kabiliyetinin ve tarafsızlığının değerlendirilmesinde, söz konusu uzman, denetçinin daha önce kullandığı bir kuruluş olabilir ancak denetçi bu kuruluş tarafından ilgili denetim için atanan uzman kişi hakkında bir tecrübeye sahip olmayabilir veya bu durumun aksine; denetçi, uzman kişinin çalışması hakkında tecrübeye sahip olmakla birlikte, uzmanın bünyesinde olduğu kuruluş hakkında bilgi sahibi olmayabilir. Her iki durumda da, hem kişinin şahsi nitelikleri hem de kuruluşun idari özellikleri (kuruluşun uyguladığı kalite kontrol sistemleri gibi) denetçinin değerlendirmesi açısından önemlidir.

Uzman İhtiyacının Belirlenmesi (Bakınız: 7 nci paragraf)

A4. Aşağıda yer alan bir veya daha fazla hususta denetçiye yardımcı olması amacıyla, bir uzmana ihtiyaç duyulabilir:

- İç kontrol dâhil olmak üzere, işletme ve çevresinin tanınması,
- “Önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi,
- Finansal tablo düzeyinde değerlendirilmiş risklere karşı yapılacak genel işlere karar verilmesi ve bu işlerin uygulanması,
- Yönetim beyanı düzeyinde değerlendirilmiş risklere karşılık verilmesi amacıyla, kontrol testleri veya maddi doğrulama prosedürlerinden oluşan müteakip denetim prosedürlerinin tasarlanması ve uygulanması,
- Finansal tablolara ilişkin görüş oluştururken elde edilen denetim kanıtlarının yeterliliğinin ve uygunluğunun değerlendirilmesi.

A5. Yönetimin, işlemlerin karmaşıklığı veya muhasebe dışındaki bir uzmanlık alanında bilgi sahibi olmaması gibi sebeplerle, finansal tabloları hazırlamak amacıyla muhasebe dışındaki bir alanda uzmanlığa ihtiyaç duyması hâlinde “önemli yanlışlık” riskleri artabilir. Yönetim finansal tabloların hazırlanmasında gerekli uzmanlığa sahip değilse, bu risklerin ele alınmasında yönetimin faydalandığı uzman kullanılabilir. İlgili kontroller, -varsa- yönetimin faydalandığı uzmanın çalışmasına yönelik kontroller dâhil, “önemli yanlışlık” risklerini azaltabilir.

A6. Finansal tabloların hazırlanması muhasebe dışında bir alandaki uzmanlıktan faydalanmayı içeriyorsa, muhasebe ve denetim alanında uzman olan denetçi söz konusu finansal tabloları denetlemek üzere gereken uzmanlığa sahip olmayabilir. Sorumlu denetçinin; denetim ekibi ile bu ekibin üyesi olmayan uzmanların, müştereken denetimin yürütülmesinde uygun yeterliğe ve beceriye sahip olduğundan emin olması gerekir.⁵ Ayrıca denetçinin, denetimin yürütülmesi için ihtiyaç duyulan kaynakların niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını belirlemesi gerekir.⁶ Denetçinin, uzman tarafından yapılacak bir çalışmayı kullanıp kullanmayacağı ile ne zaman ve ne ölçüde kullanacağına karar vermesi, denetçiye bu yükümlülükleri yerine getirmesinde

⁵ BDS 220, 14 üncü paragraf

⁶ BDS 300, “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması”. 8(d) paragrafı

yardımcı olur. Şartların değişmesi durumunda veya denetim ilerledikçe, uzmanın çalışmasının kullanılması konusunda denetçinin önceki kararlarını revize etmesi gerekebilir.

A7. Denetçi, muhasebe veya denetim dışındaki ilgili alanda uzmanlığa sahip olmamasına rağmen, bir uzmandan faydalanmadan denetimi yürütmek için söz konusu alanı yeterli düzeyde anlama imkânına sahip olabilir. Aşağıdakiler söz konusu alanın anlaşılması için izlenecek yöntemlere verilebilecek örneklerdendir:

- Finansal tablolarının hazırlanmasında bu tür bir uzmanlığı gerektiren işletmelerin denetimlerinden elde edilen deneyim.
- Söz konusu belirli alanda eğitim alınması veya mesleki gelişim sağlanması. Örneğin, kurslara katılım sağlanması veya denetçinin ilgili alandaki hususları ele almak üzere ve kendi kapasitesini geliştirmek amacıyla o alanda uzmanlığı bulunan kişilerle müzakerelerde bulunması. Bu müzakereler; ilgili uzmana, tavsiyelerinin bilgiye dayalı olmasını sağlayacak olguların tüm yönleriyle iletildiği, denetimde karşılaşılan özel hususlarla ilgili olan istişareden farklıdır.⁷
- Benzer denetimleri yürütmüş denetçilerle müzakere edilmesi.

A8. Bununla birlikte, diğer durumlarda yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmesine yardımcı olması amacıyla denetçi, bir uzmandan faydalanmayı tercih edebilir veya bunun gerekli olduğuna karar verebilir. Denetçi, bir uzmandan faydalanılıp faydalanılmayacağına karar verirken aşağıdaki hususları dikkate alır:

- Finansal tabloların hazırlanmasında yönetimin faydalandığı uzmanın görev almadığı (Bakınız: A9 paragrafı).
- Karmaşıklığı dâhil konunun niteliği ve önemi.
- Konuya ilişkin “önemli yanlışlık” riskleri.
- Belirlenmiş risklere karşılık verecek prosedürlerin beklenen niteliği (denetçinin, bu konularla ilgili olarak uzman çalışmalarına ilişkin bilgi ve tecrübesi ile alternatif denetim kanıtı kaynaklarına erişim imkânı dâhil).

A9. Yönetim tarafından finansal tabloların hazırlanmasında, yönetimin faydalandığı bir uzmanın kullanılmış olması durumunda; denetçinin, bir uzman kullanıp kullanmayacağına ilişkin kararı aşağıdaki faktörlerden etkilenir:

- Yönetimin faydalandığı uzmanın çalışmasının niteliği, kapsamı ve amaçları.
- Yönetimin faydalandığı uzmanın işletme tarafından istihdam edilen veya ilgili hizmetlerin sağlanması amacıyla dışarıdan hizmet alımı yoluyla kullanılan bir taraf olup olmadığı.

⁷ BDS 220, A21 paragrafı

- Yönetimin faydalandığı uzmanın çalışmasının yönetim tarafından kontrol edilebilme veya yönetimin bu çalışmayı etkileyebilme derecesi.
- Yönetimin faydalandığı uzmanın yeterliği ve kabiliyeti.
- Yönetimin faydalandığı uzmanın, teknik performans standartlarına veya diğer mesleki veya sektörel hükümlere tabi olup olmadığı.
- Yönetimin faydalandığı uzmanın çalışması üzerindeki işletme kontrolleri.

BDS 500⁸'de yönetimin faydalandığı uzmanların yeterliğinin, kabiliyetinin ve tarafsızlığının denetim kanıtının güvenilirliğine yönelik etkisine ilişkin hükümler ve açıklamalar yer alır.

Denetim Prosedürlerinin Niteliği, Zamanlaması ve Kapsamı (Bakınız: 8 inci paragraf)

A10. Bu BDS'nin 9-13 üncü paragraflarında yer alan hükümlerle ilgili olan denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı şartlara göre değişecektir. Örneğin, başkaca durumlar söz konusu olmadıkça, aşağıdaki faktörler farklı veya daha kapsamlı prosedürlere ihtiyaç olduğunu gösterebilir:

- Uzmanın çalışmasının subjektif ve karmaşık muhakemeler içeren önemli bir konuya ilişkin olması.
- Denetçinin, uzmanın çalışmasını daha önceden kullanmamış olması ve uzmanın yeterliği, kabiliyeti ve tarafsızlığı hakkında ön bilgiye sahip olmaması.
- Münferit bir konuda istişarede bulunmak amacıyla görüşüne başvurulmasından ziyade uzmanın, denetimin parçasını oluşturan prosedürleri uygulaması.
- Uzmanın, dış uzman olması sebebiyle denetim şirketinin kalite kontrol politika ve prosedürlerine tabi olmaması.

Denetim Şirketinin Kalite Kontrol Politika ve Prosedürleri (Bakınız: Paragraf 8 (d))

A11. İç uzman, denetim şirketinin yöneticisi veya geçici olanlar dâhil çalışanı olabilir ve bundan dolayı söz konusu şirketin KKS 1⁹ veya en az KKS 1'de öngörülen yükümlülükleri¹⁰ karşılayacak muhtevadaki diğer düzenlemelere uygun olan kalite kontrol politika ve prosedürlerine tabi olabilir. Ayrıca iç uzman, denetim şirketiyle ortak kalite kontrol politika ve prosedürlerini paylaşan denetim ağına dâhil bir şirketin yöneticisi veya geçici olanlar dâhil çalışanı olabilir.

⁸ BDS 500, 8 inci paragraf

⁹ KKS 1, "Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler için Kalite Kontrol", 12 nci paragrafında yer alan "denetim ekibi" tanımı

¹⁰ BDS 220, 2 nci paragraf

A12. Dış uzman, denetim ekibinin üyesi değildir, bu nedenle KKS 1¹¹ uyarınca kalite kontrol politika ve prosedürlerine tabi değildir. Bununla birlikte, mevzuat, dış uzmanın denetim ekibinin üyesi olarak kabul edilmesini zorunlu kılabilir. Dolayısıyla dış uzmanın, mevzuatla belirlenen bağımsızlık ve diğer mesleki hükümlerle ilişkili olanlar dâhil ilgili etik hükümlere de tabi olması gerekebilir.

A13. Denetim ekipleri denetim şirketi veya diğer taraflarca sunulan bilgiler aksini göstermediği sürece denetim şirketinin kalite kontrol sistemine güvenebilir.¹² Bu güvenin boyutu şartlara göre farklılık gösterir ve aşağıdaki hususlarla bağlantılı olarak denetçinin prosedürlerinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını etkileyebilir:

- İşe alma ve eğitim programları aracılığıyla elde edilen yeterlik ve kabiliyet.
- Tarafsızlık. İç uzmanlar, bağımsızlık ile alakalı olanlar dâhil, ilgili etik hükümlere tabidir.
- Uzmanın çalışmasının yeterliliğine ilişkin olarak denetçinin yaptığı değerlendirme. Örneğin, denetim şirketinin eğitim programları, sahip oldukları uzmanlık ile denetim süreci arasındaki ilişki hakkında, iç uzmanlara yeterli bilgi sağlayabilir. Bu eğitime ve iç uzmanların çalışmalarının kapsamının belirlenmesine yönelik kurallar gibi denetim şirketinin diğer süreçlerine güven duyulması; denetçinin, uzmanın çalışmasının yeterliliğine ilişkin değerlendirmesinde kullandığı prosedürlerin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını etkileyebilir.
- İzleme süreçleri aracılığıyla mevzuata uygunluğun sağlanması.
- Uzmanla yapılan anlaşma.

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

Uzmanın Yeterliği, Kabiliyeti ve Tarafsızlığı (Bakınız: 9 uncu paragraf)

A14. Uzmanın yeterliği, kabiliyeti ve tarafsızlığı, söz konusu uzmanın çalışmasının denetçinin amaçları açısından yeterli olup olmadığını önemli ölçüde etkileyen faktörlerdendir. Yeterlik, uzmanın sahip olduğu uzmanlık seviyesi ve niteliğiyle ilgilidir. Kabiliyet, uzmanın, yeterliğini ilgili denetime özgü şartlar altında uygulayabilmesiyle ilgilidir. Kabiliyeti etkileyen faktörlere, coğrafi konum ile zaman ve kaynakların yeterli olması örnek olarak gösterilebilir. Tarafsızlık, yanlılığın, çıkar çatışmasının veya başkalarının tesirinin, uzmanın mesleki veya iş hayatına ilişkin muhakemesi üzerinde olabilecek muhtemel etkileriyle ilgilidir.

A15. Uzmanın yeterliği, kabiliyeti ve tarafsızlığına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibi çeşitli kaynaklardan elde edilebilir:

¹¹ KKS 1, 12 nci paragrafa yer alan “denetim ekibi” tanımı

¹² BDS 220, 4 üncü paragraf

- Uzmanın önceki çalışmasıyla ilgili kişisel deneyim.
- Uzmanla yapılan müzakereler.
- Uzmanın çalışması hakkında bilgisi olan diğer kişi veya denetçilerle yapılan müzakereler.
- Uzmanın nitelikleri, bir meslek kuruluşuna veya sektör derneğine üyeliği, lisansı veya uzmanlığının dış taraflarca kabulüne ilişkin diğer bilgi kaynakları.
- Uzman tarafından yazılmış veya yayımlanmış makaleler veya kitaplar.
- Denetim şirketinin kalite kontrol politika ve prosedürleri (Bakınız: A11-A13 paragrafları).

A16. Uzmanın yeterlik, kabiliyet ve tarafsızlığının değerlendirilmesiyle ilgili hususlar, söz konusu uzmanın çalışmasının; teknik performans standartlarına veya diğer mesleki ve sektörel hükümlere (örneğin bir meslek kuruluşu veya sektör derneğinin etik standartları ve diğer üyelik hükümlerine, lisans veren bir kuruluşun akreditasyon standartlarına veya mevzuat tarafından öngörülen hükümlere) tabi olup olmadığını içerir.

A17. İlgili olabilecek diğer hususlar:

- Alanındaki tüm ihtisas konuları dâhil, uzmanın, çalışmasının kullanılacağı konudaki yeterliğinin ihtiyaca uygunluğu. Örneğin, belirli bir sigorta uzmanı, konut ve hasar sigortası alanında uzmanlaşmış, ancak emeklilik maaşı hesaplamasında sınırlı bir tecrübeye sahip olabilir.
- Uzmanın ilgili muhasebe ve denetim hükümlerine ilişkin yeterliği. Örneğin, geçerli finansal raporlama çerçevesiyle tutarlı olan, gerektiğinde modeller dâhil olmak üzere, varsayım ve yöntemler hakkında bilgi sahibi olması.
- Beklenmedik olayların, şartlardaki değişikliklerin veya denetim prosedürlerinin sonuçlarından elde edilen denetim kanıtlarının; uzmanın yeterliği, kabiliyeti ve tarafsızlığıyla ilgili yapılan ilk değerlendirmenin, denetim ilerledikçe yeniden gözden geçirilmesinin gerekebileceğini işaret edip etmediği.

A18. Kişisel çıkar tehditleri, taraf tutma tehditleri, yakınlık tehditleri, kendi kendini denetleme tehditleri ve yıldırma tehditleri gibi hususlar tarafsızlığa yönelik tehlike oluşturabilir. Bu tür tehditler, tehdit oluşturan durumları ortadan kaldırmak veya tehditleri kabul edilebilir bir düzeye indirmek için önlemler almak suretiyle ele alınabilir. Bunlara ek olarak denetime özgü önlemler de alınabilir.

A19. Tarafsızlığa yönelik tehditlerin kabul edilebilir bir düzeyde olup olmadığının değerlendirilmesi, uzmanın denetimdeki rolüne ve çalışmasının denetim bağlamındaki önemine bağlı olabilir. Bazı durumlarda, tehdit oluşturan durumları ortadan kaldırmak veya tehditleri kabul edilebilir bir düzeye indirmek için önlemler almak mümkün

olmayabilir. Örneğin; denetçinin faydalandığı uzman olarak önerilen uzmanın, denetlenmekte olan bilgilerin hazırlanmasında önemli bir rol oynamış bir kişi olması, başka bir ifade ile bu uzmanın, yönetimin faydalandığı uzman olması.

A20. Dış uzmanın tarafsızlığı değerlendirilirken, aşağıdaki hususların yapılması gerekli olabilir:

- (a) İşletme ile dış uzman arasında, söz konusu uzmanın tarafsızlığını etkileyebilecek her türlü çıkar veya ilişkinin bulunup bulunmadığının sorgulanması.
- (b) Dış uzmanın tabi olduğu mesleki hükümler dâhil, uygulanabilir önlemler hakkında söz konusu uzmanla müzakerede bulunulması ve bu önlemlerin tehditleri kabul edilebilir düzeye indirmeye yeterli olup olmadığını değerlendirilmesi. Aşağıdakiler uzmanla müzakere edilmesi gerekli olabilecek çıkar ve ilişkilerdendir:
 - Finansal çıkarlar.
 - İş ilişkileri ve kişisel ilişkiler.
 - Dış uzmanın bir kuruluş olması durumunda bu kuruluş tarafından verilenler dâhil, uzman tarafından diğer hizmetlerin sağlanması.

Bazı durumlarda, dış uzmandan, bilgisi dâhilinde, işletmeyle olan herhangi bir çıkar veya ilişkisi hakkında denetçinin yazılı açıklama alması da uygun olabilir.

Uzmanın Uzmanlık Alanının Anlaşılması (Bakınız: 10 uncu paragraf)

A21. Denetçi, uzmanın uzmanlık alanını, A7 paragrafında ifade edilen yöntemler aracılığıyla veya söz konusu uzmanla müzakerede bulunarak anlayabilir.

A22. Denetçinin, uzmanın uzmanlık alanını anlaması ile ilgili hususlar aşağıdakileri içerebilir:

- Uzmanın uzmanlık alanının denetimle ilgili özel uzmanlık konularını kapsayıp kapsamadığı (Bakınız: A17 paragrafı).
- Mesleki veya diğer standartlar ile mevzuat hükümlerinin uygulanıp uygulanmadığı.
- Uzmanın kullandığı modeller dâhil hangi varsayım ve yöntemleri kullandığı ile bunların, uzmanın sahip olduğu uzmanlık alanında genel kabul görmüş model, varsayım ve yöntemler olup olmadığı ve finansal raporlama amaçlarına uygun olup olmadığı.
- Uzmanın kullandığı iç ve dış kaynaklı veri veya bilgilerin niteliği.

Uzmanla Yapılan Anlaşma (Bakınız: 11 inci paragraf)

- A23. Uzmanın çalışmasının niteliği, kapsamı ve amaçları şartlara bağlı olarak değişebilir. Benzer şekilde denetçi ile uzman görev ve sorumlulukları ile aralarındaki iletişimin niteliği, zamanlaması ve kapsamı da şartlara bağlı olarak değişebilir. Bu sebeple, uzmanın iç veya dış uzman olduğuna bakılmaksızın, denetçi ve uzman arasında bu hususlar hakkında anlaşma yapılması gereklidir.
- A24. Anlaşmanın yazılı yapılmasının uygun olup olmayacağı dâhil, 8 inci paragrafta belirtilen hususlar denetçi ve uzman arasındaki anlaşmanın ayrıntılarını ve şeklini etkileyebilecek niteliktedir. Örneğin, başkaca durumlar söz konusu olmadıkça, aşağıdaki faktörler anlaşmanın daha ayrıntılı veya yazılı olmasına ihtiyaç olduğunu gösterebilir:
- Uzmanın işletmenin hassas veya gizli bilgilerine erişecek olması.
 - Denetçi ve uzmanın görev ve sorumluluklarının, normalde beklenenden farklı olması.
 - Birden fazla ülkeye ait mevzuatın uygulanması.
 - Uzman çalışmasının ilgili olduğu konunun oldukça karmaşık olması.
 - Bu uzman tarafından yapılan bir çalışmanın denetçi tarafından daha önce kullanılmamış olması.
 - Uzmanın çalışmasının kapsamı genişledikçe denetimdeki öneminin artması.
- A25. Denetçi ve dış uzman arasında yapılacak anlaşma genellikle bir iş sözleşmesi şeklindedir. Denetçi ile dış uzman arasında yapılacak bu tür bir iş sözleşmesi veya diğer farklı nitelikteki herhangi bir anlaşmaya denetçinin dâhil etmeyi düşünebileceği hususlar bu BDS' nin Ek' inde yer almaktadır.
- A26. Denetçi ile uzman arasında yazılı anlaşma bulunmadığı durumlarda, anlaşmanın kanıtını içerebilecek hususlara aşağıdakiler örnek olarak verilebilir:
- Planlama notları veya denetim programı gibi ilgili çalışma kâğıtları.
 - Denetim şirketinin politika ve prosedürleri. Uzmanın, iç uzman olması hâlinde, söz konusu uzmanın tabi olduğu oluşturulmuş politika ve prosedürler, uzmanın çalışmasıyla ilgili belirli politika ve prosedürleri içerebilir. Denetçinin çalışma kâğıtlarındaki belgelendirmenin kapsamı bu politika ve prosedürlerin niteliğine bağlıdır. Örneğin denetim şirketinde uzman çalışmasının kullanıldığı durumları kapsayan ayrıntılı kurallar bulunması hâlinde, denetçinin bu hususa ilişkin çalışma kâğıdı hazırlaması gerekli olmayabilir.

Uzman Çalışmasının Niteliği, Kapsamı ve Amaçları (Bakınız: 11(a) paragrafı)

A27. Uzman çalışmasının niteliği, kapsamı ve amaçları konusunda anlaşma yapılması sırasında, söz konusu uzmanın uyacağı ilgili teknik performans standartlarının veya diğer mesleki veya sektörel hükümlerin uzmanla müzakere edilmesi yararlı olabilir.

Görev ve Sorumluluklar (Bakınız: 11(b) paragrafı)

A28. Denetçi ile uzmanın görev ve sorumluluklarına ilişkin anlaşma aşağıdaki hususları da içerebilir:

- Kaynak verilere yönelik ayrıntılı testlerin denetçi tarafından mı yoksa uzman tarafından mı uygulanacağı.
- Denetçiye aşağıdaki hususlarda yetki verilmesi:
 - Denetçinin, uzmanın elde ettiği bulgu ve vardığı sonuçları işletme ve üçüncü taraflarla müzakere etmesine,
 - Gerekli olması durumunda, olumlu görüş dışında bir görüş içeren denetçi raporunda görüşün dayanağı paragrafında bulgu ve sonuçlara ait detaylara yer vermesine (Bakınız: A42 paragrafı).
- Denetçinin, uzmanın çalışmasıyla ilgili vardığı sonuçlar hakkında söz konusu uzmanı bilgilendirmesine ilişkin hüküm.

Çalışma Kâğıtları

A29. Denetçi ile uzmanın görev ve sorumluluklarını belirleyen anlaşma, birbirlerinin çalışma kâğıtlarına erişime ve bunların saklanmasına ilişkin mutabakatı da içerebilir. Uzmanın denetim ekibinin üyesi olması durumunda, söz konusu uzmanın çalışma kâğıtları denetimin belgelendirilmesinin (denetime ait çalışma kâğıtlarının) bir parçasını oluşturur. Aksine bir anlaşmaya bağlı olarak, dış uzmanların çalışma kâğıtları dış uzmanlara aittir ve denetimin belgelendirilmesinin bir parçasını oluşturmaz.

İletişim (Bakınız: 11(c) paragrafı)

A30. Karşılıklı etkin bir iletişim, uzmanın uyguladığı prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamının denetimde yapılacak diğer çalışmalarla uygun bir şekilde birleştirilmesini ve denetimin yürütülmesi sırasında, uzmanın amaçlarının uygun bir şekilde değiştirilmesini kolaylaştırır. Örneğin uzmanın çalışmasının, denetçinin ciddi (önemli) bir riske ilişkin olarak vardığı/varacağı sonuçlarla ilgili olması durumunda, uzman çalışmasının tamamlandığında resmi bir yazılı raporun verilmesi ve bu çalışmanın yürütülmesi sırasında sözlü raporlamaların yapılması uygun olabilir. Özellikle daha büyük denetimlerde, uzmanla iletişim kuracak denetçilerin ve uzmanla denetlenen işletme arasında kurulacak iletişim prosedürlerinin belirlenmesi, zamanında ve etkin bir iletişim kurulmasına yardımcı olur.

Sır Saklama Yükümlülükleri (Bakınız: 11 (ç) paragrafı)

A31. Denetçinin tabi olduğu ilgili etik hükümlerin sır saklamaya ilişkin yükümlülüklerine uzmanın da tabi olması gerekir. Mevzuatla ilave yükümlülükler de getirilebilir. Ayrıca işletme, dış uzmanla sır saklamaya ilişkin özel hükümler üzerinde mutabakat sağlanmasını talep etmiş olabilir.

Uzmanın Çalışmasının Yeterliliğinin Değerlendirilmesi (Bakınız: 12 inci paragraf)

A32. Uzman çalışmasının yeterliliğinin, denetçinin amaçları açısından değerlendirilmesine yönelik denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı:

- Denetçinin, uzmanın yeterliği, kabiliyeti ve tarafsızlığına ilişkin değerlendirmesinden,
 - Denetçinin, uzmanın uzmanlık alanı hakkındaki bilgisinden,
 - Uzman tarafından yürütülen çalışmanın niteliğinden
- etkilenir.

Uzmanın Elde Ettiği Bulgular ve Vardığı Sonuçlar (Bakınız: 12(a) paragrafı)

A33. Uzman çalışmasının yeterliliğinin, denetçinin amaçları açısından değerlendirilmesine yönelik prosedürler aşağıdakileri içerebilir:

- Uzmanın sorgulanması.
- Uzmanın çalışma kâğıtlarının ve raporlarının gözden geçirilmesi.
- Aşağıda örnekleri verilen doğrulama prosedürleri:
 - Uzman çalışmasının gözlemlenmesi,
 - İstatistiki raporlar gibi genel kabul gören, geçerli kaynaklardan alınan yayımlanmış verilerin incelenmesi,
 - İlgili hususların üçüncü taraflarla teyit edilmesi,
 - Detaylı analitik prosedürlerin uygulanması,
 - Hesaplamaların yeniden yapılması.
- Uzmanın elde ettiği bulgu ve vardığı sonuçların diğer denetim kanıtlarıyla tutarlı olmaması durumunda, aynı konuda uzmanlığa sahip olan başka bir uzmanla müzakere edilmesi.
- Uzmanın raporunun yönetimle müzakere edilmesi.

A34. Uzmanın elde ettiği bulgu ve vardığı sonuçların (raporda veya başka bir biçimde iletilen) ihtiyaca uygun ve makul olup olmadığı değerlendirilirken ilgili faktörler aşağıdaki hususlar olabilir:

- Bulgu ve sonuçların uzmanın alanındaki mesleki veya sektörel standartlarla tutarlı bir şekilde sunulup sunulmadıkları,
- Yürütülen çalışmanın kapsamı ve uygulanan standartlar ve denetçiyle mutabakata varılan amaçlara yapılan atıf dâhil bulgu ve sonuçların açıkça belirtilip belirtilmediği,
- Bulgu ve sonuçların uygun bir döneme dayandırılıp dayandırılmadığı ve ilgili durumlarda bilânço tarihinden sonraki olayların göz önünde bulundurulup bulundurulmadığı,
- Bulgu ve sonuçların kullanımının herhangi bir şerh, sınırlama veya kısıtlamaya tabi olup olmadığı ve tabi olması durumunda, bunun denetçi açısından etkilerinin olup olmadığı,
- Bulgu ve sonuçların uzmanın karşılaştığı hata veya sapmaların uygun bir şekilde değerlendirilmesine dayandırılıp dayandırılmadığı.

Varsayımlar, Yöntemler ve Kaynak Veriler

Varsayımlar ve Yöntemler (Bakınız: 12(b) paragrafı)

A35. Uzmanın çalışması, yönetim tarafından muhasebe tahminlerinin geliştirilmesinde kullanılan temel varsayımların ve yöntemlerin (uygun hâllerde, modeller dâhil) değerlendirilmesine yönelik olduğu zaman, denetçinin prosedürleri muhtemelen, öncelikle uzmanın söz konusu varsayımları ve yöntemleri yeterli şekilde gözden geçirip geçirmediğinin değerlendirilmesine yönlendirilecektir. Yönetimin nokta tahminiyle karşılaştırmak için uzmanın çalışması denetçinin nokta tahminini veya tahmin aralığını geliştirmek olduğu zaman denetçinin prosedürleri, öncelikle uzman tarafından kullanılan temel varsayımların ve yöntemlerin (uygun hâllerde, modeller dâhil) değerlendirilmesine yönlendirilebilir.

A36. BDS 540¹³ yönetim tarafından muhasebe tahminlerinin oluşturulmasında kullanılan varsayımlar ve yöntemleri (bazı durumlarda işletme tarafından geliştirilmiş oldukça özellikli modeller dâhil) açıklar. Bu açıklama, yönetimin varsayımları ve yöntemleri hakkında denetçinin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmesi bağlamında ele alınmasına rağmen, uzmanın varsayımlarının ve yöntemlerinin değerlendirilmesi sırasında denetçiye yardımcı olabilir.

¹³ BDS 540, "Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Olanlar Dâhil Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi", 8, 13 ve 15 inci paragraflar

A37. Uzman çalışmasının önemli varsayım ve yöntemlerin kullanılmasını içermesi durumunda, denetçinin söz konusu varsayımlar ve yöntemlere ilişkin değerlendirmesiyle ilgili faktörler, bu varsayım ve yöntemlerin:

- Uzmanın uzmanlık alanında genel kabul görmüş olup olmadığı,
- Geçerli finansal raporlama çerçevesi hükümleri ile tutarlı olup olmadığını,
- Özellikli modellerin kullanımına bağlı olup olmadığını ve
- Yönetimin varsayım ve yöntemleriyle tutarlı olup olmadıklarını ve tutarlı olmamaları durumunda bunun sebebini, etkilerini ve farklılıklarını

içerir.

Uzman Tarafından Kullanılan Kaynak Veriler (Bakınız: 12(c) paragrafı)

A38. Uzmanın çalışmasının, önemli kaynak verilerin kullanımını içermesi durumunda, bu verilerin test edilmesi için aşağıdaki gibi prosedürler kullanılabilir:

- Verilerin kaynağının doğrulanması (veriler üzerindeki iç kontrollerin anlaşılması gerektiğinde bu kontrollerin test edilmesi ve ilgili olduğu hallerde bu durumun uzmana iletilmesi dâhil).
- Verilerin tamlığının ve iç tutarlılığının gözden geçirilmesi.

A39. Kaynak veriler genellikle denetçi tarafından test edilir. Bununla birlikte, diğer durumlarda, uzmanın kullandığı kaynak veriler uzmanın alanı açısından oldukça teknik olduğunda, söz konusu uzman kaynak verileri test edebilir. Uzmanın kaynak verileri test etmesi durumunda, denetçi açısından bu verilerin ihtiyaca uygunluğu, tamlığı ve doğruluğuna ilişkin değerlendirmeyi yapmanın uygun yolu, denetçi tarafından uzmanın sorgulanması veya uzmanın yaptığı testlerin gözetimi veya gözden geçirilmesi olabilir.

Uzmanın Çalışmasının Yeterli Olmaması (Bakınız: 13 üncü paragraf)

A40. Denetçinin, uzmanın çalışmasının denetçinin amaçları açısından yeterli olmadığı sonucuna varması durumunda, denetçi 13 üncü paragrafın gerektirdiği -uzman ve denetçi tarafından yapılacak ilave çalışmaları veya başka bir uzmanın istihdam edilmesini veya başka bir uzmandan hizmet alınmasını içerebilen- ilave denetim prosedürleri ile bu hususu çözemeyebilir. Böyle bir durumda, yeterli ve uygun denetim kanıtına¹⁴ ulaşamaması sebebiyle BDS 705 uyarınca olumlu görüş dışında bir görüş verilmesi gerekebilir.

¹⁴ BDS 705, "Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi", 6(b) paragrafı

Denetçi Raporunda Uzmana Atıf Yapılması (Bakınız: 14-15 inci paragraflar)

- A41. Bazı durumlarda, mevzuat denetçi raporunda uzmanın çalışmasına atıf yapılmasını gerektirebilir (örneğin kamu sektöründe şeffaflık amacıyla).
- A42. Bazı durumlarda olumlu görüş dışında bir görüş içeren denetçi raporunda, olumlu görüş dışındaki görüşün niteliğini açıklamak amacıyla, uzmana atıf yapılması uygun olabilir. Bu durumda, denetçinin böyle bir atfı yapmadan önce uzmandan izin alması gerekebilir.

Denetçi ile Dış Uzman Arasında Yapılacak Anlaşmada Dikkate Alınacak Hususlar

Bu Ek'te dış uzmanla yapılacak anlaşmada dikkate alınacak hususlar yer almaktadır. Aşağıda yer alan liste örnek olarak verilmiştir ve kapsamlı değildir. Liste sadece, bu BDS'de ana hatlarıyla belirtilen değerlendirmelerle birlikte kullanılabilir bir rehber niteliğindedir. Belirli hususların anlaşmaya dâhil edilip edilmeyeceği denetimin şartlarına bağlıdır. Bu liste iç uzman ile yapılacak bir anlaşmaya dâhil edilecek olan hususların değerlendirilmesinde de yardımcı olabilir.

Dış Uzmanın Çalışmasının Niteliği, Kapsamı ve Amaçları

- Dış uzmanın uygulayacağı prosedürlerin niteliği ve kapsamı.
- Dış uzmanın çalışmasının ilgili olduğu konuya dair önemlilik ve risk değerlendirmeleri ile -uygun hâllerde- geçerli finansal raporlama çerçevesi bağlamında söz konusu uzmanın çalışmasının amaçları.
- Dış uzmanın uyacağı tüm ilgili teknik performans standartları veya diğer mesleki veya sektörel hükümler.
- Dış uzmanın, kullanacağı varsayımlar ve yöntemler (uygun hâllerde, modeller dâhil) ile bunların geçerliliği.
- Dış uzmanın çalışma konusunun geçerlilik tarihi, uygun olması hâlinde test dönemi ve bilanço tarihinden sonraki olaylara ilişkin yükümlülükler.

Denetçi ve Dış Uzmanın Görev ve Sorumlulukları

- İlgili denetim ve muhasebe standartları ile mevzuat.
- Dış uzmanın, kendi raporunun denetçi tarafından kullanımına izin vermesi (Dış uzmanın raporuna yapılacak atıflar ve diğer taraflara açıklanması dâhil. Örneğin, -gereken hâllerde- denetçi raporundaki olumlu görüş dışındaki bir görüşün dayanağı paragrafında yapılacak atıf veya uzman raporunun yönetime veya denetim komitesine açıklanması).
- Denetçinin, dış uzmanın çalışmasını gözden geçirmesinin nitelik ve kapsamı.
- Kaynak verilerin denetçi tarafından mı yoksa dış uzman tarafından mı test edileceği.
- Dış uzmanın işletmenin kayıtlarına, dosyalarına, personeline ve işletme tarafından görevlendirilen uzmanlara erişim imkânı.
- Dış uzman ile işletme arasında kurulacak iletişime ilişkin prosedürler.

- Denetçi ve dış uzmanın birbirlerinin çalışma kâğıtlarına erişim imkânı.
- Belge saklama yükümlülükleri dâhil, denetim esnasında ve sonrasında çalışma kâğıtlarının mülkiyeti ve kontrolü.
- Dış uzmanın, çalışmayı gerekli beceri ve özenle yapma sorumluluğu.
- Dış uzmanın işi gerçekleştirmedeki yeterliği ve kabiliyeti.
- Dış uzmanın, denetimle ilgili tüm bilgileri kullanacağı veya aksi durumda denetçiyi bilgilendireceği beklentisi.
- Dış uzmanın, denetçi raporuyla ilişkilendirilmesine yönelik her türlü kısıtlama.
- Denetçinin, dış uzmanın çalışmasıyla ilgili vardığı sonuçlar hakkında dış uzmanı bilgilendirmesine ilişkin varılacak mutabakat.

İletişim ve Raporlama

- Aşağıdakiler dâhil olmak üzere iletişim yöntemleri ve iletişimin sıklığı:
 - Dış uzmanın elde ettiği bulgu ve vardığı sonuçların nasıl raporlanacağı (örneğin, yazılı rapor, sözlü rapor, denetim ekibine sürekli girdi sağlanması).
 - Denetim ekibi bünyesinde dış uzmanla iletişim kuracak kişilerin belirlenmesi.
- Dış uzmanın çalışmayı ne zaman tamamlayacağı ve elde ettiği bulgu veya vardığı sonuçları denetçiye ne zaman raporlayacağı.
- Dış uzmanın çalışmanın tamamlanmasındaki muhtemel gecikmeleri ve elde ettiği bulgu veya vardığı sonuçlar üzerindeki muhtemel kısıtlama veya şerhleri derhal bildirme sorumluluğu.
- Dış uzmanın; kayıtlara, dosyalara, personele veya işletme tarafından kullanılan uzmanlara erişim imkânının işletme tarafından kısıtlandığı durumları derhal bildirme sorumluluğu.
- Dış uzmanın, daha önce bildirilen durumlarda meydana gelen değişiklikler dâhil, denetimle ilgili olabileceğini düşündüğü tüm bilgileri denetçiye iletme sorumluluğu.
- Dış uzmanın, tarafsızlığına karşı tehdit oluşturabilecek durumları ve bu tehditleri ortadan kaldıracabilecek veya makul düzeye indirebilecek olan ilgili önlemleri bildirme sorumluluğu.

Sır Saklama Yükümlülükleri

- Uzmanın, aşağıdakiler dâhil olmak üzere, sır saklama yükümlülüklerine uyma gerekliliği:

- o Denetçinin tabi olduğu ilgili etik hükümlerde yer alan sır saklama yükümlülükleri.
- o -Varsa- mevzuatla getirilmiş ilave hükümler.
- o -Varsa- işletme tarafından talep edilen sır saklamaya ilişkin özel hükümler.

KURUL KARARI

Karar No: 75935942-050.01.04– [01 / 215]

Karar Tarihi: 28.12.2020

Kararın Konusu: Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 705 Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi'nin Yayınlanması

660 sayılı KHK'nın 9'uncu maddesi uyarınca; uluslararası standartlara uyum sağlamak üzere, Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu (IAASB) tarafından "*International Standard on Auditing (ISA) 705 Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report*" başlığıyla yayınlanan Standardın mevzuata kazandırılması amacıyla Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 705 Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi'nin yayınlanmasına karar verilmiştir.

TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI

BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 705

***BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORUNDA OLUMLU GÖRÜŞ DIŞINDA BİR GÖRÜŞ
VERİLMESİ***

GÜNCELLEMELER VE YÜRÜRLÜK TARİHLERİ

- BDS 705 *Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi* Standardının ilk sürümü, 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 18/3/2014 tarihli ve 28945 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- BDS 705 *Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi* Standardının ikinci sürümü, 1/1/2017 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 24/03/2017 tarihli ve 30017(M) sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORUNDA OLUMLU GÖRÜŞ DIŞINDA BİR GÖRÜŞ
VERİLMESİ

İÇİNDEKİLER

	Paragraf
Giriş	
Kapsam.....	1
Olumlu Görüş Dışındaki Görüş Türleri.....	2
Yürürlük Tarihi.....	3
Amaç	4
Tanımlar	5
Ana Hükümler	
Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesini Gerektiren Durumlar.....	6
Olumlu Görüş Dışındaki Görüş Türünün Belirlenmesi.....	7-15
Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi Durumunda Denetçi Raporunun Şekli ve İçeriği.....	16-29
Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim.....	30
Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama	
Olumlu Görüş Dışındaki Görüş Türleri.....	A1
Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesini Gerektiren Durumlar.....	A2-A12
Olumlu Görüş Dışındaki Görüş Türünün Belirlenmesi.....	A13-A16
Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi Durumunda Denetçi Raporunun Şekli ve İçeriği.....	A17-A26
Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim.....	A27
Ek: Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş İçeren Denetçi Raporu Örnekleri ve Faaliyet Raporuna İlişkin Sınırlı Olumlu Görüş İçeren Denetçi Raporu Örneği	

Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 705 “Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi”, 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 BDS 700¹ uyarınca bir görüş oluştururken, finansal tablolara ilişkin olumlu görüş dışında bir görüş vermesi gerektiği sonucuna varması durumunda, içinde bulunulan şartlara uygun bir rapor düzenleme sorumluluğunu ele alır. Ayrıca bu BDS’de denetçinin, raporunda olumlu görüş dışında bir görüş vermesi durumunda raporun şeklinin ve içeriğinin nasıl etkilendiği de ele alınır. BDS 700’de yer alan raporlama yükümlülükleri tüm denetimler için geçerlidir. Dolayısıyla, BDS 705 tarafından açıkça ele alınmadıkça veya değiştirilmedikçe söz konusu raporlama yükümlülükleri bu BDS’de tekrar edilmez.

Bu BDS’de, aynı numaralı paragraflarda, T kodlu paragraflar (örneğin 29 ve 29T) ülkemizde geçerli olan uygulamayı (Türkiye uygulamasını) göstermekte olup Kurum tarafından getirilen ilâve yükümlülükleri belirtmektedir. Söz konusu ilâve yükümlülükler, aynı numaralı paragrafta belirtilen alternatifleri azaltabilir, uygulama kapsamını genişletebilir veya denetçinin ilâve çalışma ile raporlama yapmasını gerektirebilir. T kodlu olmayan aynı numaralı paragraflar, Uluslararası Denetim Standartlarının çevirisi olup denetçilerin uluslararası uygulamaya ilişkin farkındalıklarını korumak amacıyla aynen bırakılmıştır.*

Olumlu Görüş Dışındaki Görüş Türleri

2. Bu BDS’de -olumlu görüş dışında bir görüş verileceği zaman kullanılacak- üç farklı görüş türü belirlenmektedir: sınırlı olumlu görüş (şartlı görüş), olumsuz görüş ve görüş vermekten kaçınma. Olumlu görüş dışındaki görüş türlerinden hangisinin uygun olduğuna ilişkin karar, aşağıdaki hususlara bağlıdır:
 - (a) Olumlu görüş dışında bir görüş verilmesine sebep olan hususun niteliği; başka bir ifadeyle finansal tabloların önemli yanlışlık içerip içermediği veya yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilemediği durumlarda, finansal tabloların önemli yanlışlık içerebilip içermeyebileceği ve
 - (b) İlgili hususun finansal tablolar üzerindeki etkilerinin veya muhtemel etkilerinin yaygınlığına ilişkin denetçinin muhakemesi (Bkz.: A1 paragrafı).

Yürürlük Tarihi

3. Bu BDS, 01/01/2021 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

¹ BDS 700, “Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama”

* T kodlu bir paragrafın (örneğin, 29T paragrafının) uygulanmasında, aynı numaralı paragrafta (örneğin, 29 uncu paragrafta) ilişkin -varsa- “Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama” bölümünde yer alan paragraf(lar) da rehberlik sağlayabilir.

Amaç

4. Denetçinin amacı,
 - (a) Denetçinin, elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içerdiği sonucuna vardığı veya
 - (b) Denetçinin, bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içermediği sonucuna varmak için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemediği,durumlarda verilmesi gereken, finansal tablolara ilişkin olumlu görüş dışında uygun bir görüşü, açık bir biçimde ifade etmektir.

Tanımlar

5. Aşağıdaki terimler BDS'lerde, karşılarında belirtilen anlamlarıyla kullanılmıştır:
 - (a) Olumlu görüş dışındaki bir görüş: Finansal tablolara ilişkin sınırlı olumlu görüş, olumsuz görüş veya görüş vermekten kaçınılmazdır.
 - (b) Yaygın: Yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki etkilerini veya -varsa- yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilemediği için tespit edilememiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkilerini tanımlamak için kullanılan bir terimdir. Denetçinin muhakemesine göre, finansal tablolar üzerindeki yaygın etkiler:
 - (i) Finansal tabloların belirli unsurları, hesapları veya kalemleriyle sınırlı değildir,
 - (ii) Sınırlı olmaları durumunda, finansal tabloların önemli bir bölümünü temsil ederler veya edebilirler,
 - (iii) Açıklamalara ilişkin olarak, kullanıcıların finansal tabloları anlaması açısından temel teşkil ederler.

Ana Hükümler

Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesini Gerektiren Durumlar

6. Denetçi,
 - (a) Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içerdiği sonucuna varırsa veya (Bkz.: A2-A7 paragrafları)
 - (b) Bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içermediği sonucuna varmak için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemezse (Bkz.: A8-A12 paragrafları),olumlu görüş dışında bir görüş verir.

Olumlu Görüş Dışındaki Görüş Türünün Belirlenmesi

Sınırlı Olumlu Görüş

7. Denetçi, aşağıdaki durumlarda sınırlı olumlu görüş verir:
- Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmiş olan denetçi, yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak önemli olduğu ancak finansal tablolarda yaygın olmadığı sonucuna varırsa veya
 - Görüşüne dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememekle birlikte -varsa- tespit edilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkilerinin önemli olabileceği ancak yaygın olmayabileceği sonucuna varırsa.

Olumsuz Görüş

8. Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmiş olan denetçi, yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak finansal tablolar için önemli ve (etkisinin) yaygın olduğu sonucuna varırsa olumsuz görüş verir.

Görüş Vermekten Kaçınma

9. Denetçi, görüşüne dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemezse ve -varsa- tespit edilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkilerinin önemli ve yaygın olabileceği sonucuna varırsa, görüş vermekten kaçınır.
10. Denetçi, birden fazla belirsizlik içeren istisnai durumlarda, belirsizliklerin her birine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmiş olmasına bağlı kalmaksızın, belirsizliklerin muhtemel etkileşimi ve finansal tablolar üzerindeki muhtemel kümülatif etkileri sebebiyle, finansal tablolara ilişkin görüş oluşturmanın mümkün olmadığı sonucuna varırsa, görüş vermekten kaçınır.

Denetçinin Denetim Sözleşmesini Kabulünden Sonra, Yönetimin Denetimin Kapsamını Sınırlaması Sebebiyle, Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı Elde Edilememesinin Sonucu

11. Denetçi, denetim sözleşmesinin kabulünden sonra, yönetimin finansal tablolara ilişkin sınırlı olumlu görüş verilmesine veya görüş vermekten kaçınılmasına yol açması muhtemel şekilde denetimin kapsamını sınırladığının farkına varırsa, yönetimden söz konusu sınırlamayı kaldırmasını talep eder.
12. Yönetimin 11 inci paragrafta belirtilen sınırlamayı kaldırmayı reddetmesi durumunda denetçi, -üst yönetimden sorumlu olanların tamamının işletme yönetiminde icrai nitelikte görevler üstlenmemesi hâlinde²- konuyu üst yönetimden sorumlu olanlara iletir ve yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için alternatif prosedürleri uygulamanın mümkün olup olmadığına karar verir.

² BDS 260, "Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim", 13 üncü paragraf

13. Denetçi, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemezse, bu durumun sonuçlarına aşağıdaki şekillerde karar verir:
- (a) Denetçi, -varsa- tespit edilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkilerinin önemli olabileceği ancak yaygın olmayabileceği sonucuna varırsa sınırlı olumlu görüş verir veya
 - (b) Denetçi, -varsa- tespit edilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkilerinin önemli ve yaygın olabileceği ve bu sebeple sınırlı olumlu görüşün, durumun ciddiyetinin iletilmesinde yetersiz kalacağı sonucuna varırsa:
 - (i) Mevzuatın izin vermesi ve uygulanabilir olması durumunda, denetimden çekilir veya (Bkz.: A13 paragrafı)
 - (ii) Denetçi raporu düzenlenmeden önce denetçinin denetimden çekilmesinin mümkün veya uygulanabilir olmadığı durumda, finansal tablolara ilişkin görüş vermekten kaçınır (Bkz.: A14 paragrafı).
14. Denetçi, 13(b)(i) paragrafında belirtilen şekilde denetimden çekilirse, denetimden çekilmeden önce, denetim sırasında belirlenen ve olumlu görüş dışında bir görüş verilmesine sebep olan yanlışlıklara ilişkin hususları, üst yönetimden sorumlu olanlara iletir (Bkz.: A15 paragrafı).

Olumsuz Görüş veya Görüş Vermekten Kaçınmaya İlişkin Dikkate Alınacak Diğer Hususlar

15. Denetçinin, bir bütün olarak finansal tablolara ilişkin olumsuz görüş vermeyi veya görüş vermekten kaçınmayı gerekli görmesi durumunda, denetçi raporunda, aynı finansal raporlama çerçevesi bakımından tek bir finansal tabloya veya finansal tablonun bir veya daha fazla belirli unsuruna, hesabına veya kalemine ilişkin olumlu görüş yer almaz. Bu şartlar altında aynı raporda³ bu tür bir olumlu görüşe yer verilmesi, denetçinin bir bütün olarak finansal tablolara ilişkin vermiş olduğu olumsuz görüşle veya görüş vermekten kaçınma durumuyla çelişir (Bkz.: A16T paragrafı).

Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi Durumunda Denetçi Raporunun Şekli ve İçeriği

Denetçi Görüşü

16. Olumlu görüş dışında bir görüş vermesi durumunda denetçi, Görüş bölümü için duruma göre “Sınırlı Olumlu Görüş”, “Olumsuz Görüş” veya “Görüş Vermekten Kaçınma” başlıklarından birini kullanır (Bkz.: A17-A19 paragrafları).

³ BDS 805, “Özel Hususlar-Tek Bir Finansal Tablonun Bağımsız Denetimi ile Finansal Tablolardaki Belirli Unsurların, Hesapların veya Kalemlerin Bağımsız Denetimi”, denetçinin, finansal tabloya ait bir veya daha fazla belirli unsur, hesap veya kalem hakkında ayrı ayrı görüş vermekle görevlendirildiği durumları ele alır.

Sınırlı Olumlu Görüş

17. Finansal tablolardaki önemli bir yanlışlıktan dolayı sınırlı olumlu görüş vermesi durumunda denetçi Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanağı bölümünde belirtilen hususun (veya hususların) etkileri hariç olmak üzere, denetçinin görüşüne göre;

- (a) Gerçeğe uygun bir sunum çerçevesi uyarınca raporlama yapılması durumunda, ilişikteki finansal tabloların, [geçerli finansal raporlama çerçevesi]'ne uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunduğunu (veya doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağladığını) veya
- (b) Bir uygunluk çerçevesi uyarınca raporlama yapılması durumunda, ilişikteki finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle [geçerli finansal raporlama çerçevesi]'ne uygun olarak hazırlanmış olduğunu,

belirtir.

Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilemediği için olumlu görüş dışında bir görüş vermesi durumunda denetçi, verdiği görüşte, bu duruma uygun olarak "... hususunun (veya hususlarının) muhtemel etkileri hariç olmak üzere..." ifadesini kullanır (Bkz.: A20 paragrafı).

Olumsuz Görüş

18. Olumsuz görüş vermesi durumunda denetçi, denetçinin görüşüne göre Olumsuz Görüşün Dayanağı bölümünde belirtilen hususun (veya hususların) öneminden dolayı,

- (a) Gerçeğe uygun bir sunum çerçevesi uyarınca raporlama yapılması durumunda, ilişikteki finansal tabloların [geçerli finansal raporlama çerçevesi]'ne uygun olarak gerçeğe uygun bir biçimde sunmadığını (veya doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlamadığını) veya
- (b) Uygunluk çerçevesi uyarınca raporlama yapılması durumunda, ilişikteki finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle [geçerli finansal raporlama çerçevesi]'ne uygun olarak hazırlanmamış olduğunu,

belirtir.

Görüş Vermekten Kaçınma

19. Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilemediği için görüş vermekten kaçınması durumunda denetçi;

- (a) İlişikteki finansal tablolara ilişkin görüş bildirmediğini (vermediğini) belirtir.
- (b) Görüş Vermekten Kaçınmanın Dayanağı bölümünde tanımlanan hususun (veya hususların) öneminden dolayı, finansal tablolara ilişkin denetçi görüşüne dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemediğini belirtir.

- (c) BDS 700'ün 24(b) paragrafında zorunlu kılınan ve finansal tabloların denetlenmiş olduğunu belirten açıklamayı, denetçinin finansal tabloları denetlemek üzere görevlendirilmiş olduğunu ifade edecek şekilde değiştirir.

Görüşün Dayanağı

20. Finansal tablolara ilişkin olumlu görüş dışında bir görüş vermesi durumunda denetçi, BDS 700 uyarınca zorunlu kılınan belirli unsurların yanı sıra (Bkz.: A21 paragrafı):
- (a) BDS 700'ün 28 inci paragrafında zorunlu kılınan ve Görüş bölümünün hemen sonrasında yer verilen Görüşün Dayanağı bölümünün başlığını duruma göre "Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanağı", "Olumsuz Görüşün Dayanağı" veya "Görüş Vermekten Kaçınmanın Dayanağı" başlıklarını kullanarak değiştirir ve
- (b) Bu bölüme olumlu görüş dışındaki bir görüş verilmesine sebep olan hususa ilişkin açıklama ekler.
21. Finansal tablolarda, (sayısal açıklamalar dâhil) belirli tutarlarla ilgili önemli bir yanlışlık olması durumunda -mümkün olması hâlinde- denetçi, yanlışlığın finansal etkilerinin açıklamasına ve tutarına, Görüşün Dayanağı bölümünde yer verir. Finansal etkilerin sayısal ölçümünün mümkün olmaması hâlinde denetçi, durumu bu bölümde belirtir (Bkz.: A22 paragrafı).
22. Finansal tablolarda, sayısal olmayan açıklamalarla ilgili önemli bir yanlışlığın bulunması durumunda denetçi, Görüşün Dayanağı bölümüne söz konusu açıklamalardaki yanlışlıkla ilgili bir izahat ekler.
23. Finansal tablolarda, açıklanması zorunlu olan bilgilerin açıklanmamasıyla ilgili önemli bir yanlışlık bulunması durumunda, denetçi:
- (a) Açıklama yapılmamasına ilişkin durumu üst yönetimden sorumlu olanlarla müzakere eder,
- (b) Görüşün Dayanağı bölümünde, söz konusu açıklanmayan (ihmal edilen) bilgilerin niteliğini tanımlar ve
- (c) Mevzuatla yasaklanmadığı sürece denetçi Görüşün Dayanağı bölümünde söz konusu ihmal edilen açıklamalara -mümkün olması ve finansal tablolarda açıklanmayan bilgilere ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmiş olması şartıyla- yer verir (Bkz.: A23 paragrafı).
24. Olumlu görüş dışındaki bir görüş yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesinden kaynaklanıyorsa denetçi, Görüşün Dayanağı bölümünde bu durumun sebeplerine yer verir.
25. Sınırlı olumlu görüş veya olumsuz görüş vermesi durumunda denetçi, BDS 700'ün 28 (ç) paragrafında zorunlu kılınan ve elde edilen denetim kanıtlarının denetçinin görüşüne dayanak teşkil edecek yeterlilikte ve uygunlukta olup olmadıklarını belirten açıklamayı

-uygun hâllerde- bildirilen görüşün türüne göre “sınırlı olumlu” veya “olumsuz” ifadelerini içerecek şekilde değiştirir.

26. Denetçinin finansal tablolara ilişkin bir görüş vermekten kaçınması durumunda, denetçi raporunda BDS 700'ün 28(b) ve 28(ç) paragraflarında zorunlu kılınan aşağıdaki unsurlara yer verilmez:
- (a) Denetçinin sorumluluklarının açıklandığı bölüme yönelik atıf.
 - (b) Elde edilen denetim kanıtlarının, denetçi görüşünün oluşturulması için yeterli ve uygun bir dayanak oluşturup oluşturmadığı hakkında bir açıklama.
27. Denetçi, finansal tablolara ilişkin olumsuz görüş vermiş veya görüş vermekten kaçınmış olsa dahi, kendisinin haberdar olduğu ve olumlu görüş dışında bir görüş verilmesini gerektirecek diğer hususların sebeplerini ve etkilerini Görüşün Dayanağı bölümünde açıklar (Bkz.: A24 paragrafı).

Görüş Vermekten Kaçınması Durumunda Denetçinin Finansal Tabloların Denetimine İlişkin Sorumluluklarının Açıklanması (Tanımı)

28. Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemediği için görüş vermekten kaçınması durumunda denetçi, BDS 700'ün 39-41 inci paragraflarında zorunlu kılınan ve denetçinin sorumluluklarının açıklandığı bölümü, sadece aşağıdakileri içerecek şekilde değiştirir (Bkz.: A25 paragrafı):
- (a) İşletmenin finansal tablolarının denetiminin, Bağımsız Denetim Standartlarına uygun olarak yürütülmesine ve denetçi raporunun düzenlenmesine ilişkin denetçinin sorumluluğuna dair bir açıklama,
 - (b) Görüş Vermekten Kaçınmanın Dayanağı bölümünde açıklanan husus veya hususlardan dolayı, denetçinin finansal tablolara ilişkin görüşüne dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemediğine dair bir açıklama ve
 - (c) Denetçinin bağımsızlığına ve etiğe ilişkin diğer sorumluluklarına dair BDS 700'ün 28(c) paragrafında zorunlu kılınan bir açıklama.

Denetçinin Finansal Tablolara İlişkin Görüş Vermekten Kaçınması Durumunda Dikkate Alınacak Hususlar

29. Denetçinin finansal tablolara ilişkin görüş vermekten kaçınması durumunda -mevzuatla aksi öngörülmedikçe- denetçi raporunda BDS 701 uyarınca Kilit Denetim Konuları bölümü ya da BDS 720 uyarınca Diğer Bilgiler bölümüne yer verilmez (Bkz.: A26 paragrafı).^{4,5}

⁴ BDS 701, “Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi”, 11-13 üncü paragraflar

⁵ BDS 720, “Bağımsız Denetçinin Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Dokümanlardaki Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları”, A54 paragrafı

29T. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) uyarınca yapılan bağımsız denetimlerde, finansal tablolara ilişkin görüş vermekten kaçınması durumunda denetçi, raporunda Kilit Denetim Konuları bölümüne yer vermez ve yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporuna ilişkin de görüş vermekten kaçınır. Ayrı bir raporlama yapılmadığı durumlarda, denetçi raporunda BDS 720 uyarınca Diğer Bilgiler bölümüne yer verilmez.

Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim

30. Denetçi, raporunda olumlu görüş dışında bir görüş vermeyi düşündüğünde, kendisini bu görüşü vermeye sevk eden durumları ve söz konusu görüş metnini üst yönetimden sorumlu olanlara bildirir (Bkz.: A27 paragrafı).

Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

Olumlu Görüş Dışındaki Görüş Türleri (Bkz.: 2 nci paragraf)

- A1. Aşağıdaki tablo, denetçinin olumlu görüş dışında bir görüş vermesine neden olan hususa ilişkin yaptığı muhakemenin ve söz konusu hususun finansal tablolar üzerindeki etkilerinin veya muhtemel etkilerinin yaygınlığının, verilecek görüş türünü nasıl etkilediğini göstermektedir.

<i>Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesine Neden Olan Hususun Niteliği</i>	<i>Bu Hususun Finansal Tablolar Üzerindeki Etkilerinin veya Muhtemel Etkilerinin Yaygınlığına İlişkin Denetçinin Muhakemesi</i>	
	<i>Önemli ancak Yaygın Değil</i>	<i>Önemli ve Yaygın</i>
Finansal tablolar “önemli yanlışlık” içermektedir	Sınırlı olumlu görüş	Olumsuz görüş
Yeterli ve uygun denetim kamtı elde edilememektedir	Sınırlı olumlu görüş	Görüş vermekten kaçınma

Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesini Gerektiren Durumlar

Önemli Yanlışlıkların Niteliği (Bkz.: 6(a) paragrafı)

- A2. BDS 700 denetçinin, finansal tablolara ilişkin bir görüş oluşturmak için bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde edilip edilmediği konusunda bir sonuca varmasını zorunlu kılar.⁶ Denetçi bu sonuca varırken, finansal tablolardaki -varsa- düzeltilmemiş yanlışlıklara ilişkin olarak BDS 450 uyarınca yaptığı değerlendirmesini de dikkate alır.⁷
- A3. BDS 450’ye göre yanlışlık; bir finansal tablo kaleminin raporlanan tutarı, sınıflandırılması, sunumu veya açıklaması ile aynı kalemin geçerli finansal raporlama çerçevesine göre olması gereken tutarı, sınıflandırılması, sunumu veya açıklaması arasındaki farklılık olarak tanımlanır. Buna göre, finansal tablolardaki önemli bir yanlışlık,
- Seçilen muhasebe politikalarının uygunluğu,
 - Seçilen muhasebe politikalarının uygulanması veya

⁶ BDS 700, 11 inci paragraf

⁷ BDS 450, “Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Srasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi”, 11 inci paragraf

- (c) Finansal tablolardaki açıklamaların uygunluğu veya yeterliliği, ile ilgili olarak ortaya çıkabilir.

Seçilen Muhasebe Politikalarının Uygunluğu

- A4. Yönetimin seçmiş olduğu muhasebe politikalarının uygunluğuyla ilgili olarak, aşağıda örnekleri verilen bazı durumlarda, finansal tablolarda önemli yanlışlıklar ortaya çıkabilir:
- (a) Seçilen muhasebe politikalarının geçerli finansal raporlama çerçevesiyle tutarlı olmadığı durumlarda veya
- (b) Finansal durum tablosu, kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu veya nakit akış tablosunda yer alan önemli bir kaleme ilişkin uygulanan muhasebe politikasının, finansal tablolarda doğru bir şekilde açıklanmadığı durumlarda veya
- (c) Finansal tabloların, bu tabloların temelini oluşturan işlem ve olayları, gerçeğe uygun sunumu sağlayacak şekilde açıklamadığı ya da yansıtmadığı durumlarda.
- A5. Finansal raporlama çerçeveleri genellikle, muhasebe politikalarındaki değişikliklerin uygulanmasına ve açıklanmasına yönelik hükümler içerir. Bir işletme, önemli muhasebe politikalarına ilişkin seçimini değiştirdiğinde ancak söz konusu hükümlere uygunluk sağlamadığında, finansal tablolarda önemli bir yanlışlık ortaya çıkabilir.

Seçilen Muhasebe Politikalarının Uygulanması

- A6. Seçilen muhasebe politikalarının uygulanmasıyla ilgili olarak, finansal tablolarda önemli yanlışlıklar;
- (a) Yönetimin seçilen muhasebe politikalarını finansal raporlama çerçevesiyle tutarlı olarak (uygulamada tutarlılık) uygulamaması durumunda (seçilen muhasebe politikalarının, benzer işlem ve olaylara veya dönemler arasında tutarlı biçimde uygulanmadığı durumlar dâhil olmak üzere) veya
- (b) Seçilen muhasebe politikalarının uygulama yöntemi sebebiyle (uygulamada sehven yapılan hata gibi),
- ortaya çıkabilir.

Finansal Tablo Açıklamalarının Uygunluğu veya Yeterliliği

- A7. Finansal tablo açıklamalarının uygunluğu veya yeterliliğiyle ilgili olarak aşağıdaki durumlarda, finansal tablolarda önemli yanlışlıklar ortaya çıkabilir:
- (a) Finansal tabloların, geçerli finansal raporlama çerçevesi tarafından zorunlu kılınan açıklamaların tümünü içermediği durumlarda,

- (b) Finansal tablolardaki açıklamaların, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak sunulmadığı durumlarda veya
- (c) Finansal tablolarda gerçeğe uygun sunumun sağlanması için gereken, geçerli finansal raporlama çerçevesinin özellikle zorunlu kıldığı dışında ilâve açıklamalara yer verilmediği durumlarda.

BDS 450'nin A17 paragrafında, sayısal olmayan açıklamalarda ortaya çıkabilecek "önemli yanlışlık" risklerine ilişkin ilâve örnekler yer almaktadır.

Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı Elde Edilememesi Durumunun Niteliği (Bkz.: 6(b) paragrafı)

A8. Denetçinin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememesi (denetimin kapsamının sınırlanması (kısıtlanması) olarak da ifade edilir) aşağıdakilerden kaynaklanabilir:

- (a) İşletmenin kontrolü dışındaki durumlar,
- (b) Denetçinin çalışmasının niteliği ve zamanlamasıyla ilgili durumlar veya
- (c) Yönetim tarafından getirilen kısıtlamalar (sınırlamalar).

A9. Denetçinin alternatif prosedürleri uygulamak suretiyle yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edebildiği durumlarda, belirli bir prosedürün uygulanamaması, denetimin kapsamı üzerinde bir sınırlama teşkil etmez. Bunun mümkün olmadığı durumlarda, 7(b) paragrafı veya 9-10 uncu paragraf hükümlerinden uygun olanı uygulanır. Yönetim tarafından getirilen sınırlamaların, denetim üzerinde başka etkileri (örneğin denetçinin hile risklerine ilişkin değerlendirmesi ve denetime devam edip etmeme düşüncesi üzerinde etkisi) olabilir.

A10. İşletmenin kontrolü dışındaki durumlara verilecek örnekler arasında aşağıdakiler yer alır:

- İşletmenin muhasebe kayıtlarının tamamen tahrip olmuş olması.
- Topluluğa bağlı önemli bir birimin muhasebe kayıtlarına kamu otoritesi tarafından süresiz olarak el konulmuş olması.

A11. Denetçinin çalışmasının niteliği veya zamanlamasıyla ilgili durumlara verilecek örnekler arasında aşağıdakiler yer alır:

- İşletmenin, bir iştiraki için özkaynak yöntemini kullanmasının zorunlu olması ve denetçinin, özkaynak yönteminin doğru uygulanıp uygulanmadığını değerlendirmek için iştirakin finansal bilgilerine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememesi.
- Denetçinin görevlendirilmesinin (seçilmesinin) zamanlamasının, denetçiye, fiziki stok sayımını gözlemleme imkânı vermemesi.

- Denetçinin, maddi doğrulama prosedürlerinin uygulanmasının tek başına yeterli olmadığına ve ayrıca işletmenin kontrollerinin etkin olmadığına karar vermesi.

A12. Yönetimin denetim kapsamına getirdiği sınırlamalardan dolayı yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesi durumuna verilecek örnekler arasında aşağıdakiler yer alır:

- Yönetimin, denetçinin fiziki stok sayımını gözlemlemesini engellemesi.
- Yönetimin, denetçinin belirli hesap bakiyelerine ilişkin dış teyit taleplerini engellemesi.

Olumlu Görüş Dışındaki Görüş Türünün Belirlenmesi

Denetçinin Denetim Sözleşmesini Kabulünden Sonra, Yönetimin Denetimin Kapsamını Sınırlaması Sebebiyle, Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı Elde Edilememesinin Sonucu (Bkz.: 13(b)(i)-14 üncü paragraflar)

A13. Denetimden çekilmenin uygulanabilirliği, denetimin, yönetimin kapsamı sınırladığı andaki tamamlanma aşamasına bağlı olabilir. Denetimin büyük ölçüde tamamlandığı durumlarda denetçi, denetimden çekilmeden önce, mümkün olduğu ölçüde denetimi tamamlamaya, görüş vermekten kaçınmaya ve Görüş Vermekten Kaçınmanın Dayanağı bölümünde kapsam sınırlamasını açıklamaya karar verebilir.

A14. Mevzuatın, denetçinin denetime devam etmesini gerektirdiği bazı özel durumlarda, denetimden çekilmek mümkün olmayabilir. Bu durum, kamu sektörü işletmelerinin finansal tablolarını denetlemek üzere atanmış olan denetçiler için geçerli olabilir. Ayrıca bu durum, denetçinin belirli bir dönemi kapsayan finansal tabloları denetlemek üzere veya belirli bir dönem için görevlendirildiği (seçildiği) ve söz konusu finansal tablolara ilişkin denetim tamamlanmadan önce ya da içinde bulunulan dönem sona ermeden önce denetimden çekilmesinin yasaklandığı ülkelerde de geçerli olabilir. Ayrıca denetçi, raporuna Diğer Hususlar paragrafı eklemenin gerekli olduğuna karar verebilir.⁸

A15. Denetçinin, kapsam sınırlaması sebebiyle denetimden çekilmenin gerektiği sonucuna varması durumunda, denetimden çekilmeyeyle ilgili hususların ilgili kamu kurumlarına veya işletme sahiplerine iletilmesi hususunda mevzuat hükümleri bulunabilir.

Olumsuz Görüş veya Görüş Vermekten Kaçınmaya İlişkin Dikkate Alınacak Diğer Hususlar (Bkz.: 15 inci paragraf)

A16. Denetçinin olumsuz görüş vermesi veya görüş vermekten kaçınmasıyla çelişmeyecek olan raporlama durumlarına aşağıdakiler örnek olarak verilebilir:

⁸ BDS 706, "Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları", A10 paragrafı

- Belirli bir finansal raporlama çerçevesi kapsamında hazırlanan finansal tablolara ilişkin olumlu görüş verilmesi ve aynı raporda, farklı bir finansal raporlama çerçevesi kapsamında aynı finansal tablolara ilişkin olumsuz görüş verilmesi⁹,
- Faaliyet sonuçları ve nakit akışlarıyla ilgili olarak görüş vermekten kaçınıldığının ifade edilmesi ancak uygun hâllerde finansal duruma ilişkin olumlu görüş verilmesi (Bkz.: BDS 510¹⁰). Bu durumda denetçi, bir bütün olarak finansal tablolara ilişkin görüş vermekten kaçınmış olmaz.

A16T. Belirli bir finansal raporlama çerçevesi kapsamında hazırlanan finansal tablolara ilişkin olumlu görüş verilmesi ve aynı raporda, farklı bir finansal raporlama çerçevesi kapsamında aynı finansal tablolara ilişkin olumsuz görüş verilmesi; denetçinin olumsuz görüşü veya görüş vermekten kaçınması ile çelişmeyecek olan raporlama durumuna örnek olarak verilebilir.⁹

Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi Durumunda Denetçi Raporunun Şekli ve İçeriği

Örnek Denetçi Raporları (16 ncı paragraf)

- A17. Ek bölümünde yer alan 1 inci ve 2 nci örnekler, finansal tablolar önemli yanlışlık içerdiği için denetçinin sırasıyla sınırlı olumlu görüş ve olumsuz görüş verdiği denetçi raporlarını içermektedir.
- A18. Ek bölümünde yer alan 3 üncü örnek, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemediği için denetçinin sınırlı olumlu görüş verdiği bir denetçi raporunu içermektedir. 4 üncü örnek, finansal tabloların tek bir unsuruna ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemediği için denetçinin görüş vermekten kaçındığı bir denetçi raporunu içermektedir. 5 inci örnek, finansal tabloların birden fazla unsuruna ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemediği için denetçinin görüş vermekten kaçındığı bir denetçi raporunu içermektedir. Bahsi geçen son iki örnekte, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesi durumunun finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkileri, önemli ve yaygındır. Raporlama yükümlülüklerini içeren, BDS 570¹¹ dâhil, diğer BDS'lerde olumlu görüş dışında bir görüşün verildiği denetçi raporu örnekleri yer almaktadır.

Denetçi Görüşü (Bkz.: 16 ncı paragraf)

- A19. Bu başlığın değiştirilmesi, kullanıcılara, olumlu görüş dışında bir görüş verilmiş olduğunu açıkça gösterir ve söz konusu görüşün türünü belirtir.

⁹ Bu durumun açıklaması için BDS 700'ün A31 paragrafına bakınız.

¹⁰ BDS 510, "İlk Denetimler - Açılış Bakıyeleri", 10 uncu paragraf

¹¹ BDS 570, "İşletmenin Sürekliliği"

Sınırlı Olumlu Görüş (Bkz.: 17 nci paragraf)

A20. Denetçi sınırlı olumlu görüş verdiğinde, Görüş bölümünde “yukarıdaki açıklama ile” veya “...’e bağlı olarak” gibi ifadelerin kullanılması uygun olmayacaktır; çünkü bu ifadeler yeterince açık veya kuvvetli değildir.

Görüşün Dayanağı (Bkz.: 20, 21, 23 ve 27 nci paragraflar)

A21. Denetçi raporundaki tutarlılık, kullanıcıların anlayışını artırmaya ve olağan dışı durumlar ortaya çıktığında bunların belirlenmesine yardımcı olur. Bu sebeple, olumlu görüş dışındaki bir görüş metninde ve bu görüşün dayanağına ilişkin açıklamada tekdüzelik mümkün olmayabilir ancak denetçi raporunun şekil ve içeriğinin tutarlılık göstermesi, olması istenen bir durumdur.

A22. Denetçinin, raporunda yer alan Görüşün Dayanağı bölümünde açıklayabileceği önemli yanlışlıkların finansal etkilerine örnek olarak; stokların olduğundan fazla gösterilmesi durumunda gelir vergisi, vergi öncesi kâr, net kâr ve özkaynak üzerindeki etkilerin tutarı gösterilebilir.

A23. Görüşün Dayanağı bölümünde, finansal tablolarda ihmal edilen bilgilerin açıklanması, aşağıdaki durumlarda mümkün değildir:

- (a) Yönetimin açıklamaları hazırlamamış olması veya açıklamaların başka bir sebeple denetçinin kullanımına sunulmamış olması veya
- (b) Denetçinin muhakemesine göre açıklamaların, denetçi raporuna nispeten aşırı derecede fazla olması.

A24. Görüşün Dayanağı bölümünde açıklanan özel bir hususla ilgili olarak olumsuz görüş verilmesi veya görüş vermekten kaçınılması, denetçinin olumlu görüş dışında bir görüş vermesini gerektirecek belirlenmiş diğer hususların açıklanmamasını haklı çıkarmaz. Bu tür durumlarda, denetçinin haberdar olduğu diğer hususların açıklanması, finansal tablo kullanıcıları açısından ihtiyaca uygun olabilir.

Görüş Vermekten Kaçınması Durumunda Denetçinin Finansal Tabloların Denetimine İlişkin Sorumluluklarının Açıklanması (Tanımı) (Bkz.: 28 inci paragraf)

A25. Denetçinin görüş vermekten kaçınması durumunda, 4-5 inci örneklerde olduğu gibi, aşağıdaki zorunlu açıklamalara Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları bölümünde uygun ve açık bir şekilde yer verilir:

- BDS 700’ün 28 (a) paragrafında zorunlu kılınan açıklama. Bu açıklama, denetçinin sorumluluğundan, işletmenin finansal tablolarının denetiminin BDS’lere uygun olarak yürütülmesi olduğunu ifade edecek şekilde değiştirilir.
- BDS 700’ün 28(c) paragrafında bağımsızlığa ve diğer etik yükümlülüklerle ilişkin zorunlu kılınan açıklama.

A26. Denetçi raporunun Görüş Vermekten Kaçınmanın Dayanağı bölümünde, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesinin sebepleri açıklanır. Bu açıklama, denetçinin neden finansal tablolara ilişkin görüş vermekten kaçındığının anlaşılması hususunda kullanıcılara faydalı bilgi sağlar ve kullanıcıların bu finansal tablolara yersiz bir güven duymalarını önleyebilir. Ancak görüş vermekten kaçınmaya neden olan konu yanında bir ya da birden fazla konunun kilit denetim konusu olarak bildirilmesi, finansal tabloların bu konular açısından, içinde bulunulan şartlara göre daha güvenilir olduğu şeklinde anlaşılabilir. Dolayısıyla denetçinin görüş vermekten kaçındığı durumda kilit denetim konularının ayrıca raporda yer alması bir bütün olarak finansal tablolar hakkında verilen görüş açısından tutarsızlık oluşturacaktır. Bu çerçevede, ayrı bir raporlama yükümlüğünün bulunmadığı durumlar için **[29T paragrafında ayrı bir raporlama yükümlülüğünün bulunması durumu düzenlenmiştir.]** BDS 720'ye uygun olarak finansal tablolar ile diğer bilgiler arasındaki tutarlılığa ilişkin denetçinin değerlendirmesinin ele alındığı Diğer Bilgiler bölümünün rapora dâhil edilmesi de uygun olmayacaktır. Bu sebeple, bu BDS'nin 29 uncu paragrafı -mevzuatla zorunlu kılınmadıkça- denetçinin finansal tablolara ilişkin görüş vermekten kaçınması durumunda raporuna Kilit Denetim Konuları bölümü ile Diğer Bilgiler bölümünü dâhil etmesine izin vermemektedir.

Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim (Bkz.: 30 uncu paragraf)

A27. Olumlu görüş dışında bir görüş verme düşüncesine yol açan durumların ve söz konusu görüş için önerilen metnin üst yönetimden sorumlu olanlara iletilmesi;

- (a) Denetçinin, olumlu görüş dışında vermeyi planladığı görüşü ve bu görüşün sebeplerini (veya bu görüşe yol açan durumları) üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmesine,
- (b) Denetçinin; üst yönetimden sorumlu olanlarla, olumlu görüş dışında bir görüş verme düşüncesine yol açan husus veya hususların niteliklerine ilişkin fikir birliğine varmasına veya bu gibi anlaşmazlık hususlarını yönetimle karşılıklı teyit etmesine ve
- (c) Üst yönetimden sorumlu olanların; olumlu görüş dışında bir görüş verme düşüncesine sebep olan husus (veya hususlar) hakkında -uygun hâllerde- denetçiye ilâve bilgi verme ve açıklamada bulunma fırsatına sahip olmasına,

imkân sağlar.

Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş İçeren Denetçi Raporu Örnekleri ve Faaliyet Raporuna İlişkin Sınırlı Olumlu Görüş İçeren Denetçi Raporu Örneği

- Örnek 1: Finansal tablolardaki önemli bir yanlışlıktan dolayı denetçinin sınırlı olumlu görüş verdiği denetçi raporu [*TTK'ya göre uyarlanmıştır*]
- Örnek 2: Konsolide finansal tablolardaki önemli bir yanlışlıktan dolayı denetçinin olumsuz görüş verdiği denetçi raporu [*TTK'ya göre uyarlanmıştır*]
- Örnek 3: Yurtdışındaki bir iştirakle ilgili yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemediği için denetçinin sınırlı olumlu görüş verdiği denetçi raporu [*TTK'ya göre uyarlanmamıştır*]
- Örnek 4: Konsolide finansal tabloların tek bir unsuruna ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemediği için denetçinin görüş vermekten kaçındığı denetçi raporu [*TTK'ya göre uyarlanmıştır*]
- Örnek 5: Finansal tabloların birden fazla unsuruna ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemediği için denetçinin görüş vermekten kaçındığı denetçi raporu [*TTK'ya göre uyarlanmamıştır*]
- Örnek 6: Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunda yer alan belirli bir finansal bilgi finansal tablolarla tutarlı olmadığı için denetçinin faaliyet raporuna ilişkin sınırlı olumlu görüş verdiği denetçi raporu

Örnek 1: Finansal Tablolardaki Önemli Bir Yanlılıktan Dolayı Denetçinin Sınırlı Olumlu Görüş Verdiği Denetçi Raporu

Bu örnek denetçi raporunda aşağıdaki durumlar varsayılmıştır:

- Borsada işlem gören bir işletmenin gerçeğe uygun sunum çerçevesine uygun olarak hazırlanmış tam set finansal tablolarının bağımsız denetimi yapılmıştır. Denetim, bir topluluk denetimi değildir (diğer bir ifadeyle, BDS 600¹’ün hükümleri uygulanmamıştır).
- Finansal tablolar, işletme yönetimi tarafından Türkiye Muhasebe Standartlarına (genel amaçlı bir çerçeveye) uygun olarak hazırlanmıştır.
- Denetim sözleşmesinin şartları, yönetimin finansal tablolara ilişkin BDS 210²’da tanımlanan sorumluluğunu yansıtmaktadır.
- Stoklarda yanlışlık bulunmaktadır. Yanlılık önemli olmakla birlikte, finansal tablolar üzerinde yaygın bir etkisinin bulunmadığı düşünülmektedir (diğer bir ifadeyle, sınırlı olumlu görüş verilmesinin uygun olduğu sonucuna varılmıştır).
- Denetimde uyulan etik hükümler; mevzuatta yer alan denetimle ilgili etik hükümler ile *Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar*’dan (*Bağımsızlık Standartları Dâhil*) oluşmaktadır.
- Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak denetçi, BDS 570 uyarınca işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olmadığı sonucuna varmıştır.
- Kilit denetim konuları BDS 701’e uygun olarak bildirilmiştir.
- Mevzuat, diğer bilgiler (örneğin yıllık faaliyet raporu) için ayrı bir raporlama yapılmasını gerektirdiğinden diğer bilgiler bölümü denetçi raporunda yer almamaktadır.
- Finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu olanlar ile gözetiminden sorumlu olanlar farklı kişilerdir.
- Finansal tabloların denetimine ek olarak, denetçinin, mevzuatla zorunlu tutulan diğer raporlama sorumlulukları da bulunmaktadır.

¹ BDS 600, “Özel Hususlar-Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil)”

² BDS 210, “Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması”

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

ABC Şirketi Genel Kuruluna [veya Uygun Olan Muhatap]

A) Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi³

1) Sınırlı Olumlu Görüş

ABC Şirketinin (Şirket) 31 Aralık 20XY tarihli finansal durum tablosu ile aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait; kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosu ile önemli muhasebe politikalarının özeti de dâhil olmak üzere finansal tablo dipnotlarından oluşan finansal tablolarını denetlemiş bulunuyoruz.

Görüşümüze göre, *Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanağı* bölümünde belirtilen konunun etkileri hariç olmak üzere ilişikteki finansal tablolar, Şirketin 31 Aralık 20XY tarihi itibarıyla finansal durumunu ve aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait finansal performansını ve nakit akışlarını, Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS'lere) uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır.

2) Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanağı

Şirketin stokları, finansal durum tablosunda (...) TL olarak gösterilmektedir. Yönetim, stokları maliyet ve net gerçekleştirilebilir değerden düşük olanıyla değerlemek yerine, sadece maliyet bedeliyle değerlemiş olup, bu durum TMS'lere aykırılık teşkil etmektedir. Stoklar, maliyet ve net gerçekleştirilebilir değerden düşük olanıyla değerlendirilmiş olsaydı, şirketin kayıtları, stokların net gerçekleştirilebilir değere düşürülmesi için (...) TL azaltılması gerektiğini göstermektedir. Buna göre, satışların maliyeti (...) TL artırılırken, gelir vergisinin, net kârın ve özkaynakların sırasıyla (...), (...) ve (...) TL azaltılması gerekecekti.

Yaptığımız bağımsız denetim, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartlarının bir parçası olan Bağımsız Denetim Standartlarına (BDS'lere) uygun olarak yürütülmüştür. Bu Standartlar kapsamındaki sorumluluklarımız, raporumuzun *Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları* bölümünde ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır. KGK tarafından yayımlanan *Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar (Bağımsızlık Standartları Dâhil)* (Etik Kurallar) ile finansal tabloların bağımsız denetimiyle ilgili mevzuatta yer alan etik hükümlere uygun olarak Şirketten bağımsız olduğumuzu beyan ederiz. Etik Kurallar ve mevzuat kapsamındaki etiğe ilişkin diğer sorumluluklar da tarafımızca yerine getirilmiştir. Bağımsız denetim sırasında elde ettiğimiz bağımsız denetim kanıtlarının, sınırlı olumlu görüşümüzün oluşturulması için yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

3) Kilit Denetim Konuları

Kilit denetim konuları, mesleki muhakememize göre cari döneme ait finansal tabloların bağımsız denetiminde en çok önem arz eden konulardır. Kilit denetim konuları, bir bütün olarak finansal tabloların bağımsız denetimi çerçevesinde ve finansal tablolara ilişkin görüşümüzün

³ "Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler" ikinci alt başlığının kullanılmasının gerekmediği durumlarda, "Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi" alt başlığının kullanılmasına gerek yoktur.

oluşturulmasında ele alınmış olup, bu konular hakkında ayrı bir görüş bildirmemekteyiz. Tarafımızca; *Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanağı* bölümünde açıklanan konuya ilâve olarak aşağıda açıklanan konular kilit denetim konuları olarak belirlenmiş ve raporumuzda bildirilmiştir.

[Her bir kilit denetim konusunun BDS 701'e uygun olarak açıklanması]

4) Yönetimin ve st Yönetimden Sorumlu Olanların Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları⁴

[BDS 700'e uygun olarak yapılan raporlama – Bkz.: BDS 700'de yer alan rnek 1]

5) Bağımsız Denetçinin Finansal Tablolarda Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları

[BDS 700'e uygun olarak yapılan raporlama – Bkz.: BDS 700'de yer alan rnek 1]

B) Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler

[BDS 700'e uygun olarak yapılan raporlama – Bkz.: BDS 700'de yer alan rnek 1]

Bu bağımsız denetimi yürütüp sonuçlandıran sorumlu denetçi [adı, soyadı]'dır.

[Bağımsız Denetçi Raporu Tarihi]

[Bağımsız Denetçinin İmzası]⁵

[Sorumlu Denetçinin Adı, Soyadı]

[Bağımsız Denetçinin Adresi]

⁴ Finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu olanlar ile finansal raporlama sürecinin gözetiminden sorumlu olanların aynı kişiler olması durumunda, bu bölümün başlığı "Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları" olarak değiştirilmiştir. Ayrıca bölümün sonunda gözetim sorumluluklarına atıfta bulunulmasına gerek yoktur.

⁵ Bağımsız denetçinin mührü ve varsa mevzuatın gerektirdiği diğer hususlara bu bölümde yer verilir.

Örnek 2: Konsolide Finansal Tablolardaki Önemli Bir Yanlışlıktan Dolayı Denetçinin Olumsuz Görüş Verdiği Denetçi Raporu

Bu örnek denetçi raporunda aşağıdaki durumlar varsayılmıştır:

- Borsada işlem gören bir işletmenin gerçeğe uygun sunum çerçevesine uygun olarak hazırlanmış tam set konsolide finansal tablolarının bağımsız denetimi yapılmıştır. Denetim, bağlı ortaklıkları bulunan bir işletmenin topluluk denetimidir (diğer bir ifadeyle, BDS 600'un hükümleri uygulanmıştır).
- Konsolide finansal tablolar, işletme yönetimi tarafından Türkiye Muhasebe Standartlarına (genel amaçlı bir çerçeveye) uygun olarak hazırlanmıştır.
- Denetim sözleşmesinin şartları, yönetimin konsolide finansal tablolara ilişkin BDS 210'da tanımlanan sorumluluğunu yansıtmaktadır.
- Konsolide finansal tablolar, bir bağlı ortaklığın konsolidasyona dâhil edilmemesi sebebiyle önemli yanlışlık içermektedir. Önemli yanlışlığın konsolide finansal tablolar üzerindeki etkisinin yaygın olduğu düşünülmektedir. Bir bağlı ortaklık konsolide finansal tablolara dahil edilmediğinden, yanlışlığın konsolide finansal tablolar üzerindeki etkisi belirlenememiştir (diğer bir ifadeyle, olumsuz görüş verilmesinin uygun olduğu sonucuna varılmıştır).
- Denetimde uyulan etik hükümler; mevzuatta yer alan denetimle ilgili etik hükümler ile *Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar'dan (Bağımsızlık Standartları Dâhil)* oluşmaktadır.
- Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak denetçi, BDS 570 uyarınca işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olmadığı sonucuna varmıştır.
- BDS 701'e uygun olarak kilit denetim konularını bildirme yükümlülüğü bulunmaktadır. Ancak, denetçi Olumsuz Görüşün Dayanağı bölümünde açıklanan konudan başka bir kilit denetim konusunun bulunmadığına karar vermiştir.
- Mevzuat, diğer bilgiler (örneğin yıllık faaliyet raporu) için ayrı bir raporlama yapılmasını gerektirdiğinden diğer bilgiler bölümü denetçi raporunda yer almamaktadır.
- Konsolide finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu olanlar ile gözetiminden sorumlu olanlar farklı kişilerdir.
- Konsolide finansal tabloların denetimine ek olarak, denetçinin, mevzuatla zorunlu tutulan diğer raporlama sorumlulukları da bulunmaktadır.

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

ABC Şirketi Genel Kuruluna [veya Uygun Olan Muhatap]

A) Konsolide Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi⁶

1) Olumsuz Görüş

ABC Şirketi ile bağlı ortaklıklarının (Topluluk) 31 Aralık 20XY tarihli konsolide finansal durum tablosu ile aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait; konsolide kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, konsolide özkaynak değişim tablosu ve konsolide nakit akış tablosu ile önemli muhasebe politikalarının özeti de dâhil olmak üzere konsolide finansal tablo dipnotlarından oluşan konsolide finansal tablolarını denetlemiş bulunuyoruz.

Görüşümüze göre, *Olumsuz Görüşün Dayanağı* bölümünde belirtilen konunun öneminden dolayı ilişikteki konsolide finansal tablolar Topluluğun 31 Aralık 20XY tarihi itibarıyla konsolide finansal durumunu ve aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait konsolide finansal performansını ve konsolide nakit akışlarını Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS'lere) uygun olarak gerçeğe uygun bir biçimde sunmamaktadır.

2) Olumsuz Görüşün Dayanağı

X Dipnotunda açıklandığı üzere, Topluluk, 20XY yılında edindiği bağlı ortaklık niteliğindeki XYZ Şirketinin edinme tarihindeki bazı önemli varlık ve yükümlülüklerinin gerçeğe uygun değerlerini henüz belirlemediği için söz konusu bağlı ortaklığın finansal tablolarını konsolide edememiştir. Bu sebeple, söz konusu yatırım maliyet esasına göre muhasebeleştirilmiştir. TMS'ler uyarınca, Şirket tarafından bağlı ortaklığın konsolide edilmesi ve edinimin geçici tutarlar üzerinden muhasebeleştirilmesi gerekirdi. Bağlı ortaklık konsolide edilmiş olsaydı, ilişikte yer alan konsolide finansal tablolardaki birçok unsur bundan önemli derecede etkilenenecekti. Bağlı ortaklığın konsolide edilmemesinin konsolide finansal tablolar üzerindeki etkisi belirlenememiştir.

Yaptığımız bağımsız denetim, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGG) tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartlarının bir parçası olan Bağımsız Denetim Standartlarına (BDS'lere) uygun olarak yürütülmüştür. Bu Standartlar kapsamındaki sorumluluklarımız, raporumuzun *Bağımsız Denetçinin Konsolide Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları* bölümünde ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır. KGG tarafından yayımlanan *Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar (Bağımsızlık Standartları Dâhil)* (Etik Kurallar) ile konsolide finansal tabloların bağımsız denetimiyle ilgili mevzuatta yer alan etik hükümlere uygun olarak Topluluktan bağımsız olduğumuzu beyan ederiz. Etik Kurallar ve mevzuat kapsamındaki etiğe ilişkin diğer sorumluluklar da tarafımızca yerine getirilmiştir. Bağımsız denetim sırasında elde ettiğimiz bağımsız denetim kanıtlarının, olumsuz

⁶ "Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler" ikinci alt başlığının kullanılmasının gerekmediği durumlarda, "Konsolide Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi" alt başlığının kullanılmasına gerek yoktur

görüşümüzün oluşturulması için yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

3) Kilit Denetim Konuları

Olumsuz Görüşün Dayanağı bölümünde açıklanan konu haricinde tarafımızca raporumuzda bildirilecek başka bir kilit denetim konusunun olmadığına karar verilmiştir.

4) Yönetimin ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Konsolide Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları⁷

[BDS 700'e uygun olarak yapılan raporlama – Bkz.: BDS 700'de yer alan Örnek 2]

5) Bağımsız Denetçinin Konsolide Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları

[BDS 700'e uygun olarak yapılan raporlama – Bkz.: BDS 700'de yer alan Örnek 2]

B) Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler

[BDS 700'e uygun olarak yapılan raporlama – Bkz.: BDS 700'de yer alan Örnek 2]

Bu bağımsız denetimi yürütüp sonuçlandıran sorumlu denetçi [*adı, soyadı*]’dır.

[*Bağımsız Denetçi Raporu Tarihi*]

[*Bağımsız Denetçinin İmzası*]⁸

[*Sorumlu Denetçinin Adı, Soyadı*]

[*Bağımsız Denetçinin Adresi*]

⁷ Finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu olanlar ile finansal raporlama sürecinin gözetiminden sorumlu olanların aynı kişiler olması durumunda, bu bölümün başlığı “Yönetimin Konsolide Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları” olarak değiştirilmelidir. Ayrıca bölümün sonunda gözetim sorumluluklarına atıfta bulunulmasına gerek yoktur.

⁸ Bağımsız denetçinin mührü ve varsa mevzuatın gerektirdiği diğer hususlara bu bölümde yer verilir.

Örnek 3: Yurtdışındaki Bir İştirakle İlgili Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı Elde Edemediği için Denetçinin Sınırlı Olumlu Görüş Verdiği Denetçi Raporu

Bu örnek denetçi raporunda aşağıdaki durumlar varsayılmıştır:

- Borsada işlem gören bir işletmenin gerçeğe uygun sunum çerçevesine uygun olarak hazırlanmış tam set konsolide finansal tablolarının bağımsız denetimi yapılmıştır. Denetim, bağlı ortaklıkları bulunan bir işletmenin topluluk denetimidir (diğer bir ifadeyle, BDS 600'un hükümleri uygulanmıştır).
- Konsolide finansal tablolar, işletme yönetimi tarafından Türkiye Muhasebe Standartlarına (genel amaçlı bir çerçeveye) uygun olarak hazırlanmıştır.
- Denetim sözleşmesinin şartları, yönetimin konsolide finansal tablolara ilişkin BDS 210'da tanımlanan sorumluluğunu yansıtmaktadır.
- Denetçi yurtdışındaki bir iştirakteki yatırımla ilgili yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememiştir. Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesinin konsolide finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkilerinin önemli olduğu ancak yaygın olmadığı düşünülmektedir (diğer bir ifadeyle, sınırlı olumlu görüş verilmesinin uygun olacağı sonucuna varılmıştır).
- Denetimde uyulan etik hükümler, denetimin yapıldığı ülkedeki etik hükümlerdir.*
- Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak denetçi, BDS 570 uyarınca işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olmadığı sonucuna varmıştır.
- Kilit denetim konuları BDS 701'e uygun olarak bildirilmiştir.
- Denetçi; diğer bilgilerin tamamını denetçi raporu tarihinden önce elde etmiştir ve konsolide finansal tablolara ilişkin sınırlı olumlu görüş verilmesine sebep olan konu, aynı zamanda diğer bilgileri de etkilemektedir. Diğer bilgiler bölümü denetçi raporunda yer almaktadır.**
- Konsolide finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu olanlar ile gözetiminden sorumlu olanlar farklı kişilerdir.
- Konsolide finansal tabloların denetimine ek olarak, denetçinin, mevzuatla zorunlu tutulan diğer raporlama sorumlulukları da bulunmaktadır.

* Türkiye uygulamasında; denetimde uyulan etik hükümler, mevzuatta yer alan denetimle ilgili etik hükümler ile Kurum tarafından yayımlanan *Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar*'dan (*Bağımsızlık Standartları Dahil*) oluşmaktadır.

** Bu varsayım Türkiye uygulaması açısından geçerli değildir.

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

ABC Şirketi Genel Kuruluna [veya Uygun Olan Muhatap]

A) Konsolide Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi⁹

1) Sınırlı Olumlu Görüş

ABC Şirketi ile bağlı ortaklıklarının (Topluluk) 31 Aralık 20XY tarihli konsolide finansal durum tablosu ile aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait; konsolide kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, konsolide özkaynak değişim tablosu ve konsolide nakit akış tablosu ile önemli muhasebe politikalarının özeti de dâhil olmak üzere konsolide finansal tablo dipnotlarından oluşan konsolide finansal tablolarını denetlemiş bulunuyoruz.

Görüşümüze göre, *Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanağı* bölümünde belirtilen konunun muhtemel etkileri hariç olmak üzere, ilişikteki konsolide finansal tablolar Topluluğun 31 Aralık 20XY tarihi itibarıyla konsolide finansal durumunu ve aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait konsolide finansal performansını ve konsolide nakit akışlarını Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS'lere) uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır.

2) Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanağı

Topluluğun yıl içinde edinerek özkaynak yöntemi ile muhasebeleştirdiği ve yurt dışı iştirak niteliği taşıyan XYZ Şirketindeki yatırımı, 31 Aralık 20XY tarihli konsolide finansal durum tablosunda (...) TL olarak gösterilmiştir. ABC Şirketinin XYZ Şirketinin net kârındaki payı olan (...) TL ABC Şirketinin aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait gelirine dâhil edilmiştir. XYZ Şirketinin finansal bilgilerine, yönetimine ve denetçilerine olan erişimimize izin verilmemesi sebebiyle, ABC Şirketinin 31 Aralık 20XY tarihi itibarıyla XYZ Şirketindeki yatırımının defter değeri ve ABC Şirketinin, XYZ Şirketinin ilgili hesap dönemine ait net kârındaki payı hakkında tarafımızca yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememiştir. Buna bağlı olarak, bu tutarlarda herhangi bir düzeltmenin gerekip gerekmediği tespit edilememiştir.

Yaptığımız bağımsız denetim, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGGK) tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartlarının bir parçası olan Bağımsız Denetim Standartlarına (BDS'lere) uygun olarak yürütülmüştür. Bu Standartlar kapsamındaki sorumluluklarımız, raporumuzun *Bağımsız Denetçinin Konsolide Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları* bölümünde ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır. Konsolide finansal tabloların bağımsız denetimiyle ilgili olarak [denetimin yapıldığı ülkedeki] etik hükümler uyarınca Topluluktan bağımsız olduğumuzu beyan ederiz. Söz konusu hükümler uyarınca etİğe ilişkin diğer sorumluluklar da tarafımızca yerine getirilmiştir. Bağımsız denetim sırasında elde ettiğimiz bağımsız denetim kanıtlarının, sınırlı olumlu görüşümüzün oluşturulması için yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

⁹ "Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler" ikinci alt başlığının kullanılmasının gerekmediği durumlarda, "Konsolide Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi" alt başlığının kullanılmasına gerek yoktur.

3) **Diğer Bilgiler [veya uygun hallerde “Konsolide Finansal Tablolar ile Bağımsız Denetçi Raporu Dışındaki Bilgiler” gibi bir başlık]**

[BDS 720’de yer alan raporlama hükümlerine uygun olarak raporlama yapınız – Bkz.: BDS 720]

4) **Kilit Denetim Konuları**

Kilit denetim konuları, mesleki muhakememize göre cari döneme ait konsolide finansal tabloların bağımsız denetiminde en çok önem arz eden konulardır. Kilit denetim konuları, bir bütün olarak konsolide finansal tabloların bağımsız denetimi çerçevesinde ve konsolide finansal tablolara ilişkin görüşümüzün oluşturulmasında ele alınmış olup, bu konular hakkında ayrı bir görüş bildirmemekteyiz. Tarafımızca; *Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanağı* bölümünde açıklanan konuya ilâve olarak aşağıda açıklanan konular kilit denetim konuları olarak belirlenmiş ve raporumuzda bildirilmiştir:

[Her bir kilit denetim konusunun BDS 701’e uygun olarak açıklanması]

5) **Yönetimin ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Konsolide Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları¹⁰**

[BDS 700’e uygun olarak yapılan raporlama – Bkz.: BDS 700’de yer alan Örnek 2]

6) **Bağımsız Denetçinin Konsolide Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları**

[BDS 700’e uygun olarak yapılan raporlama – Bkz.: BDS 700’de yer alan Örnek 2]

B) Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler

[BDS 700’e uygun olarak yapılan raporlama – Bkz.: BDS 700’de yer alan Örnek 2]

Bu bağımsız denetimi yürütüp sonuçlandıran sorumlu denetçi [adı, soyadı]’dır.

[Bağımsız Denetçi Raporu Tarihi]

[Bağımsız Denetçinin İmzası]¹¹

[Sorumlu Denetçinin Adı, Soyadı]

[Bağımsız Denetçinin Adresi]

¹⁰ Finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu olanlar ile finansal raporlama sürecinin gözetiminden sorumlu olanların aynı kişiler olması durumunda, bu bölümün başlığı “Yönetimin Konsolide Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları” olarak değiştirilmelidir. Ayrıca bölümün sonunda gözetim sorumluluklarına atıfta bulunulmasına gerek yoktur.

¹¹ Bağımsız denetçinin mührü ve varsa mevzuatın gerektirdiği diğer hususlara bu bölümde yer verilir.

Örnek 4: Konsolide Finansal Tabloların Tek Bir Unsurluna İlişkin Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı Elde Edemediği için Denetçinin Görüş Vermekten Kaçındığı Denetçi Raporu

Bu örnek denetçi raporunda aşağıdaki durumlar varsayılmıştır:

- Borsada işlem görmeyen bir işletmenin gerçeğe uygun sunum çerçevesine uygun olarak hazırlanmış tam set konsolide finansal tablolarının bağımsız denetimi yapılmıştır. Denetim, bağı ortaklıkları bulunan bir işletmenin topluluk denetimidir (diğer bir ifadeyle, BDS 600'un hükümleri uygulanmıştır).
- Konsolide finansal tablolar, işletme yönetimi tarafından Türkiye Muhasebe Standartlarına (genel amaçlı bir çerçeveye) uygun olarak hazırlanmıştır.
- Denetim sözleşmesinin şartları, yönetimin konsolide finansal tablolara ilişkin BDS 210'da tanımlanan sorumluluğunu yansıtmaktadır.
- Denetçi, konsolide finansal tabloların tek bir unsuruna ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememiştir. Diğer bir ifadeyle denetçi, işletmenin net varlıklarının %90'ından fazlasını oluşturan bir iş ortaklığı yatırımının finansal bilgilerine ilişkin denetim kanıtı elde edememiştir. Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesinin konsolide finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkilerinin önemli ve yaygın olduğu düşünülmektedir (diğer bir ifadeyle, görüş vermekten kaçınmanın uygun olduğu sonucuna varılmıştır).
- Denetimde uyulan etik hükümler, denetimin yapıldığı ülkedeki etik hükümlerdir.*
- Konsolide finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu olanlar ile gözetiminden sorumlu olanlar farklı kişilerdir.
- Denetçinin sorumlulukları bölümünde, söz konusu sorumlulukların sınırlı bir biçimde belirtilmesi gerekmektedir.
- Konsolide finansal tabloların denetimine ek olarak, denetçinin, mevzuatla zorunlu tutulan diğer raporlama sorumlulukları da bulunmaktadır.

* Türkiye uygulamasında; denetimde uyulan etik hükümler, mevzuatta yer alan denetimle ilgili etik hükümler ile Kurum tarafından yayımlanan *Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar*'dan (*Bağımsızlık Standartları Dâhil*) oluşmaktadır.

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

ABC Şirketi Genel Kuruluna [veya Uygun Olan Muhatap]

A) Konsolide Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi¹²

1) Görüş Vermekten Kaçınma

ABC Şirketi ile bağlı ortaklıklarının (Topluluk) 31 Aralık 20XY tarihli konsolide finansal durum tablosu ile aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait; konsolide kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, konsolide özkaynak değişim tablosu ve konsolide nakit akış tablosu ile önemli muhasebe politikalarının özeti de dâhil olmak üzere konsolide finansal tablo dipnotlarından oluşan konsolide finansal tablolarını denetlemek üzere görevlendirilmiş bulunuyoruz.

Topluluğun ilişikteki konsolide finansal tablolarına ilişkin herhangi bir görüş vermemekteyiz. *Görüş Vermekten Kaçınmanın Dayanağı* bölümünde belirtilen hususun öneminden dolayı, tarafımızca söz konusu konsolide finansal tablolara ilişkin denetim görüşüne dayanak oluşturacak yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememiştir.

2) Görüş Vermekten Kaçınmanın Dayanağı

Topluluğun yurtdışındaki iş ortaklığı niteliğinde olan XYZ Şirketindeki yatırımı, Topluluğun konsolide finansal durum tablosunda (...) TL olarak gösterilmekte olup, bu tutar 31 Aralık 20XY tarihi itibarıyla Topluluğun net varlıklarının %90'ından fazlasını oluşturmaktadır. XYZ Şirketinin denetçilerinin çalışma kâğıtları da dâhil olmak üzere denetçilerine ve yönetimine erişimimize izin verilmemiştir. Bunun sonucunda, Topluluğun; XYZ Şirketinin varlıklarında müştereken kontrol ettiği payı, XYZ Şirketinin borçlarındaki müştereken sorumlu olduğu payı, XYZ Şirketinin ilgili yıla ilişkin gelir ve giderlerindeki payı ile konsolide özkaynak değişim tablosu ve konsolide nakit akış tablosunu oluşturan unsurlarla ilgili olarak herhangi bir düzeltme yapılmasının gerekip gerekmediği tarafımızca tespit edilememiştir.

3) Yönetimin ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Konsolide Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları¹³

[BDS 700'e uygun olarak yapılan raporlama – Bkz.: BDS 700'de yer alan Örnek 2]

4) Bağımsız Denetçinin Konsolide Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları

Sorumluluğumuz, Topluluğun konsolide finansal tablolarının Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGGK) tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartlarının bir parçası olan Bağımsız Denetim Standartlarına (BDS'lere) uygun olarak bağımsız

¹² "Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler" ikinci alt başlığının kullanılmasının gerekmediği durumlarda, "Konsolide Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi" alt başlığının kullanılmasına gerek yoktur.

¹³ Finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu olanlar ile denetim sürecinin gözetiminden sorumlu olanların aynı kişiler olması durumunda, bu bölümün başlığı "Yönetimin Konsolide Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları" olarak değiştirilmelidir. Ayrıca bölümün sonunda gözetim sorumluluklarına atıfta bulunulmasına gerek yoktur.

denetiminin yürütülmesi ve bağımsız denetçi raporunun düzenlenmesidir. Ancak, *Görüş Vermekten Kaçınmanın Dayanağı* bölümünde belirtilen husustan dolayı tarafımızca, söz konusu konsolide finansal tablolara ilişkin denetim görüşüne dayanak oluşturacak yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememiştir.

Konsolide finansal tabloların bağımsız denetimiyle ilgili olarak [denetimin yapıldığı ülkedeki] etik hükümler uyarınca Topluluktan bağımsız olduğumuzu beyan ederiz. Söz konusu hükümler uyarınca etiğe ilişkin diğer sorumluluklar da tarafımızca yerine getirilmiştir.

B) Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler

[BDS 700'e uygun olarak yapılan raporlama – Bkz.: BDS 700'de yer alan Örnek 2]

Bu bağımsız denetimi yürütüp sonuçlandıran sorumlu denetçi [adı, soyadı]'dır.

[Bağımsız Denetçi Raporu Tarihi]

[Bağımsız Denetçinin İmzası]¹⁴

[Sorumlu Denetçinin Adı, Soyadı]

[Bağımsız Denetçinin Adresi]

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

Örnek 5: Finansal Tabloların Birden Fazla Unsurlarına İlişkin Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı Elde Edemediği için Denetçinin Görüş Vermekten Kaçındığı Denetçi Raporu

Bu örnek denetçi raporunda aşağıdaki durumlar varsayılmıştır:

- Borsada işlem görmeyen bir işletmenin gerçeğe uygun sunum çerçevesine uygun olarak hazırlanmış tam set finansal tablolarının bağımsız denetimi yapılmıştır. Denetim, bir topluluk denetimi değildir (diğer bir ifadeyle, BDS 600'ün hükümleri uygulanmamıştır).
- Finansal tablolar, işletme yönetimi tarafından Türkiye Muhasebe Standartlarına (genel amaçlı bir çerçeveye) uygun olarak hazırlanmıştır.
- Denetim sözleşmesinin şartları, yönetimin finansal tablolara ilişkin BDS 210'da tanımlanan sorumluluğunu yansıtmaktadır.
- Denetçi, finansal tabloların birden fazla unsuruna ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememiştir. Diğer bir ifadeyle denetçi, işletmenin stokları ve ticari alacaklarına ilişkin denetim kanıtı elde edememiştir. Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesinin finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkilerinin önemli ve yaygın olduğu düşünülmektedir.
- Denetimde uyulan etik hükümler, denetimin yapıldığı ülkedeki etik hükümlerdir.*
- Finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu olanlar ile gözetiminden sorumlu olanlar farklı kişilerdir.
- Denetçinin sorumlulukları bölümünde, söz konusu sorumlulukların sınırlı bir biçimde belirtilmesi gerekmektedir.
- Finansal tabloların denetimine ek olarak, denetçinin, mevzuatla zorunlu tutulan diğer raporlama sorumlulukları da bulunmaktadır.

* Türkiye uygulamasında; denetimde uyulan etik hükümler, mevzuatta yer alan denetimle ilgili etik hükümler ile Kurum tarafından yayımlanan *Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar*'dan (*Bağımsızlık Standartları Dâhil*) oluşmaktadır.

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

ABC Şirketi Genel Kuruluna [veya Uygun Olan Muhatap]

A) Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi¹⁵

1) Görüş Vermekten Kaçınma

ABC Şirketinin (Şirket) 31 Aralık 20X1 tarihli finansal durum tablosu ile aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait; kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosu ile önemli muhasebe politikalarının özeti de dâhil olmak üzere finansal tablo dipnotlarından oluşan finansal tablolarını denetlemek üzere görevlendirilmiş bulunuyoruz.

Şirketin ilişikteki finansal tablolarına ilişkin herhangi bir görüş vermemekteyiz. *Görüş Vermekten Kaçınmanın Dayanağı* bölümünde belirtilen hususun öneminden dolayı, tarafımızca söz konusu finansal tablolara ilişkin denetim görüşüne dayanak oluşturacak yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememiştir.

2) Görüş Vermekten Kaçınmanın Dayanağı

31 Aralık 20X1 tarihinden sonra Şirketin denetçileri olarak seçtiğimiz için dönem başındaki ve sonundaki fiziki stok sayımını gözlemleyememiş bulunuyoruz. 31 Aralık 20X0 ve 20X1 tarihleri itibarıyla elde tutulan ve finansal durum tablosunda sırasıyla (...) ve (...) TL olarak gösterilen stokların miktarlarına ilişkin olarak alternatif prosedürlerle tatmin edici bir kanaate ulaşamamıştır. Ayrıca, Eylül 20X1 tarihinde uygulamaya konulan yeni bilgisayarlı alacak hesapları sistemi, alacak hesaplarında çok sayıda hataya sebep olmuştur. Denetçi raporu tarihi itibarıyla, yönetim hâlâ sistem eksikliklerinin giderilmesi ve hataların düzeltilmesine devam etmekteydi. 31 Aralık 20X1 tarihi itibarıyla toplam (...) TL olarak finansal durum tablosuna dâhil edilmiş olan alacak hesapları tarafımızca alternatif prosedürlerle teyit edilememiş veya doğrulanamamıştır. Bu hususların bir sonucu olarak, kaydedilmiş ve kaydedilmemiş stoklar ve alacak hesapları ile kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunu, özkaynak değişim tablosunu ve nakit akış tablosunu oluşturan unsurlar için herhangi bir düzeltme yapılmasının gerekli olup olmadığı tespit edilememiştir.

3) Yönetimin ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları¹⁶

[BDS 700'e uygun olarak yapılan raporlama – Bkz.: BDS 700'de yer alan Örnek I]

¹⁵ "Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler" ikinci alt başlığının kullanılmasının gerekmediği durumlarda, "Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi" alt başlığının kullanılmasına gerek yoktur.

¹⁶ Finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu olanlar ile finansal raporlama sürecinin gözetiminden sorumlu olanların aynı kişiler olması durumunda, bu bölümün başlığı "Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları" olarak değiştirilmelidir. Ayrıca bölümün sonunda gözetim sorumluluklarına atıfta bulunulmasına gerek yoktur.

4) Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları

Sorumluluğumuz, Şirketin finansal tablolarının Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGGK) tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartları'nın bir parçası olan Bağımsız Denetim Standartları'na (BDS'lere) uygun olarak bağımsız denetiminin yürütülmesi ve bağımsız denetçi raporunun düzenlenmesidir. Ancak, *Görüş Vermekten Kaçınmanın Dayanağı* bölümünde belirtilen hususlardan dolayı tarafımızca, söz konusu finansal tablolara ilişkin denetim görüşüne dayanak oluşturacak yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememiştir.

Finansal tabloların bağımsız denetimiyle ilgili olarak [*denetimin yapıldığı ülkedeki*] etik hükümler uyarınca Şirketten bağımsız olduğumuzu beyan ederiz. Söz konusu hükümler uyarınca etiğe ilişkin diğer sorumluluklar da tarafımızca yerine getirilmiştir.

Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler

[*BDS 700'e uygun olarak yapılan raporlama – Bkz.: BDS 700'de yer alan Örnek 1*]

Bu bağımsız denetimi yürütüp sonuçlandıran sorumlu denetçi [*adı, soyadı*]’dır.

[*Bağımsız Denetçi Raporu Tarihi*]

[*Bağımsız Denetçinin İmzası*]¹⁷

[*Sorumlu Denetçinin Adı, Soyadı*]

[*Bağımsız Denetçinin Adresi*]

¹⁷ Bağımsız denetçinin mührü ve varsa mevzuatın gerektirdiği diğer hususlara bu bölümde yer verilir.

Örnek 6: Yönetim Kurulunun Yıllık Faaliyet Raporunda Yer Alan Belirli Bir Finansal Bilgi Finansal Tablolarla Tutarlı Olmadığı için Denetçinin Faaliyet Raporuna İlişkin Sınırlı Olumlu Görüş Verdiği Denetçi Raporu

Bu örnek denetçi raporunda; yıllık faaliyet raporunda yer alan finansal bilgilerin finansal tablolarla tutarlı olmadığı varsayılmıştır.

YÖNETİM KURULUNUN YILLIK FAALİYET RAPORUNA İLİŞKİN BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

ABC Şirketi Genel Kuruluna [veya Olan Muhatap]

1) Sınırlı Olumlu Görüş

ABC Şirketinin [1/1/20XY-31/12/20XY] hesap dönemine ilişkin yıllık faaliyet raporunu denetlemiş bulunuyoruz.

Görüşümüze göre, Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanağı bölümünde belirtilen husus dışında, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgiler ile Yönetim Kurulunun Şirketin durumu hakkında yaptığı irdelemeler, tüm önemli yönleriyle, denetlenen tam set finansal tablolarla ve bağımsız denetim sırasında elde ettiğimiz bilgilerle tutarlıdır ve gerçeği yansıtmaktadır.

2) Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanağı

Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporunun (...) bölümünün (...) paragrafında yer alan finansal bilgilerle finansal tablolar arasında tutarsızlık bulunmaktadır. Söz konusu paragrafta ayrıntıya girmeden şu ifade yer almaktadır: “Şirketin bu dönemki ticari faaliyetleri, bir önceki dönemin kârına kıyasla kârda %10'luk bir artış sağlamıştır”. Oysa kâr/zarar hesabına bakıldığında; Şirketin dönem kârının, ticari faaliyetlerden değil durdurulan bir faaliyete ilişkin varlıkların elden çıkarılmasından kaynaklanan (...) TL'lik bir kârı kapsadığı görülmektedir. Varlıkların elden çıkarılmasından kaynaklanan söz konusu kâr olmaksızın Şirket, (...) TL'lik bir dönem kârı raporlamış olacaktır ki bu tutar -kıyas esasına göre- bir önceki dönem kârında %25'lik bir azalmaya tekabül etmektedir.

Yaptığımız bağımsız denetim, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGGK) tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartlarının bir parçası olan Bağımsız Denetim Standartlarına (BDS'lere) uygun olarak yürütülmüştür. Bu Standartlar kapsamındaki sorumluluklarımız, raporumuzun *Bağımsız Denetçinin Yıllık Faaliyet Raporunun Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları* bölümünde ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır. KGGK tarafından yayımlanan *Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar (Bağımsızlık Standartları Dâhil)* (Etik Kurallar) ve bağımsız denetimle ilgili mevzuatta yer alan etik hükümlere uygun olarak Şirketten bağımsız olduğumuzu beyan ederiz. Etik Kurallar ve mevzuat kapsamındaki etiğe ilişkin diğer sorumluluklar da tarafımızca yerine getirilmiştir. Bağımsız denetim sırasında elde ettiğimiz bağımsız denetim kanıtlarının, görüşümüzün oluşturulması için yeterli ve uygun bir

dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

3) Tam Set Finansal Tablolara İlişkin Denetçi Görüşümüz

Şirketin [1/1/20XY-31/12/20XY] hesap dönemine ilişkin tam set finansal tabloları hakkında [...] tarihli denetçi raporumuzda olumlu görüş bildirmiş bulunuyoruz.

4) Yönetim Kurulunun Yıllık Faaliyet Raporuna İlişkin Sorumluluğu¹⁸

Şirket yönetimi, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun (TTK) 514 ve 516 ncı maddelerine göre yıllık faaliyet raporuyla ilgili olarak aşağıdakilerden sorumludur:

- a) Yıllık faaliyet raporunu bilanço gününü izleyen ilk üç ay içinde hazırlar ve genel kurula sunar.
- b) Yıllık faaliyet raporunu; şirketin o yıla ait faaliyetlerinin akışı ile her yönüyle finansal durumunu doğru, eksiksiz, dolambaçsız, gerçeğe uygun ve dürüst bir şekilde yansıtacak şekilde hazırlar. Bu raporda finansal durum, finansal tablolara göre değerlendirilir. Raporda ayrıca, şirketin gelişmesine ve karşılaşması muhtemel risklere de açıkça işaret olunur. Bu konulara ilişkin yönetim kurulunun değerlendirmesi de raporda yer alır.
- c) Faaliyet raporu ayrıca aşağıdaki hususları da içerir:
 - Faaliyet yılının sona ermesinden sonra şirkette meydana gelen ve özel önem taşıyan olaylar,
 - Şirketin araştırma ve geliştirme çalışmaları,
 - Yönetim kurulu üyeleri ile üst düzey yöneticilere ödenen ücret, prim, ikramiye gibi mali menfaatler, ödenekler, yolculuk, konaklama ve temsil giderleri, ayni ve nakdi imkânlar, sigortalar ve benzeri teminatlar.

Yönetim kurulu, faaliyet raporunu hazırlarken Gümrük ve Ticaret Bakanlığının ve ilgili kurumların yaptığı ikincil mevzuat düzenlemelerini de dikkate alır.

5) Bağımsız Denetçinin Yıllık Faaliyet Raporunun Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumluluğu

Amacımız, TTK hükümleri çerçevesinde yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgiler ile Yönetim Kurulunun yaptığı irdelemelerin, Şirketin denetlenen finansal tablolarıyla ve bağımsız denetim sırasında elde ettiğimiz bilgilerle tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtmıyorsa hakkında görüş vermek ve bu görüşümüzü içeren ayrı bir rapor düzenlemektir.

Yaptığımız bağımsız denetim, BDS'lere uygun olarak yürütülmüştür. Bu standartlar, etik hükümlere uygunluk sağlanması ile bağımsız denetimin, faaliyet raporunda yer alan finansal bilgiler ve Yönetim Kurulunun yaptığı irdelemelerin finansal tablolara ve denetim sırasında elde edilen bilgilerle tutarlı olup olmadığına ve gerçeği yansıtmıyorsa dair makul

¹⁸ Şirket nevi'ne göre uygun başlık kullanılacaktır.

güvence elde etmek üzere planlanarak yürütülmesini gerektirir.

Bu bağımsız denetimi yürütüp sonuçlandıran sorumlu denetçi [*adı, soyadı*]'dır.

[*Bağımsız Denetçi Raporu Tarihi*]

[*Sorumlu Denetçinin Adı, Soyadı*]

[*Bağımsız Denetçinin İmzası*]¹⁹

[*Bağımsız Denetçinin Adresi*]

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

KURUL KARARI

Karar No: 75935942-050.01.04– [01 / 207]

Karar Tarihi: 28.12.2020

Kararın Konusu: Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 706 Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat ekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları'nın Yayınlanması

660 sayılı KHK'nın 9'uncu maddesi uyarınca; uluslararası standartlara uyum sağlamak üzere, Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu (IAASB) tarafından "*International Standard on Auditing (ISA) 706 Emphasis of Matter Paragraphs and Other Matter Paragraphs in the Independent Auditor's Report*" başlığıyla yayınlanan Standardın mevzuata kazandırılması amacıyla Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 706 Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat ekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları'nın yayınlanmasına karar verilmiştir.

TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI

BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 706

***BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORUNDA YER ALAN
DİKKAT ÇEKİLEN HUSUSLAR VE DİĞER HUSUSLAR PARAGRAFLARI***

GÜNCELLEMELER VE YÜRÜRLÜK TARİHLERİ

- BDS 706 *Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları* Standardının ilk sürümü, 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 14/3/2014 tarihli ve 28941 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- BDS 706 *Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları* Standardının ikinci sürümü, 1/1/2017 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 24/03/2017 tarihli ve 30017(M) sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 706
BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORUNDA YER ALAN
DİKKAT ÇEKİLEN HUSUSLAR VE DİĞER HUSUSLAR PARAGRAFLARI

İÇİNDEKİLER

Paragraf

Giriş

Kapsam.....1- 4

Yürürlük Tarihi.....5

Amaç.....6

Tanımlar.....7

Ana Hükümler

Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar Paragrafları.....8- 9

Denetçi Raporunda Yer Alan Diğer Hususlar Paragrafları.....10-11

Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim.....12

Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar Paragrafları
ile Kilit Denetim Konuları Arasındaki İlişki.....A1-A3

Dikkat Çekilen Hususlar Paragrafına Yer Verilmesinin Gerekli Olabileceği
Durumlar.....A4-A6

Denetçi Raporuna Dikkat Çekilen Hususlar Paragrafının
Eklenmesi.....A7- A8

Denetçi Raporunda Yer Alan Diğer Hususlar Paragrafları.....A9-A15

Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragraflarının
Denetçi Raporundaki Yeri.....A16-A17

Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim.....A18

Ek 1: Dikkat Çekilen Hususlar Paragraflarına İlişkin Hükümler İçeren BDS'lerin Listesi

Ek 2: Diğer Hususlar Paragraflarına İlişkin Hükümler İçeren BDS'lerin Listesi

Ek 3: Kilit Denetim Konuları Bölümü, Dikkat Çekilen Hususlar Paragrafı ve Diğer Hususlar
Paragrafını İçeren Denetçi Raporu Örneği

Ek 4: Geçerli Finansal Raporlama Çerçevesinden Sapma Sebebiyle Sınırlı Olumlu Görüş ve
Dikkat Çekilen Hususlar Paragrafı İçeren Denetçi Raporu Örneği

Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 706 “Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları”, 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;
 - (a) Kullanıcıların finansal tabloları anlaması açısından temel teşkil edecek derecede öneme sahip olan, finansal tablolarda sunulan veya açıklanan husus veya hususlara kullanıcıların dikkatinin çekilmesini veya
 - (b) Denetimin, denetçinin sorumluluklarının veya denetçi raporunun anlaşılmasıyla ilgili olan ve finansal tablolarda sunulan veya açıklananlar dışındaki husus veya hususlara kullanıcıların dikkatinin çekilmesini,gerekli görmesi hâlinde, raporunda yer vereceği ilâve bildirimleri düzenler.
2. BDS 701¹ denetçinin, kilit denetim konularını belirlemesi ve denetçi raporunda bu konuları bildirmesine ilişkin hükümler içerir ve bu konuda rehberlik sağlar. Denetçinin, raporunda Kilit Denetim Konuları bölümüne yer vermesi durumunda, kilit denetim konuları ile BDS 706'ya uygun olarak yapılan tüm ilâve bildirimler arasındaki ilişki bu BDS'de ele alınır (Bkz.: A1-A3 paragrafları).
3. BDS 570² ve BDS 720³ sırasıyla işletmenin sürekliliğinin ve diğer bilgilerin denetçi raporunda bildirilmesine ilişkin hükümler içerir ve bu konularda rehberlik sağlar.
4. Ek 1 ve Ek 2'de, denetçinin, denetçi raporuna Dikkat Çekilen Hususlar veya Diğer Hususlar paragraflarını dâhil etmesini gerektirecek özel hükümler içeren BDS'ler yer almaktadır. Bu tür durumlarda, söz konusu paragrafların şekline ilişkin olarak bu BDS'de yer alan hükümler uygulanır (Bkz.: A4 paragrafı).

Yürürlük Tarihi

5. Bu BDS, 01/01/2021 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

Amaç

6. Finansal tablolara ilişkin bir görüş oluşturmuş olan denetçinin amacı, muhakemesine göre gerekli ise, denetçi raporuna açık ve net ilâve bildirimler dâhil etmek suretiyle kullanıcıların dikkatini aşağıdaki hususlara çekmektir:
 - (a) Finansal tablolarda uygun bir şekilde sunulmuş veya açıklanmış olmasına rağmen, kullanıcıların finansal tabloları anlamaları açısından temel teşkil edecek derecede öneme sahip olan bir hususa veya

¹ BDS 701, "Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi"

² BDS 570, "İşletmenin Sürekliliği"

³ BDS 720, "Bağımsız Denetçinin Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları"

- (b) Uygun hâllerde kullanıcıların; denetimi, denetçinin sorumluluklarını veya denetçi raporunu anlamaları açısından ilgili olan herhangi bir diğer hususa.

Tanımlar

7. Aşağıdaki terimler BDS'lerde, karşılarında belirtilen anlamlarıyla kullanılmıştır:
- (a) Diğer Hususlar paragrafı: Denetçi raporuna eklenen, denetçinin muhakemesine göre, kullanıcıların; denetimi, denetçinin sorumluluklarını veya denetçi raporunu anlamalarıyla ilgili olan, finansal tablolarda sunulan veya açıklananlar dışında bir hususa atıfta bulunan paragraftır.
- (b) Dikkat Çekilen Hususlar paragrafı: Denetçi raporuna eklenen, denetçinin muhakemesine göre, kullanıcıların finansal tabloları anlamaları açısından temel teşkil edecek derecede öneme sahip olan, finansal tablolarda uygun bir şekilde sunulan veya açıklanan bir hususa atıfta bulunan paragraftır.

Ana Hükümler

Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar Paragrafları

8. Denetçi, muhakemesine göre, kullanıcıların finansal tabloları anlamaları açısından temel teşkil edecek derecede öneme sahip olan, finansal tablolarda sunulan veya açıklanan bir hususa kullanıcıların dikkatinin çekilmesinin gerekli olduğunu düşündürse;
- (a) Bu hususun BDS 705⁴ uyarınca olumlu görüş dışında bir görüş verilmesini gerektirmemesi ve
- (b) BDS 701'in uygulandığı durumlarda, bu hususun denetçi raporunda bildirilecek bir kilit denetim konusu olarak belirlenmemiş olması (Bkz.: A1-A3 paragrafları),
- şartıyla denetçi raporuna Dikkat Çekilen Hususlar paragrafı ekler (Bkz.: A5-A6 paragrafları).
9. Denetçi, raporuna Dikkat Çekilen Hususlar paragrafı eklediğinde:
- (a) Bu paragrafa "Dikkat Çekilen Hususlar" ifadesini içeren uygun bir başlık altında ayrı bir bölüm oluşturarak denetçi raporunda yer verir.
- (b) Bu paragrafta, dikkat çekilen hususa ve bu hususu tam olarak açıklayan ilgili açıklamaların finansal tablolardaki yerine açıkça atıfta bulunur. Bu paragraf, yalnızca finansal tablolarda sunulan veya açıklanan bilgilere atıfta bulunur.
- (c) Dikkat çekilen hususun denetçi görüşünü değiştirmediğini belirtir (Bkz.: A7-A8, A16-17 paragrafları).

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

Denetçi Raporunda Yer Alan Diğer Hususlar Paragrafları

10. Denetçinin, muhakemesine göre, kullanıcıların; denetimi, denetçinin sorumluluklarını veya denetçi raporunu anlamalarıyla ilgili olan ve finansal tablolarda sunulan veya açıklananlar dışındaki bir hususun denetçi raporunda bildirilmesinin gerekli olduğunu düşünmesi durumunda,
 - (a) Mevzuatla yasaklanmamış olması ve
 - (b) BDS 701'in uygulandığı durumlarda, bu hususun denetçi raporunda bildirilecek bir kilit denetim konusu olarak belirlenmemiş olması (Bkz.: A9-A14 paragrafları),şartıyla denetçi, raporuna Diğer Hususlar paragrafı ekler.
11. Denetçi, raporuna Diğer Hususlar paragrafı eklediğinde, "Diğer Hususlar" ya da uygun başka bir başlık altında ayrı bir bölüm oluşturmak suretiyle, denetçi raporunda söz konusu paragrafta yer verir (Bkz.: A15-A17 paragrafları).

Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim

12. Denetçi, denetçi raporuna Dikkat Çekilen Hususlar paragrafı veya Diğer Hususlar paragrafı eklemeyi düşünüyorsa, bu düşüncesini ve söz konusu paragraf için önerilen metni üst yönetimden sorumlu olanlara bildirir (Bkz.: A18 paragrafı).

Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar Paragrafları ile Kilit Denetim Konuları Arasındaki İlişki (Bkz.: 2 nci paragraf ve 8(b) paragrafı)

- A1. BDS 701’de kilit denetim konuları, denetçinin mesleki muhakemesine göre, cari döneme ait finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konular olarak tanımlanır. Kilit denetim konuları, cari döneme ait finansal tabloların denetiminde elde edilen önemli denetim bulguları da dâhil olmak üzere üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından seçilir.⁵ Kilit denetim konularının bildirilmesi, denetçinin mesleki muhakemesine göre, cari döneme ait finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konuların anlaşılmasında finansal tabloların hedef kullanıcılarına ilâve bilgiler sağlar. Kilit denetim konularının bildirilmesi ayrıca, hedef kullanıcıların işletmeyi ve denetlenen finansal tablolardaki önemli yönetim muhakemesi içeren alanları anlamalarına da yardımcı olabilir. Dikkat Çekilen Hususlar paragraflarının dâhil edilmesi, münferit kilit denetim konularına ilişkin yapılan açıklamanın yerine geçmez.
- A2. BDS 701 uyarınca kilit denetim konuları olarak belirlenen hususlar, denetçinin muhakemesine göre kullanıcıların finansal tabloları anlaması açısından temel teşkil edebilir. Bu tür durumlarda, bir konuyu BDS 701 uyarınca kilit denetim konusu olarak bildirirken denetçi konunun nispi önemini vurgulamak veya nispi önemine daha fazla dikkat çekmek isteyebilir. Denetçi bunu, ilgili hususu Kilit Denetim Konuları bölümünde öne çıkararak sunmak (örneğin birinci konu olarak yer vererek) suretiyle yapabilir. Bununla birlikte denetçi, kilit denetim konusuna ilişkin yaptığı açıklamada ilâve bilgilere yer vererek kullanıcıların finansal tabloları anlaması açısından konunun nispi önemini vurgulayabilir.
- A3. BDS 701 uyarınca denetçi, azami düzeyde dikkatini gerektirmemesi sebebiyle bir hususu kilit denetim konusu olarak belirlememiş olabilir. Ancak söz konusu husus (örneğin bilanço tarihinden sonraki bir olay), denetçinin muhakemesine göre, kullanıcıların finansal tabloları anlaması açısından temel teşkil edebilir. Denetçinin, bu tür bir hususa kullanıcıların dikkatinin çekilmesini gerektiğini değerlendirmesi durumunda, söz konusu husus bu BDS’ye uygun olarak Dikkat Çekilen Hususlar paragrafıyla denetçi raporuna dâhil edilir.

Dikkat Çekilen Hususlar Paragrafına Yer Verilmesinin Gerekli Olabileceği Durumlar (Bkz.:

4, 8 inci paragraflar)

- A4. Ek 1’de, denetçinin belirli durumlarda raporuna Dikkat Çekilen Hususlar paragraflarını dâhil etmesini gerektirecek özel hükümler içeren BDS’ler yer almaktadır. Aşağıdakiler, Dikkat Çekilen Hususlar paragraflarının ekleneceği durumlar arasındadır:

⁵ BDS 260, “Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim” 16 nci paragraf

- Mevzuatla belirlenen finansal raporlama çerçevesinin kabul edilebilir olmaması.
- Finansal tabloların özel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak hazırlanmış olduğu hususunda kullanıcıların uyarılması.
- Denetçinin, denetçi raporu tarihinden sonra haberdar olduğu durumlar ve denetçinin yeni ya da değiştirilmiş bir denetçi raporu sunması (diğer bir ifadeyle, bilanço tarihinden sonraki olaylar).⁶

A5. Denetçinin Dikkat Çekilen Hususlar paragrafının eklenmesinin gerekli olduğunu düşünebileceği durumlara örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:

- İstisnai bir davanın veya düzenleyici bir kurumun yaptığı incelemenin/verdiği kararın gelecekte ortaya çıkacak sonucuna ilişkin bir belirsizliğin bulunması.
- Finansal tabloların tarihi ile denetçi raporu tarihi arasında gerçekleşen bilanço tarihinden sonraki önemli bir olay.⁷
- Finansal tablolar üzerinde önemli etkisi bulunan yeni bir muhasebe standardının (izin verilmesi hâlinde) erken uygulanması.
- İşletmenin finansal durumunu önemli ölçüde etkilemiş veya etkilemeye devam eden ciddi bir afet durumu.

A6. Ancak, Dikkat Çekilen Hususlar paragraflarının yaygın şekilde kullanılması, denetçinin bu hususlara ilişkin yaptığı bildirimlerin etkinliğini azaltabilir.

Denetçi Raporuna Dikkat Çekilen Hususlar Paragrafının Eklenmesi (Bkz.: 9 uncu paragraf)

A7. Denetçi raporuna Dikkat Çekilen Hususlar paragrafının eklenmesi, denetçinin görüşünü etkilemez. Dikkat Çekilen Hususlar paragrafı aşağıdakilerin yerini almaz:

- (a) BDS 705 uyarınca denetimin kendine özgü şartlarının gerektirmesi sebebiyle denetçinin olumlu görüş dışında bir görüş vermesinin,
- (b) Finansal tablolarda geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca yönetim tarafından yapılması gereken açıklamaların veya gerçeğe uygun sunumun sağlanması için yapılması gereken diğer açıklamaların,
- (c) İşletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olması durumunda, BDS 570⁸'e uygun olarak yapılan raporlamanın.

A8. Dikkat Çekilen Hususlar paragraflarının raporda bulunacağı yere ilişkin özel durumlar hakkında A16-A17 paragrafları rehberlik sağlar.

⁶ BDS 560, "Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar" 12(b) paragrafı ve 16 ncı paragraf

⁷ BDS 560, 6 ncı paragraf

⁸ BDS 570, 22-23 üncü paragraflar

Denetçi Raporunda Yer Alan Diğer Hususlar Paragrafları (Bkz.:10-11 inci paragraflar)

Diğer Hususlar Paragrafının Gerekli Olabileceği Durumlar

Kullanıcıların Denetimi Anlamalarıyla İlgili Durumlar

- A9. BDS 260, denetçinin, üst yönetimden sorumlu olanlara, belirlediği ciddi riskler dâhil denetimin planlanan kapsam ve zamanlamasını bildirmesini zorunlu kılar.⁹ Ciddi risklerle ilgili konuların kilit denetim konuları olarak belirlenebilmesine rağmen, BDS 701’de kilit denetim konularının nasıl tanımlandığı göz önünde bulundurulduğunda, denetimin planlanması ve kapsamına ilişkin diğer hususların (örneğin, denetimin planlanan kapsamı ya da denetim çerçevesinde önemliliğin uygulanması) kilit denetim konusu olarak belirlenme ihtimali düşüktür. Bununla birlikte, mevzuatta denetçi raporunda, denetimin planlanmasına ve kapsamına ilişkin konular hakkında bildirimler yapılması zorunlu kılınabilir veya denetçi bu tür konuların Diğer Hususlar paragrafında bildirilmesinin gerekli olduğuna karar verebilir.
- A10. Yönetim tarafından denetimin kapsamına getirilen bir sınırlama sebebiyle yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesinin muhtemel etkisinin yaygın olmasına rağmen¹⁰ denetimden çekilme imkânının olmadığı ender durumlarda denetçi, denetimden çekilmemesinin neden mümkün olmadığını açıklamak üzere, denetçi raporuna Diğer Hususlar paragrafı eklemeyi gerekli görebilir.

Kullanıcıların Denetçi Raporunu veya Denetçinin Sorumluluklarını Anlamasıyla İlgili Durumlar

- A11. Mevzuat veya genel kabul görmüş uygulama denetçinin; finansal tabloların denetimiyle veya denetçi raporuyla ilgili sorumluluklarına ilişkin ilâve açıklama sağlayan hususları belirtmesini zorunlu tutuyor veya buna izin veriyor olabilir. Denetçinin muhakemesine göre kullanıcıların; denetimi, denetçinin sorumluluklarını veya denetçi raporunu anlamaları açısından ilgili olan çok sayıda konu bulunabilir. Bu konulara Diğer Hususlar bölümünde yer vermesi durumunda denetçinin her bir konuya ilişkin ayrı bir alt başlık kullanması faydalı olabilir.
- A12. Diğer Hususlar paragrafında; denetçinin BDS’ler kapsamındaki sorumluluğuna ek olarak diğer raporlama sorumluluklarının bulunduğu durumlar (Bkz.: BDS 700¹¹’de yer alan “Diğer Raporlama Sorumlulukları” bölümü) veya denetçiden, belirli ilâve prosedürleri uygulamasının ve bunlara ilişkin raporlama yapmasının ya da belirli hususlara ilişkin görüş vermesinin talep edildiği durumlar ele alınmaz.

Birden fazla finansal tablo setine ilişkin raporlama yapılması

- A13. Bir işletme, genel amaçlı bir çerçeveye (örneğin, ... genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine) uygun olarak bir finansal tablo seti hazırlarken diğer taraftan başka bir genel

⁹ BDS 260, 15 inci paragraf

¹⁰ Bu duruma ilişkin açıklamalarla ilgili olarak BDS 705, 13(b)(ii) paragrafına bakınız.

¹¹ BDS 700, “Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama” 43-44 üncü paragraflar

amaçlı çerçeveye (örneğin, Türkiye Muhasebe Standartlarına) uygun olarak başka bir finansal tablo seti hazırlayabilir ve işletme bu finansal tablo setlerinin her ikisine ilişkin raporlama yapma üzere denetçiyi görevlendirebilir. Bu çerçevelerin ilgili durumlarda kabul edilebilir olduğuna karar vermişse denetçi; aynı işletme tarafından başka bir genel amaçlı çerçeveye uygun olarak ikinci bir finansal tablo setinin daha hazırlanmış olduğuna ve bu finansal tablolara ilişkin denetçinin rapor düzenlemiş olduğuna atıf yapan bir Diğer Hususlar paragrafını raporuna ekleyebilir.

Denetçi Raporunun Dağıtımına ve Kullanımına İlişkin Kısıtlamalar

A14. Hedef kullanıcıların, genel amaçlı finansal tabloların kendi finansal bilgi ihtiyaçlarını karşıladığına karar vermiş olması durumunda, belirli (özel) bir amaç için hazırlanan finansal tablolar, genel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak hazırlanabilir. Denetçi raporu belirli kullanıcılar için hazırlandığından denetçi, raporun yalnızca hedef kullanıcılar için olduğunu ve diğer kişilere (tarafalara) dağıtımının yapılmaması veya bunlar tarafından kullanılmaması gerektiğini belirten bir Diğer Hususlar paragrafı eklemeyi, içinde bulunulan şartlar altında, gerekli görebilir.

Denetçi Raporuna Diğer Hususlar Paragrafının Eklenmesi

A15. Diğer Hususlar paragrafının içeriği, ilgili hususun finansal tablolarda sunulmasının ve açıklanmasının zorunlu kılınmadığını açık bir biçimde yansıtır. Diğer Hususlar paragrafı, mevzuatın veya mesleki standartların (örneğin bilginin gizliliğine (sır saklamaya) ilişkin etik standartların) denetçi tarafından açıklanmasını yasakladığı bilgileri içermez. Diğer Hususlar paragrafı, yönetim tarafından sunulması gereken bilgileri içermez.

Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragraflarının Denetçi Raporundaki Yeri (Bkz.:9, 11 inci paragraflar)

A16. Dikkat Çekilen Hususlar veya Diğer Hususlar paragraflarının denetçi raporunda bulunacağı yer, aktarılacak olan bilgilerin niteliğine ve BDS 700'e uygun olarak raporlanması gereken diğer unsurlara kıyasla bu bilgilerin kullanıcılar açısından nispi önemi hakkında denetçide oluşan yargıya bağlıdır. Örneğin:

Dikkat Çekilen Hususlar Paragrafları

- Dikkat Çekilen Hususlar paragrafının geçerli finansal raporlama çerçevesiyle ilgili olması hâlinde¹² -mevzuatta zorunlu kılınan finansal raporlama çerçevesinin kabul edilebilir olmadığına karar verdiği durumlar dâhil- denetçi, verdiği görüşün oluşmasını sağlayan bağlamı uygun bir şekilde iletmek amacıyla bu paragrafta Görüşün Dayanağı bölümünün hemen ardından yer vermeyi gerekli görebilir.
- Denetçi raporunda Kilit Denetim Konuları bölümüne yer verilmesi durumunda; Dikkat Çekilen Hususlar paragrafının, Kilit Denetim Konuları bölümünün öncesinde

¹² Örneğin; BDS 210 "Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması" 19 uncu paragraf ve BDS 800 tarafından "Özel Hususlar-Özel Amaçlı Çerçevelere göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi" 14 üncü paragrafta zorunlu kılınmıştır.

mi yoksa sonrasında mı yer alacağına ilişkin karar, denetçinin bu paragrafta yer alan bilgilerin nispi önemi hakkındaki yargısına dayanır. Ayrıca denetçi, Dikkat Çekilen Hususlar paragrafını Kilit Denetim Konuları bölümünde açıklanan münferit konulardan ayırmak için sadece “Dikkat Çekilen Hususlar” başlığı kullanmak yerine, paragrafın içeriği hakkında bilgi veren “Dikkat Çekilen Hususlar-Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar” gibi bir başlık da kullanabilir.

Diğer Hususlar Paragrafları

- Denetçi raporunda Kilit Denetim Konuları bölümüne yer verildiği ve ayrıca Diğer Hususlar paragrafının gerekli olduğu durumlarda denetçi, Diğer Hususlar paragrafını Kilit Denetim Konuları bölümünde açıklanan münferit konulardan ayırmak için “Diğer Hususlar” başlığı yerine, paragrafın içeriği hakkında bilgi veren “Diğer Hususlar-Denetimin Kapsamı” gibi bir başlık da kullanabilir.
- Kullanıcıların dikkatini denetçi raporunda ele alınan Diğer Raporlama Sorumluluklarıyla ilgili bir hususa çekmek amacıyla Diğer Hususlar paragrafının eklenmesi durumunda ise, bu paragraf “Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler” bölümüne dâhil edilebilir.
- Diğer Hususlar paragrafı, denetçinin tüm sorumluluklarıyla veya kullanıcıların denetçi raporunu anlamasıyla ilgili olduğunda, Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi ve Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler bölümlerinin ardından ayrı bir bölüm olarak eklenebilir.

A17. Ek 3'teki örnekte, tamamına aynı raporda yer verilmesi durumunda, Kilit Denetim Konuları bölümü, Dikkat Çekilen Hususlar paragrafı ve Diğer Hususlar paragrafı arasındaki ilişki gösterilmektedir. Ek 4'teki örnekte, borsada işlem görmeyen bir işletme için sınırlı olumlu görüşün (şartlı görüş) verildiği ve kilit denetim konularının bildirilmediği bir denetçi raporundaki Dikkat Çekilen Hususlar paragrafı gösterilmektedir.

Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim (Bkz.: 12 nci paragraf)

A18. 12 nci paragrafta zorunlu kılınan bildirim yükümlülüğü, denetçinin, denetçi raporunda vurgulamak istediği belirli hususların niteliğinin üst yönetimden sorumlu olanlara haber verilmesini sağlamak ve gerekli hâllerde üst yönetimden sorumlu olanlara, denetçiden ilâve açıklama alma imkânını sunmaktadır. Birbirini izleyen her bir denetimde, belirli bir hususa ilişkin bir Diğer Hususlar paragrafının, denetçi raporunda tekrar edildiği durumlarda denetçi, mevzuatta zorunlu kılınmadığı sürece her bir denetimde bu hususa ilişkin tekrar bildirim yapmanın gerekli olmadığına karar verebilir.

Dikkat Çekilen Hususlar Paragraflarına İlişkin Hükümler İçeren BDS'lerin Listesi

Bu Ekte, denetçinin belirli durumlarda denetçi raporuna Dikkat Çekilen Hususlar paragrafını eklemesini gerektiren diğer BDS'lerdeki paragraflar yer almaktadır. Bu liste, BDS'lerde yer alan ana hükümler ile açıklayıcı hükümler ve uygulama bölümlerinin yerine geçmez.

- BDS 210, “Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması”, 19(b) paragrafı
- BDS 560, “Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar”, 12(b) paragrafı ve 16 ncı paragraf
- BDS 800, “Özel Hususlar-Özel Amaçlı Çerçvelere Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi”, 14 üncü paragraf

Diğer Hususlar Paragraflarına İlişkin Hükümler İçeren BDS'lerin Listesi

Bu Ekte, denetçinin belirli durumlarda denetçi raporuna Diğer Hususlar paragrafını eklemesini gerektiren diğer BDS'lerdeki paragraflar yer almaktadır. Bu liste, BDS'lerde yer alan ana hükümler ile açıklayıcı hükümler ve uygulama bölümlerinin yerine geçmez.

- BDS 560, “Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar”, 12(b) paragrafı ve 16 ncı paragraf
- BDS 710, “Karşılaştırmalı Bilgiler-Önceki Dönemlere Ait Karşılık Gelen Bilgiler ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar”, 13-14, 16-17 ve 19 uncu paragraflar

Kilit Denetim Konuları Bölümü, Dikkat Çekilen Hususlar Paragrafı ve Diğer Hususlar Paragrafını İçeren Denetçi Raporu Örneği [TTK'ya göre uyarlanmıştır]

Bu örnek denetçi raporunda aşağıdaki durumlar varsayılmıştır:

- Borsada işlem gören bir işletmenin gerçeğe uygun sunum çerçevesine uygun olarak hazırlanmış tam set finansal tablolarının bağımsız denetimi yapılmıştır. Denetim, bir topluluk denetimi değildir (diğer bir ifadeyle, BDS 600¹'ün hükümleri uygulanmamıştır).
- Finansal tablolar, işletme yönetimi tarafından Türkiye Muhasebe Standartlarına (genel amaçlı bir çerçeveye) uygun olarak hazırlanmıştır.
- Denetim sözleşmesinin şartları, yönetimin finansal tablolara ilişkin BDS 210'da tanımlanan sorumluluğunu yansıtmaktadır.
- Denetçi, elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak olumlu bir görüş vermenin uygun olacağı sonucuna varmıştır.
- Denetimde uyulan etik hükümler; mevzuatta yer alan denetimle ilgili etik hükümler ile *Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar*'dan (*Bağımsızlık Standartları Dâhil*) oluşmaktadır.
- Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, denetçi BDS 570 uyarınca işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olmadığı sonucuna varmıştır.
- Finansal tabloların tarihi ile denetçi raporu tarihi arasında işletmenin üretim tesislerinde bir yangın meydana gelmiştir ve bu olay işletme tarafından bilanço tarihinden sonraki bir olay olarak açıklanmıştır. Denetçinin muhakemesine göre, bu husus kullanıcıların finansal tabloları anlaması açısından temel teşkil etmekle birlikte, cari döneme ait finansal tabloların denetimi açısından azami düzeyde dikkat edilmesi gereken bir konu değildir.
- Kilit denetim konuları BDS 701'e uygun olarak bildirilmiştir.
- Mevzuat, diğer bilgiler (örneğin yıllık faaliyet raporu) için ayrı bir raporlama yapılmasını gerektirdiğinden diğer bilgiler bölümü denetçi raporunda yer almamaktadır.
- Cari döneme ait finansal tablolardaki tutar ve açıklamalarla ilgili karşılık gelen bilgiler sunulmuş ve önceki döneme ait finansal tablolar önceki denetçi tarafından denetlenmiştir. Mevzuatta denetçinin, karşılık gelen bilgilere ilişkin önceki denetçi raporuna atıfta bulunmasına izin verilmektedir ve bu sebeple denetçi, önceki denetçi raporuna atıfta bulunmaya karar vermiştir.
- Finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu olanlar ile gözetiminden sorumlu olanlar farklı kişilerdir.

¹ BDS 600, "Özel Hususlar-Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil)"

- Finansal tabloların denetimine ek olarak, denetçinin, mevzuatla zorunlu tutulan diğerk raporlama sorumlulukları da bulunmaktadır.

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

ABC Şirketi Genel Kuruluna [veya Uygun Olan Muhatap]

A) Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi²

1) Görüş

ABC Şirketinin (Şirket) 31 Aralık 20X1 tarihli finansal durum tablosu ile aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait; kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosu ile önemli muhasebe politikalarının özeti de dâhil olmak üzere finansal tablo dipnotlarından oluşan finansal tablolarını denetlemiş bulunuyoruz.

Görüşümüze göre ilişikteki finansal tablolar, Şirketin 31 Aralık 20X1 tarihi itibarıyla finansal durumunu ve aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait finansal performansını ve nakit akışlarını, Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS'lere) uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır.

2) Görüşün Dayanağı

Yaptığımız bağımsız denetim, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGGK) tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartlarının bir parçası olan Bağımsız Denetim Standartlarına (BDS'lere) uygun olarak yürütülmüştür. Bu Standartlar kapsamındaki sorumluluklarımız, raporumuzun *Bağımsız Denetiminin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları* bölümünde ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır. KGGK tarafından yayımlanan *Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar (Bağımsızlık Standartları Dâhil)* (Etik Kurallar) ile finansal tabloların bağımsız denetimiyle ilgili mevzuatta yer alan etik hükümlere uygun olarak Şirketten bağımsız olduğumuzu beyan ederiz. Etik Kurallar ve mevzuat kapsamındaki etiğe ilişkin diğer sorumluluklar da tarafımızca yerine getirilmiştir. Bağımsız denetim sırasında elde ettiğimiz bağımsız denetim kanıtlarının, görüşümüzün oluşturulması için yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

3) Dikkat Çekilen Hususlar³

Şirketin üretim tesislerinde çıkan yangının etkilerinin açıklandığı, finansal tabloların X dipnotuna dikkat çekeriz. Ancak bu husus, tarafımızca verilen görüşü etkilememektedir.

4) Kilit Denetim Konuları

Kilit denetim konuları, mesleki muhakememize göre cari döneme ait finansal tabloların bağımsız denetiminde en çok önem arz eden konulardır. Kilit denetim konuları, bir bütün olarak finansal tabloların bağımsız denetimi çerçevesinde ve finansal tablolara ilişkin görüşümüzün oluşturulmasında ele alınmış olup, bu konular hakkında ayrı bir görüş bildirmiyoruz.

² "Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler" ikinci alt başlığının kullanılmasının gerekmediği durumlarda, "Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi" alt başlığının kullanılmasına gerek yoktur.

³ A16 paragrafında belirtildiği üzere içerdiği bilgilerin nispi önemine ilişkin denetçi muhakemesine dayanarak Dikkat Çekilen Hususlar paragrafı, Kilit Denetim Konuları bölümünün hemen öncesinde veya sonrasında sunulabilir.

[Her bir kilit denetim konusunun BDS 701'e uygun olarak açıklanması]

5) Diğer Hususlar

ABC Şirketinin 31 Aralık 20X0 tarihinde sona eren hesap dönemine ait finansal tabloları başka bir bağımsız denetçi tarafından denetlenmiş ve 10 Mart 20X1 tarihinde bu finansal tablolara ilişkin olumlu görüş verilmiştir.

6) Yönetimin ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları⁴

[BDS 700'e uygun olarak yapılan raporlama – Bkz.: BDS 700'de yer alan Örnek 1]

7) Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları

[BDS 700'e uygun olarak yapılan raporlama – Bkz.: BDS 700'de yer alan Örnek 1]

B) Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler

[BDS 700'e uygun olarak yapılan raporlama – Bkz.: BDS 700'de yer alan Örnek 1]

Bu bağımsız denetimi yürütüp sonuçlandıran sorumlu denetçi [adı, soyadı]'dır.

[Bağımsız Denetçi Raporu Tarihi]

[Bağımsız Denetçinin İmzası]⁵

[Sorumlu Denetçinin Adı, Soyadı]

[Bağımsız Denetçinin Adresi]

⁴ Finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu olanlar ile finansal raporlama sürecinin gözetiminden sorumlu olanların aynı kişiler olması durumunda, bu bölümün başlığı "Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları" olarak değiştirilmelidir. Ayrıca bölümün sonunda gözetim sorumluluklarına atıfta bulunulmasına gerek yoktur.

⁵ Bağımsız denetçinin mührü ve varsa mevzuatın gerektirdiği diğer hususlara bu bölümde yer verilir.

Geçerli Finansal Raporlama Çerçevesinden Sapma Sebebiyle Sınırlı Olumlu Görüş ve Dikkat Çekilen Hususlar Paragrafı İçeren Denetçi Raporu Örneği [TTK'ya göre uyarlanmamıştır]

Bu örnek denetçi raporunda aşağıdaki durumlar varsayılmıştır:

- Borsada işlem görmeyen bir işletmenin gerçeğe uygun sunum çerçevesine uygun olarak hazırlanmış tam set finansal tablolarının bağımsız denetimi yapılmıştır. Denetim, bir topluluk denetimi değildir (diğer bir ifadeyle, BDS 600'ün hükümleri uygulanmamıştır).
- Finansal tablolar, işletme yönetimi tarafından Türkiye Muhasebe Standartlarına (genel amaçlı bir çerçeveye) uygun olarak hazırlanmıştır.
- Denetim sözleşmesinin şartları, yönetimin finansal tablolara ilişkin BDS 210'da tanımlanan sorumluluğunu yansıtmaktadır.
- Geçerli finansal raporlama çerçevesinden sapma, sınırlı olumlu görüş verilmesine sebep olmuştur.
- Denetimde uyulan etik hükümler, denetimin yapıldığı ülkedeki etik hükümlerdir.*
- Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, denetçi BDS 570 uyarınca işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olmadığı sonucuna varmıştır.
- Finansal tabloların tarihi ile denetçi raporu tarihi arasında işletmenin üretim tesislerinde bir yangın meydana gelmiştir ve bu olay işletme tarafından bilanço tarihinden sonraki bir olay olarak açıklanmıştır. Denetçinin muhakemesine göre, bu husus kullanıcıların finansal tabloları anlaması açısından temel teşkil etmekle birlikte, cari döneme ait finansal tabloların denetimi açısından azami düzeyde dikkat edilmesi gereken bir konu değildir.
- Denetçinin, BDS 701'e uygun olarak kilit denetim konularını bildirme zorunluluğu bulunmamaktadır.**
- Denetçinin, denetçi raporu tarihinden önce elde ettiği diğer bilgiler bulunmamaktadır. Diğer bilgiler bölümü denetçi raporunda yer almaktadır.**
- Finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu olanlar ile gözetiminden sorumlu olanlar farklı kişilerdir.
- Finansal tabloların denetimine ek olarak, denetçinin, mevzuatla zorunlu tutulan diğer raporlama sorumlulukları da bulunmaktadır.

* Türkiye uygulamasında; denetimde uyulan etik hükümler, mevzuatta yer alan denetimle ilgili etik hükümler ile Kurum tarafından yayımlanan *Bağımsız Denetçiler için Etik Kuralları*'dan (*Bağımsızlık Standartları Dâhil*) oluşmaktadır.

** Bu varsayımlar Türkiye uygulaması açısından geçerli değildir.

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

ABC Şirketi Genel Kuruluna [veya Uygun Olan Muhatap]

A) Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi⁶

1) Sınırlı Olumlu Görüş

ABC Şirketinin (Şirket) 31 Aralık 20XY tarihli finansal durum tablosu ile aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait; kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosu ile önemli muhasebe politikalarının özeti de dâhil olmak üzere finansal tablo dipnotlarından oluşan finansal tablolarını denetlemiş bulunuyoruz.

Görüşümüze göre, *Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanağı* bölümünde belirtilen konunun etkileri hariç olmak üzere, ilişikteki finansal tablolar, Şirketin 31 Aralık 20XY tarihi itibarıyla finansal durumunu ve aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait finansal performansını ve nakit akışlarını, Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS'lere) uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır (veya doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlamaktadır).

2) Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanağı

Şirketin kısa vadeli satılabilir menkul kıymetleri, finansal durum tablosunda (...) TL olarak gösterilmektedir. Yönetim, bu menkul kıymetleri piyasa değeriyle değerlemek yerine maliyet bedeliyle değerlemiş olup, bu durum TMS'lere aykırılık teşkil etmektedir. Bu menkul kıymetler piyasa değeriyle değerlemiş olsaydı, şirketin kayıtları; Şirketin ilgili hesap dönemine ait kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda (...) TL'lik gerçekleşmemiş bir zarar muhasebeleştirilmesine gerek duyulacağını göstermektedir. Buna göre, menkul kıymetlerin finansal durum tablosunda yer alan defter değerinin, 31 Aralık 20XY tarihinde aynı tutarda; gelir vergisi, net kâr ve özkaynakların ise sırasıyla (...), (...) ve (...) TL tutarında azaltılması gerekecekti.

Yaptığımız bağımsız denetim, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartlarının bir parçası olan Bağımsız Denetim Standartlarına (BDS'lere) uygun olarak yürütülmüştür. Bu Standartlar kapsamındaki sorumluluklarımız, raporumuzun *Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları* bölümünde ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır. Finansal tabloların bağımsız denetimiyle ilgili olarak [denetimin yapıldığı ülkedeki] etik hükümler uyarınca Şirketten bağımsız olduğumuzu beyan ederiz. Söz konusu hükümler uyarınca etiğe ilişkin diğer sorumluluklar da tarafımızca yerine getirilmiştir. Bağımsız denetim sırasında elde ettiğimiz bağımsız denetim kanıtlarının, sınırlı olumlu görüşümüzün oluşturulması için yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

⁶ "Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler" ikinci alt başlığının kullanılmasının gerekmediği durumlarda, "Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi" alt başlığının kullanılmasına gerek yoktur.

3) Dikkat Çekilen Hususlar –Yangının Etkileri

Şirketin üretim tesislerinde çıkan yangının etkilerinin açıklandığı, finansal tabloların X dipnotuna dikkat çekeriz. Ancak bu husus, tarafımızca verilen sınırlı olumlu görüşü etkilememektedir.

4) Yönetimin ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları⁷

[BDS 700'e uygun olarak yapılan raporlama – Bkz.: BDS 700'de yer alan Örnek 1]

5) Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları

[BDS 700'e uygun olarak yapılan raporlama – Bkz.: BDS 700'de yer alan Örnek 1]

B) Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler

[BDS 700'e uygun olarak yapılan raporlama – Bkz.: BDS 700'de yer alan Örnek 1]

Bu bağımsız denetimi yürütüp sonuçlandıran sorumlu denetçi [adı, soyadı]'dır.

[Bağımsız Denetçi Raporu Tarihi]

[Bağımsız Denetçinin İmzası]⁸

[Sorumlu Denetçinin Adı, Soyadı]

[Bağımsız Denetçinin Adresi]

⁷ Finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu olanlar ile finansal raporlama sürecinin gözetiminden sorumlu olanların aynı kişiler olması durumunda, bu bölümün başlığı "Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları" olarak değiştirilmelidir. Ayrıca bölümün sonunda gözetim sorumluluklarına atıfta bulunulmasına gerek yoktur.

⁸ Bağımsız denetçinin mührü ve varsa mevzuatın gerektirdiği diğer hususlara bu bölümde yer verilir.

KURUL KARARI

Karar No: 75935942-050.01.04– [01 / 209]

Karar Tarihi: 28.12.2020

Kararın Konusu: Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 800 6zel Hususlar–6zel Amaçlı 6erçevelere G6re Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi'nin Yayınlanması

660 sayılı KHK'nın 9'uncu maddesi uyarınca; uluslararası standartlara uyum sağlamak 6zere, Uluslararası Bağımsız Denetim ve G6vence Denetimi Standartları Kurulu (IAASB) tarafından "*International Standard on Auditing (ISA) 800 Special Considerations - Audit of Financial Statements Prepared in Accordance with Special Purpose Frameworks*" başlığıyla yayımlanan Standardın mevzuata kazandırılması amacıyla Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 800 6zel Hususlar–6zel Amaçlı 6erçevelere G6re Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi'nin yayımlanmasına karar verilmiştir.

TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI

BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 800

**ÖZEL HUSUSLAR – ÖZEL AMAÇLI ÇERÇEVELERE GÖRE HAZIRLANAN
FİNANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİMİ**



GÜNCELLEMELER VE YÜRÜRLÜK TARİHLERİ

- BDS 800 *Özel Hususlar – Özel Amaçlı Çerçeveslere Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi* Standardının ilk sürümü, 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 9/4/2014 tarihli ve 28967 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- BDS 800 *Özel Hususlar – Özel Amaçlı Çerçeveslere Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi* Standardının ikinci sürümü, 1/1/2017 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 11/12/2017 tarihli ve 30267 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 800

ÖZEL HUSUSLAR – ÖZEL AMAÇLI ÇERÇEVELERE GÖRE HAZIRLANAN FİNANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİMİ

İÇİNDEKİLER

Paragraf

Giriş

Kapsam.....1-3

Yürürlük Tarihi.....4

Amaç.....5

Tanımlar.....6-7

Ana Hükümler

Denetimin Kabulünde Dikkate Alınacak Hususlar.....8

Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Dikkate Alınacak Hususlar.....9-10

Görüş Oluşturma ve Raporlamada Dikkate Alınacak Hususlar.....11-14

Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

Özel Amaçlı Çerçevenin Tanımı.....A1-A4

Denetimin Kabulünde Dikkate Alınacak Hususlar.....A5-A8

Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Dikkate Alınacak Hususlar.....A9-A12

Görüş Oluşturma ve Raporlamada Dikkate Alınacak Hususlar.....A13-A21

Ek: Özel Amaçlı Finansal Tablolara İlişkin Denetçi Raporu Örnekleri

Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 800 “Özel Hususlar - Özel Amaçlı Çerçvelere Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi”, BDS 200 “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi” ile birlikte dikkate alınır.

Giriş

Kapsam

- 100–700 numaralı gruplarda yer alan Bağımsız Denetim Standartları (BDS'ler) finansal tabloların denetiminde uygulanır. Bu BDS ise, özel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak hazırlanmış finansal tabloların denetiminde söz konusu BDS'lerin uygulanmasına ilişkin özel hususları ele almaktadır.
- Bu BDS, özel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak hazırlanmış tam set finansal tablolar bağlamında kaleme alınmıştır. BDS 805¹, tek bir finansal tablonun veya bir finansal tablodaki belirli bir unsurun, hesabın veya kalemin denetimiyle ilgili özel hususları ele almaktadır.
- Bu BDS, diğer BDS'lerdeki hükümleri geçersiz kılmadığı gibi, denetimin yürütüldüğü şartlarla ilgili olabilecek tüm özel hususları da ele almaz.

Yürürlük Tarihi

- Bu BDS 1/1/2021 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

Amaç

- Özel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak hazırlanmış finansal tabloların denetiminde BDS'leri uygularken denetçinin amacı,
 - Denetimin kabulüyle,
 - Denetimin planlanması ve yürütülmesiyle ve
 - Finansal tablolara ilişkin görüş oluşturma ve raporlamayla,ilgili özel hususları uygun biçimde ele almaktır.

Tanımlar

- Aşağıdaki terimler BDS'lerde, karşılarında belirtilen anlamlarıyla kullanılmıştır:
 - Özel amaçlı çerçeve: Belirli kullanıcıların finansal bilgi ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla tasarlanmış olan bir finansal raporlama çerçevesidir. Finansal raporlama çerçevesi; gerçeğe uygun sunum çerçevesi veya uygunluk çerçevesi olabilir² (Bkz.: A1-A4 paragrafları).
 - Özel amaçlı finansal tablolar: Özel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak hazırlanmış finansal tablolardır (Bkz.: A4 paragrafı).
- Bu BDS'de "finansal tablolar"a yapılan atıf, "özel amaçlı tam set finansal tablolar"ı ifade eder. Geçerli finansal raporlama çerçevesinin hükümleri, finansal tabloların sunumu,

¹ BDS 805, "Özel Hususlar–Tek Bir Finansal Tablonun Bağımsız Denetimi ile Finansal Tablolardaki Belirli Unsurların, Hesapların veya Kalemlerin Bağımsız Denetimi"

² BDS 200, "Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi", 13 üncü paragrafı ile yer alan "geçerli finansal raporlama çerçevesi" tanımı.

yapısı ve içeriği ile tam set finansal tabloların nelerden oluştuğunu belirler. “Özel amaçlı finansal tablolar” a yapılan atıf bu tablolardaki ilgili açıklamaları da içerir.

Ana Hükümler

Denetimin Kabulünde Dikkate Alınacak Hususlar

Finansal Raporlama Çerçevesinin Kabul Edilebilirliği

8. BDS 210 denetçinin, finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan finansal raporlama çerçevesinin kabul edilebilir olup olmadığını belirlemesini zorunlu kılar.³ Özel amaçlı finansal tabloların denetiminde denetçi, aşağıdaki hususlar hakkında anlayış edinir (Bkz.: A5-A8 paragrafları):
- (a) Finansal tabloların hazırlanma amacı,
 - (b) Hedef kullanıcılar ve
 - (c) Geçerli finansal raporlama çerçevesinin içinde bulunulan şartlar altında kabul edilebilir olduğunu belirlemek için yönetimin attığı adımlar.

Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Dikkate Alınacak Hususlar

9. BDS 200 denetçinin, yürütülen denetimle ilgili tüm BDS'lere uymasını zorunlu kılar.⁴ Denetçi, özel amaçlı finansal tabloların denetimini planlarken ve yürütürken BDS'lerin uygulanmasının, denetimin mevcut şartlarında özel hususların dikkate alınmasının gerektirip gerektirmediğine karar verir (Bkz.: A9-A12 paragrafları).
10. BDS 315 denetçinin, işletmenin muhasebe politikalarının seçimini ve uygulamasını anlamasını zorunlu kılar.⁵ Finansal tabloların bir sözleşmenin hükümlerine uygun olarak hazırlanmış olması durumunda denetçi, söz konusu tabloları hazırlarken yönetimin bu sözleşmeye ilişkin yaptığı önemli yorumlar hakkında bilgi edinir. Bir yorum, kendisinin yerine kabul edilen başka bir makul yorumun, finansal tablolarda sunulan bilgilerde önemli bir farklılık oluşturacak olması hâlinde önemlidir.

Görüş Oluşturma ve Raporlamada Dikkate Alınacak Hususlar

11. Özel amaçlı finansal tablolara ilişkin görüş oluştururken ve raporlama yaparken denetçi, BDS 700'deki hükümleri uygular⁶ (Bkz.: A13-A19 paragrafı).

Geçerli Finansal Raporlama Çerçevesine İlişkin Açıklama

12. BDS 700 denetçinin, finansal tablolarda, geçerli finansal raporlama çerçevesinin yeterli bir şekilde açıklanıp açıklanmadığını ve bu çerçeveye yeterince atıfta bulunulup bulunulmadığını değerlendirmesini zorunlu kılar.⁷ Finansal tabloların bir sözleşmenin hükümlerine uygun olarak hazırlanmış olması durumunda denetçi, finansal tablolara

³ BDS 210, “Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması”, 6(a) paragrafı

⁴ BDS 200, 18'inci paragraf

⁵ BDS 315, “İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle ‘Önemli Yanlışlık’ Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi”, 11(c) paragrafı

⁶ BDS 700 “Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama”

⁷ BDS 700, 15 inci paragraf

temel teşkil eden sözleşmeye ilişkin önemli yorumların, finansal tablolarda yeterli şekilde açıklanıp açıklanmadığını değerlendirir.

13. BDS 700'de denetçi raporunun şekli ve içeriği ile belirli unsurların sıralaması ele alınır. Özel amaçlı finansal tablolara ilişkin bir denetçi raporunun söz konusu olduğu durumlarda ise:
- (a) Denetçi raporunda ayrıca, finansal tabloların hazırlanma amacı ve -gerekli hâllerde- hedef kullanıcılar açıklanır veya özel amaçlı finansal tablolarda yer alan ve bu bilgileri içeren bir dipnota atıfta bulunulur ve
 - (b) Bu tür finansal tabloların hazırlanmasında kullanılacak finansal raporlama çerçevesi yönetim tarafından seçiliyorsa, yönetimin⁸ finansal tablolara ilişkin sorumluluğuna dair açıklamada yönetimin, geçerli finansal raporlama çerçevesinin içinde bulunulan şartlar altında kabul edilebilir olduğunu belirleme sorumluluğuna da atıfta bulunulur.

Finansal Tabloların Özel Amaçlı Bir Çerçeveye Uygun Olarak Hazırlanmış Olduğu Hususunda Kullanıcıların Uyarılması

14. Özel amaçlı finansal tablolara ilişkin denetçi raporunda, Dikkat Çekilen Hususlar paragrafına yer verilerek finansal tabloların özel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak hazırlanmış olduğu belirtilir ve böylelikle söz konusu tabloların başka amaçlar için uygun olmayabileceği konusunda kullanıcılar uyarılır (Bkz.: A20-A21 paragrafları).

⁸ Veya ilgili yasal çerçeve bağlamında uygun olan başka bir terim.

Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

Özel Amaçlı Çerçevenin Tanımı (Bkz.: 6 ncı paragraf)

- A1. Aşağıda, özel amaçlı çerçevelere ilişkin örnekler yer almaktadır:
- İşletmenin vergi beyannamesine eşlik eden finansal tablolar setine ilişkin vergi esaslı muhasebe düzenlemeleri,
 - İşletmenin kredi verenleri için hazırlanması istenebilen nakit akışı bilgisine ilişkin nakit tahsilât ve nakit ödeme esaslı muhasebe ilkeleri,
 - Düzenleyici bir kurum tarafından getirilen yükümlülüklerin karşılanması amacıyla söz konusu kurum tarafından oluşturulan finansal raporlama hükümleri veya
 - Tahvil sözleşmesi, kredi anlaşması veya hibe sözleşmesi (hibe projesi) gibi bir sözleşmenin finansal raporlama hükümleri.
- A2. Özel amaçlı bir çerçevenin, standart yayınlamaya yetkili bir kurum tarafından oluşturulmuş ya da mevzuat tarafından belirlenmiş bir finansal raporlama çerçevesini esas aldığı ancak söz konusu finansal raporlama çerçevesinin bütün hükümlerine uymadığı durumlar söz konusu olabilir. Finansal tabloların, X ülkesindeki finansal raporlama standartlarının tamamına değil, büyük bir kısmına uygun olarak hazırlanmasını gerektiren bir sözleşme, bu duruma örnek olarak verilebilir. Bu durumun denetimin içinde bulunduğu şartlar altında kabul edilebilir olması hâlinde, özel amaçlı finansal tablolarda geçerli finansal raporlama çerçevesine ilişkin açıklama yapılırken, standart yayınlamaya yetkili bir kurum tarafından oluşturulmuş ya da mevzuat tarafından belirlenmiş finansal raporlama çerçevesine tamamiyle uyulduğunun ima edilmesi uygun olmaz. Yukarıda verilen sözleşme örneğinde, geçerli finansal raporlama çerçevesine ilişkin açıklamada, X ülkesindeki finansal raporlama standartlarına herhangi bir atıf yapmak yerine, sözleşmenin finansal raporlama hükümlerine atıf yapılabilir.
- A3. A2 paragrafında belirtilen durumlarda, kendisine temel teşkil eden finansal raporlama çerçevesi gerçeğe uygun sunum çerçevesi olsa bile, özel amaçlı çerçeve gerçeğe uygun sunum çerçevesi olmayabilir. Çünkü söz konusu özel amaçlı çerçeve, finansal tabloların gerçeğe uygun sunumunun sağlanabilmesi için -standart yayınlamaya yetkili bir kurum tarafından oluşturulmuş ya da mevzuat tarafından belirlenmiş- finansal raporlama çerçevesinin gerekli olan bütün hükümlerine uygunluk sağlamayabilir.
- A4. Özel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak hazırlanmış olan finansal tablolar, işletmenin hazırladığı tek finansal tablo seti olabilir. Bu tür durumlarda, bu finansal tablolar, söz konusu finansal raporlama çerçevesinde hedeflenenler dışındaki kullanıcılar tarafından da kullanılabilir. Ancak, söz konusu finansal tablolar, geniş bir kullanıcı kitlesine dağıtılsa bile, BDS'lerin amaçları açısından hâlâ özel amaçlı finansal tablolar olarak değerlendirilir. 13-14 üncü paragraflardaki hükümler, finansal tabloların hazırlanma amacı hakkında ortaya çıkabilecek yanlış anlaşılmaların önlenmesi amacıyla

tasarlanmıştır. Açıklamalar; geçerli finansal raporlama çerçevesinin zorunlu kıldığı veya açıkça ya da başka bir biçimde izin verdiği şekilde, finansal tabloların içinde veya dipnotlarında yer alan ya da çapraz-referans yoluyla dâhil edilen açıklayıcı veya tanımlayıcı bilgilerden oluşur.⁹

Denetimin Kabulünde Dikkate Alınacak Hususlar

Finansal Raporlama Çerçevesinin Kabul Edilebilirliği (Bkz.: 8 inci paragraf)

- A5. Özel amaçlı finansal tablolar söz konusu olduğunda, hedef kullanıcıların finansal bilgi ihtiyaçları, finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan finansal raporlama çerçevesinin kabul edilebilir olup olmadığının belirlenmesinde kilit bir faktördür.
- A6. Geçerli finansal raporlama çerçevesi, özel amaçlı finansal tablolara yönelik standartları yayımlamaya yetkili bir kurum tarafından yayımlanmış finansal raporlama standartlarını kapsayabilir. Ancak bu standartların kabul edilebilir bir çerçeve olarak varsayılabilmesi için, söz konusu kurum tarafından geniş bir paydaş kitlesinin görüşlerinin, kuralları belirli ve şeffaf bir süreçle düşünülmesi ve değerlendirilmesi gerekmektedir. Bazı durumlarda mevzuat, belirli türdeki bir işletme için özel amaçlı finansal tabloların hazırlanmasında yönetim tarafından kullanılacak finansal raporlama çerçevesini belirleyebilir. Örneğin, düzenleyici bir kurum, kendisi tarafından getirilen yükümlülüklerin karşılanması amacıyla finansal raporlamaya ilişkin hükümler oluşturabilir. Aksini gösteren bir durum olmadıkça, bu tür bir finansal raporlama çerçevesinin, söz konusu işletme tarafından hazırlanan özel amaçlı finansal tablolar için kabul edilebilir olduğu varsayılır.
- A7. İlgili mevzuatın, A6 paragrafında açıklanan finansal raporlama standartlarının yanı sıra ilâve finansal raporlama yükümlülükleri getirdiği durumlarda BDS 210, denetçinin, finansal raporlama standartları ile söz konusu ilâve yükümlülükler arasında herhangi bir çelişki olup olmadığını belirlemesini zorunlu kılar ve böyle bir çelişkinin varlığı hâlinde denetçi tarafından atılacak adımları düzenler.¹⁰
- A8. Geçerli finansal raporlama çerçevesi, bir sözleşmede yer alan finansal raporlama hükümlerini veya A6 ve A7 paragraflarında belirtilenler dışındaki kaynakları kapsayabilir. Bu durumda, denetimin içinde bulunduğu şartlar altında finansal raporlama çerçevesinin kabul edilebilir olup olmadığı, bu çerçevenin BDS 210'da yer alan Ek 2'de açıklanan kabul edilebilir finansal raporlama çerçevelerinin taşıdığı özellikleri taşıyıp taşımadığı dikkate alınarak belirlenir. Özel amaçlı bir çerçeve söz konusu olduğunda, kabul edilebilir finansal raporlama çerçevelerinin taşıdığı özelliklerden her birinin belirli bir denetim açısından görece önemi, mesleki muhakemenin kullanılmasını gerektiren bir husustur. Örneğin, bir işletmenin satış tarihindeki net varlıklarının değerini belirlemek amacıyla satıcı ve alıcı, tahsil edilemeyen alacaklara ilişkin karşılıkların tahminlerinde aşırı ihtiyatlı davranılmasının, (bu finansal bilgiler genel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak hazırlanan finansal

⁹ BDS 200, 13 üncü paragrafta yer alan "finansal tablolar" tanımı

¹⁰ BDS 210, 18 inci paragraf

bilgilerle karşılaştırıldığında tarafsız olmamasına rağmen) kendi ihtiyaçları için uygun olduğuna karar vermiş olabilir.

Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Dikkate Alınacak Hususlar (Bkz.: 9 uncu paragraf)

A9. BDS 200 denetçinin, (a) finansal tabloların denetiminde bağımsızlıkla ilgili olanlar da dâhil etik hükümlere ve (b) denetimle ilgili bütün BDS'lere uymasını zorunlu kılar. Ayrıca BDS 200;

- Bir BDS'nin tamamının yürütülen denetimle ilgili olmaması veya
- Hükmün bir şarta bağlı olması ve bu şartın mevcut olmaması,

haricinde denetçinin, denetimi, ilgili BDS'nin tüm hükümlerine uygun şekilde yürütmesini zorunlu kılar. İstisnai durumlarda denetçi, bir BDS'de yer alan ilgili hükümden sapmanın gerekli olduğuna karar verebilir. Bu tür durumlarda denetçi, söz konusu hükmün amacına ulaşmak için alternatif denetim prosedürleri uygular.¹¹

A10. BDS'lerin bazı hükümlerinin özel amaçlı finansal tabloların denetiminde uygulanması, denetçi tarafından özel hususların ele alınmasını gerektirebilir. Örneğin, BDS 320'de belirtildiği üzere, finansal tablo kullanıcıları için önemli olan hususlar hakkındaki yargılar, kullanıcıların bir grup olarak ortak finansal bilgi ihtiyaçlarının dikkate alınmasına dayanır.¹² Ancak, özel amaçlı finansal tabloların denetimi söz konusu olduğunda bu yargılar, hedef kullanıcıların finansal bilgi ihtiyaçlarının dikkate alınmasına dayanır.

A11. Özel amaçlı finansal tabloların (bir sözleşmenin hükümlerine uygun olarak hazırlanmış olan özel amaçlı finansal tablolar gibi) söz konusu olduğu durumda yönetim, hedef kullanıcılarla denetim sırasında tespit edilen yanlışlıkların, altında kalması hâlinde düzeltilmeyeceği veya değiştirilmeyeceği bir eşik tutar üzerinde hedef kullanıcılarla mutabakata varabilir. Böyle bir eşik tutarın var olması, özel amaçlı finansal tabloların denetiminin planlanması ve yürütülmesi amaçları açısından, denetçinin BDS 320'ye uygun olarak önemliliği belirleme yükümlülüğünü ortadan kaldırmaz.

A12. BDS 260¹³ denetçinin, işletmenin üst yönetim yapısı içinde iletişim kuracağı uygun kişi veya kişilere karar vermesini gerektirir. BDS 260'ta ayrıca, bazı durumlarda, üst yönetimden sorumlu olanların tamamının, işletme yönetiminde icrâî nitelikte görevler üstlendiği ve kurulacak iletişime ilişkin hükümlerin bu kişilerin söz konusu görevleri dikkate alınarak uygulanacağı belirtilir.¹⁴ İşletme tarafından genel amaçlı finansal tablolar seti de hazırlandığında, özel amaçlı finansal tabloların hazırlanmasının gözetiminden sorumlu olanlarla, genel amaçlı finansal tabloların hazırlanmasının gözetiminden sorumlu olanlar farklı kişi veya kişiler olabilirler.

¹¹ BDS 200, 14, 18 ve 22-23 üncü paragraflar

¹² BDS 320, "Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik", 2 nci paragraf

¹³ BDS 260, "Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim"

¹⁴ BDS 260, A8 paragrafı

Görüş Oluşturma ve Raporlamada Dikkate Alınacak Hususlar (Bkz.: 11 inci paragraf)

A13. Bu BDS'nin Ek'inde, özel amaçlı finansal tablolara ilişkin bağımsız denetçi raporu örnekleri yer almaktadır. Denetçi raporuna ilişkin diğer BDS'lerde yer alan örnekler de özel amaçlı finansal tablolar hakkında raporlama yapılmasıyla ilgili olabilir (Örneğin bkz.: BDS 700, BDS 705¹⁵, BDS 570¹⁶, BDS 720¹⁷ ve BDS 706¹⁸'da yer alan Ekler).

Özel Amaçlı Finansal Tablolar Hakkında Raporlama Yaparken BDS 700'ün Uygulanması

A14. Bu Standardın 11 inci paragrafında denetçinin, özel amaçlı finansal tablolara ilişkin görüş oluştururken ve raporlama yaparken BDS 700'ü uygulaması gerektiği belirtilir. Bu doğrultuda, denetçinin diğer BDS'lerdeki raporlama hükümlerine de uyması gerekmektedir. Ayrıca, denetçi A15-A19 paragraflarında ele alınan özel hususları yararlı bulabilir.

İşletmenin Sürekliliği

A15. Özel amaçlı finansal tablolar, işletmenin sürekliliği esasının geçerli olduğu bir finansal raporlama çerçevesi uyarınca hazırlanabilir veya hazırlanamayabilir (örneğin, işletmenin sürekliliği esası, vergi esaslı hazırlanan bazı finansal tablolar için ihtiyaca uygun değildir).¹⁹ Özel amaçlı finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan raporlama çerçevesine bağlı olarak, yönetimin işletmenin sürekliliğine ilişkin sorumlulukları hakkında denetçi raporunda yapılan açıklama,²⁰ gerekli olması durumunda, uyarlanabilir. Denetçi raporundaki denetçinin sorumluluklarına ilişkin yapılan açıklamanın da²¹ gerektiğinde, denetimin içinde bulunduğu şartlara göre, BDS 570'in ne şekilde uygulandığına bağlı olarak, uyarlanması gerekebilir.

Kilit Denetim Konuları

A16. BDS 700 denetçinin, borsada işlem gören işletmelerin tam set genel amaçlı finansal tablolarına ilişkin kilit denetim konularının, BDS 701²²'e uygun olarak bildirmesini zorunlu kılar.* Özel amaçlı finansal tabloların denetiminde ise, BDS 701 sadece, kilit denetim konularının denetçi raporunda bildirilmesinin mevzuatla zorunlu kıldığı denetimlerde veya denetçinin bu konuların bildirilmesine karar verdiği diğer denetimlerde uygulanır.²³ Özel amaçlı finansal tablolara ilişkin denetçi raporunda kilit denetim konularının bildirilmesi durumunda, BDS 701 bütün yönleriyle uygulanır.

Diğer Bilgiler

A17. BDS 720, denetçinin diğer bilgilere ilişkin sorumluluklarını düzenler. Bu Standart bağlamında, özel amaçlı finansal tabloları içeren veya bu tabloların ilişkiğinde sunulduğu raporlar -amacı ortaklara (veya benzer paydaşlara) özel amaçlı finansal tablolarda

¹⁵ BDS 705, "Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi"

¹⁶ BDS 570, "İşletmenin Sürekliliği"

¹⁷ BDS 720, "Bağımsız Denetçinin Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları"

¹⁸ BDS 706, "Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları"

¹⁹ BDS 570, 2 nci paragraf

²⁰ Bakınız: BDS 700, 34(b) ve A48 paragrafları

²¹ BDS 700, 39(b)(iv) paragrafı

²² BDS 701, "Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi"

* Bakınız.: BDS 700, 30T paragrafı

²³ BDS 700, 31 inci paragraf

sunulan konular hakkında bilgi sağlamaktır- BDS 720 açısından yıllık faaliyet raporu olarak değerlendirilir. Finansal tabloların özel amaçlı çerçeve kullanılarak hazırlanması durumunda, “benzer paydaşlar” terimi, finansal bilgi ihtiyaçları, söz konusu finansal tabloların hazırlanmasında kullanılacak özel amaçlı çerçevenin tasarlanmasıyla karşılanacak olan belirli kullanıcıları içerir. İşletmenin böyle bir rapor düzenlemeyi planladığını belirlemesi durumunda denetçi, BDS 720’deki hükümleri özel amaçlı finansal tabloların denetiminde uygular.

Sorumlu Denetçinin Adı

- A18. Sorumlu denetçinin adına denetçi raporunda yer verilmesine ilişkin BDS 700 ile getirilen yükümlülük, borsada işlem gören işletmelerin özel amaçlı finansal tablolarının denetiminde de geçerlidir.²⁴ Borsada işlem görmeyen işletmelerin özel amaçlı finansal tablolarına ilişkin denetçi raporunda sorumlu denetçinin adının yer alması mevzuatla zorunlu kılınabilir;* mevzuatla zorunlu kılınmayan durumlarda denetçi, söz konusu raporda sorumlu denetçinin adına yer verilmesine karar verebilir.

Tam Set Genel Amaçlı Finansal Tablolara İlişkin Denetçi Raporuna Atıf Yapılması

- A19. Denetçi, özel amaçlı finansal tablolara ilişkin denetçi raporuna, Diğer Hususlar paragrafı ekleyerek tam set genel amaçlı finansal tablolara ilişkin denetçi raporuna veya söz konusu rapordaki hususlara atıf yapmayı gerekli görebilir (Bkz.: BDS 706)²⁵. Örneğin denetçi, özel amaçlı finansal tablolara ilişkin denetçi raporunda, tam set genel amaçlı finansal tablolara ilişkin denetçi raporundaki İşletmenin Sürekliliğiyle İlgili Önemli Belirsizlik bölümüne atıf yapmanın uygun olduğunu düşünebilir.

Finansal Tabloların Özel Amaçlı Bir Çerçeveye Uygun Olarak Hazırlanmış Olduğu Hususunda Kullanıcıların Uyarılması (Bkz.: 14 üncü paragraf)

- A20. Özel amaçlı finansal tablolar, hedeflenen farklı amaçlarla kullanılabilir. Örneğin, düzenleyici bir kurum, belirli işletmelerin özel amaçlı finansal tablolarını kamuya açıklamasını zorunlu kılabilir. Denetçi, yanlış anlamaları önlemek için raporuna Dikkat Çekilen Hususlar paragrafı ekler ve böylelikle kullanıcıları, finansal tabloların özel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak hazırlanmış olduğu ve dolayısıyla başka amaçlar için uygun olmayabileceği konusunda uyarır. BDS 706, denetçinin, bu paragrafa "Dikkat Çekilen Hususlar" ifadesini içeren uygun bir başlık altında ayrı bir bölüm oluşturarak raporunda yer vermesini gerektirir.²⁶

Dağıtımın veya Kullanımın Sınırlandırılması (Bkz.: 14 üncü paragraf)

- A21. Denetçi, 14 üncü paragrafta zorunlu kılınan uyarıya ek olarak, denetçi raporunun sadece belirli kullanıcılar için hazırlandığını belirtmeyi uygun görebilir. Belirli bir ülkedeki mevzuata bağlı olarak bu durum, denetçi raporunun dağıtımının veya kullanımının sınırlandırılması suretiyle gerçekleştirilebilir. Bu tür durumlarda, 14 üncü paragrafta atıf

²⁴ BDS 700, 45 inci paragraf ve A56-A58 paragrafları

* Bakınız: BDS 700, 46T paragrafı

²⁵ Bakınız: BDS 706, 10-11 inci paragraflar

²⁶ Bakınız: BDS 706, 9(a) paragrafı

yapılan paragraf, söz konusu diğer hususları içerecek şekilde genişletilebilir ve başlığı buna uygun olarak değiştirilebilir (Bkz.: Bu BDS'nin Ek'inde yer alan örnekler).

Özel Amaçlı Finansal Tablolara İlişkin Denetçi Raporu Örnekleri

- Örnek 1: Borsada işlem görmeyen bir işletmenin bir sözleşmedeki finansal raporlama hükümlerine (bu örneğin amaçları açısından bir uygunluk çerçevesine) uygun olarak hazırlanmış olan tam set finansal tablolarına ilişkin denetçi raporu.
- Örnek 2: Borsada işlem görmeyen bir işletmenin X ülkesindeki vergi esaslı muhasebe düzenlemelerine (bu örneğin amaçları açısından bir uygunluk çerçevesine) uygun olarak hazırlanmış olan tam set finansal tablolarına ilişkin denetçi raporu.
- Örnek 3: Borsada işlem gören bir işletmenin düzenleyici bir kurum tarafından oluşturulmuş finansal raporlama hükümlerine (bu örneğin amaçları açısından bir gerçeğe uygun sunum çerçevesine) uygun olarak hazırlanmış olan tam set finansal tablolarına ilişkin denetçi raporu.

Örnek 1: Borsada işlem görmeyen bir işletmenin bir sözleşmedeki finansal raporlama hükümlerine (bu örneğin amaçları açısından bir uygunluk çerçevesine) uygun olarak hazırlanmış olan tam set finansal tablolarına ilişkin denetçi raporu.

Bu örnek denetçi raporunda aşağıdaki durumlar varsayılmıştır:

- İşletme yönetimi tarafından finansal tablolar, bir sözleşmenin hükümlerine (diğer bir ifadeyle, özel amaçlı bir çerçeveye) uygun olarak hazırlanmıştır. Finansal raporlama çerçevesinin seçimi yönetimin kararına bağlı değildir.
- Geçerli finansal raporlama çerçevesi, bir uygunluk çerçevesidir.
- Tam set genel amaçlı finansal tablolara ilişkin denetçi raporu yayımlanmamıştır.
- Denetim sözleşmesinin şartları, yönetimin finansal tablolara ilişkin BDS 210'da tanımlanan sorumluluğunu yansıtmaktadır.
- Denetçi, elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak olumlu bir görüş vermenin uygun olacağı sonucuna varmıştır.
- Denetimde uyulan etik hükümler, denetimin yapıldığı ülkedeki etik hükümlerdir.*
- Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak denetçi, BDS 570 uyarınca işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olmadığı sonucuna varmıştır.
- Denetçi raporunun dağıtımı ve kullanımı sınırlandırılmıştır.
- Denetçinin BDS 701'e uygun olarak kilit denetim konularını bildirme zorunluluğu bulunmamaktadır.
- Denetçi, diğer bilgilerin bulunmadığını tespit etmiştir (diğer bir ifadeyle BDS 720'nin hükümleri uygulanmamıştır).
- Finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu olanlar ile finansal raporlama sürecinin gözetiminden sorumlu olanlar farklı kişilerdir.
- Denetçinin, mevzuatla zorunlu tutulan diğer raporlama sorumlulukları bulunmamaktadır.

* Türkiye uygulamasında; denetimde uyulan etik hükümler, mevzuatta yer alan denetimle ilgili etik hükümler ile Kurum tarafından yayımlanan *Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kuralları*' dan (*Bağımsızlık Standartları Dahil*) oluşmaktadır.

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

[Uygun Olan Muhatap]

1) Görüş

ABC Şirketinin (Şirket) 31 Aralık 20XY tarihli finansal durum tablosu ile aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait; kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosu ile önemli muhasebe politikalarının özeti de dâhil olmak üzere finansal tablo dipnotlarından oluşan finansal tablolarını denetlemiş bulunuyoruz.

Görüşümüze göre Şirketin 31 Aralık 20XY tarihinde sona eren hesap dönemine ait ilişikteki finansal tabloları, tüm önemli yönleriyle, Şirket ile DEF Şirketi arasında 1 Ocak 20XY tarihinde imzalanmış olan sözleşmenin ("sözleşme") Z Bölümünde yer alan finansal raporlama hükümlerine uygun olarak hazırlanmıştır.

2) Görüşün Dayanağı

Yaptığımız bağımsız denetim, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGG) tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartlarının bir parçası olan Bağımsız Denetim Standartlarına (BDS'lere) uygun olarak yürütülmüştür. Bu Standartlar kapsamındaki sorumluluklarımız, raporumuzun *Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları* bölümünde ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır. Finansal tabloların bağımsız denetimiyle ilgili olarak [denetimin yapıldığı ülkedeki] etik hükümler uyarınca Şirketten bağımsız olduğumuzu beyan ederiz. Söz konusu hükümler uyarınca etiğe ilişkin diğer sorumluluklar da tarafımızca yerine getirilmiştir. Bağımsız denetim sırasında elde ettiğimiz bağımsız denetim kanıtlarının, görüşümüzün oluşturulması için yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

3) Dikkat Çekilen Hususlar-Muhasebe Esasının Belirtilmesi ile Dağıtımın ve Kullanımın Sınırlandırılması

Finansal tabloların, muhasebe esasını açıklayan X dipnotuna dikkat çekeriz. Finansal tablolar, Şirketin, yukarıda atıfta bulunulan sözleşmede yer alan finansal raporlama hükümlerine uygunluk sağlamasına yardımcı olmak amacıyla hazırlanmıştır. Bu sebeple, finansal tablolar başka amaçlar için uygun olmayabilir. Raporumuz yalnızca Şirket ile DEF Şirketi için hazırlanmış olup, Şirket ile DEF Şirketi dışındaki taraflara dağıtılamaz veya Şirket veya DEF Şirketi dışındaki diğer taraflarca kullanılamaz. Bu husus, tarafımızca verilen görüşü etkilememektedir.

4) Yönetimin ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları¹

Şirket yönetimi; finansal tabloların, sözleşmenin Z Bölümünde yer alan finansal raporlama hükümlerine uygun olarak hazırlanmasından ve hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyecek şekilde hazırlanması için gerekli gördüğü iç kontrolden sorumludur.

¹ Veya ilgili yasal çerçevede bağlamında uygun olan başka bir terim.

Finansal tabloları hazırlarken yönetim; Şirketin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetinin değerlendirilmesinden, gerektiğinde süreklilikle ilgili hususları açıklamaktan ve Şirketi tasfiye etme ya da ticari faaliyeti sona erdirmeye niyeti ya da mecburiyeti bulunmadığı sürece işletmenin sürekliliği esasını kullanmaktan sorumludur.

Üst yönetimden sorumlu olanlar, Şirketin finansal raporlama sürecinin gözetiminden sorumludur.

5) Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları

Bir bağımsız denetimde, biz bağımsız denetçilerin sorumlulukları şunlardır:

Amacımız, bir bütün olarak finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde etmek ve görüşümüzü içeren bir bağımsız denetçi raporu düzenlemektir. BDS'lere uygun olarak yürütülen bir bağımsız denetim sonucunda verilen makul güvence; yüksek bir güvence seviyesidir ancak, var olan önemli bir yanlışlığın her zaman tespit edileceğini garanti etmez. Yanlışlıklar hata veya hile kaynaklı olabilir. Yanlışlıkların, tek başına veya toplu olarak, finansal tablo kullanıcılarının bu tablolara istinaden alacakları ekonomik kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa bu yanlışlıklar önemli olarak kabul edilir.

BDS 700'ün 41(b) paragrafı uyarınca, aşağıdaki açıklamaların bağımsız denetçi raporunun Ek'inde yer almasına imkân verilmektedir. Ayrıca, 41(c) paragrafında; mevzuatın izin vermesi durumunda, bağımsız denetçinin sorumluluklarına bağımsız denetçi raporunda yer verilmesinden ziyade bu sorumlulukların bildirildiği yetkili kurumun internet sitesine atıfta bulunulabileceği ifade edilmiştir. Bu atıfta bulunulabilmesi için bağımsız denetçinin sorumluluklarına ilişkin internet sitesindeki açıklamaların, bağımsız denetçinin sorumluluklarına ilişkin yapılan aşağıdaki açıklamalarla tutarlı olması gerekmektedir.*

BDS'lere uygun olarak yürütülen bağımsız denetimin gereği olarak, bağımsız denetim boyunca mesleki muhakememizi kullanmakta ve mesleki şüpheciliğimizi sürdürmekteyiz. Tarafımızca ayrıca:

- Finansal tablolardaki hata veya hile kaynaklı “önemli yanlışlık” riskleri belirlenmekte ve değerlendirilmekte; bu risklere karşılık veren denetim prosedürleri tasarlanmakta ve uygulanmakta ve görüşümüze dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmektedir. (Hile; muvazaa, sahtekârlık, kasıtlı ihmal, gerçeğe aykırı beyan veya iç kontrol ihlali fiillerini içerebildiğinden, hile kaynaklı önemli bir yanlışlığı tespit edememe riski, hata kaynaklı önemli bir yanlışlığı tespit edememe riskinden yüksektir.)
- Şirketin iç kontrolünün etkinliğine ilişkin bir görüş bildirmek amacıyla değil ama duruma uygun denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla denetimle ilgili iç kontrol değerlendirilmektedir.²
- Yönetim tarafından kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğu ile yapılan

* BDS 700'ün 41T paragrafı uyarınca Türkiye uygulamasında izin verilmemektedir.

² Bu cümle, denetçinin finansal tabloların denetimiyle birlikte iç kontrolün etkinliği hakkında görüş vermesi sorumluluğu olduğu durumlarda değiştirilecektir.

muhasebe tahminlerinin ve ilgili açıklamaların makul olup olmadığı değerlendirilmektedir.

- Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, Şirketin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığı hakkında ve yönetimin işletmenin sürekliliği esasını kullanmasının uygunluğu hakkında sonuca varılmaktadır. Önemli bir belirsizliğin mevcut olduğu sonucuna varmamız hâlinde, raporumuzda, finansal tablolardaki ilgili açıklamalara dikkat çekmemiz ya da bu açıklamaların yetersiz olması durumunda olumlu görüş dışında bir görüş vermemiz gerekmektedir. Vardığımız sonuçlar, bağımsız denetçi raporu tarihine kadar elde edilen denetim kanıtlarına dayanmaktadır. Bununla birlikte, gelecekteki olay veya şartlar Şirketin sürekliliğini sona erdirebilir.

Diğer hususların yanı sıra, denetim sırasında tespit ettiğimiz önemli iç kontrol eksiklikleri dâhil olmak üzere, bağımsız denetimin planlanan kapsamı ve zamanlaması ile önemli denetim bulgularını üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmekteyiz.

Bu bağımsız denetimi yürütüp sonuçlandıran sorumlu denetçi [*adı, soyadı*]³'dir.

[*Bağımsız Denetçi Raporu Tarihi*]

[*Bağımsız Denetçinin İmzası*]⁴

[*Sorumlu Denetçinin Adı, Soyadı*]

[*Bağımsız Denetçinin Adresi*]

³ Türkiye uygulamasında sorumlu denetçinin adının denetçi raporunda yer alması zorunludur. Diğer ülke uygulamalarında borsada işlem görmeyen işletmelerin bağımsız denetimlerinde zorunlu olmayabilir.

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

Örnek 2: Borsada işlem görmeven bir işletmenin X ülkesindeki vergi esaslı muhasebe düzenlemelerine (bu örneğin amaçları açısından bir uygunluk çerçevesine) uygun olarak hazırlanmış olan tam set finansal tablolarına ilişkin denetçi raporu.

Bu örnek denetçi raporunda aşağıdaki durumlar varsayılmıştır:

- İşletme ortaklarının şahsi vergi beyannamelerini hazırlamalarına yardımcı olmak amacıyla işletme yönetimi tarafından X ülkesindeki vergi esaslı muhasebe düzenlemelerine (diğer bir ifadeyle, özel amaçlı bir çerçeveye) uygun olarak hazırlanan tam set finansal tabloların bağımsız denetimi yapılmıştır. Finansal raporlama çerçevesinin seçimi yönetimin kararına bağlı değildir.
- Geçerli finansal raporlama çerçevesi, bir uygunluk çerçevesidir.
- Denetim sözleşmesinin şartları, yönetimin finansal tablolara ilişkin BDS 210'da tanımlanan sorumluluğunu yansıtmaktadır.
- Denetçi, elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak olumlu bir görüş vermenin uygun olacağı sonucuna varmıştır.
- Denetimde uyulan etik hükümler, denetimin yapıldığı ülkedeki etik hükümlerdir.*
- Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak denetçi, BDS 570 uyarınca işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olmadığı sonucuna varmıştır.
- Denetçi raporunun dağıtımı sınırlandırılmıştır.
- Denetçinin BDS 701'e uygun olarak kilit denetim konularını bildirme zorunluluğu bulunmamaktadır.
- Denetçi, diğer bilgilerin bulunmadığını tespit etmiştir (diğer bir ifadeyle BDS 720'nin hükümleri uygulanmamıştır).
- Finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu olanlar ile gözetiminden sorumlu olanlar farklı kişilerdir.
- Denetçinin, mevzuatla zorunlu tutulan diğer raporlama sorumlulukları bulunmamaktadır.

* Türkiye uygulamasında; denetimde uyulan etik hükümler, mevzuatta yer alan denetimle ilgili etik hükümler ile Kurum tarafından yayımlanan *Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kuralları*' dan (*Bağımsızlık Standartları Dâhil*) oluşmaktadır.

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

[Uygun Olan Muhatap]

1) Görüş

ABC Şirketinin (Şirket) 31 Aralık 20XY tarihli finansal durum tablosu ile aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait; kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu ile önemli muhasebe politikalarının özeti de dâhil olmak üzere finansal tablo dipnotlarından oluşan finansal tablolarını denetlemiş bulunuyoruz.

Görüşümüze göre, Şirketin 31 Aralık 20XY tarihinde sona eren hesap dönemine ait ilişikteki finansal tabloları, tüm önemli yönleriyle, X ülkesindeki vergi esaslı muhasebe düzenlemelerine uygun olarak hazırlanmıştır.

2) Görüşün Dayanağı

Yaptığımız bağımsız denetim, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGG) tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartlarının bir parçası olan Bağımsız Denetim Standartlarına (BDS'lere) uygun olarak yürütülmüştür. Bu Standartlar kapsamındaki sorumluluklarımız, raporumuzun *Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları* bölümünde ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır. Finansal tabloların bağımsız denetimiyle ilgili olarak [*denetimin yapıldığı ülkedeki*] etik hükümler uyarınca Şirketten bağımsız olduğumuzu beyan ederiz. Söz konusu hükümler uyarınca etiğe ilişkin diğer sorumluluklar da tarafımızca yerine getirilmiştir. Bağımsız denetim sırasında elde ettiğimiz bağımsız denetim kanıtlarının, görüşümüzün oluşturulması için yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

3) Dikkat Çekilen Hususlar-Muhasebe Esasının Belirtilmesi ve Dağıtımın Sınırlandırılması

Finansal tabloların, muhasebe esasını açıklayan X dipnotuna dikkat çekeriz. Finansal tablolar, Şirketin ortaklarına, şahsi gelir vergisi beyannamelerini hazırlamalarında yardımcı olmak amacıyla hazırlanmıştır. Bu sebeple, finansal tablolar başka amaçlar için uygun olmayabilir. Raporumuz yalnızca Şirket ve ortakları için hazırlanmış olup, Şirket veya ortaklar dışındaki taraflara dağıtılamaz. Bu husus, tarafımızca verilen görüşü etkilememektedir.

4) Yönetimin ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları⁵

Şirket yönetimi; finansal tabloların, X ülkesindeki vergi esaslı muhasebe düzenlemelerine uygun olarak hazırlanmasından ve hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyecek şekilde hazırlanması için gerekli gördüğü iç kontrolden sorumludur.

Finansal tabloları hazırlarken yönetim; Şirketin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetinin değerlendirilmesinden, gerektiğinde süreklilikle ilgili hususları açıklamaktan ve Şirketi tasfiye etme ya da ticari faaliyeti sona erdirmeye niyeti ya da mecburiyeti bulunmadığı sürece işletmenin

⁵ Veya ilgili yasal çerçeve bağlamında uygun olan başka bir terim.

sürekliliği esasını kullanmaktan sorumludur.

Üst yönetimden sorumlu olanlar, Şirketin finansal raporlama sürecinin gözetiminden sorumludur.

5) Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları

Bir bağımsız denetimde, biz bağımsız denetçilerin sorumlulukları şunlardır:

Amacımız, bir bütün olarak finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde etmek ve görüşümüzü içeren bir bağımsız denetçi raporu düzenlemektir. BDS'lere uygun olarak yürütülen bir bağımsız denetim sonucunda verilen makul güvence; yüksek bir güvence seviyesidir ancak, var olan önemli bir yanlışlığın her zaman tespit edileceğini garanti etmez. Yanlışlıklar hata veya hile kaynaklı olabilir. Yanlışlıkların, tek başına veya toplu olarak, finansal tablo kullanıcılarının bu tablolara istinaden alacakları ekonomik kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa bu yanlışlıklar önemli olarak kabul edilir.

BDS 700'ün 41(b) paragrafı uyarınca, aşağıdaki açıklamaların bağımsız denetçi raporunun Ek'inde yer almasına imkân verilmektedir. Ayrıca, 41(c) paragrafında; mevzuatın izin vermesi durumunda, bağımsız denetçinin sorumluluklarına bağımsız denetçi raporunda yer verilmesinden ziyade bu sorumlulukların bildirildiği yetkili kurumun internet sitesine atıfta bulunulabileceği ifade edilmiştir. Bu atıfta bulunulabilmesi için bağımsız denetçinin sorumluluklarına ilişkin internet sitesindeki açıklamaların, bağımsız denetçinin sorumluluklarına ilişkin yapılan aşağıdaki açıklamalarla tutarlı olması gerekmektedir.*

BDS'lere uygun olarak yürütülen bağımsız denetimin gereği olarak, bağımsız denetim boyunca mesleki muhakememizi kullanmakta ve mesleki şüpheciliğimizi sürdürmekteyiz. Tarafımızca ayrıca:

- Finansal tablolardaki hata veya hile kaynaklı “önemli yanlışlık” riskleri belirlenmekte ve değerlendirilmekte; bu risklere karşılık veren denetim prosedürleri tasarlanmakta ve uygulanmakta ve görüşümüze dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmektedir. (Hile; muvazaa, sahtekârlık, kasıtlı ihmal, gerçeğe aykırı beyan veya iç kontrol ihlali fiillerini içerebildiğinden, hile kaynaklı önemli bir yanlışlığı tespit edememe riski, hata kaynaklı önemli bir yanlışlığı tespit edememe riskinden yüksektir.)
- Şirketin iç kontrolünün etkinliğine ilişkin bir görüş bildirmek amacıyla değil ama duruma uygun denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla denetimle ilgili iç kontrol değerlendirilmektedir.⁶
- Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, Şirketin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığı hakkında ve yönetimin işletmenin sürekliliği esasını kullanmasının uygunluğu hakkında sonuca varılmaktadır. Önemli bir belirsizliğin

* BDS 700'ün 41T paragrafı uyarınca Türkiye uygulamasında izin verilmemektedir.

⁶ Bu cümle, denetçinin finansal tabloların denetimiyle birlikte iç kontrolün etkinliği hakkında görüş vermesi sorumluluğu olduğu durumlarda değiştirilecektir.

mevcut olduğu sonucuna varmamız hâlinde, raporumuzda, finansal tablolaradaki ilgili açıklamalara dikkat çekmemiz ya da bu açıklamaların yetersiz olması durumunda olumlu görüş dışında bir görüş vermemiz gerekmektedir. Vardığımız sonuçlar, bağımsız denetçi raporu tarihine kadar elde edilen denetim kanıtlarına dayanmaktadır. Bununla birlikte, gelecekteki olay veya şartlar Şirketin sürekliliğini sona erdirebilir.

- Yönetim tarafından kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğu ile yapılan muhasebe tahminlerinin ve ilgili açıklamaların makul olup olmadığı değerlendirilmektedir.

Diğer hususların yanı sıra, denetim sırasında tespit ettiğimiz önemli iç kontrol eksiklikleri dâhil olmak üzere, bağımsız denetimin planlanan kapsamı ve zamanlaması ile önemli denetim bulgularını üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmekteyiz.

Bu bağımsız denetimi yürütüp sonuçlandıran sorumlu denetçi [*adı, soyadı*]⁷’dir.

[*Bağımsız Denetçi Raporu Tarihi*]

[*Bağımsız Denetçinin İmzası*]⁸

[*Sorumlu Denetçinin Adı, Soyadı*]

[*Bağımsız Denetçinin Adresi*]

⁷ Türkiye uygulamasında sorumlu denetçinin adının denetçi raporunda yer alması zorunludur. Diğer ülke uygulamalarında borsada işlem görmeyen işletmelerin bağımsız denetimlerinde zorunlu olmayabilir.

⁸ Bağımsız denetçinin mührü ve varsa mevzuatın gerektirdiği diğer hususlara bu bölümde yer verilir.

Örnek 3: Borsada işlem gören bir işletmenin düzenleyici bir kurum tarafından oluşturulmuş finansal raporlama hükümlerine (bu örneğin amaçları açısından bir gerçeğe uygun sunum çerçevesine) uygun olarak hazırlanmış olan tam set finansal tablolarına ilişkin denetçi raporu.

Bu örnek denetçi raporunda aşağıdaki durumlar varsayılmıştır:

- Düzenleyici bir kurumun getirdiği yükümlülüklerin karşılanması amacıyla, söz konusu kurumca oluşturulan finansal raporlama hükümlerine (diğer bir ifadeyle, özel amaçlı bir çerçeveye) uygun olarak işletme yönetimi tarafından hazırlanan tam set finansal tabloların bağımsız denetimi yapılmıştır. Finansal raporlama çerçevesinin seçimi yönetimin kararına bağlı değildir.
- Geçerli finansal raporlama çerçevesi, bir gerçeğe uygun sunum çerçevesidir.
- Denetim sözleşmesinin şartları, yönetimin finansal tablolara ilişkin BDS 210'da tanımlanan sorumluluğunu yansıtmaktadır.
- Denetçi, elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak olumlu bir görüş vermenin uygun olacağı sonucuna varmıştır.
- Denetimde uyulan etik hükümler, denetimin yapıldığı ülkedeki etik hükümlerdir.*
- Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak denetçi, BDS 570 uyarınca işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olduğu sonucuna varmıştır. Finansal tablolarda önemli belirsizliğe ilişkin yapılan açıklama yeterlidir.
- Denetçi raporunun dağıtımını veya kullanımını sınırlandırılmamıştır.
- Düzenleyici kurum, denetçinin, BDS 701'e uygun olarak kilit denetim konularını bildirmesini zorunlu kılmaktadır.
- Diğer Hususlar paragrafı, denetçinin aynı zamanda, ABC Şirketi tarafından genel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak aynı dönem için hazırlanmış olan finansal tablolarına ilişkin bir rapor da hazırlamış olduğu hususuna atıfta bulunmaktadır.
- Denetçi, diğer bilgilerin bulunmadığını tespit etmiştir (diğer bir ifadeyle BDS 720'nin hükümleri uygulanmamıştır).
- Finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu olanlar ile gözetiminden sorumlu olanlar farklı kişilerdir.
- Denetçinin, mevzuatla zorunlu tutulan diğer raporlama sorumlulukları bulunmamaktadır.

* Türkiye uygulamasında; denetimde uyulan etik hükümler, mevzuatta yer alan denetimle ilgili etik hükümler ile Kurum tarafından yayımlanan *Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar*'dan (*Bağımsızlık Standartları Dâhil*) oluşmaktadır.

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

[Uygun Olan Muhatap]

1) Görüş

ABC Şirketinin (Şirket) 31 Aralık 20X1 tarihli finansal durum tablosu ile aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait; kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosu ile önemli muhasebe politikalarının özeti de dâhil olmak üzere finansal tablo dipnotlarından oluşan finansal tablolarını denetlemiş bulunuyoruz.

Görüşümüze göre ilişikteki finansal tablolar, Şirketin 31 Aralık 20X1 tarihi itibarıyla finansal durumunu ve aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait finansal performansını ve nakit akışlarını, Z Düzenlemesinin Y Bölümünde yer alan finansal raporlama hükümlerine uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır (veya doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlamaktadır).

2) Görüşün Dayanağı

Yaptığımız bağımsız denetim, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KKGK) tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartlarının bir parçası olan Bağımsız Denetim Standartlarına (BDS'lere) uygun olarak yürütülmüştür. Bu Standartlar kapsamındaki sorumluluklarımız, raporumuzun *Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları* bölümünde ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır. Finansal tabloların bağımsız denetimiyle ilgili olarak [denetimin yapıldığı ülkedeki] etik hükümler uyarınca Şirketten bağımsız olduğumuzu beyan ederiz. Söz konusu hükümler uyarınca etiğe ilişkin diğer sorumluluklar da tarafımızca yerine getirilmiştir. Bağımsız denetim sırasında elde ettiğimiz bağımsız denetim kanıtlarının, görüşümüzün oluşturulması için yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

3) Dikkat Çekilen Hususlar-Muhasebe Esasının Belirtilmesi

Finansal tabloların, muhasebe esasını açıklayan X dipnotuna dikkat çekeriz. Finansal tablolar, Şirkete, DEF Düzenleyici Kurumu tarafından getirilen yükümlülükleri karşılama konusunda yardımcı olmak amacıyla hazırlanmıştır. Bu sebeple, finansal tablolar başka amaçlar için uygun olmayabilir. Bu husus, tarafımızca verilen görüşü etkilememektedir.

4) İşletmenin Sürekliliğiyle İlgili Önemli Belirsizlik

Şirketin 31 Aralık 20X1 tarihinde sona eren yıl boyunca ZZZ TL net zarar ettiğini ve bu tarih itibarıyla Şirketin kısa vadeli borçlarının toplam varlıklarını YYY TL aştığını gösteren 6 numaralı finansal tablo dipnotuna dikkat çekeriz. 6 numaralı finansal tablo dipnotunda ifade edilen bu olay veya şartlar, bu dipnotta açıklanan diğer hususlarla birlikte, Şirketin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek önemli bir belirsizliğin mevcut olduğunu göstermektedir. Bu husus, tarafımızca verilen görüşü etkilememektedir.

5) Kilit Denetim Konuları

Kilit denetim konuları, mesleki muhakememize göre cari döneme ait finansal tabloların

bağımsız denetiminde en çok önem arz eden konulardır. Kilit denetim konuları, bir bütün olarak finansal tabloların bağımsız denetimi çerçevesinde ve finansal tablolara ilişkin görüşümüzün oluşturulmasında ele alınmış olup, bu konular hakkında ayrı bir görüş bildirmiyoruz. Tarafımızca; *İşletmenin Sürekliliğiyle İlgili Önemli Belirsizlik* bölümünde açıklanan konuya ilâve olarak aşağıda açıklanan konular kilit denetim konuları olarak belirlenmiş ve raporumuzda bildirilmiştir:

[Her bir kilit denetim konusunun BDS 701'e uygun olarak açıklanması]

6) Diğer Hususlar

Şirket, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak 31 Aralık 20X1 tarihinde sona eren hesap dönemine ait ayrı bir finansal tablo seti hazırlamış olup, Şirketin ortakları için bu finansal tablo setine ilişkin olarak tarafımızca 31 Mart 20X2 tarihli ayrı bir denetçi raporu düzenlenmiştir.

7) Yönetimin ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları⁹

Şirket yönetimi; finansal tabloların, Z Düzenlemesinin Y Bölümünde yer alan finansal raporlama hükümlerine uygun olarak hazırlanmasından, gerçeğe uygun bir biçimde sunumundan¹⁰ ve hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyecek şekilde hazırlanması için gerekli gördüğü iç kontrolden sorumludur.

Finansal tabloları hazırlarken yönetim; Şirketin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetinin değerlendirilmesinden, gerektiğinde süreklilikle ilgili hususları açıklamaktan ve Şirketi tasfiye etme ya da ticari faaliyeti sona erdirmeye niyeti ya da mecburiyeti bulunmadığı sürece işletmenin sürekliliği esasını kullanmaktan sorumludur.

Üst yönetimden sorumlu olanlar, Şirketin finansal raporlama sürecinin gözetiminden sorumludur.

8) Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları

Bir bağımsız denetimde, biz bağımsız denetçilerin sorumlulukları şunlardır:

Amacımız, bir bütün olarak finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde etmek ve görüşümüzü içeren bir bağımsız denetçi raporu düzenlemektir. BDS'lere uygun olarak yürütülen bir bağımsız denetim sonucunda verilen makul güvence; yüksek bir güvence seviyesidir ancak, var olan önemli bir yanlışlığın her zaman tespit edileceğini garanti etmez. Yanlışlıklar hata veya hile kaynaklı olabilir. Yanlışlıkların, tek başına veya toplu olarak, finansal tablo kullanıcılarının bu tablolara istinaden alacakları ekonomik kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa bu yanlışlıklar önemli

⁹ Veya ilgili yasal çerçeve bağlamında uygun olan başka bir terim.

¹⁰ Şirket yönetiminin sorumluluğu doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayan finansal tablolar hazırlamak olduğunda, bu sorumluluk şu şekilde ifade edilebilir: "Şirket yönetimi, Z Düzenlemesinin Y Bölümünde yer alan finansal raporlama hükümlerine uygun olarak doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayan finansal tabloların hazırlanmasından ve ...dan sorumludur."

olarak kabul edilir.

BDS 700'ün 41(b) paragrafı uyarınca, aşağıdaki açıklamaların bağımsız denetçi raporunun Ek'inde yer almasına imkân verilmektedir. Ayrıca, 41(c) paragrafında; mevzuatın izin vermesi durumunda, bağımsız denetçinin sorumluluklarına bağımsız denetçi raporunda yer verilmesinden ziyade bu sorumlulukların bildirildiği yetkili kurumun internet sitesine atıfta bulunulabileceği ifade edilmiştir. Bu atıfta bulunulabilmesi için bağımsız denetçinin sorumluluklarına ilişkin internet sitesindeki açıklamaların, bağımsız denetçinin sorumluluklarına ilişkin yapılan aşağıdaki açıklamalarla tutarlı olması gerekmektedir.*

BDS'lere uygun olarak yürütülen bağımsız denetimin gereği olarak, bağımsız denetim boyunca mesleki muhakememizi kullanmakta ve mesleki şüpheciliğimizi sürdürmekteyiz. Tarafımızca ayrıca:

- Finansal tablolardaki hata veya hile kaynaklı “önemli yanlışlık” riskleri belirlenmekte ve değerlendirilmekte; bu risklere karşılık veren denetim prosedürleri tasarlanmakta ve uygulanmakta ve görüşümüze dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmektedir. (Hile; muvazaa, sahtekârlık, kastlı ihmâl, gerçeğe aykırı beyan veya iç kontrol ihlali fiillerini içerebildiğinden, hile kaynaklı önemli bir yanlışlığı tespit edememe riski, hata kaynaklı önemli bir yanlışlığı tespit edememe riskinden yüksektir.)
- Şirketin iç kontrolünün etkinliğine ilişkin bir görüş bildirmek amacıyla değil ama duruma uygun denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla denetimle ilgili iç kontrol değerlendirilmektedir.¹¹
- Yönetim tarafından kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğu ile yapılan muhasebe tahminlerinin ve ilgili açıklamaların makul olup olmadığı değerlendirilmektedir.
- Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, Şirketin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığı hakkında ve yönetimin işletmenin sürekliliği esasını kullanmasının uygunluğu hakkında sonuca varılmaktadır. Önemli bir belirsizliğin mevcut olduğu sonucuna varmamız hâlinde, raporumuzda, finansal tablolardaki ilgili açıklamalara dikkat çekmemiz ya da bu açıklamaların yetersiz olması durumunda olumlu görüş dışında bir görüş vermemiz gerekmektedir. Vardığımız sonuçlar, bağımsız denetçi raporu tarihine kadar elde edilen denetim kanıtlarına dayanmaktadır. Bununla birlikte, gelecekteki olay veya şartlar Şirketin sürekliliğini sona erdirebilir.
- Finansal tabloların, açıklamalar dâhil olmak üzere, genel sunumu, yapısı ve içeriği ile bu tabloların, temelini oluşturan işlem ve olayları gerçeğe uygun sunumu sağlayacak şekilde yansıtıp yansıtmadığı değerlendirilmektedir.

Diğer hususların yanı sıra, denetim sırasında tespit ettiğimiz önemli iç kontrol eksiklikleri dâhil olmak üzere, bağımsız denetimin planlanan kapsamı ve zamanlaması ile önemli denetim

* BDS 700'ün 41T paragrafı uyarınca Türkiye uygulamasında izin verilmemektedir.

¹¹ Bu cümle, denetçinin finansal tabloların denetimiyle birlikte iç kontrolün etkinliği hakkında görüş vermesi sorumluluğu olduğu durumlarda değiştirilecektir.

bulgularını üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmekteyiz.

Bağımsızlığa ilişkin etik hükümlere uygunluk sağladığımızı üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmiş bulunmaktayız. Ayrıca bağımsızlık üzerinde etkisi olduğu düşünülebilecek tüm ilişkiler ve diğer hususları ve -varsa- tehditleri ortadan kaldırmak amacıyla atılan adımları veya alınan önlemleri üst yönetimden sorumlu olanlara iletmış bulunmaktayız.

Üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından, cari döneme ait finansal tabloların bağımsız denetiminde en çok önem arz eden konuları yani kilit denetim konularını belirlemekteyiz. Mevzuatın konunun kamuya açıklanmasına izin vermediği durumlarda veya konuyu kamuya açıklamanın doğuracağı olumsuz sonuçların, kamuya açıklamanın doğuracağı kamu yararını aşacağına makul şekilde beklendiği oldukça istisnai durumlarda, ilgili hususun bağımsız denetçi raporumuzda bildirilmemesine karar verebiliriz.

Bu bağımsız denetimi yürütüp sonuçlandıran sorumlu denetçi [*adı, soyadı*]¹² dir.

[*Bağımsız Denetçi Raporu Tarihi*]

[*Bağımsız Denetçinin İmzası*]¹³

[*Sorumlu Denetçinin Adı, Soyadı*]

[*Bağımsız Denetçinin Adresi*]

¹² Türkiye uygulamasında sorumlu denetçinin adının denetçi raporunda yer alması zorunludur. Diğer ülke uygulamalarında borsada işlem görmeyen işletmelerin bağımsız denetimlerinde zorunlu olmayabilir.

¹³ Bağımsız denetçinin mührü ve varsa mevzuatın gerektirdiği diğer hususlara bu bölümde yer verilir.

KURUL KARARI

Karar No: 75935942-050.01.04– [01 /225]

Karar Tarihi: 28.12.2020

Kararın Konusu: Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 805 zel Hususlar – Tek Bir Finansal Tablonun Bağımsız Denetimi ile Finansal Tablolardaki Belirli Unsurların, Hesapların veya Kalemlerin Bağımsız Denetimi'nin Yayınlanması

660 sayılı KHK'nın 9'uncu maddesi uyarınca; uluslararası standartlara uyum sağlamak üzere, Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu (IAASB) tarafından "*International Standard on Auditing (ISA) 805 Special Considerations - Audit of Single Financial Statements and Specific Elements, Accounts or Items of a Financial Statement*" başlığıyla yayınlanan Standardın mevzuata kazandırılması amacıyla Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 805 zel Hususlar – Tek Bir Finansal Tablonun Bağımsız Denetimi ile Finansal Tablolardaki Belirli Unsurların, Hesapların veya Kalemlerin Bağımsız Denetimi'nin yayınlanmasına karar verilmiştir.

TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI

BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 805

**ÖZEL HUSUSLAR – TEK BİR FİNANSAL TABLONUN BAĞIMSIZ DENETİMİ İLE
FİNANSAL TABLOLARDAKİ BELİRLİ UNSURLARIN, HESAPLARIN VEYA
KALEMLERİN BAĞIMSIZ DENETİMİ**

GÜNCELLEMELER VE YÜRÜRLÜK TARİHLERİ

- BDS 805 *Özel Hususlar – Tek Bir Finansal Tablonun Bağımsız Denetimi ile Finansal Tablolardaki Belirli Unsurların, Hesapların veya Kalemlerin Bağımsız Denetimi* Standardının ilk sürümü, 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 24/4/2014 tarihli ve 28981 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- BDS 805 *Özel Hususlar – Tek Bir Finansal Tablonun Bağımsız Denetimi ile Finansal Tablolardaki Belirli Unsurların, Hesapların veya Kalemlerin Bağımsız Denetimi* Standardının ikinci sürümü, 1/1/2017 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 16/12/2017 tarihli ve 30272 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 805

ÖZEL HUSUSLAR – TEK BİR FİNANSAL TABLONUN BAĞIMSIZ DENETİMİ İLE FİNANSAL TABLOLARDAKİ BELİRLİ UNSURLARIN, HESAPLARIN VEYA KALEMLERİN BAĞIMSIZ DENETİMİ

İÇİNDEKİLER

	Paragraf
Giriş	
Kapsam.....	1-3
Yürürlük Tarihi.....	4
Amaç	5
Tanımlar	6
Ana Hükümler	
Denetimin Kabulünde Dikkate Alınacak Hususlar.....	7-9
Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Dikkate Alınacak Hususlar.....	10
Görüş Oluşturma ve Raporlamada Dikkate Alınacak Hususlar	11-17
Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama	
Kapsam.....	A1-A4
Denetimin Kabulünde Dikkate Alınacak Hususlar	A5-A9
Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Dikkate Alınacak Hususlar	A10-A15
Görüş Oluşturma ve Raporlamada Dikkate Alınacak Hususlar	A16-A28
Ek 1: Finansal Tablolardaki Belirli Unsur, Hesap veya Kalemlere İlişkin Örnekler	
Ek 2: Tek Bir Finansal Tabloya ve Finansal Tablodaki Belirli Bir Unsura İlişkin	
Denetçi Raporu Örnekleri	

Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 805 “Özel Hususlar-Tek Bir Finansal Tablonun Bağımsız Denetimi ile Finansal Tablolardaki Belirli Unsurların, Hesapların veya Kalemlerin Bağımsız Denetimi”, BDS 200 “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi” ile birlikte dikkate alınır.

Giriş

Kapsam

- 100–700 numaralı gruplarda yer alan Bağımsız Denetim Standartları (BDS'ler), finansal tabloların denetiminde uygulanmakta olup, diğer tarihî finansal bilgilerin denetiminde uygulanmaları hâlinde, gerektiğinde şartlara göre uyarlanır. Bu BDS ise, tek bir finansal tablonun veya finansal tablodaki belirli bir unsurun, hesabın veya kalemin denetiminde, BDS'lerin uygulanmasıyla ilgili özel hususları ele almaktadır. Tek bir finansal tablo veya finansal tablodaki belirli bir unsur, hesap veya kalem; genel veya özel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak hazırlanabilir. Tek bir finansal tablonun veya finansal tablodaki belirli bir unsur, hesap veya kalemin özel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak hazırlanmış olması hâlinde, söz konusu denetimde BDS 800¹'de uygulanır (Bkz.: A1-A4 paragrafları).
- Bu BDS, (topluluk finansal tablolarının denetiminin amaçları doğrultusunda, topluluk denetim ekibinin talebi üzerine topluluğa bağlı birimin finansal bilgilerine ilişkin olarak yürütülen çalışmanın sonucunda düzenlenen) topluluğa bağlı birim denetçisinin raporuna uygulanmaz (Bkz.: BDS 600)².
- Bu BDS, diğer BDS'lerde yer alan hükümleri geçersiz kılmadığı gibi, denetimin içinde bulunduğu şartlarla ilgili olabilecek tüm özel hususları da ele almamaktadır.

Yürürlük Tarihi

- Bu BDS, 1/1/2021 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

Amaç

- Tek bir finansal tablonun veya finansal tablodaki belirli bir unsur, hesap veya kalemin denetiminde BDS'leri uygularken denetçinin amacı;
 - Denetimin kabulüyle,
 - Söz konusu denetimin planlanması ve yürütülmesiyle ve
 - Tek bir finansal tabloya veya finansal tablodaki belirli bir unsur, hesap veya kaleme ilişkin görüş oluşturma ve raporlamayla,ilgili özel hususları uygun biçimde ele almaktır.

Tanımlar

- Bu BDS'de:
 - “Finansal tablodaki unsur” veya “unsur”a yapılan atıf, “bir finansal tablodaki unsur, hesap veya kalem”i ifade eder,

¹ BDS 800, “Özel Hususlar–Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi”

² BDS 600, “Özel Hususlar–Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil)”

- (b) “Türkiye Muhasebe Standartlarına” yapılan atıf, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartlarını (TMS’leri) ifade eder ve
- (c) Tek bir finansal tablo veya finansal tablodaki belirli bir unsura yapılan atıf, ilgili açıklamaları da kapsar. İlgili açıklamalar, genel olarak finansal tablo veya unsurla ilgili açıklayıcı veya diğer tanımlayıcı bilgilerden oluşur (Bkz.: A2 paragrafı).

Ana Hükümler

Denetimin Kabulünde Dikkate Alınacak Hususlar

BDS’lerin Uygulanması

7. BDS 200, denetçinin denetimle ilgili tüm BDS’lere uymasını zorunlu kılar.³ Tek bir finansal tabloya veya finansal tablodaki belirli bir unsura ilişkin bir denetimde bu hüküm, denetçinin aynı zamanda işletmenin tam set finansal tablolarını denetlemekle görevli olup olmadığına bakılmaksızın uygulanır. İşletmenin tam set finansal tablolarını da denetlemekle görevli olmaması hâlinde denetçi, söz konusu finansal tablolar setinde yer alan tek bir finansal tablonun veya belirli bir unsurun BDS’lere uygun olarak denetiminin mümkün olup olmadığına karar verir (Bkz.: A5-A6 paragrafları).

Finansal Raporlama Çerçevesinin Kabul Edilebilirliği

8. BDS 210, denetçinin finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan finansal raporlama çerçevesinin kabul edilebilir olup olmadığını belirlemesini zorunlu kılar.⁴ Tek bir finansal tablonun veya finansal tablodaki belirli bir unsurun denetiminde bu belirleme, söz konusu finansal raporlama çerçevesinin kullanılmasının, hedef kullanıcıların;
- Finansal tabloda veya unsorda aktarılan bilgileri ve
 - Önemli işlem ve olayların, söz konusu finansal tabloda veya unsorda aktarılan bilgiler üzerindeki etkilerini,
- anlayabilmelerine imkân tanyacak yeterli açıklamalar sağlayan bir sunumla sonuçlanıp sonuçlanmayacağına değerlendirilmesini içerir (Bkz.: A7 paragrafı).

Görüşün Şekli

9. BDS 210, denetim sözleşmesinin şartlarında, denetçi tarafından düzenlenecek raporların beklenen şekline yer verilmesini zorunlu kılar.⁵ Tek bir finansal tablonun veya finansal tablodaki belirli bir unsurun denetiminde denetçi, beklenen görüş şeklinin içinde bulunulan şartlar altında uygun olup olmadığını mütalaa eder (Bkz.: A8-A9 paragrafları).

³ BDS 200, “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi”, 18 inci paragraf

⁴ BDS 210, “Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması”, 6(a) paragrafı

⁵ BDS 210, 10(d) paragrafı

Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Dikkate Alınacak Hususlar

10. BDS 200, BDS'lerin finansal tabloların denetlenmesine yönelik hazırlandığını; diğer tarihi finansal bilgilere ilişkin denetimlerde uygulanmaları hâlinde, BDS'lerin gerektiğinde şartlara göre uyarlanacağını belirtmektedir.^{6,7} Tek bir finansal tablonun veya finansal tablodaki belirli bir unsurun denetiminin planlanması ve yürütülmesinde denetçi, denetimle ilgili tüm BDS'leri, gerektiğinde denetimin içinde bulunduğu şartlara göre uyarlar (Bkz.: A10-A15 paragrafları).

Görüş Oluşturma ve Raporlamada Dikkate Alınacak Hususlar

11. Tek bir finansal tabloya veya finansal tablodaki belirli bir unsura ilişkin görüş oluştururken ve raporlama yaparken denetçi, BDS 700'de⁸ ve -uygun hâllerde- BDS 800'de yer alan hükümleri, gerektiğinde denetimin içinde bulunduğu şartlara göre uyarlayarak uygular (Bkz.: A16-A22 paragrafları).

Denetlenen İşletmeye Ait Tam Set Finansal Tablolar ile Söz Konusu Finansal Tablolar Setinde Yer Alan Tek Bir Finansal Tabloya veya Belirli Bir Unsura İlişkin Raporlama Yapılması

12. Tam set finansal tabloların denetimiyle birlikte, tek bir finansal tabloya veya finansal tablodaki belirli bir unsura ilişkin raporlama yapmak üzere bir denetim yürütmesi durumunda denetçi, her bir denetim için ayrı bir görüş verir.
13. Denetlenmiş tek bir finansal tablo veya finansal tablodaki denetlenmiş belirli bir unsur, işletmenin denetlenmiş tam set finansal tablolarıyla birlikte yayımlanabilir. Denetçi, tek bir finansal tablonun veya finansal tablodaki belirli bir unsurun sunumunun; söz konusu finansal tablo veya unsuru, tam set finansal tablolarından yeterli biçimde ayırmadığı (bunların tam set finansal tablolardan ayırt edilebilmesini sağlamadığı) sonucuna varırsa, yönetimden bu durumu düzeltilmesini talep eder. Ayrıca denetçi, 15 ve 16 ncı paragraflara uygun olarak, tek bir finansal tabloya veya finansal tablodaki belirli bir unsura ilişkin görüşünün, tam set finansal tablolarına ilişkin görüşünden ayırt edilebilmesini sağlar. Denetçi, söz konusu ayırmadan emin olana kadar, tek bir finansal tabloya veya finansal tablodaki belirli bir unsura ilişkin görüş içeren denetçi raporunu düzenlemez.

İşletmenin Tam Set Finansal Tablolarına İlişkin Denetçi Raporunda Yer Alan Belirli Hususların Tek Bir Finansal Tablonun veya Finansal Tablodaki Belirli Bir Unsurun Denetimine ve Bu Denetime İlişkin Denetçi Raporuna Olan Etkilerinin Değerlendirilmesi

14. Tam set finansal tablolara ilişkin denetçi raporunun:
- BDS 705⁹ uyarınca olumlu görüş dışında bir görüşü,
 - BDS 706¹⁰ uyarınca Dikkat Çekilen Hususlar paragrafı veya Diğer Hususlar paragrafını,

⁶ BDS 200, 2 ncı paragraf

⁷ BDS 200'ün 13 üncü paragrafında yer alan "finansal tablolar" terimi, finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca belirlenen tam set finansal tabloları ifade ettiğini açıklamaktadır.

⁸ BDS 700, "Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama"

⁹ BDS 705, "Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi"

¹⁰ BDS 706, "Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları"

- (c) BDS 570¹¹ uyarınca İşletmenin Sürekliliğiyle İlgili Önemli Belirsizlik bölümünü,
- (ç) BDS 701¹² uyarınca kilit denetim konularının bildirimini veya
- (d) BDS 720¹³ uyarınca diğer bilgilerdeki düzeltilmemiş önemli bir yanlışlığı tanımlayan bir açıklamayı,

içermesi durumunda denetçi, -varsa- söz konusu hususların etkilerini, tek bir finansal tablonun veya finansal tablodaki belirli bir unsurun denetimi ve söz konusu denetime ilişkin denetçi raporu açısından değerlendirir (Bkz.: A23-A27 paragrafları).

İşletmenin Tam Set Finansal Tablolarına İlişkin Denetçi Raporundaki Olumsuz Görüş veya Görüş Vermekten Kaçınma

15. Denetçinin, bir bütün olarak ilgili işletmenin tam set finansal tablolarına ilişkin olumsuz görüş vermenin veya görüş vermektan kaçınmanın gerekli olduğu sonucuna varması durumunda; BDS 705, denetçinin aynı denetçi raporunda, söz konusu finansal tablolar setinin bir parçası olan tek bir finansal tabloya veya finansal tabloların belirli bir unsuruna ilişkin olumlu görüş vermesine izin vermemektedir.¹⁴ Bunun sebebi; böyle bir olumlu görüşün, bir bütün olarak işletmenin tam set finansal tablolarına ilişkin verilen olumsuz görüşle veya görüş vermektan kaçınmayla çelişecek olmasıdır (Bkz.: A28 paragrafı).
16. Bir bütün olarak işletmenin tam set finansal tablolarına ilişkin olumsuz görüş vermenin veya görüş vermektan kaçınmanın gerekli olduğu sonucuna varması; ancak bu finansal tablolardaki belirli bir unsurun ayrı olarak denetlenmesi kapsamında, söz konusu unsura ilişkin olumlu görüş vermenin uygun olduğunu değerlendirmesi durumunda denetçi, sadece aşağıdaki şartlarda olumlu görüş verebilir:
 - (a) Mevzuatta yasaklanmamış olması,
 - (b) Söz konusu görüşün, olumsuz görüş veya görüş vermektan kaçınma içeren denetçi raporuyla birlikte yayımlanmayan bir denetçi raporunda verilmesi ve
 - (c) Söz konusu unsurun, işletmenin tam set finansal tablolarının büyük bir kısmını oluşturmaması.
17. Bir bütün olarak tam set finansal tablolara ilişkin olumsuz görüş vermiş veya görüş vermektan kaçınmış olması durumunda denetçi, tam set finansal tablolardaki tek bir finansal tabloya ilişkin olumlu görüş veremez. Bu durum, tek bir finansal tabloya ilişkin denetçi raporunun, olumsuz görüş veya görüş vermektan kaçınma içeren denetçi raporuyla birlikte yayımlanmamış olması durumunda dâhi geçerlidir. Bunun sebebi, tek bir finansal tablonun, söz konusu finansal tabloların büyük bir kısmını oluşturduğunun kabul edilmesidir.

¹¹ BDS 570, "İşletmenin Sürekliliği", 22 nci paragraf

¹² BDS 701, "Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi", 13 üncü paragraf

¹³ BDS 720, "Bağımsız Denetçinin Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları", 22(d)ii paragrafı

¹⁴ BDS 705, 15 inci paragraf

Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

Kapsam (Bkz.: 1 ve 6(c) paragrafları)

- A1. BDS 200, “tarihî finansal bilgi” terimini; belirli bir işletmeyle ilgili olarak öncelikle işletmenin muhasebe sisteminden elde edilen ve geçmiş dönemlerde meydana gelen ekonomik olaylar veya geçmiş tarihlerdeki ekonomik durum veya şartlar hakkında finansal terimlerle ifade edilen bilgi olarak tanımlamaktadır.¹⁵
- A2. BDS 200, “finansal tablolar” terimini; ilgili açıklamalar dâhil olmak üzere, tarihî finansal bilgilerin, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak, bir işletmenin belirli bir tarihteki ekonomik kaynaklarını veya yükümlülüklerini ya da belirli bir dönemde bunlarda meydana gelen değişiklikleri göstermek amacıyla biçimlendirilmiş sunumu olarak tanımlamaktadır. “Finansal tablolar” terimi genellikle, geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca belirlenen tam set finansal tabloları ifade etmekle birlikte, tek bir finansal tabloyu da ifade edebilir. Açıklamalar; geçerli finansal raporlama çerçevesinin zorunlu kıldığı veya açıkça ya da başka bir biçimde izin verdiği şekilde, finansal tabloların içinde veya dipnotlarında yer alan ya da çapraz-referans yoluyla dâhil edilen açıklayıcı veya tanımlayıcı bilgilerden oluşur.¹⁶ 6(c) paragrafında belirtildiği üzere, tek bir finansal tablo veya finansal tablodaki belirli bir unsura yapılan atıf, ilgili açıklamaları da kapsar.
- A3. BDS’ler, finansal tabloların denetlemesine yönelik olarak hazırlanmış olup,¹⁷ tek bir finansal tablo veya finansal tablodaki belirli bir unsur gibi diğer tarihî finansal bilgilerin denetiminde uygulanmaları hâlinde, gerektiğinde şartlara göre uyarlanır. Bu BDS, bu konuda yardımcı olmaktadır (Ek 1’de diğer tarihî finansal bilgilerle ilgili örnekler yer almaktadır).
- A4. Tarihî finansal bilgilerin denetimi dışındaki bir makul güvence denetimi, Güvence Denetimi Standardı (GDS) 3000’e uygun olarak yürütülür.¹⁸

Denetimin Kabulünde Dikkate Alınacak Hususlar

BDS’lerin Uygulanması (Bkz.: 7 nci paragraf)

- A5. BDS 200, denetçinin, (a) finansal tabloların denetiminde bağımsızlıkla ilgili olanlar da dâhil etik hükümlere ve (b) denetimle ilgili bütün BDS’lere uymasını zorunlu kılar. Ayrıca BDS 200; bir BDS’nin tamamının yürütülen denetimle ilgili olmaması veya hükmün bir şarta bağlı olması ve bu şartın mevcut olmaması haricinde denetçinin, denetimi ilgili BDS’nin tüm hükümlerine uygun şekilde yürütmesini zorunlu kılar. İstisnai durumlarda denetçi, bir BDS’de yer alan ilgili hükümden sapmanın gerekli

¹⁵ BDS 200’ün 13 üncü paragrafında yer alan “tarihî finansal bilgi” tanımı

¹⁶ BDS 200’ün 13 üncü paragrafında yer alan “finansal tablolar” tanımı

¹⁷ BDS 200, 2 nci paragraf

¹⁸ GDS 3000, “Tarihî Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri”

olduğuna karar verebilir. Bu tür durumlarda denetçi, söz konusu hükmün amacına ulaşmak için alternatif denetim prosedürleri uygular.¹⁹

A6. Denetçinin, aynı zamanda işletmenin tam set finansal tablolarını denetlemekle görevlendirilmediği durumlarda, tek bir finansal tablonun veya finansal tablodaki belirli bir unsurun denetimiyle ilgili BDS'lerde yer alan hükümlere uyulması mümkün olmayabilir. Bu tür durumlarda denetçi, genellikle, iç kontrol dâhil işletme ve çevresi hakkında, işletmenin tam set finansal tablolarını da denetleyen denetçiyle aynı anlayışa sahip olmaz. Ayrıca denetçi, muhasebe kayıtları ile diğer muhasebe bilgilerinin kalitesi hakkında işletmenin tam set finansal tablolarının denetiminde elde edilebilecek denetim kanıtlarına da sahip olmaz. Bu sebeple denetçi, muhasebe kayıtlarından elde edilen denetim kanıtlarını desteklemek üzere ilâve kanıtlara ihtiyaç duyabilir. Bazı BDS'ler, finansal tablodaki belirli bir unsurun denetiminde, denetlenen unsura kıyasen fazla bir çalışma yapılmasını gerektirmektedir. Örneğin, BDS 570'in hükümleri, alacak hesaplarına ilişkin bir tablonun denetimiyle ilgili olabilir fakat ihtiyaç duyulan denetim çalışmasının büyüklüğünden dolayı söz konusu hükümlere uyulması mümkün olmayabilir. Tek bir finansal tablonun veya finansal tablodaki belirli bir unsurun BDS'lere uygun olarak denetiminin uygulanabilir olmadığı sonucuna varması durumunda denetçi, başka bir denetim türünün daha uygulanabilir olup olmadığı konusunu yönetimle müzakere eder.

Finansal Raporlama Çerçevesinin Kabul Edilebilirliği (Bkz.: 8 inci paragraf)

A7. Tek bir finansal tablo veya finansal tablodaki belirli bir unsur, tam set finansal tabloların hazırlanması için standart yayımlamaya yetkili veya bir kurum tarafından oluşturulmuş bir finansal raporlama çerçevesini (örneğin, TMS'leri) esas alan geçerli bir finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanmış olabilir. Bu durumda, geçerli çerçevenin kabul edilebilirliğinin belirlenmesi, bu çerçevenin tek bir finansal tablonun veya yeterli açıklamalar sağlayan finansal tablodaki belirli bir unsurun sunumu hakkında temel aldığı çerçevede yer alan tüm hükümleri içerip içermediğinin dikkate alınmasını gerektirebilir.

Görüşün Şekli (Bkz.: 9 uncu paragraf)

A8. Denetçi tarafından verilen görüşün şekli, geçerli finansal raporlama çerçevesine ve mevzuata bağlıdır.²⁰ BDS 700²¹ uyarınca:

- (a) Bir gerçeğe uygun sunum çerçevesine uygun olarak hazırlanan tam set finansal tablolara ilişkin olumlu görüş verilirken, mevzuatta aksi zorunlu kılınmadıkça, denetçi görüşünde aşağıdaki ifadelerden biri kullanılır:
 - (i) Finansal tablolar, ...'ları [geçerli finansal raporlama çerçevesi]'ne uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır veya
 - (ii) Finansal tablolar, [...] [geçerli finansal raporlama çerçevesi]'ne uygun olarak doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlamaktadır ve

¹⁹ BDS 200, 14, 18 ve 22-23 üncü paragraflar

²⁰ BDS 200, 8 inci paragraf

²¹ BDS 700, 25-26 ncı paragraflar

- (b) Uygunluk çerçevesi uyarınca hazırlanmış olan finansal tablolara ilişkin olumlu görüş verilirken, denetçi görüşünde finansal tabloların tüm önemli yönleriyle [geçerli finansal raporlama çerçevesine] uygun olarak hazırlandığı belirtilir.

A9. Tek bir finansal tablo veya finansal tablodaki belirli bir unsur söz konusu olduğunda, geçerli finansal raporlama çerçevesi, söz konusu finansal tablonun veya finansal tablonun belirli bir unsurunun sunumunu açık bir biçimde ele almıyor olabilir. Bu durum, geçerli finansal raporlama çerçevesi, tam set finansal tabloların hazırlanması için standart yayınlamaya yetkili veya bir kurum tarafından oluşturulan bir finansal raporlama çerçevesini (örneğin, TMS'leri) temel aldığında söz konusu olabilir. Dolayısıyla denetçi, beklenen görüş şeklinin, geçerli finansal raporlama çerçevesi göz önüne alındığında uygun olup olmadığını değerlendirir. Denetçinin, “tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır” veya “doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlamaktadır” ifadelerinin denetçi görüşünde kullanılıp kullanılmayacağına ilişkin değerlendirmesini etkileyebilecek faktörler aşağıdakileri içerir:

- Geçerli finansal raporlama çerçevesinin açık veya zımnî bir şekilde tam set finansal tabloların hazırlanmasıyla sınırlandırılıp sınırlandırılmadığı.
- Tek bir finansal tablonun veya finansal tablodaki belirli bir unsurun:
 - Belirli bir finansal tablo veya belirli bir unsurla ve ilgili açıklamalar dâhil söz konusu finansal tablonun veya finansal tablodaki belirli bir unsurun sunumuyla ilgili olarak çerçevede yer alan hükümlerin her birine tam uygunluk sağlayıp sağlamayacağı.
 - Gerçeğe uygun sunumun sağlanması için gerekli olması hâlinde, çerçevenin özel olarak zorunlu kıldıklarının dışında da açıklamalar sağlayıp sağlamayacağı veya istisnai durumlarda, çerçeve hükümlerinin birinden sapıp sapmayacağı.

Denetçinin görüşün şekline ilişkin kararı, mesleki muhakeme konusudur. Söz konusu karar, gerçeğe uygun bir sunum çerçevesine uygun olarak hazırlanan tek bir finansal tabloya veya finansal tablodaki belirli bir unsura ilişkin denetçi görüşünde, “tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır” veya “doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlamaktadır” ifadelerinin kullanılmasının, belirli bir ülkede genel kabul görüp görmemesinden etkilenebilir.

Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Dikkate Alınacak Hususlar (Bkz.: 10 uncu paragraf)

A10. Her bir BDS'nin yapılan denetimle ilgili olup olmadığı dikkatli bir değerlendirme yapılmasını gerektirir. Bir finansal tablonun yalnızca belirli bir unsuru denetime tabi olsa bile, BDS 240²², BDS 550²³ ve BDS 570 gibi BDS'lerin kural olarak denetimle ilgili olduğu kabul edilir. Çünkü söz konusu unsur; hile, ilişkili taraf işlemlerinin etkisi veya

²² BDS 240, “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları”

²³ BDS 550, “İlişkili Taraflar”

işletmenin sürekliliği esasının geçerli finansal raporlama çerçevesi kapsamında hatalı uygulanması sebebiyle yanlışlık içerebilir.

- A11. BDS 260, denetçinin, işletmenin üst yönetim yapısı içinde iletişim kuracağı uygun kişi veya kişilere karar vermesini gerektirir.²⁴ BDS 260'ta ayrıca, bazı durumlarda, üst yönetimden sorumlu olanların tamamının işletme yönetiminde icrâi nitelikte görevler üstlendiği ve kurulacak iletişime ilişkin hükümlerin bu kişilerin söz konusu görevlerinin dikkate alınarak uygulanacağı belirtilir.²⁵ İşletme tarafından tam set finansal tablolar da hazırlandığında, tek bir finansal tablonun veya unsurun hazırlanmasının gözetiminden sorumlu olanlar ile tam set finansal tabloların hazırlanmasının gözetiminden sorumlu olanlar farklı kişi veya kişiler olabilirler.
- A12. Ayrıca BDS'ler, finansal tabloların denetimine yönelik hazırlanmıştır. Tek bir finansal tablonun²⁶ veya finansal tablodaki belirli bir unsurun denetiminde uygulanmaları hâlinde BDS'ler, gerektiğinde şartlara göre uyarlanır. Örneğin, tam set finansal tablolara ilişkin olarak yönetimden alınan yazılı beyanların yerini, finansal tablo veya unsurun geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak sunumuna ilişkin yazılı beyanlar olacaktır.
- A13. Tam set finansal tablolara ilişkin denetçi raporuna dâhil edilen hususların, tek bir finansal tablonun veya finansal tablodaki belirli bir unsurun denetimi üzerinde etkileri olabilir (Bkz.: 14 üncü paragraf). İlgili işletmenin tam set finansal tablolarının denetimiyle birlikte, tek bir finansal tablonun veya finansal tablodaki belirli bir unsurun denetimini planlaması ve yürütmesi durumunda denetçi, tam set finansal tabloların denetiminin bir parçası olarak elde edilen denetim kanıtlarını, söz konusu finansal tablonun veya unsurun denetiminde kullanabilir. Ancak yine de BDS'ler, denetçinin, finansal tablonun veya unsurun denetimini, söz konusu finansal tabloya veya unsura ilişkin vereceği görüşe dayanak oluşturacak yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek üzere planlamasını ve yürütmesini gerektirir.
- A14. İlgili açıklamalar dâhil tam set finansal tabloları oluşturan her bir finansal tablo ve bu finansal tablolardaki belirli unsurların birçoğu birbirleriyle ilişkilidir. Bu sebeple, tek bir finansal tablonun veya finansal tablodaki belirli bir unsurun denetimi sırasında denetçi, söz konusu finansal tabloyu veya unsuru diğerlerinden ayrı olarak dikkate alamayabilir. Dolayısıyla denetçinin, denetimin amaçlarını yerine getirmek için birbirleriyle ilişkili olan kalemlerle ilgili prosedürleri uygulaması gerekebilir.
- A15. Ayrıca, tek bir finansal tablo veya finansal tablodaki belirli bir unsur için belirlenen önemlilik, işletmenin tam set finansal tabloları için belirlenen önemlilikten daha düşük olabilir. Bu durum, denetim prosedürlerinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını ve düzeltilmemiş yanlışlıkların değerlendirilmesini etkileyecektir.

Görüş Oluşturma ve Raporlamada Dikkate Alınacak Hususlar (Bkz.: 11 inci paragraf)

- A16. BDS 700, denetçinin, görüşünü oluştururken hedef kullanıcıların önemli işlem ve olayların finansal tablolarda aktarılan bilgiler üzerindeki etkisini anlamalarını sağlamak

²⁴ BDS 260, "Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim", 11 inci paragraf

²⁵ BDS 260, 10(b), A1 (üçüncü madde işaretli), A2 ve A8 paragrafları

²⁶ BDS 200, 2 nci paragraf

amacıyla, finansal tablolarda yeterli açıklama yapıp yapılmadığını değerlendirmesini zorunlu kılar.²⁷ Tek bir finansal tablo veya finansal tablodaki belirli bir unsur söz konusu olduğunda, geçerli finansal raporlama çerçevesinin hükümleri ışığında, finansal tablo veya unsurlarda, hedef kullanıcıların:

- Finansal tabloda veya unsurlarda aktarılan bilgileri ve
- Önemli işlem ve olayların, söz konusu finansal tabloda veya unsurlarda aktarılan bilgiler üzerindeki etkilerini,

anlamalarını sağlayacak yeterli açıklamaların yapılması önemlidir.

- A17. Ek 2'de, tek bir finansal tabloya ve finansal tablodaki belirli bir unsura ilişkin bağımsız denetçi raporu örnekleri yer almaktadır. Denetçi raporlarına ilişkin diğer örnekler, tek bir finansal tabloya veya finansal tablodaki belirli bir unsura ilişkin yapılan raporlamayla ilgili olabilir (örneğin BDS 700, BDS 705, BDS 570, BDS 720 ve BDS 706'da yer alan Eklere bakınız).

Tek Bir Finansal Tabloya veya Finansal Tablodaki Belirli Bir Unsura İlişkin Raporlama Yaparken BDS 700'ün Uygulanması

- A18. Bu BDS'nin 11 inci paragrafında, denetçinin; tek bir finansal tabloya veya finansal tablodaki belirli bir unsura ilişkin görüş oluştururken ve raporlama yaparken, gerektiğinde denetimin içinde bulunduğu şartlara göre uyarlamak suretiyle BDS 700'de yer alan hükümleri uygulayacağını belirtilir. Bunu yaparken denetçinin, gerektiğinde denetimin içinde bulunduğu şartlara göre uyarlamak suretiyle, diğer standartlarda yer alan raporlama hükümlerini uygulaması da gerekir ve ayrıca denetçi A19-A21 paragraflarındaki değerlendirmeleri faydalı bulabilir.

İşletmenin Sürekliliği

- A19. Tek bir finansal tablonun veya finansal tablodaki belirli bir unsurun hazırlanmasında kullanılan geçerli finansal raporlama çerçevesine bağlı olarak, yönetimin işletmenin sürekliliğine ilişkin sorumlulukları²⁸ hakkında denetçi raporunda yapılan açıklamanın gerektiğinde uyarlanması gerekebilir. Denetçi raporundaki denetçinin sorumluluklarına ilişkin yapılan açıklamanın da²⁹ gerektiğinde, denetimin içinde bulunduğu şartlara göre, BDS 570'in ne şekilde uygulandığına bağlı olarak, uyarlanması gerekebilir.

Kilit Denetim Konuları

- A20. BDS 700, denetçinin, borsada işlem gören işletmelerin tam set genel amaçlı finansal tablolarının denetiminde kilit denetim konularını raporunda BDS 701'e uygun olarak bildirmesini zorunlu kılar.³⁰ Tek bir finansal tablonun veya finansal tablodaki belirli bir unsurun denetiminde ise, BDS 701 sadece, bu tür finansal tablo veya unsurlara ilişkin denetçi raporunda kilit denetim konularının bildirilmesinin mevzuatla zorunlu kılındığı denetimlerde veya denetçinin bu konuların bildirilmesine karar verdiği diğer

²⁷ BDS 700, 13(d) paragrafı

²⁸ BDS 700, 34(b) ve A48 paragrafları

²⁹ BDS 700, 39(b)(iv) paragrafı

³⁰ BDS 700, 30 uncu paragraf ve 30T paragrafı

denetimlerde uygulanır. Tek bir finansal tablo veya finansal tablodaki belirli bir unsura ilişkin denetçi raporunda kilit denetim konularının bildirilmesi durumunda, BDS 701 bütün yönleriyle uygulanır.³¹

Diğer Bilgiler

A21. BDS 720, denetçinin diğer bilgilere ilişkin sorumluluklarını düzenler. Bu Standart bağlamında, tek bir finansal tabloyu veya finansal tablodaki belirli bir unsuru içeren veya bunların ilişkiğinde sunulduğu raporlar BDS 720 açısından yıllık faaliyet raporu olarak değerlendirilir. Söz konusu raporların amacı, ortaklara (veya benzer paydaşlara) tek bir finansal tabloda veya finansal tablonun belirli bir unsurunda sunulan konular hakkında bilgi sağlamaktır. İşletmenin böyle bir rapor yayımlamayı planladığını belirlemesi durumunda denetçi, BDS 720'deki hükümleri tek bir finansal tablonun veya finansal tablodaki belirli unsurun denetiminde uygular.

Sorumlu Denetçinin Adı

A22. Sorumlu denetçinin adına denetçi raporunda yer verilmesine ilişkin BDS 700 ile getirilen yükümlülük, borsada işlem gören işletmelerin özel amaçlı finansal tablolarının denetiminde de geçerlidir.³² Borsada işlem görmeyen işletmeler için tek bir finansal tabloya veya finansal tablodaki belirli unsura ilişkin denetçi raporunda sorumlu denetçinin adının yer alması mevzuatla zorunlu kılınabilir;³ mevzuatla zorunlu kılınmayan durumlarda denetçi, söz konusu raporda sorumlu denetçinin adına yer verilmesine karar verebilir.

Denetlenen İşletmeye Ait Tam Set Finansal Tablolar ile Tek Bir Finansal Tabloya veya Finansal Tablodaki Belirli Bir Unsura İlişkin Raporlama Yapılması (Bkz.: 14 üncü paragraf)

İşletmenin Tam Set Finansal Tablolarına İlişkin Denetçi Raporunda Yer Alan Belirli Hususların Tek Bir Finansal Tablonun veya Finansal Tablodaki Belirli Bir Unsurun Denetimine ve Bu Denetime İlişkin Denetçi Raporuna Olan Etkilerinin Değerlendirilmesi

A23. 14 üncü paragraf uyarınca denetçinin; işletmenin tam set finansal tablolarına ilişkin denetçi raporunda yer alan -varsa- belirli hususların, tek bir finansal tablonun veya finansal tablodaki belirli bir unsurun denetimine ve söz konusu denetime ilişkin denetçi raporuna etkilerini değerlendirmesi zorunlu kılınmıştır. Tam set finansal tablolara ilişkin denetçi raporuna dâhil edilen bir hususun, tek bir finansal tabloya veya finansal tablonun belirli bir unsuruna ilişkin raporlama yapmak üzere yürütülen bir denetim bağlamında ilgili olup olmadığının değerlendirilmesi, mesleki muhakeme içerir.

A24. Yukarıda belirtilen etkilerin değerlendirilmesiyle ilgili olabilecek faktörler aşağıdakileri içermektedir:

- Tam set finansal tablolara ilişkin denetçi raporunda tanımlanan hususların niteliği ve bu hususların tek bir finansal tablonun içerdikleriyle veya bir finansal tablonun belirli bir unsuruyla ne kadar ilgili olduğu.

³¹ BDS 700, 31 inci paragraf

³² BDS 700, 46 ncı paragraf ve A61-A63 paragrafları

* Bakınız: BDS 700, 46T paragrafı

- Tam set finansal tablolara ilişkin denetçi raporunda belirtilen hususların yaygınlığı.
- Geçerli finansal raporlama çerçeveleri arasındaki farklılıkların niteliği ve kapsamı.
- Tam set finansal tabloların kapsadığı dönemler ile tek bir finansal tablonun veya finansal tablodaki unsurun dönemleri veya tarihleri arasındaki farklılığın boyutu.
- Tam set finansal tablolara ilişkin denetçi raporunun tarihinden itibaren geçen süre.

A25. Örneğin, tam set finansal tablolara ilişkin denetçi raporunda ticari alacaklarla bağlantılı olarak sınırlı olumlu görüş verilmiş olması ve tek bir finansal tablonun ticari alacakları içermesi veya finansal tablodaki belirli unsurun ticari alacaklarla ilgili olması hâlinde, bu durumun denetim üzerinde muhtemelen bazı etkileri olacaktır. Diğer taraftan, tam set finansal tablolara ilişkin denetçi raporundaki sınırlı olumlu görüş uzun vadeli borçların sınıflandırılmasıyla ilgiliyse, tek bir finansal tablonun gelir tablosu gibi bir tablo olması ya da finansal tablodaki belirli unsurun ticari alacaklarla ilgili olması durumunda, bu görüşün söz konusu finansal tablo ya da finansal tablodaki belirli bir unsurun denetimini etkilemesi daha az muhtemeldir.

A26. Tam set finansal tablolara ilişkin denetçi raporunda bildirilen kilit denetim konularının, tek bir finansal tablonun veya finansal tablodaki belirli unsurun denetimi üzerinde etkileri olabilir. Söz konusu hususun tam set finansal tabloların denetiminde ele alınış şekli hakkında Kilit Denetim Konuları bölümüne dâhil edilen bilgiler, bu husus tek bir finansal tablonun veya finansal tablodaki belirli unsurun denetimiyle ilgili olduğunda, denetçinin bu hususu ne şekilde ele alacağını belirlemede faydalı olabilir.

Tam set finansal tablolara ilişkin denetçi raporuna atıf yapılması

A27. Tam set finansal tablolara ilişkin denetçi raporuna dâhil edilen belirli hususların, tek bir finansal tablo veya finansal tablonun belirli bir unsurunun denetimi veya bunlara ilişkin denetçi raporu üzerinde etkilerinin olmaması durumunda dahi denetçi, tek bir finansal tablo veya finansal tablonun belirli bir unsuruna ilişkin denetçi raporundaki Diğer Hususlar paragrafında söz konusu hususlara atıf yapılmasının uygun olacağını düşünebilir (Bkz.: BDS 706).³³ Örneğin denetçi, tek bir finansal tablo veya finansal tablonun belirli bir unsuruna ilişkin denetçi raporunda, tam set finansal tablolara ilişkin denetçi raporuna dâhil edilen İşletmenin Sürekliliğiyle İlgili Önemli Belirsizlik bölümüne atıfta bulunmanın uygun olacağını düşünebilir.

İşletmenin Tam Set Finansal Tablolarına İlişkin Denetçi Raporundaki Olumsuz Görüş veya Görüş Veremeden Kaçınma (Bkz.:15 inci paragraf)

A28. Bazı denetim standardı setleri, işletmenin tam set finansal tablolarına ilişkin denetçi raporunda, faaliyet sonuçları ve nakit akışlarıyla ilgili olarak görüş vermekten

³³ BDS 706, 10-11 inci paragraflar

kaçınıldığının ifade edilmesine ancak finansal duruma ilişkin olumlu görüş verilmesine izin verebilir ancak BDS'lerde böyle bir duruma izin verilmemektedir.³⁴

³⁴ BDS 510, "İlk Bağımsız Denetimler-Açılış Bakiyeleri", A8 paragrafı ve BDS 705, A16 paragrafı.

Finansal Tablodaki Belirli Unsur, Hesap veya Kalemlere İlişkin Örnekler

- İlgili dipnotlar dâhil; alacak hesapları, şüpheli alacaklar için ayrılan karşılıklar, stoklar, özel emeklilik planının tahakkuk eden faydalarına ilişkin yükümlülük, maddi olmayan duran varlıkların kayıtlı değeri veya bir sigorta portföyündeki “gerçekleşmiş ancak rapor edilmemiş” hasarlara ilişkin yükümlülük.
- İlgili dipnotlar dâhil, bir özel emeklilik planının dışarıdan yönetilen varlıklarına ve gelirine ilişkin tablo.
- İlgili dipnotlar dâhil, net maddi duran varlıklara ilişkin tablo.
- Açıklayıcı notlar dâhil, kiralanan bir varlıkla ilgili ödemelere ilişkin tablo.
- Açıklayıcı notlar dâhil, kâr ortaklığı veya çalışan ikramiyelerine ilişkin tablo.

Tek Bir Finansal Tabloya ve Finansal Tablodaki Belirli Bir Unsura İlişkin Denetçi Raporu Örnekleri

- Örnek 1: Borsada işlem görmeyen bir işletmenin genel amaçlı bir çerçeveye (bu örneğin amaçları açısından bir gerçeğe uygun sunum çerçevesine) uygun olarak hazırlanmış olan tek bir finansal tablosuna ilişkin denetçi raporu.
- Örnek 2: Borsada işlem görmeyen bir işletmenin özel amaçlı bir çerçeveye (bu örneğin amaçları açısından bir gerçeğe uygun sunum çerçevesine) uygun olarak hazırlanmış olan tek bir finansal tablosuna ilişkin denetçi raporu.
- Örnek 3: Borsada işlem gören bir işletmenin özel amaçlı bir çerçeveye (bu örneğin amaçları açısından bir uygunluk çerçevesine) uygun olarak hazırlanmış olan finansal tablosundaki belirli bir unsura ilişkin denetçi raporu.

Örnek 1: Borsada işlem görmeyen bir işletmenin genel amaçlı bir çerçeveye (bu örneğin amaçları açısından bir gerçeğe uygun sunum çerçevesine) uygun olarak hazırlanmış olan tek bir finansal tablosuna ilişkin denetçi raporu.

Bu örnek denetçi raporunda aşağıdaki durumlar varsayılmıştır:

- Borsada işlem görmeyen bir işletmenin finansal durum tablosunun (diğer bir ifadeyle, tek bir finansal tablonun) bağımsız denetimi yapılmıştır.
- Finansal durum tablosu, işletme yönetimi tarafından, X ülkesinin Finansal Raporlama Çerçevesinde yer alan finansal durum tablosunun hazırlanmasına ilişkin hükümlere uygun olarak hazırlanmıştır.
- Denetim sözleşmesinin şartları, yönetimin finansal tablolara ilişkin BDS 210'da tanımlanan sorumluluğunu yansıtmaktadır.
- Geçerli finansal raporlama çerçevesi, geniş bir kullanıcı kitlesinin ortak finansal bilgi ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik tasarlanmış bir gerçeğe uygun sunum çerçevesidir.
- Denetçi, "tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır" ifadesinin denetçi görüşünde kullanılmasının uygun olduğuna karar vermiştir.
- Denetimde uyulan etik hükümler, denetimin yapıldığı ülkedeki etik hükümlerdir.*
- Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, denetçi BDS 570 uyarınca işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olduğu sonucuna varmıştır. Finansal tabloda önemli belirsizliğe ilişkin yapılan açıklama yeterlidir.
- Finansal durum tablosunun denetimi bağlamında denetçinin, BDS 701'e uygun olarak kilit denetim konularını bildirme zorunluluğu bulunmamaktadır.
- Denetçi, diğer bilgilerin bulunmadığını tespit etmiştir (diğer bir ifadeyle BDS 720'nin hükümleri uygulanmamıştır).
- Finansal tablonun hazırlanmasından sorumlu olanlar ile gözetiminden sorumlu olanlar farklı kişilerdir.
- Denetçinin, mevzuatla zorunlu tutulan diğer raporlama sorumlulukları bulunmamaktadır.

* Türkiye uygulamasında; denetimde uyulan etik hükümler, mevzuatta yer alan denetimle ilgili etik hükümler ile Kurum tarafından yayımlanan *Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar*'dan (*Bağımsızlık Standartları Dâhil*) oluşmaktadır.

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

[Uygun Olan Muhatap]

1) Görüş

ABC Şirketinin (Şirket) 31 Aralık 20XY tarihli finansal durum tablosu ile önemli muhasebe politikalarının özeti de dâhil olmak üzere finansal tablo dipnotlarını (tamamı için “finansal tablo” terimi kullanılacaktır) denetlemiş bulunuyoruz.

Görüşümüze göre ilişikteki finansal tablo, Şirketin 31 Aralık 20XY tarihi itibarıyla finansal durumunu, X ülkesinin Finansal Raporlama Çerçevesi hükümlerine uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır.

2) Görüşün Dayanağı

Yaptığımız bağımsız denetim, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartlarının bir parçası olan Bağımsız Denetim Standartlarına (BDS'lere) uygun olarak yürütülmüştür. Bu Standartlar kapsamındaki sorumluluklarımız, raporumuzun *Bağımsız Denetçinin Finansal Tablonun Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları* bölümünde ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır. Finansal tablonun bağımsız denetimiyle ilgili olarak [denetimin yapıldığı ülkedeki] etik hükümler uyarınca Şirketten bağımsız olduğumuzu beyan ederiz. Söz konusu hükümler uyarınca etiğe ilişkin diğer sorumluluklar da tarafımızca yerine getirilmiştir. Bağımsız denetim sırasında elde ettiğimiz bağımsız denetim kanıtlarının, görüşümüzün oluşturulması için yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

3) İşletmenin Sürekliliğiyle İlgili Önemli Belirsizlik

Şirketin 31 Aralık 20XY tarihinde sona eren yıl boyunca ZZZ TL net zarar ettiğini ve bu tarih itibarıyla Şirketin kısa vadeli borçlarının toplam varlıklarını YYY TL aştığını gösteren 6 numaralı finansal tablo dipnotuna dikkat çekeriz. 6 numaralı finansal tablo dipnotunda ifade edilen bu olay veya şartlar, bu dipnotta açıklanan diğer hususlarla birlikte, Şirketin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek önemli bir belirsizliğin mevcut olduğunu göstermektedir. Bu husus, tarafımızca verilen görüşü etkilememektedir.

4) Yönetimin ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Finansal Tablolaya İlişkin Sorumlulukları¹

Şirket yönetimi; finansal tablonun X ülkesinin Finansal Raporlama Çerçevesindeki söz konusu tablonun hazırlanmasıyla ilgili hükümlerine uygun olarak hazırlanmasından, gerçeğe uygun bir biçimde sunumundan ve hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyecek şekilde hazırlanması için gerekli gördüğü iç kontrolden sorumludur.

Finansal tabloyu hazırlarken yönetim; Şirketin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetinin değerlendirilmesinden, gerektiğinde süreklilikle ilgili hususları açıklamaktan ve Şirketi tasfiye

¹ Veya ilgili yasal çerçeve bağlamında uygun olan başka bir terim.

etme ya da ticari faaliyeti sona erdirmeye niyeti ya da mecburiyeti bulunmadığı sürece işletmenin sürekliliği esasını kullanmaktan sorumludur.

Üst yönetimden sorumlu olanlar, Şirketin finansal raporlama sürecinin gözetiminden sorumludur.

5) Bağımsız Denetçinin Finansal Tablonun Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları

Bir bağımsız denetimde, biz bağımsız denetçilerin sorumlulukları şunlardır:

Amacımız, bir bütün olarak finansal tablonun hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde etmek ve görüşümüzü içeren bir bağımsız denetçi raporu düzenlemektir. BDS'lere uygun olarak yürütülen bir bağımsız denetim sonucunda verilen makul güvence; yüksek bir güvence seviyesidir ancak, var olan önemli bir yanlışlığın her zaman tespit edileceğini garanti etmez. Yanlışlıklar hata veya hile kaynaklı olabilir. Yanlışlıkların, tek başına veya toplu olarak, finansal tablo kullanıcılarının bu tabloya istinaden alacakları ekonomik kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa bu yanlışlıklar önemli olarak kabul edilir.

BDS 700'ün 41(b) paragrafı uyarınca, aşağıdaki açıklamaların bağımsız denetçi raporunun Ek'inde yer almasına imkân verilmektedir. Ayrıca, 41(c) paragrafında; mevzuatın izin vermesi durumunda, bağımsız denetçinin sorumluluklarına bağımsız denetçi raporunda yer verilmesinden ziyade bu sorumlulukların bildirildiği yetkili kurumun internet sitesine atıfta bulunulabileceği ifade edilmiştir. Bu atıfta bulunulabilmesi için bağımsız denetçinin sorumluluklarına ilişkin internet sitesindeki açıklamaların, bağımsız denetçinin sorumluluklarına ilişkin yapılan aşağıdaki açıklamalarla tutarlı olması gerekmektedir.*

BDS'lere uygun olarak yürütülen bir bağımsız denetimin gereği olarak, bağımsız denetim boyunca mesleki muhakememizi kullanmakta ve mesleki şüpheciliğimizi sürdürmekteyiz. Tarafımızca ayrıca:

- Finansal tablodaki hata veya hile kaynaklı “önemli yanlışlık” riskleri belirlenmekte ve değerlendirilmekte; bu risklere karşılık veren denetim prosedürleri tasarlanmakta ve uygulanmakta ve görüşümüze dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmektedir. (Hile; muvazaa, sahtekârlık, kasıtlı ihmal, gerçeğe aykırı beyan veya iç kontrol ihlali fiillerini içerebildiğinden, hile kaynaklı önemli bir yanlışlığı tespit edememe riski, hata kaynaklı önemli bir yanlışlığı tespit edememe riskinden yüksektir.)
- Şirketin iç kontrolünün etkinliğine ilişkin bir görüş bildirmek amacıyla değil ama duruma uygun denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla denetimle ilgili iç kontrol değerlendirilmektedir.²
- Yönetim tarafından kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğu ile yapılan muhasebe tahminlerinin ve ilgili açıklamaların makul olup olmadığı değerlendirilmektedir.
- Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, Şirketin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir

* BDS 700'ün 41T paragrafı uyarınca Türkiye uygulamasında izin verilmemektedir.

² Bu cümle, denetçinin finansal tabloların denetimiyle birlikte iç kontrolün etkinliği hakkında görüş vermesi sorumluluğu olduğu durumlarda değiştirilecektir.

belirsizliğin mevcut olup olmadığı hakkında ve yönetimin işletmenin sürekliliği esasını kullanmasının uygunluğu hakkında sonuca varılmaktadır. Önemli bir belirsizliğin mevcut olduğu sonucuna varmamız hâlinde, raporumuzda, finansal tablodaki ilgili açıklamalara dikkat çekmemiz ya da bu açıklamaların yetersiz olması durumunda olumlu görüş dışında bir görüş vermemiz gerekmektedir. Vardığımız sonuçlar, bağımsız denetçi raporu tarihine kadar elde edilen denetim kanıtlarına dayanmaktadır. Bununla birlikte, gelecekteki olay veya şartlar Şirketin sürekliliğini sona erdirebilir.

- Finansal tablonun, açıklamalar dâhil olmak üzere, genel sunumu, yapısı ve içeriği ile bu tablonun, temelini oluşturan işlem ve olayları gerçeğe uygun sunumu sağlayacak şekilde yansıtıp yansıtmadığı değerlendirilmektedir.

Diğer hususların yanı sıra, denetim sırasında tespit ettiğimiz önemli iç kontrol eksiklikleri dâhil olmak üzere, bağımsız denetimin planlanan kapsamı ve zamanlaması ile önemli denetim bulgularını üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmekteyiz.

Bu bağımsız denetimi yürütüp sonuçlandıran sorumlu denetçi [*adı, soyadı*]³’dır.

[*Bağımsız Denetçi Raporu Tarihi*]

[*Bağımsız Denetçinin İmzası*]⁴

[*Sorumlu Denetçinin Adı, Soyadı*]

[*Bağımsız Denetçinin Adresi*]

³ Türkiye uygulamasında sorumlu denetçinin adının denetçi raporunda yer alması zorunludur. Diğer ülke uygulamalarında borsada işlem görmeyen işletmelerin bağımsız denetimlerinde zorunlu olmayabilir.

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

Örnek 2: Borsada İşlem Görmeyen Bir İşletmenin Özel Amaçlı Bir Çerçeveye Uygun Olarak Hazırlanmış Olan Tek Bir Finansal Tablosuna İlişkin Denetçi Raporu.

Bu örnek denetçi raporunda aşağıdaki durumlar varsayılmıştır:

- Borsada işlem görmeyen bir işletmenin nakit tahsilâtlar ve nakit ödemeler tablosunun (diğer bir ifadeyle, tek bir finansal tablonun) bağımsız denetimi yapılmıştır.
- Tam set finansal tablolara ilişkin bir denetçi raporu yayımlanmamıştır.
- Söz konusu finansal tablo, işletme yönetimi tarafından, bir kredi verenin “nakit akışı bilgisine” ilişkin talebine yanıt vermek amacıyla, nakit tahsilât ve nakit ödeme esaslı muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanmıştır. Finansal raporlama çerçevesinin seçimi yönetimin kararına bağlıdır.
- Geçerli finansal raporlama çerçevesi, belirli kullanıcıların finansal bilgi ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik tasarlanmış bir gerçeğe uygun sunum çerçevesidir.⁵
- Denetçi, elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak olumlu bir görüş vermenin uygun olacağı sonucuna varmıştır.
- Denetçi, “tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır” ifadesinin denetçi görüşünde kullanılmasının uygun olduğuna karar vermiştir.
- Denetimde uyulan etik hükümler, denetimin yapıldığı ülkedeki etik hükümlerdir.*
- Denetçi raporunun dağıtımı veya kullanımı sınırlandırılmamıştır.
- Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak denetçi, BDS 570 uyarınca işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olmadığı sonucuna varmıştır.
- Denetçinin, nakit tahsilâtlar ve nakit ödemeler tablosunun denetimi bağlamında, BDS 701’e uygun olarak kilit denetim konularını bildirme zorunluluğu bulunmamaktadır.
- Denetçi, diğer bilgilerin bulunmadığını tespit etmiştir (diğer bir ifadeyle, BDS 720’nin hükümleri uygulanmamıştır).
- Yönetim; finansal tablonun hazırlanmasından ve finansal raporlama sürecinin gözetiminden sorumludur.
- Denetçinin, mevzuatla zorunlu tutulan diğer raporlama sorumlulukları bulunmamaktadır.

⁵ BDS 800’de, özel amaçlı çerçeveye uygun olarak hazırlanmış olan finansal tabloların şekil ve içeriğine ilişkin hüküm ve açıklamalar yer alır.

* Türkiye uygulamasında; denetimde uyulan etik hükümler, mevzuatta yer alan denetimle ilgili etik hükümler ile Kurum tarafından yayımlanan *Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kuralları*’dan (*Bağımsızlık Standartları Dâhil*) oluşmaktadır.

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

[Uygun Olan Muhatap]

1) Görüş

ABC Şirketinin (Şirket) 31 Aralık 20XY tarihinde sona eren hesap dönemine ait nakit tahsilâtlar ve nakit ödemeler tablosu ile önemli muhasebe politikalarının özeti de dâhil olmak üzere finansal tablo dipnotlarını (tamamı için “finansal tablo” terimi kullanılacaktır) denetlemiş bulunuyoruz.

Görüşümüze göre ilişikteki finansal tablo, Şirketin 31 Aralık 20XY tarihinde sona eren hesap dönemine ait nakit tahsilatları ve nakit ödemelerini, finansal tablonun X dipnotunda açıklanan nakit tahsilat ve nakit ödeme esaslı muhasebe ilkelerine uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır.

2) Görüşün Dayanağı

Yaptığımız bağımsız denetim, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartlarının bir parçası olan Bağımsız Denetim Standartlarına (BDS'lere) uygun olarak yürütülmüştür. Bu Standartlar kapsamındaki sorumluluklarımız, raporumuzun *Bağımsız Denetçinin Finansal Tablonun Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları* bölümünde ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır. Finansal tablonun bağımsız denetimiyle ilgili olarak [denetimin yapıldığı ülkedeki] etik hükümler uyarınca Şirketten bağımsız olduğumuzu beyan ederiz. Söz konusu hükümler uyarınca etiğe ilişkin diğer sorumluluklar da tarafımızca yerine getirilmiştir. Bağımsız denetim sırasında elde ettiğimiz bağımsız denetim kanıtlarının, görüşümüzün oluşturulması için yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

3) Dikkat Çekilen Hususlar-Muhasebe Esasının Belirtilmesi

Finansal tablonun, muhasebe esasını açıklayan X dipnotuna dikkat çekeriz. Bu finansal tablo, kredi veren XYZ'ye bilgi vermek amacıyla hazırlanmıştır. Bu sebeple, bu finansal tablo başka amaçlar için uygun olmayabilir. Bu husus, tarafımızca verilen görüşü etkilememektedir.

4) Yönetimin ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Finansal Tabloya İlişkin Sorumlulukları⁶

Şirket yönetimi; finansal tablonun X dipnotunda açıklanan nakit tahsilât ve nakit ödeme esaslı muhasebe ilkelerinin, içinde bulunulan şartlar altında, finansal tablonun hazırlanması için kabul edilebilir olduğunun belirlenmesi de dâhil olmak üzere, finansal tablonun söz konusu muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanmasından, gerçeğe uygun bir biçimde sunumundan ve hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyecek şekilde hazırlanması için gerekli gördüğü iç kontrolden sorumludur.

Finansal tabloyu hazırlarken yönetim; Şirketin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetinin değerlendirilmesinden, gerektiğinde süreklilikle ilgili hususları açıklamaktan ve Şirketi tasfiye

⁶ Veya ilgili yasal çerçevede bağlamında uygun olan başka bir terim.

etme ya da ticari faaliyeti sona erdirmeye niyeti ya da mecburiyeti bulunmadığı sürece işletmenin sürekliliği esasını kullanmaktan sorumludur.

5) Bağımsız Denetçinin Finansal Tablonun Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları

Bir bağımsız denetimde, biz bağımsız denetçilerin sorumlulukları şunlardır:

Amacımız, bir bütün olarak finansal tablonun hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde etmek ve görüşümüzü içeren bir bağımsız denetçi raporu düzenlemektir. BDS'lere uygun olarak yürütülen bir bağımsız denetim sonucunda verilen makul güvence; yüksek bir güvence seviyesidir ancak, var olan önemli bir yanlışlığın her zaman tespit edileceğini garanti etmez. Yanlışlıklar hata veya hile kaynaklı olabilir. Yanlışlıkların, tek başına veya toplu olarak, finansal tablo kullanıcılarının bu tabloya istinaden alacakları ekonomik kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa bu yanlışlıklar önemli olarak kabul edilir.

BDS 700'ün 41(b) paragrafı uyarınca, aşağıdaki açıklamaların bağımsız denetçi raporunun Ek'inde yer almasına imkân verilmektedir. Ayrıca, 41(c) paragrafında; mevzuatın izin vermesi durumunda, bağımsız denetçinin sorumluluklarına bağımsız denetçi raporunda yer verilmesinden ziyade bu sorumlulukların bildirildiği yetkili kurumun internet sitesine atıfta bulunulabileceği ifade edilmiştir. Bu atıfta bulunulabilmesi için bağımsız denetçinin sorumluluklarına ilişkin internet sitesindeki açıklamaların, bağımsız denetçinin sorumluluklarına ilişkin yapılan aşağıdaki açıklamalarla tutarlı olması gerekmektedir.*

BDS'lere uygun olarak yürütülen bir bağımsız denetimin gereği olarak, bağımsız denetim boyunca mesleki muhakememizi kullanmakta ve mesleki şüphecililiğimizi sürdürmekteyiz. Tarafımızca ayrıca:

- Finansal tablodaki hata veya hile kaynaklı “önemli yanlışlık” riskleri belirlenmekte ve değerlendirilmekte; bu risklere karşılık veren denetim prosedürleri tasarlanmakta ve uygulanmakta ve görüşümüze dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmektedir. (Hile; muvazaa, sahtekârlık, kasıtlı ihmal, gerçeğe aykırı beyan veya iç kontrol ihlali fiillerini içerebildiğinden, hile kaynaklı önemli bir yanlışlığı tespit edememe riski, hata kaynaklı önemli bir yanlışlığı tespit edememe riskinden yüksektir.)
- Şirketin iç kontrolünün etkinliğine ilişkin bir görüş bildirmek amacıyla değil ama duruma uygun denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla denetimle ilgili iç kontrol değerlendirilmektedir.
- Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, Şirketin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığı hakkında ve yönetimin işletmenin sürekliliği esasının kullanılmasının uygunluğu hakkında sonuca varılmaktadır. Önemli bir belirsizliğin mevcut olduğu sonucuna varmamız hâlinde, raporumuzda, finansal tablodaki ilgili açıklamalara dikkat çekmemiz ya da bu açıklamaların yetersiz olması durumunda olumlu görüş dışında bir görüş vermemiz gerekmektedir. Vardığımız sonuçlar, bağımsız denetçi raporu tarihine

* BDS 700'ün 41T paragrafı uyarınca Türkiye uygulamasında izin verilmemektedir.

kadar elde edilen denetim kanıtlarına dayanmaktadır. Bununla birlikte, gelecekteki olay veya şartlar Şirketin sürekliliğini sona erdirebilir.

- Yönetim tarafından kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğu ile yapılan muhasebe tahminleri ve ilgili açıklamaların makul olup olmadığı değerlendirilmektedir.
- Finansal tablonun, açıklamalar dâhil olmak üzere, genel sunumu, yapısı ve içeriği ile bu tablonun temelini oluşturan işlem ve olayları, gerçeğe uygun sunumu sağlayacak şekilde yansıtıp yansıtmadığı değerlendirilmektedir.

Diğer hususların yanı sıra, denetim sırasında tespit ettiğimiz önemli iç kontrol eksiklikleri dâhil olmak üzere, bağımsız denetimin planlanan kapsamı ve zamanlaması ile önemli denetim bulgularını üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmekteyiz.

Bu bağımsız denetimi yürütüp sonuçlandıran sorumlu denetçi [*adı, soyadı*]⁷’dir.

[*Bağımsız Denetçi Raporu Tarihi*]

[*Bağımsız Denetçinin İmzası*]⁸

[*Sorumlu Denetçinin Adı, Soyadı*]

[*Bağımsız Denetçinin Adresi*]

⁷ Türkiye uygulamasında sorumlu denetçinin adının denetçi raporunda yer alması zorunludur. Diğer ülke uygulamalarında borsada işlem görmeyen işletmelerin bağımsız denetimlerinde zorunlu olmayabilir.

⁸ Bağımsız denetçinin mührü ve varsa mevzuatın gerektirdiği diğer hususlara bu bölümde yer verilir.

Örnek 3: Borsada İşlem Gören Bir İşletmenin Özel Amaçlı Bir Çerçeveye Uygun Olarak Hazırlanmış Finansal Tablosundaki Belirli Bir Unsura İlişkin Denetçi Raporu

Bu örnek denetçi raporunda aşağıdaki durumlar varsayılmıştır:

- Alacak hesaplarına ilişkin bir tablonun (diğer bir ifadeyle, finansal tablonun bir unsuru, hesabı veya kaleminin) bağımsız denetimi yapılmıştır.
- Finansal bilgiler, işletme yönetimi tarafından, düzenleyici bir kurumun getirdiği yükümlülüklerin karşılanması amacıyla söz konusu kurumca oluşturulan finansal raporlama hükümlerine (diğer bir ifadeyle, özel amaçlı bir çerçeveye) uygun olarak hazırlanmıştır. Finansal raporlama çerçevesinin seçimi yönetimin kararına bağlı değildir.
- Geçerli finansal raporlama çerçevesi, belirli kullanıcıların finansal bilgi ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik tasarlanmış bir uygunluk çerçevesidir.⁹
- Denetim sözleşmesinin şartları, yönetimin finansal tablolara ilişkin BDS 210'da tanımlanan sorumluluğunu yansıtmaktadır.
- Denetçi, elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak olumlu bir görüş vermenin uygun olacağı sonucuna varmıştır.
- Denetimde uyulan etik hükümler, denetimin yapıldığı ülkedeki etik hükümlerdir.*
- Denetçi raporunun dağıtımını sınırlandırılmıştır.
- Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak denetçi, BDS 570 uyarınca işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut mevcut olmadığı sonucuna varmıştır.
- Denetçinin, alacak hesaplarına ilişkin bir tablonun denetimi bağlamında, BDS 701'e uygun olarak kilit denetim konularını bildirme zorunluluğu bulunmamaktadır.
- Denetçi, diğer bilgilerin bulunmadığını tespit etmiştir (diğer bir ifadeyle, BDS 720'nin hükümleri uygulanmamıştır).
- Finansal tablonun hazırlanmasından sorumlu olanlar ile gözetiminden sorumlu olanlar farklı kişilerdir.
- Denetçinin, mevzuatla zorunlu tutulan diğer raporlama sorumlulukları bulunmamaktadır.

⁹ BDS 800'de özel amaçlı çerçeveye uygun olarak hazırlanmış olan finansal tabloların şekil ve içeriğine ilişkin hüküm ve açıklamalar yer alır.

* Türkiye uygulamasında; denetimde uyulan etik hükümler, mevzuatta yer alan denetimle ilgili etik hükümler ile Kurum tarafından yayımlanan *Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar*'dan (*Bağımsızlık Standartları Dâhil*) oluşmaktadır.

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

[ABC Şirketi Genel Kuruluna veya Uygun Olan Muhatap]

1) Görüş

ABC Şirketinin (Şirket) 31 Aralık 20XY tarihli alacak hesaplarına ilişkin bir tablosunu (“tablo”) denetlemiş bulunuyoruz.

Görüşümüze göre, Şirketin 31 Aralık 20XY tarihi itibarıyla tablosunda yer alan finansal bilgiler, tüm önemli yönleriyle [düzenleyici kurumun belirlediği finansal raporlama hükümlerini belirtiniz]’ne uygun olarak hazırlanmıştır.

2) Görüşün Dayanağı

Yaptığımız bağımsız denetim, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGGK) tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartlarının bir parçası olan Bağımsız Denetim Standartlarına (BDS’lere) uygun olarak yürütülmüştür. Bu Standartlar kapsamındaki sorumluluklarımız, raporumuzun *Bağımsız Denetçinin Tablonun Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları* bölümünde ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır. Tablonun bağımsız denetimiyle ilgili olarak [denetimin yapıldığı ülkedeki] etik hükümler uyarınca Şirketten bağımsız olduğumuzu beyan ederiz. Söz konusu hükümler uyarınca, etiğe ilişkin diğer sorumluluklar da tarafımızca yerine getirilmiştir. Bağımsız denetim sırasında elde ettiğimiz bağımsız denetim kanıtlarının, görüşümüzün oluşturulması için yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

3) Dikkat Çekilen Hususlar-Muhasebe Esasının Belirtilmesi ve Dağıtımın Sınırlandırılması

Tablonun, muhasebe esasını açıklayan X dipnotuna dikkat çekeriz. Bu tablo, Şirkete DEF Düzenleyici Kurumu tarafından getirilen yükümlülükleri karşılama amacıyla hazırlanmıştır. Bu sebeple, söz konusu tablo başka amaçlar için uygun olmayabilir. Raporumuz yalnızca Şirket ve DEF Düzenleyici Kurumu için hazırlanmış olup, Şirket veya DEF Düzenleyici Kurumu haricindeki taraflara dağıtılamaz. Bu husus, tarafımızca verilen görüşü etkilememektedir.

Yönetimin ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Tabloya İlişkin Sorumlulukları¹⁰

Şirket yönetimi; bu tablonun [düzenleyici kurum tarafından oluşturulan finansal raporlama hükümlerini belirtiniz]’e uygun olarak hazırlanmasından ve hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyecek şekilde hazırlanması için gerekli gördüğü iç kontrolden sorumludur.

Tabloyu hazırlarken yönetim; Şirketin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetinin değerlendirilmesinden, gerektiğinde süreklilikle ilgili hususları açıklamaktan ve Şirketi tasfiye etme ya da ticari faaliyeti sona erdirmeye niyeti ya da mecburiyeti bulunmadığı sürece işletmenin sürekliliği esasını kullanmaktan sorumludur.

Üst yönetimden sorumlu olanlar, Şirketin finansal raporlama sürecinin gözetiminden sorumludur.

¹⁰ Veya ilgili yasal çerçeve bağlamında uygun olan başka bir terim.

4) Bağımsız Denetçinin Tablonun Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları

Bir bağımsız denetimde, biz bağımsız denetçilerin sorumlulukları şunlardır:

Amacımız, tablonun hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde etmek ve görüşümüzü içeren bir bağımsız denetçi raporu düzenlemektir. BDS'lere uygun olarak yürütülen bir bağımsız denetim sonucunda verilen makul güvence; yüksek bir güvence seviyesidir ancak, var olan önemli bir yanlışlığın her zaman tespit edileceğini garanti etmez. Yanlışlıklar hata veya hile kaynaklı olabilir. Yanlışlıkların, tek başına veya toplu olarak, kullanıcıların bu tabloya istinaden alacakları ekonomik kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa bu yanlışlıklar önemli olarak kabul edilir.

BDS 700'ün 41(b) paragrafı uyarınca, aşağıdaki açıklamaların bağımsız denetçi raporunun Ek'inde yer almasına imkân verilmektedir. Ayrıca, 41(c) paragrafında; mevzuatın izin vermesi durumunda, bağımsız denetçinin sorumluluklarına bağımsız denetçi raporunda yer verilmesinden ziyade bu sorumlulukların bildirildiği yetkili kurumun internet sitesine atıfta bulunulabileceği ifade edilmiştir. Bu atıfta bulunulabilmesi için bağımsız denetçinin sorumluluklarına ilişkin internet sitesindeki açıklamaların, bağımsız denetçinin sorumluluklarına ilişkin yapılan aşağıdaki açıklamalarla tutarlı olması gerekmektedir.*

BDS'lere uygun olarak yürütülen bir bağımsız denetimin gereği olarak, bağımsız denetim boyunca mesleki muhakememizi kullanmakta ve mesleki şüpheciliğimizi sürdürmekteyiz. Tarafımızca ayrıca:

- Tablodaki hata veya hile kaynaklı “önemli yanlışlık” riskleri belirlenmekte ve değerlendirilmekte; bu risklere karşılık veren denetim prosedürleri tasarlanmakta ve uygulanmakta ve görüşümüze dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmektedir. (Hile; muvazaa, sahtekârlık, kasıtlı ihmâl, gerçeğe aykırı beyan veya iç kontrol ihlali fiillerini içerebildiğinden, hile kaynaklı önemli bir yanlışlığı tespit edememe riski, hata kaynaklı önemli bir yanlışlığı tespit edememe riskinden yüksektir.)
- Şirketin iç kontrolünün etkinliğine ilişkin bir görüş bildirmek amacıyla değil ama duruma uygun denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla denetimle ilgili iç kontrol değerlendirilmektedir.¹¹
- Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, Şirketin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığı hakkında ve yönetimin işletmenin sürekliliği esasını kullanmasının uygunluğu hakkında sonuca varılmaktadır. Önemli bir belirsizliğin mevcut olduğu sonucuna varmamız hâlinde, raporumuzda, tablodaki ilgili açıklamalara dikkat çekmemiz ya da bu açıklamaların yetersiz olması durumunda olumlu görüş dışında bir görüş vermemiz gerekmektedir. Vardığımız sonuçlar, bağımsız denetçi raporu tarihine kadar elde edilen denetim kanıtlarına dayanmaktadır. Bununla birlikte, gelecekteki olay veya şartlar Şirketin sürekliliğini sona erdirebilir.
- Yönetim tarafından kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğu ile yapılan muhasebe

* BDS 700'ün 41T paragrafı uyarınca Türkiye uygulamasında izin verilmemektedir.

¹¹ Bu cümle, denetçinin finansal tabloların denetimiyle birlikte iç kontrolün etkinliği hakkında görüş vermesi sorumluluğu olduğu durumlarda değiştirilecektir.

tahminleri ve ilgili açıklamaların makul olup olmadığı değerlendirilmektedir.

Diğer hususların yanı sıra, denetim sırasında tespit ettiğimiz önemli iç kontrol eksiklikleri dâhil olmak üzere, bağımsız denetimin planlanan kapsamı ve zamanlaması ile önemli denetim bulgularını üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmekteyiz.

Bağımsızlığa ilişkin etik hükümlere uygunluk sağladığımızı üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmiş bulunmaktayız. Ayrıca bağımsızlık üzerinde etkisi olduğu düşünülebilecek tüm ilişkiler ve diğer hususlar ve -varsa- tehditleri ortadan kaldırmak amacıyla atılan adımları veya alınan önlemleri üst yönetimden sorumlu olanlara iletmış bulunmaktayız.

Bu bağımsız denetimi yürütüp sonuçlandıran sorumlu denetçi [*adı, soyadı*]¹²'dir.

[*Bağımsız Denetçi Raporu Tarihi*]

[*Bağımsız Denetçinin İmzası*]¹³

[*Sorumlu Denetçinin Adı, Soyadı*]

[*Bağımsız Denetçinin Adresi*]

¹² Türkiye uygulamasında sorumlu denetçinin adının denetçi raporunda yer alması zorunludur. Diğer ülke uygulamalarında borsada işlem görmeyen işletmelerin bağımsız denetimlerinde zorunlu olmayabilir.

¹³ Bağımsız denetçinin mührü ve varsa mevzuatın gerektirdiği diğer hususlara bu bölümde yer verilir.

KURUL KARARI

Karar No: 75935942-050.01.04– [01 /228]

Karar Tarihi: 28.12.2020

Kararın Konusu: Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 810 zet Finansal Tablolara İlişkin Rapor Vermek Üzere Yapılan Denetimler’in Yayınlanması

660 sayılı KHK’nın 9’uncu maddesi uyarınca; uluslararası standartlara uyum sağlamak üzere, Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu (IAASB) tarafından “*International Standard on Auditing (ISA) 810 Engagements to Report on Summary Financial Statements*” başlığıyla yayımlanan Standardın mevzuata kazandırılması amacıyla Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 810 zet Finansal Tablolara İlişkin Rapor Vermek Üzere Yapılan Denetimler’in yayımlanmasına karar verilmiştir.

TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI

BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 810

***ÖZET FİNANSAL TABLOLARA İLİŞKİN RAPOR VERMEK ÜZERE YAPILAN
DENETİMLER***

GÜNCELLEMELER VE YÜRÜRLÜK TARİHLERİ

- BDS 810 *Özet Finansal Tablolara İlişkin Rapor Vermek Üzere Yapılan Denetimler* Standardının ilk sürümü, 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 22/4/2014 tarihli ve 28980 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- BDS 810 *Özet Finansal Tablolara İlişkin Rapor Vermek Üzere Yapılan Denetimler* Standardının ikinci sürümü, 1/1/2017 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 11/12/2017 tarihli ve 30267 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 810

ÖZET FİNANSAL TABLOLARA İLİŞKİN RAPOR VERMEK ÜZERE YAPILAN DENETİMLER İÇİNDEKİLER

	Paragraf
Giriş	
Kapsam.....	1
Yürürlük Tarihi.....	2
Amaçlar	3
Tanımlar	4
Ana Hükümler	
Denetimin Kabulü	5-7
Prosedürlerin Niteliği	8
Görüşün Şekli	9-11
Çalışmanın Zamanlaması ve Denetlenmiş Finansal Tablolara İlişkin Denetçi Raporu Tarihinden Sonraki Olaylar.....	12-13
Özet Finansal Tabloları İçeren Belgelerdeki Bilgiler.....	14-15
Özet Finansal Tablolara İlişkin Denetçi Raporu.....	16-21
Muhasebe Esası Hakkında Kullanıcıların Uyarılması veya Dağıtımın veya Kullanımın Sınırlandırılması.....	22
Karşılaştırmalı Bilgiler.....	23-24
Özet Finansal Tablolarla Birlikte Sunulan Denetlenmemiş İlâve Bilgiler.....	25
Denetçinin Özet Finansal Tablolara İlişkilendirilmesi.....	26-27
Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama	
Denetimin Kabulü	A1-A7
Denetlenmiş Finansal Tabloların Erişilebilirliğinin Değerlendirilmesi.....	A8
Görüşün Şekli	A9

Çalışmanın Zamanlaması ve Denetlenmiş Finansal Tablolara İlişkin Denetçi Raporu Tarihinden Sonraki Olaylar.....	A10
Özet Finansal Tabloları İçeren Belgelerdeki Bilgiler.....	A11-A16
Özet Finansal Tablolara İlişkin Denetçi Raporu.....	A17-A23
Karşılaştırmalı Bilgiler.....	A24-A25
Muhasebe Esası Hakkında Kullanıcıların Uyarılması veya Dağıtımın veya Kullanımın Sınırlandırılması.....	A26
Denetçinin Özet Finansal Tablolara İlişkilendirilmesi.....	A27
Ek: Özet Finansal Tablolara İlişkin Denetçi Raporu Örnekleri	

Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 810 “Özet Finansal Tablolara İlişkin Rapor Vermek Üzere Yapılan Denetimler”, 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 BDS'lere uygun olarak denetlediği finansal tablolardan elde edilen özet finansal tablolara ilişkin rapor vermek üzere yürüttüğü denetimlerle ilgili sorumluluklarını düzenler.

Yürürlük Tarihi

2. Bu BDS, 1/1/2021 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

Amaçlar

3. Denetçinin amaçları:
 - (a) Özet finansal tablolara ilişkin rapor vermek üzere yürütülecek denetimi kabul etmenin uygun olup olmadığına karar vermek ve
 - (b) Özet finansal tablolara ilişkin rapor vermek amacıyla görevlendirilmiş olması durumunda:
 - (i) Elde edilen kanıtlardan ulaşılan sonuçların değerlendirilmesine dayanarak, özet finansal tablolara ilişkin bir görüş oluşturmak ve
 - (ii) Görüşün dayanağını da açıklayan yazılı bir rapor vasıtasıyla söz konusu görüşü açık bir biçimde ifade etmektir.

Tanımlar

4. Aşağıdaki terimler BDS'lerde, karşılarında belirtilen anlamlarıyla kullanılmıştır:
 - (a) Denetlenmiş finansal tablolar: BDS'lere uygun olarak denetçi tarafından denetlenmiş olan ve özet finansal tabloların elde edildiği finansal tablolardır¹.
 - (b) Özet finansal tablolar: Finansal tablolardan elde edilen ancak finansal tablolardan daha az ayrıntı içeren, bununla birlikte, işletmenin belirli bir tarihteki ekonomik kaynaklarını veya yükümlülüklerini ya da belirli bir dönemde bunlarda meydana gelen değişiklikleri gösteren finansal tablolara tutarlı, biçimlendirilmiş bir sunum sağlayan tarihî finansal bilgilerdir.² Bu tür tarihî finansal bilgileri açıklamak için farklı ülkelerde farklı terimler kullanılabilir.
 - (c) Uygulanan kıstaslar: Özet finansal tabloların hazırlanmasında yönetim tarafından uygulanan kıstaslardır.

¹ BDS 200, "Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi"nin 13 üncü paragrafında, "finansal tablolar" terimi tanımlanmaktadır.

² BDS 200'ün 13 üncü paragrafında yer alan "finansal tablolar" tanımı.

Ana Hükümler

Denetimin Kabulü

5. Denetçi, bu BDS'ye uygun olarak özet finansal tablolara ilişkin rapor vermek üzere yürütülecek bir denetimi yalnızca, özet finansal tabloların elde edildiği finansal tabloların BDS'lere uygun olarak denetimini yürütmek üzere görevlendirilmiş olması durumunda kabul eder (Bkz.: A1 paragrafı).
6. Özet finansal tablolara ilişkin rapor vermek üzere bir denetimi kabul etmeden önce denetçi (Bkz.: A2 paragrafı):
 - (a) Uygulanan kıstasların kabul edilebilir olup olmadığına karar verir (Bakınız: A3-A7 paragrafları),
 - (b) Yönetimin aşağıdaki sorumluluklarını anladığına ve üstlendiğine dair mutabakatını alır:
 - (i) Özet finansal tabloların uygulanan kıstaslara uygun olarak hazırlanması sorumluluğu,
 - (ii) Özet finansal tabloların hedef kullanıcılarına, bir zorlukla karşılaşmadan denetlenmiş finansal tablolara erişim imkânı sağlanması sorumluluğu (veya mevzuat; özet finansal tabloların hedef kullanıcılarına denetlenmiş finansal tablolara erişim imkânı sağlanmasına gerek olmadığına yönelik bir hüküm içeriyorsa ve özet finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin kıstasları oluşturuyorsa, söz konusu mevzuatın özet finansal tablolarda açıklanması sorumluluğu) ve
 - (iii) Özet finansal tabloları içeren ve denetçinin söz konusu tablolara ilişkin rapor vermiş olduğunu ifade eden herhangi bir belgeye, özet finansal tablolara ilişkin denetçi raporunun dâhil edilmesi sorumluluğu.
 - (c) Yönetimle, özet finansal tablolara ilişkin verilecek görüşün şekli hakkında mutabakata varır (Bkz.: 9-11 inci paragraflar).
7. Uygulanan kıstasların kabul edilebilir olmadığı sonucuna varması veya 6(b) paragrafında belirtilen konularda yönetimin mutabakatını alamaması durumunda denetçi, mevzuat aksini zorunlu kılmadıkça, özet finansal tablolara ilişkin rapor vermek üzere denetimi kabul etmez. Böyle bir mevzuata uygun olarak yürütülen bir denetim, bu BDS'ye uygun olmayacaktır. Dolayısıyla, özet finansal tablolara ilişkin denetçi raporu, denetimin bu BDS'ye uygun olarak yürütüldüğüne dair herhangi bir ifade içermez. Denetçi, denetim sözleşmesinin şartlarında bu duruma uygun bir biçimde atıfta bulunur. Denetçi, bu durumun özet finansal tabloların elde edildiği finansal tabloların denetimi üzerindeki muhtemel etkilerini de belirler.

Prosedürlerin Niteliği

8. Denetçi, özet finansal tablolara ilişkin denetçi görüşüne dayanak oluşturmak için, aşağıdaki prosedürleri ve gerekli gördüğü diğer prosedürleri uygular:

- (a) Özet finansal tabloların, sunduğu bilgilerin özet bilgiler olduğunu yeterli bir biçimde açıklayıp açıklamadığını ve denetlenmiş finansal tabloları belirtip belirtmediğini değerlendirir.
- (b) Denetlenmiş finansal tabloların özet finansal tablolarla birlikte sunulmadığı durumlarda, aşağıdaki hususların açık bir biçimde açıklanıp açıklanmadığını değerlendirir:
 - (i) Denetlenmiş finansal tabloların kimden veya nereden temin edilebileceği (erişilebileceği) veya
 - (ii) Özet finansal tabloların hedef kullanıcılarına, denetlenmiş finansal tablolara erişim imkânı sağlanmasına gerek olmadığına yönelik bir hüküm içeren ve özet finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin kısıtları oluşturan mevzuat.
- (c) Özet finansal tabloların, uygulanan kısıtları yeterli bir biçimde açıklayıp açıklamadığını değerlendirir.
- (ç) Özet finansal tabloların, denetlenmiş finansal tablolardaki ilgili bilgilerle mutabık olup olmadığını veya söz konusu bilgiler kullanılarak yeniden hesaplanıp hesaplanamayacağını belirlemek amacıyla, özet finansal tabloları denetlenmiş finansal tablolardaki ilgili bilgilerle karşılaştırır.
- (d) Özet finansal tabloların uygulanan kısıtlara uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını değerlendirir.
- (e) Özet finansal tabloların amaçları açısından, söz konusu tabloların içinde bulunulan şartlarda yanıltıcı olmamasını sağlamak için, bu tabloların gerekli bilgileri içerip içermediğini ve uygun bir şekilde bir araya getirilerek sunulup sunulmadığını değerlendirir.
- (f) Mevzuat; özet finansal tabloların hedef kullanıcılarına, denetlenmiş finansal tablolara erişim imkânı sağlanmasına gerek olmadığına yönelik bir hüküm içermediği ve özet finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin kısıtları oluşturmadığı sürece, özet finansal tabloların hedef kullanıcılarına, bir zorlukla karşılaşmadan denetlenmiş finansal tablolara erişim imkânı sağlanıp sağlanmadığını değerlendirir (Bkz.: A8 paragrafı).

Görüşün Şekli

9. Denetçi, özet finansal tablolara ilişkin olumlu görüş vermenin uygun olduğu sonucuna varırsa, mevzuat aksini zorunlu kılmadıkça, görüşünde aşağıdaki ifadelerden birini kullanır (Bkz.: A9 paragrafı):
- (a) İlişikteki özet finansal tablolar, [uygulanan kısıtlar]'a uygun olarak, tüm önemli yönleriyle denetlenmiş finansal tablolara tutarlıdır veya
 - (b) İlişikteki özet finansal tablolar, [uygulanan kısıtlar]'a uygun olarak, tüm önemli yönleriyle denetlenmiş finansal tabloların gerçeğe uygun bir özetidir.

10. Özet finansal tablolara ilişkin görüş için mevzuatta öngörülen ifade biçiminin, 9 uncu paragrafta yer alan ifadelerden farklı olması durumunda denetçi:
 - (a) 8 inci paragrafta belirtilen prosedürleri ve öngörülen görüşü verebilmek için gerekli tüm ilâve prosedürleri uygular ve
 - (b) Özet finansal tablo kullanıcılarının, özet finansal tablolara ilişkin denetçi görüşünü yanlış anlama ihtimali olup olmadığını ve yanlış anlama ihtimalinin olduğu durumda, özet finansal tablolara ilişkin denetçi raporunda yer alan ilâve açıklamanın, muhtemel yanlış anlamaları azaltıp azaltamayacağını değerlendirir.
11. 10(b) paragrafında ifade edilen durumda, özet finansal tablolara ilişkin denetçi raporundaki ilâve açıklamanın, yanlış anlamayı azaltamayacağı sonucuna varması hâlinde denetçi, mevzuat aksini zorunlu kılmadıkça, denetimi kabul etmez. Böyle bir mevzuata uygun olarak yürütülen bir denetim, bu BDS'ye uygun olmayacaktır. Dolayısıyla, özet finansal tablolara ilişkin denetçi raporu, denetimin bu BDS'ye uygun olarak yürütüldüğüne dair herhangi bir ifade içermez.

Çalışmanın Zamanlaması ve Denetlenmiş Finansal Tablolara İlişkin Denetçi Raporu Tarihinden Sonraki Olaylar

12. Özet finansal tablolara ilişkin denetçi raporuna, denetlenmiş finansal tablolara ilişkin denetçi raporu tarihinden sonraki bir tarih verilebilir. Böyle durumlarda, özet finansal tablolara ilişkin denetçi raporunda, özet finansal tabloların ve denetlenmiş finansal tabloların; denetlenmiş finansal tablolara ilişkin denetçi raporu tarihinden sonra meydana gelen olayların etkilerini yansıtmadığı ifade edilir (Bkz.: A10 paragrafı).
13. Denetçi, denetlenmiş finansal tablolara ilişkin denetçi raporu tarihinde mevcut olan ancak önceden farkına varmadığı durumlardan daha sonra haberdar olabilir. Bu hâllerde, denetlenmiş finansal tablolarla ilgili bu tür durumlar hakkında BDS 560³'a uygun olarak yapacağı değerlendirme tamamlanmadıkça denetçi, özet finansal tablolara ilişkin denetçi raporunu düzenlemez.

Özet Finansal Tabloları İçeren Belgelerdeki Bilgiler

14. Denetçi, özet finansal tabloları ve bu tablolara ilişkin denetçi raporunu içeren bir belgede yer alan bilgileri inceler ve bu bilgiler ile özet finansal tablolar arasında önemli bir tutarsızlığın var olup olmadığını mütalaa eder.
15. Önemli bir tutarsızlık belirlemesi hâlinde denetçi, bu hususu yönetimle müzakere eder ve özet finansal tabloların veya özet finansal tabloları ve bu tablolara ilişkin denetçi raporunu içeren belgede yer alan bilgilerin düzeltilmesinin gerekli olup olmadığına karar verir. Bilgilerin düzeltilmesinin gerekli olduğuna karar vermesi ve yönetimin gerekli düzeltmeyi yapmayı reddetmesi durumunda denetçi, bu hususun özet finansal tablolara ilişkin denetçi raporuna etkilerini mütalaa eder ve denetimin içinde bulunduğu şartlara göre uygun olan adımları atar. (Bkz.: A11-A16 paragrafları).

³ BDS 560, "Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar"

Özet Finansal Tablolara İlişkin Denetçi Raporu

Denetçi Raporunun Unsurları

16. Özet finansal tablolara ilişkin denetçi raporu aşağıdaki unsurları içerir⁴ (Bkz.: A23 paragrafı):
 - (a) Raporun bağımsız denetçi raporu olduğunu açıkça gösteren bir başlık (Bkz.: A17 paragrafı).
 - (b) Muhatap (Bkz.: A18 paragrafı).
 - (c) Özet finansal tablolarda yer alan her bir tablonun başlığı dâhil, denetçinin hakkında rapor verdiği özet finansal tabloların belirtilmesi (Bkz.: A19 paragrafı),
 - (ç) Denetlenmiş finansal tabloların belirtilmesi,
 - (d) 20 nci paragraf uyarınca görüşü açıkça belirten bir ifade (Bkz.: 9-11 inci paragraflar).
 - (e) Denetlenmiş finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan finansal raporlama çerçevesinin zorunlu kıldığı açıklamaların tamamının özet finansal tablolarda yer almadığını ve özet finansal tablolar ile bu finansal tablolara ilişkin denetçi raporunun incelenmesinin, denetlenmiş finansal tablolar ile bu finansal tablolara ilişkin denetçi raporunun incelenmesinin yerine geçmeyeceğini belirten bir açıklama.
 - (f) Varsa, 12 nci paragraf uyarınca yapılması gereken açıklama.
 - (g) Denetlenmiş finansal tablolara ilişkin denetçi raporuna, söz konusu raporun tarihine ve 19-20 nci paragraflara bağlı olarak, denetlenmiş finansal tablolar hakkında olumlu görüş verildiği hususuna ilişkin atıf.
 - (ğ) Özet finansal tabloların uygulanan kıstaslara uygun olarak hazırlanmasından yönetimin⁵ sorumlu olduğunu ifade eden, yönetimin⁶ finansal tablolara ilişkin sorumluluğuna dair bir açıklama.
 - (h) Denetçinin, bu BDS'ye uygun olarak uyguladığı prosedürlere dayanarak özet finansal tablolara ilişkin görüş vermekten sorumlu olduğuna, özet finansal tablolar ile denetlenmiş finansal tabloların tüm önemli yönleriyle tutarlı [*veya özet finansal tabloların, denetlenmiş finansal tabloların tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir özeti*] olup olmadığına dair bir ifade.
 - (ı) Denetçinin imzası.
 - (i) Denetçinin adresi.
 - (j) Denetçi raporu tarihi (Bkz.: A20 paragrafı).

⁴ Denetlenmiş finansal tablolara ilişkin denetçi raporunda olumlu görüş dışında bir görüş verilmesi hâlinde ortaya çıkan durumların ele alındığı 19-20 nci paragraflar, bu paragrafa sayılanlara ilâve unsurları da zorunlu kılar.

⁵ Veya yasal çerçeve bağlamında uygun olan başka bir terim.

⁶ Veya yasal çerçeve bağlamında uygun olan başka bir terim.

17. Özet finansal tabloların muhatabı ile denetlenmiş finansal tablolara ilişkin denetçi raporunun muhatabının aynı olmaması hâlinde denetçi, farklı bir muhatap kullanmanın uygun olup olmadığını değerlendirir (Bkz.: A18 paragrafı).
18. Denetçi, özet finansal tablolara ilişkin denetçi raporuna, aşağıdaki tarihlerden daha önceki bir tarihi vermez (Bkz.: A20 paragrafı):
 - (a) Özet finansal tabloların hazırlanmış olduğuna ve yetkili kişilerin bu finansal tablolara ilişkin sorumluluğu üstlendiklerini beyan ettiklerine ilişkin kanıtlar dâhil olmak üzere denetçinin, görüşüne dayanak oluşturan yeterli ve uygun denetim kanıtlarını elde ettiği tarih ve
 - (b) Denetlenmiş finansal tablolara ilişkin denetçi raporu tarihi.

Denetlenmiş Finansal Tablolara İlişkin Denetçi Raporuna Atıf Yapılması (Bkz.: A23 paragrafı)

19. Denetlenmiş finansal tablolara ilişkin denetçi raporunun;
 - (a) BDS 705⁷ uyarınca Sınırlı Olumlu Görüş (şartlı görüş),
 - (b) BDS 706⁸ uyarınca Dikkat Çekilen Hususlar veya Diğer Hususlar paragraflarını,
 - (c) BDS 570⁹ uyarınca *İşletmenin Sürekliliğiyle İlgili Önemli Belirsizlik* bölümünü,
 - (ç) BDS 701¹⁰ uyarınca kilit denetim konularının bildirimini veya
 - (d) BDS 720¹¹ uyarınca diğer bilgilerdeki düzeltilmemiş önemli bir yanlışlığı tanımlayan bir açıklamayı,

içermesi durumunda ve denetçinin, uygulanan kıstaslara uygun olarak hazırlanan özet finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle, denetlenmiş finansal tablolara tutarlı olduğuna veya özet finansal tabloların, söz konusu denetlenmiş finansal tabloların gerçeğe uygun bir özeti olduğuna kanaat getirdiği durumlarda denetçi, özet finansal tablolara ilişkin raporunda, 16 ncı paragrafta belirtilen unsurlara ek olarak:

- (i) Denetlenmiş finansal tablolara ilişkin denetçi raporunun; sınırlı olumlu görüşü, Dikkat Çekilen Hususlar paragrafını, Diğer Hususlar paragrafını, İşletmenin Sürekliliğiyle İlgili Önemli Belirsizlik bölümünü, kilit denetim konularının bildirimini veya diğer bilgilere ilişkin düzeltilmemiş önemli bir yanlışlığı tanımlayan bir açıklamayı içerdiğini belirtir ve (Bkz.: A21 paragrafı)
- (ii) a. Denetlenmiş finansal tablolara ilişkin sınırlı olumlu görüşün dayanağı ile -varsa- bu hususun özet finansal tablolar üzerindeki etkisini,
- b. Denetlenmiş finansal tablolara ilişkin denetçi raporundaki, Dikkat Çekilen Hususlar paragrafında, Diğer Hususlar paragrafında veya İşletmenin Sürekliliğiyle İlgili Önemli Belirsizlik bölümünde belirtilen

⁷ BDS 705 “Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi

⁸ BDS 706 “Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları”

⁹ BDS 570 “İşletmenin Sürekliliği” 22 ncı paragraf

¹⁰ BDS 701 “Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi”

¹¹ BDS 720 “Bağımsız Denetçinin Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları”

hususlar ile -varsa- bunların özet finansal tablolar üzerindeki etkisini (etkilerini),

- c. Diğer bilgilere ilişkin düzeltilmemiş önemli bir yanlışlığı ve bunun özet finansal tabloları ve bu tablolara ilişkin denetçi raporunu içeren bir belgedeki bilgiler üzerindeki -varsa- etkisini (etkilerini) (Bkz.: A15 paragrafı),

açıklar (Bkz.: A22 paragrafı).

20. Denetlenmiş finansal tablolara ilişkin denetçi raporunda olumsuz görüş verildiği veya görüş vermekten kaçınıldığı durumlarda, özet finansal tablolara ilişkin denetçi raporunda, 16 ncı paragrafta belirtilen unsurlara ek olarak:
 - (a) Denetlenmiş finansal tablolara ilişkin denetçi raporunun; olumsuz görüş veya görüş vermekten kaçınma içerdiği belirtilir,
 - (b) Bu olumsuz görüşün veya görüş vermekten kaçınmanın dayanağı açıklanır ve
 - (c) Denetlenmiş finansal tablolara ilişkin olumsuz görüşüm veya görüş vermekten kaçınmanın sonucu olarak, özet finansal tablolar hakkında görüş verilmesinin uygun olmadığı ifade edilir. (Bkz.: A23 paragrafı)

Özet Finansal Tablolara İlişkin Olumlu Görüş Dışındaki Bir Görüş

21. Uygulanan kıstaslara uygun olarak hazırlanan özet finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle, denetlenmiş finansal tablolarla tutarlı olmadığı veya özet finansal tabloların söz konusu denetlenmiş finansal tabloların gerçeğe uygun bir özeti olmadığı ve yönetimle gerekli değişiklikleri yapma konusunda mutabakat sağlanamadığı durumlarda denetçi, özet finansal tablolara ilişkin olumsuz görüş verir (Bkz.: A23 paragrafı).

Muhasebe Esası Hakkında Kullanıcıların Uyarılması veya Dağıtımın veya Kullanımın Sınırlandırılması

22. Denetlenmiş finansal tablolara ilişkin denetçi raporunun dağıtımının veya kullanımının sınırlandırılmış olması veya denetlenmiş finansal tablolara ilişkin denetçi raporunda kullanıcılara, denetlenmiş finansal tabloların bir özel amaçlı çerçeveye uygun olarak hazırlandığı uyarısının yapılması hâlinde denetçi, özet finansal tablolara ilişkin denetçi raporunda benzer bir sınırlandırmaya veya uyarıya yer verir.

Karşılaştırmalı Bilgiler

23. Denetlenmiş finansal tabloların karşılaştırmalı bilgiler içermesi ancak özet finansal tabloların bu karşılaştırmalı bilgileri içermemesi durumunda denetçi, söz konusu denetimin içinde bulunduğu şartlar altında bu durumun makul olup olmadığına karar verir. Denetçi, makul olmadığına karar vermesi hâlinde bu durumun, özet finansal tablolara ilişkin denetçi raporu üzerindeki etkilerini belirler (Bkz.: A24 paragrafı).
24. Özet finansal tabloların, hakkında başka bir denetçi tarafından rapor verilmiş olan karşılaştırmalı bilgileri içermesi hâlinde, özet finansal tablolara ilişkin denetçi raporu,

denetçinin denetlenmiş finansal tablolara ilişkin denetçi raporuna BDS 710 uyarınca dâhil etmesi gereken hususları da içerir¹² (Bkz.: A25 paragrafı).

Özet Finansal Tablolarla Birlikte Sunulan Denetlenmemiş İlâve Bilgiler

25. Denetçi, özet finansal tablolarla birlikte sunulan denetlenmemiş ilâve bilgilerin, özet finansal tablolardan açık bir biçimde ayırt edilebilecek şekilde sunulup sunulmadığını değerlendirir. Denetlenmemiş ilâve bilgilerin, özet finansal tablolardan açık bir biçimde ayırt edilmediği sonucuna varması hâlinde denetçi, yönetimden, denetlenmemiş ilâve bilgilerin sunulma şeklinin değiştirilmesini talep eder. Yönetimin bu değişikliği yapmayı reddetmesi durumunda denetçi, özet finansal tablolara ilişkin denetçi raporunda, bu bilgilerin denetçi raporunun kapsamında olmadığını açıklar (Bkz.: A26 paragrafı).

Denetçinin Özet Finansal Tablolarla İlişkilendirilmesi

26. İşletmenin, özet finansal tabloları içeren bir belgede, denetçinin özet finansal tablolara ilişkin rapor verdiğini belirtmeyi planlaması, ancak ilgili denetçi raporunu bu belgeye dâhil etmeyi planlamaması durumundan haberdar olması hâlinde denetçi, yönetimden denetçi raporunu bu belgeye dâhil etmesini talep eder. Yönetimin denetçi raporunu bu belgeye dâhil etmemesi durumunda yönetimin, denetçiyi söz konusu belgedeki özet finansal tablolara uygun olmayan biçimde ilişkilendirmesini önlemek için denetçi, diğer uygun adımları belirler ve bunları uygular (Bkz.: A27 paragrafı).

27. Denetçi, işletmenin finansal tablolarına ilişkin rapor vermek üzere görevlendirilmiş ancak özet finansal tablolara ilişkin rapor vermek üzere görevlendirilmemiş olabilir. Böyle bir durum söz konusu ise ve işletmenin, bir belgede denetçiye atıfta bulunmayı ve özet finansal tabloların denetçi tarafından denetlenmiş olan finansal tablolardan elde edildiğini ifade etmeyi planladığından haberdar olması durumunda denetçi;

(a) Denetlenmiş finansal tablolara ilişkin denetçi raporu bağlamında denetçiye atıf yapıldığından ve

(b) Bu ifadenin, denetçinin özet finansal tablolara ilişkin görüş vermiş olduğu izlenimini uyandırmadığından,

emin olur.

(a) veya (b) maddelerinden biri karşılanmadığında denetçi, yönetimden bu maddeleri karşılayacak şekilde ifadede değişiklik yapmasını veya söz konusu belgede denetçiye atıfta bulunmamasını talep eder. Alternatif olarak işletme, denetçiyi özet finansal tablolara ilişkin rapor vermekle görevlendirebilir ve ilgili denetçi raporunu söz konusu belgeye dâhil edebilir. Yönetimin ifadede değişiklik yapmaması, denetçiye yapılan atfı kaldırmaması veya özet finansal tablolara ilişkin denetçi raporunu, özet finansal tabloları içeren belgeye dâhil etmemesi hâlinde denetçi, kendisine yapılan bu atıf hakkında yönetimle aynı fikirde olmadığını yönetime iletir ve yönetimin denetçiye

¹² BDS 710, "Karşılaştırmalı Bilgiler—Önceki Dönemlere Ait Karşılık Gelen Bilgiler ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar"

uygun olmayan biçimde atıfta bulunmasını önlemek için, diğer uygun adımları belirler ve bunları uygular (Bkz.: A27 paragrafı).

Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

Denetimin Kabulü (Bkz.: 5-6 ncı paragraflar)

- A1. Özet finansal tabloların elde edildiği finansal tabloların denetimi, denetçiye özet finansal tablolara ilişkin sorumluluklarını bu BDS'ye uygun olarak yerine getirmesi için ihtiyaç duyduğu bilgiyi sağlar. Denetçinin, ayrıca, özet finansal tabloların elde edildiği finansal tabloları denetlememiş olması hâlinde, bu BDS'nin uygulanması, özet finansal tablolara ilişkin görüşe dayanak oluşturacak yeterli ve uygun kanıt sağlamayacaktır.
- A2. Denetim sözleşmesinin 6 ncı paragrafta belirtilen hususları içermesi, yönetimin bu hususlara ilişkin mutabakatını gösteren kanıtlara örnek olarak verilebilir.

Kıstaslar (Bkz.: 6(a) paragrafı)

- A3. Özet finansal tabloların hazırlanması, -bu tabloların tüm önemli yönleriyle, denetlenmiş finansal tablolarla tutarlı olması veya denetlenmiş finansal tabloların gerçeğe uygun bir özeti temsil etmesi amacıyla- yönetim tarafından, söz konusu özet finansal tablolarda sunulması gereken bilgilerin belirlenmesini gerektirir. Özet finansal tablolar, nitelikleri itibarıyla bir araya getirilmiş bilgiler ile sınırlı açıklamalar içerdiğinden, içinde bulunulan şartlar altında bu tabloların yanıltıcı olmaması için gereken bilgilerin, bu tablolarda yer almaması ihtimaline ilişkin yüksek bir risk mevcuttur. Bu risk, özet finansal tabloların hazırlanması için oluşturulmuş kıstasların bulunmadığı durumlarda artar.
- A4. Denetçinin, uygulanan kıstasların kabul edilebilir olup olmadığına ilişkin kararını etkileyebilecek faktörler arasında aşağıdakiler yer alır:
- İşletmenin niteliği,
 - Özet finansal tabloların amacı,
 - Özet finansal tabloların hedef kullanıcılarının bilgi ihtiyaçları ve
 - Uygulanan kıstasların, içinde bulunulan şartlar altında özet finansal tabloların yanıltıcı olmamasını sağlayıp sağlamayacağı.
- A5. Özet finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin kıstaslar standart yayımlamaya yetkili bir kurum veya mevzuat tarafından belirlenmiş olabilir. BDS 210¹³'da açıklanan, finansal tablolara ilgili durumlara benzer şekilde, birçok durumda denetçi bu tür kıstasların kabul edilebilir olduğunu varsayabilir.
- A6. Özet finansal tabloların hazırlanması için oluşturulmuş kıstasların bulunmadığı durumlarda kıstaslar, yönetim tarafından, örneğin, belirli bir sektördeki uygulama temel alınarak geliştirilebilir. İçinde bulunulan şartlar altında kabul edilebilir olan kıstaslar, aşağıdaki nitelikleri taşıyan özet finansal tabloların hazırlanmasını sağlar:

¹³ BDS 210, "Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması", A3 ve A8-A9 paragrafları

- (a) Sunduğu bilgilerin özet bilgiler olduğunu yeterli bir biçimde açıklayan ve denetlenmiş finansal tabloları belirten,
- (b) – Denetlenmiş finansal tabloların kimden veya nereden temin edilebileceğini (erişilebileceğini) açık bir biçimde açıklayan veya
– Mevzuat; özet finansal tabloların hedef kullanıcılarına, denetlenmiş finansal tablolara erişim imkânı sağlanmasına gerek olmadığına yönelik bir hüküm içeriyorsa ve özet finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin kıstasları oluşturuyorsa, söz konusu mevzuatı açık bir biçimde belirten,
- (c) Uygulanan kıstasları yeterli bir biçimde açıklayan,
- (ç) Denetlenmiş finansal tablolardaki ilgili bilgilerle mutabakatı sağlanan veya söz konusu bilgiler kullanılarak yeniden hesaplanabilen ve
- (d) Özet finansal tabloların amaçları açısından, söz konusu tabloların, içinde bulunulan şartlar altında yanıltıcı olmamasını sağlamak için gerekli bilgileri içeren ve uygun bir şekilde bir araya getirerek sunan.

A7. A6(a) paragrafında belirtildiği üzere, özet finansal tabloların sunduğu bilgilerin özet bilgiler olduğunun yeterli bir biçimde açıklanması ve denetlenmiş finansal tabloların belirtilmesi örneğin, “31 Aralık 20X1 Tarihinde Sona Eren Hesap Dönemine Ait Denetlenmiş Finansal Tablolardan Elde Edilen Özet Finansal Tablolar” gibi bir başlık kullanılarak yerine getirilebilir.

Denetlenmiş Finansal Tabloların Erişilebilirliğinin Değerlendirilmesi (Bkz.: 8(f) paragrafı)

A8. Özet finansal tabloların hedef kullanıcılarına, bir zorlukla karşılaşmadan denetlenmiş finansal tablolara erişim imkânı sağlanıp sağlanmadığına ilişkin denetçinin yapacağı değerlendirme, aşağıdaki gibi faktörlerden etkilenir:

- Özet finansal tabloların, denetlenmiş finansal tabloların kimden veya nereden temin edilebileceğini açık bir biçimde belirtip belirtmediği,
- Denetlenmiş finansal tabloların kamuya açık olup olmadığı veya
- Yönetimin, özet finansal tabloların hedef kullanıcılarına, denetlenmiş finansal tablolara kolaylıkla erişim imkânı sağlayan bir süreç oluşturup oluşturmadığı.

Görüşün Şekli (Bkz.: 9 uncu paragraf)

A9. 8 inci paragrafta belirtilen prosedürlerin uygulanmasıyla elde edilen kanıtların değerlendirilmesine dayanan ve özet finansal tablolara ilişkin olumlu görüş verilmesinin uygun olduğuna dair varılan bir sonuç, denetçinin 9 uncu paragrafta yer alan ifadelerden birini içeren bir görüş vermesine imkân sağlar. Denetçinin hangi ifadenin kullanılacağına ilişkin kararı, ilgili ülkedeki genel kabul görmüş uygulamadan etkilenebilir.

Çalışmanın Zamanlaması ve Denetlenmiş Finansal Tablolara İlişkin Denetçi Raporu Tarihinden Sonraki Olaylar (Bkz.: 12 nci paragraf)

A10. 8 inci paragrafta açıklanan prosedürler, genellikle finansal tabloların denetimi sırasında veya finansal tabloların denetiminden hemen sonra uygulanır. Denetçinin, finansal tabloların denetiminin tamamlanmasının ardından özet finansal tablolara ilişkin rapor vermesi durumunda; -özet finansal tablolar, denetlenmiş finansal tablolardan elde edildiği ve bunları güncellemediği için- denetlenmiş finansal tablolara ilişkin ilâve denetim kanıtı elde etmesi veya bu tablolara ilişkin denetçi raporu tarihinden sonra meydana gelen olayların etkilerine ilişkin raporlama yapması gerekmez.

Özet Finansal Tabloları İçeren Belgelerdeki Bilgiler (Bkz.:14-15 inci paragraf)

A11. BDS 720 finansal tabloların denetiminde denetçinin diğer bilgilere ilişkin sorumluluklarını düzenler. BDS 720 bağlamında diğer bilgiler, bir işletmenin yıllık faaliyet raporunda yer alan finansal veya finansal olmayan (finansal tablolar ve bu tablolara ilişkin denetçi raporu dışındaki) bilgilerdir. Yıllık faaliyet raporu finansal tabloları ve bu tablolara ilişkin denetçi raporunu içerir ya da bunların ilişiginde sunulur.

A12. 14 ve 15 inci paragraflarda ise, özet finansal tabloları ve bu tablolara ilişkin denetçi raporunu da içeren bir belgedeki bilgilere yönelik denetçinin sorumlulukları düzenlenir. Bu bilgiler, aşağıdakileri içerebilir:

- Yıllık faaliyet raporunda yer alan diğer bilgiler kapsamında ele alınan hususların tamamı veya bir kısmını (örneğin, özet finansal tablolar ile bu tablolara ilişkin denetçi raporuna, özet bir yıllık faaliyet raporunda yer verilmesi) veya
- Yıllık faaliyet raporunun içerdiği diğer bilgiler kapsamında ele alınmamış hususlar.

A13. Özet finansal tabloları ve bu tablolara ilişkin denetçi raporunu içeren belgedeki bilgilerin incelenmesi sırasında denetçi, bu bilgilerin yanıltıcı olduğunun farkına varabilir ve denetçinin bu hususla ilgili uygun adımlar atması gerekebilir. Etik hükümler¹⁴ denetçinin;

- Önemli düzeyde yanlış veya yanıltıcı beyan içerdiğini,
- Dikkatsizce sunulmuş beyan veya bilgi içerdiğini veya
- Gerekli bilgileri göz ardı ettiğini veya gizlediğini, dolayısıyla yanıltıcı mahiyette olduğunu,

düşündüğü bilgilerle bilerek ilişkilendirilmemesini zorunlu kılar.

¹⁴ Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar (Bağımsız Standartları Dâhil) (Etik Kurallar), A111.2 paragrafı

Özet Finansal Tabloları İçeren Bir Belgedeki Bilgilerin Yıllık Faaliyet Raporunda Diğer Bilgiler Olarak Yer Verilen Hususların Tamamını veya Bir Kısmını Ele Alması

- A14. Özet finansal tablolar ile bu tablolara ilişkin denetçi raporunu içeren bir belgedeki bilgilerde, yıllık faaliyet raporunda diğer bilgiler olarak yer verilen hususların tamamının veya bir kısmının ele alınması durumunda, BDS 720'ye uygun olarak diğer bilgilere yönelik yapılan çalışma bu BDS'nin 14-15 inci paragraflarının amaçları açısından yeterli olabilir.
- A15. Denetlenmiş finansal tablolara ilişkin denetçi raporunda raporlanan diğer bilgilerin düzeltilmemiş önemli bir yanlışlık içerdiğinin tespit edildiği ve bu yanlışlığın özet finansal tabloları ve bu tablolara ilişkin denetçi raporunu içeren belgedeki bilgilerle de ilgili olduğu durumlar, bu bilgiler ile özet finansal tablolar arasında da önemli bir tutarsızlığın olduğuna veya bu bilgilerin de yanıltıcı olduğuna işaret edebilir.

Özet Finansal Tabloları İçeren Bir Belgedeki Bilgilerin Yıllık Faaliyet Raporundaki Diğer Bilgilerde Ele Alınmayan Hususları Ele Alması

- A16. Yönetimin, özet finansal tabloları içeren belgedeki bilgilere yönelik gerekli düzeltmeleri yapmaması hâlinde, bu hususun özet finansal tablolara ilişkin denetçi raporuna olan etkilerinin değerlendirilmesi de dâhil, bu hususa karşılık denetçinin atacağı uygun adımın belirlenmesinde, BDS 720 -denetimin içinde bulunduğu şartlara uyarlanmak suretiyle- denetçiye yardımcı olabilir.

Özet Finansal Tablolara İlişkin Denetçi Raporu

Denetçi Raporunun Unsurları

Başlık (Bkz.: 16(a) paragrafı)

- A17. Raporun bağımsız denetçi raporu olduğunu gösteren “Bağımsız Denetçi Raporu” başlığı, denetçinin bağımsızlığa ilişkin tüm etik hükümleri karşıladığını teyit eder. Bu durum denetçi raporunun, başkaları tarafından düzenlenen raporlardan ayırt edilmesini sağlar.

Muhatap (Bkz.: 16(b) paragrafı ve 17 nci paragraflar)

- A18. Denetçinin özet finansal tabloların muhatabının uygun olup olmadığına ilişkin değerlendirmesini etkileyebilecek faktörler arasında; denetim sözleşmesinin şartları, işletmenin niteliği ve özet finansal tabloların amacı yer alır.

Özet Finansal Tabloların Belirlenmesi (Bkz.: 16(c) paragrafı)

- A19. Denetçi, özet finansal tabloların, özet finansal tablolar ve bu tablolara ilişkin denetçi raporu dışındaki bilgileri içeren bir belgeye dâhil edileceğini öğrendiği durumlarda; sunum şeklinin izin verdiği ölçüde, özet finansal tabloların sunulduğu sayfaların numaralarını belirtmeyi değerlendirebilir. Bu husus, kullanıcıların denetçi raporunun ilgili olduğu özet finansal tabloları belirlemesine yardımcı olur.

Denetçi Raporu Tarihi (Bkz.: 16 (j) paragrafı ve 18 inci paragraf)

A20. Özet finansal tabloların hazırlanmış olduğuna karar verme ve bu özet finansal tablolara ilişkin sorumluluğu üstlenme yetkisine sahip olan kişi veya kişiler; denetim sözleşmesinin şartlarına, işletmenin niteliğine ve özet finansal tabloların hazırlanma amacına göre değişir.

Denetlenmiş Finansal Tablolara İlişkin Denetçi Raporuna Atıf Yapılması (Bkz.: 19 uncu paragraf)

A21. Denetlenmiş finansal tablolara ilişkin denetçi raporunda BDS 701'e¹⁵ uygun olarak bir ya da birden fazla kilit denetim konusunun bildirildiği durumlarda denetçi, özet finansal tablolara ilişkin denetçi raporunda da bu bildirim bu BDS'nin 19(i) paragrafı uyarınca belirtir. Ancak, özet finansal tablolara ilişkin denetçi raporunda, denetçinin her bir kilit denetim konusuna ilişkin açıklama yapması zorunlu değildir.

A22. 19 uncu paragrafta zorunlu kılınan ifade ve açıklamalar vasıtasıyla bu hususlara dikkat çekilmesi hedeflenmektedir ve bu ifade ve açıklamalar, denetlenmiş finansal tablolara ilişkin denetçi raporunun incelenmesinin yerine geçmez. Zorunlu kılınan açıklamalarla bu hususların mahiyetinin aktarılması hedeflenmektedir ve denetlenmiş finansal tablolara ilişkin denetçi raporunda karşılık gelen metnin tamamının tekrarlanmasına gerek yoktur.

Örnekler (Bkz.: 16 ncı paragraf ve 19-21 inci paragraflar)

A23. Bu BDS'nin ekinde;

- (a) Olumlu görüşler içeren,
- (b) Denetçinin olumlu görüş dışında bir görüş verdiği denetlenmiş finansal tablolardan elde edilen,
- (c) Olumlu görüş dışında bir görüş içeren,
- (ç) Denetçinin, raporunda, BDS 720 uyarınca diğer bilgilere ilişkin düzeltilmemiş bir yanlışlığı belirten bir açıklamaya yer verdiği denetlenmiş finansal tablolardan elde edilen,
- (d) Denetçinin, raporunda, BDS 570 uyarınca *İşletmenin Sürekliliğiyle İlgili Önemli Belirsizlik* bölümüne yer verdiği ve kilit denetim konularını bildirdiği denetlenmiş finansal tablolardan elde edilen,

özet finansal tablolara ilişkin çeşitli denetçi raporu örnekleri yer almaktadır.

¹⁵ BDS 701, 13 üncü paragraf

Karşılaştırmalı Bilgiler (Bkz.: 23-24 üncü paragraflar)

- A24. Denetlenmiş finansal tabloların karşılaştırmalı bilgiler içermesi hâlinde, özet finansal tabloların da bu karşılaştırmalı bilgileri içereceği varsayılır. Denetlenmiş finansal tablolardaki karşılaştırmalı bilgiler; karşılık gelen bilgiler veya karşılaştırmalı finansal bilgiler olarak kabul edilebilir. BDS 710, özellikle önceki döneme ait finansal tabloları denetlemiş olan diğer denetçilere yapılan atf dâhil olmak üzere, bu farkın finansal tablolara ilişkin denetçi raporunu nasıl etkilediğini açıklamaktadır.
- A25. Denetçinin, karşılaştırmalı bilgilere özet finansal tablolarda yer verilmemesinin makul olup olmadığına karar vermesini etkileyebilen faktörler arasında; özet finansal tabloların niteliği ve amacı, uygulanan kıstaslar ve özet finansal tabloların hedef kullanıcılarının bilgi ihtiyaçları yer alır.

Özet Finansal Tablolarla Birlikte Sunulan Denetlenmemiş İlâve Bilgiler (Bkz.: 25 inci paragraf)

- A26. BDS 700'de¹⁶, denetlenmemiş ilâve bilgilerin denetlenmiş finansal tablolarla birlikte sunulması hâlinde uygulanacak olan ana hükümler ile açıklayıcı hükümler yer almaktadır. Bu hükümlerin gerektiğinde şartlara göre uyarlanarak uygulanması, 25 inci paragrafta yer alan hükmün uygulanmasına yardımcı olabilir.

Denetçinin Özet Finansal Tablolarla İlişkilendirilmesi (Bkz.: 26-27 nci paragraflar)

- A27. Yönetimin talep edilen adımları atmaması hâlinde, hedef kullanıcılar ile bilinen diğer üçüncü taraf kullanıcılara, denetçiye yapılan atfın uygun olmadığı hakkında bilgi verilmesi, denetçinin atabileceği diğer uygun adımlar arasında yer alabilir. Denetçinin atacağı adımlar, denetçinin yasal hak ve yükümlülüklerine bağlıdır. Sonuç olarak denetçi, hukuki danışmanlık almayı uygun görebilir.

¹⁶ BDS 700, "Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama", 53-54 üncü paragraflar

Özet Finansal Tablolara İlişkin Denetçi Raporu Örnekleri

- Örnek 1: Oluşturulmuş kıstaslara uygun olarak hazırlanmış olan özet finansal tablolara ilişkin denetçi raporu. Denetlenmiş finansal tablolara ilişkin olumlu görüş verilmiştir. Özet finansal tablolara ilişkin denetçi raporuna, özet finansal tabloların elde edildiği finansal tablolara ilişkin denetçi raporunun tarihinden sonraki bir tarih verilmiştir. Denetlenmiş finansal tablolara ilişkin denetçi raporu, *İşletmenin Sürekliliğiyle İlgili Önemli Belirsizlik* bölümünü ve diğer kilit denetim konularının bildirimini içermektedir.
- Örnek 2: Yönetim tarafından geliştirilmiş ve özet finansal tablolarda yeterli bir biçimde açıklanmış kıstaslara uygun olarak hazırlanmış olan özet finansal tablolara ilişkin denetçi raporu. Denetçi, uygulanan kıstasların içinde bulunulan şartlar altında kabul edilebilir olduğuna karar vermiştir. Denetlenmiş finansal tablolara ilişkin olumlu görüş verilmiştir. Özet finansal tablolara ilişkin denetçi raporuna, özet finansal tabloların elde edildiği finansal tablolara ilişkin denetçi raporu tarihiyle aynı tarih verilmiştir. Denetlenmiş finansal tablolara ilişkin denetçi raporu diğer bilgilerdeki düzeltilmemiş önemli bir yanlışlığı tanımlayan bir açıklamayı içermektedir. Söz konusu düzeltilmemiş önemli yanlışlığın ilgili olduğu diğer bilgiler ayrıca özet finansal tablolar ile bu tablolara ilişkin denetçi raporunu içeren bir belgedeki bilgilerle de ilgilidir.
- Örnek 3: Yönetim tarafından geliştirilmiş ve özet finansal tablolarda yeterli bir biçimde açıklanmış kıstaslara uygun olarak hazırlanmış olan özet finansal tablolara ilişkin denetçi raporu. Denetçi, uygulanan kıstasların içinde bulunulan şartlar altında kabul edilebilir olduğuna karar vermiştir. Denetlenmiş finansal tablolara ilişkin sınırlı olumlu görüş verilmiştir. Özet finansal tablolara ilişkin denetçi raporuna, özet finansal tabloların elde edildiği finansal tablolara ilişkin denetçi raporu tarihiyle aynı tarih verilmiştir.
- Örnek 4: Yönetim tarafından geliştirilmiş ve özet finansal tablolarda yeterli bir biçimde açıklanmış kıstaslara uygun olarak hazırlanmış olan özet finansal tablolara ilişkin denetçi raporu. Denetçi, uygulanan kıstasların içinde bulunulan şartlar altında kabul edilebilir olduğuna karar vermiştir. Denetlenmiş finansal tablolara ilişkin olumsuz görüş verilmiştir. Özet finansal tablolara ilişkin denetçi raporuna, özet finansal tabloların elde edildiği finansal tablolara ilişkin denetçi raporu tarihiyle aynı tarih verilmiştir.
- Örnek 5: Oluşturulmuş kıstaslara uygun olarak hazırlanmış olan özet finansal tablolara ilişkin denetçi raporu. Denetlenmiş finansal tablolara ilişkin olumlu görüş verilmiştir. Denetçi, özet finansal tablolara ilişkin olumlu bir görüş verilmesinin mümkün olmadığı sonucuna varmıştır. Özet finansal tablolara ilişkin denetçi raporuna, özet finansal tabloların elde edildiği finansal tablolara ilişkin denetçi raporu tarihiyle aynı tarih verilmiştir.

Örnek 1:

Bu örnek denetçi raporunda aşağıdaki durumlar varsayılmıştır:

- Borsada işlem gören bir işletmenin denetlenmiş finansal tablolarına ilişkin olumlu görüş verilmiştir.
- Özet finansal tabloların hazırlanması için oluşturulmuş kıstaslar mevcuttur.
- Özet finansal tablolara ilişkin denetçi raporuna, özet finansal tabloların elde edildiği finansal tablolara ilişkin denetçi raporunun tarihinden sonraki bir tarih verilmiştir.
- Denetlenmiş finansal tablolara ilişkin denetçi raporu, *İşletmenin Sürekliliğiyle İlgili Önemli Belirsizlik* bölümü içermektedir.
- Denetlenmiş finansal tablolara ilişkin denetçi raporunda, diğer kilit denetim konuları bildirilmiştir.¹

ÖZET FİNANSAL TABLOLARA İLİŞKİN BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

[Uygun Olan Muhatap]

1) Görüş

ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihli özet finansal durum tablosu ile aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait; özet kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, özet özkaynak değişim tablosu ve özet nakit akış tablosu ile ilgili dipnotlardan oluşan özet finansal tabloları, ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihinde sona eren hesap dönemine ait denetlenmiş finansal tablolarından elde edilmiştir.

Görüşümüze göre, ilişikteki özet finansal tablolar, [oluşturulmuş kıstasları belirtiniz]¹'a uygun olarak, tüm önemli yönleriyle denetlenmiş finansal tablolarla tutarlıdır (veya *denetlenmiş finansal tabloların gerçeğe uygun bir özetidir.*)

2) Özet Finansal Tablolar

Özet finansal tablolar, [ABC Şirketinin denetlenmiş finansal tablolarının hazırlanmasında uygulanan finansal raporlama çerçevesini belirtiniz] tarafından zorunlu kılınan açıklamaların tümünü içermemektedir. Bu sebeple, özet finansal tabloların ve bu tablolara ilişkin denetçi raporunun incelenmesi, ABC Şirketinin denetlenmiş finansal tablolarının ve bu tablolara ilişkin denetçi raporunun incelenmesinin yerine geçmemektedir. Denetlenmiş finansal tablolar ve özet finansal tablolar, denetlenmiş finansal tablolara ilişkin raporumuzun tarihinden sonra meydana gelen olayların etkilerini yansıtmamaktadır.

3) Denetlenmiş Finansal Tablolar ve Bu Finansal Tablolara İlişkin Raporumuz

Tarafımızca, 15 Şubat 20X2 tarihli raporumuzda, denetlenmiş finansal tablolara ilişkin olumlu

¹ BDS 701'in 15 inci paragrafında açıklandığı üzere, BDS 570 uyarınca işletmenin sürekliliğiyle ilgili önemli bir belirsizlik, niteliği itibarıyla bir kilit denetim konusudur. Ancak bu konunun BDS 570'in 22 nci paragrafı uyarınca, denetçi raporunun ayrı bir bölümünde raporlanması zorunludur.

görüş verilmiştir. Raporumuz ayrıca aşağıdakileri içerir:

- *İşletmenin Sürekliliğiyle İlgili Önemli Belirsizlik* bölümünde denetlenmiş finansal tablolarındaki 6 numaralı finansal tablo dipnotuna dikkat çekilmektedir. Denetlenmiş finansal tablolardaki 6 Numaralı Dipnot ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihinde sona eren yıl boyunca, ZZZ TL net zarar ettiğini ve bu tarih itibarıyla ABC Şirketinin kısa vadeli borçlarının toplam varlıklarını YYY TL aştığını göstermektedir. Denetlenmiş finansal tablolara ilişkin 6 numaralı dipnotta ifade edilen bu olay veya şartlar, bu dipnotta açıklanan diğer hususlarla birlikte, ABC Şirketinin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek önemli bir belirsizliğin mevcut olduğunu göstermektedir. Bu hususlar özet finansal tablolarındaki 5 numaralı dipnotta belirtilmiştir.
- Diğer² kilit denetim konularının bildirilmesi. [Kilit Denetim Konuları, mesleki muhakememize göre cari döneme ait finansal tabloların bağımsız denetiminde en çok önem arz eden konulardır.]³

4) **Yönetimin⁴ Özet Finansal Tablolara İlişkin Sorumluluğu**

Şirket yönetimi; özet finansal tabloların, [oluşturulmuş kıstasları belirtiniz]'a uygun olarak hazırlanmasından sorumludur.

5) **Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu**

Sorumluluğumuz, Bağımsız Denetim Standardı 810 “*Özet Finansal Tablolara İlişkin Rapor Vermek Üzere Yapılan Denetimler*”e uygun olarak uyguladığımız prosedürlere dayanarak, özet finansal tabloların tüm önemli yönleriyle, denetlenmiş finansal tablolara tutarlı olup olmadığı (veya *denetlenmiş finansal tabloların gerçeğe uygun bir özeti olup olmadığı*) hakkında görüş vermektedir.

Bu bağımsız denetimi yürütüp sonuçlandıran sorumlu denetçi [adı, soyadı]⁵’dir.

[Bağımsız Denetçi Raporu Tarihi]

[Bağımsız Denetçinin İmzası]⁶

[Sorumlu Denetçinin Adı, Soyadı]

[Bağımsız Denetçinin Adresi]

² İşletmenin sürekliliği ile ilgili önemli bir belirsizliğin olmadığı durumlarda, kilit denetim konularının bildirilmesi için “diğer” kelimesinin kullanılması gerekli olmayabilir.

³ Denetçi, kilit denetim konuları hakkında özet finansal tablolara ilişkin denetçi raporunun kullanıcılarına yardımcı olacağını düşündüğü ilâve açıklamalar dâhil edebilir.

⁴ Veya yasal çerçeve bağlamında uygun olan başka bir terim.

⁵ Türkiye uygulamasında sorumlu denetçinin adının denetçi raporunda yer alması zorunludur. Diğer ülke uygulamalarında borsada işlem görmeyen işletmelerin bağımsız denetimlerinde zorunlu olmayabilir.

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

Örnek 2:

Bu örnek denetçi raporunda aşağıdaki durumlar varsayılmıştır:

- Denetlenmiş finansal tablolara ilişkin olumlu görüş verilmiştir.
- Kıstaslar, yönetim tarafından geliştirilmiş ve X dipnotunda yeterli bir biçimde açıklanmıştır. Denetçi, kıstasların içinde bulunulan şartlar altında kabul edilebilir olduğuna karar vermiştir.
- Özet finansal tablolara ilişkin denetçi raporuna, özet finansal tabloların elde edildiği finansal tablolara ilişkin denetçi raporu tarihiyle aynı tarih verilmiştir.
- Denetlenmiş finansal tablolara ilişkin denetçi raporu diğer bilgilerdeki düzeltilmemiş önemli bir yanlışlığı tanımlayan bir açıklamayı içermektedir. Söz konusu düzeltilmemiş önemli yanlışlığın ilgili olduğu diğer bilgiler ayrıca özet finansal tablolar ile bu tablolara ilişkin denetçi raporunu içeren belgedeki bilgilerle de ilgilidir.

ÖZET FİNANSAL TABLOLARA İLİŞKİN BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

[Uygun Olan Muhatap]

1) Görüş

ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihli özet finansal durum tablosu ile aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait; özet kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, özet özkaynak değişim tablosu ve özet nakit akış tablosu ile ilgili dipnotlardan oluşan özet finansal tabloları, ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihinde sona eren hesap dönemine ait denetlenmiş finansal tablolarından elde edilmiştir.

Görüşümüze göre, ilişikteki özet finansal tablolar, X dipnotunda açıklanan esasa uygun olarak, tüm önemli yönleriyle denetlenmiş finansal tablolarla tutarlıdır (veya *denetlenmiş finansal tabloların gerçeğe uygun bir özetidir.*)

2) Özet Finansal Tablolar

Özet finansal tablolar, [ABC Şirketinin denetlenmiş finansal tablolarının hazırlanmasında uygulanan finansal raporlama çerçevesini belirtiniz] tarafından zorunlu kılınan açıklamaların tümünü içermemektedir. Bu sebeple, özet finansal tabloların ve bu tablolara ilişkin denetçi raporunun incelenmesi, ABC Şirketinin denetlenmiş finansal tablolarının ve bu tablolara ilişkin denetçi raporunun incelenmesi yerine geçmemektedir.

3) Denetlenmiş Finansal Tablolar ve Bu Finansal Tablolara İlişkin Raporumuz*

Tarafımızca, 15 Şubat 20X2 tarihli raporumuzda, denetlenmiş finansal tablolara ilişkin olumlu görüş verilmiştir. [Denetlenmiş finansal tablolar 20X1 yılına ilişkin yıllık faaliyet raporunda

* Bu bölümde 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu uyarınca diğer bilgilere ilişkin ayrı bir raporlama yapıldığı hususu dikkate alınmalıdır.

yer almaktadır. Denetlenmiş finansal tablolara ilişkin denetçi raporunda, 20X1 Yıllık Faaliyet Raporundaki Yönetimin Değerlendirmeleri ve Analizlerinde yer alan diğer bilgilerin içerdiği düzeltilmemiş önemli bir yanlışlığı tanımlayan bir açıklamaya yer verilmiştir. Yönetimin Değerlendirmeleri ve Analizleri ile bunlardaki diğer bilgilerin içerdiği düzeltilmemiş önemli yanlışlığa ayrıca 20X1 Özet Yıllık Faaliyet Raporunda da yer verilmiştir.][Diğer bilgilerdeki önemli yanlışlığın belirtilmesi]

4) Yönetimin⁷ Özet Finansal Tablolara İlişkin Sorumluluğu

Şirket yönetimi; özet finansal tabloların, X dipnotunda açıklanan esasa uygun olarak hazırlanmasından sorumludur.

5) Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu

Sorumluluğumuz, Bağımsız Denetim Standardı 810, “Özet Finansal Tablolara İlişkin Rapor Vermek Üzere Yapılan Denetimler”e uygun olarak uyguladığımız prosedürlere dayanarak, özet finansal tabloların tüm önemli yönleriyle, denetlenmiş finansal tablolarla tutarlı olup olmadığı (veya denetlenmiş finansal tabloların gerçeğe uygun bir özeti olup olmadığı) hakkında görüş vermektir.

Bu bağımsız denetimi yürütüp sonuçlandıran sorumlu denetçi [adı, soyadı]⁸’dir.

[Bağımsız Denetçi Raporu Tarihi]

[Bağımsız Denetçinin İmzası]⁹

[Sorumlu Denetçinin Adı, Soyadı]

[Bağımsız Denetçinin Adresi]

⁷ Veya yasal çerçeve bağlamında uygun olan başka bir terim.

⁸ Türkiye uygulamasında sorumlu denetçinin adının denetçi raporunda yer alması zorunludur. Diğer ülke uygulamalarında borsada işlem görmeyen işletmelerin bağımsız denetimlerinde zorunlu olmayabilir.

⁹ Bağımsız denetçinin mührü ve varsa mevzuatın gerektirdiği diğer hususlara bu bölümde yer verilir.

Örnek 3:

Bu örnek denetçi raporunda aşağıdaki durumlar varsayılmıştır:

- Denetlenmiş finansal tablolara ilişkin sınırlı olumlu görüş verilmiştir.
- Kıstaslar, yönetim tarafından geliştirilmiş ve X dipnotunda yeterli bir biçimde açıklanmıştır. Denetçi, kıstasların içinde bulunulan şartlar altında kabul edilebilir olduğuna karar vermiştir.
- Özet finansal tablolara ilişkin denetçi raporuna, özet finansal tabloların elde edildiği finansal tablolara ilişkin denetçi raporu tarihiyle aynı tarih verilmiştir.

ÖZET FİNANSAL TABLOLARA İLİŞKİN BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

[Uygun Olan Muhatap]

1) Görüş

ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihli özet finansal durum tablosu ile aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait; özet kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, özet özkaynak değişim tablosu ve özet nakit akış tablosu ile ilgili dipnotlardan oluşan özet finansal tabloları, ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihinde sona eren hesap dönemine ait denetlenmiş finansal tablolarından elde edilmiştir. Tarafımızca, 15 Şubat 20X2¹⁰ tarihli raporumuzda, denetlenmiş finansal tablolara ilişkin sınırlı olumlu görüş verilmiştir.

Görüşümüze göre, ilişikteki özet finansal tablolar, X dipnotunda açıklanan esasa uygun olarak, tüm önemli yönleriyle denetlenmiş finansal tablolarla tutarlıdır (veya *denetlenmiş finansal tabloların gerçeğe uygun bir özetidir.*) Bununla birlikte, özet finansal tablolar, ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihinde sona eren hesap dönemine ait denetlenmiş finansal tablolarıyla aynı kapsamda yanlışlık içermektedir.

2) Özet Finansal Tablolar

Özet finansal tablolar, [ABC Şirketinin denetlenmiş finansal tablolarının hazırlanmasında uygulanan finansal raporlama çerçevesini belirtiniz] tarafından zorunlu kılınan açıklamaların tümünü içermemektedir. Bu sebeple, özet finansal tabloların ve bu tablolara ilişkin denetçi raporunun incelenmesi, ABC Şirketinin denetlenmiş finansal tablolarının ve bu tablolara ilişkin denetçi raporunun incelenmesi yerine geçmemektedir.

3) Denetlenmiş Finansal Tablolar ve Bu Finansal Tablolara İlişkin Raporumuz

Tarafımızca, 15 Şubat 20X2 tarihli raporumuzda, denetlenmiş finansal tablolara ilişkin sınırlı olumlu görüş verilmiştir. Sınırlı olumlu görüşümüzün dayanağı [yönetimin, stokları maliyet ve net gerçekleştirilebilir değerden düşük olmasıyla değerlemek yerine, sadece maliyet bedeliyle

¹⁰ Denetlenmiş finansal tablolara ilişkin denetçi raporunda yer alan sınırlı olumlu görüşe (şartlı görüş), özet finansal tablolara ilişkin denetçi raporundaki Görüş paragrafında yapılan atfın yeri, özet finansal tablolara olumlu görüş verilmiş olmasına rağmen, denetlenmiş finansal tabloların önemli ölçüde yanlışlık içerdiğini anlamaları hususunda kullanıcılara yardımcı olur.

değerlemiş olmasının Türkiye Muhasebe Standartlarına aykırılık teşkil etmesidir]. Stoklar, maliyet ve net gerçekleştirilebilir değerden düşük olmasıyla değerlendirilmiş olsaydı, şirketin kayıtları, stokların net gerçekleştirilebilir değere düşürülmesi için (...) TL azaltılması gerektiğini göstermektedir. Buna göre, satışların maliyeti (...) TL artırılırken, gelir vergisinin, net kârın ve özkaynakların sırasıyla (...), (...) ve (...) TL azaltılması gerekecekti.

4) Yönetimin¹¹ Özet Finansal Tablolara İlişkin Sorumluluğu

Şirket yönetimi; özet finansal tabloların, X dipnotunda açıklanan esasa uygun olarak hazırlanmasından sorumludur.

5) Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu

Sorumluluğumuz, Bağımsız Denetim Standardı 810, “*Özet Finansal Tablolara İlişkin Rapor Vermek Üzere Yapılan Denetimler*”e uygun olarak uyguladığımız prosedürlere dayanarak, özet finansal tabloların tüm önemli yönleriyle, denetlenmiş finansal tablolarla tutarlı olup olmadığı (veya *denetlenmiş finansal tabloların gerçeğe uygun bir özeti olup olmadığı*) hakkında görüş vermektir.

Bu bağımsız denetimi yürütüp sonuçlandıran sorumlu denetçi [adı, soyadı]¹²’dir.

[Bağımsız Denetçi Raporu Tarihi]

[Bağımsız Denetçinin İmzası]¹³

[Sorumlu Denetçinin Adı, Soyadı]

[Bağımsız Denetçinin Adresi]

¹¹ Veya yasal çerçeve bağlamında uygun olan başka bir terim.

¹² Türkiye uygulamasında sorumlu denetçinin adının denetçi raporunda yer alması zorunludur. Diğer ülke uygulamalarında borsada işlem görmeyen işletmelerin bağımsız denetimlerinde zorunlu olmayabilir.

¹³ Bağımsız denetçinin mührü ve varsa mevzuatın gerektirdiği diğer hususlara bu bölümde yer verilir.

Örnek 4:

Bu örnek denetçi raporunda aşağıdaki durumlar varsayılmıştır:

- Denetlenmiş finansal tablolara ilişkin olumsuz görüş verilmiştir.
- Kıstaslar, yönetim tarafından geliştirilmiş ve X dipnotunda yeterli bir biçimde açıklanmıştır. Denetçi, kıstasların içinde bulunulan şartlar altında kabul edilebilir olduğuna karar vermiştir.
- Özet finansal tablolara ilişkin denetçi raporuna, özet finansal tabloların elde edildiği finansal tablolara ilişkin denetçi raporu tarihiyle aynı tarih verilmiştir.

ÖZET FİNANSAL TABLOLARA İLİŞKİN BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

[Uygun Olan Muhatap]

1) Görüş Vermeyi Reddetme

ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihli özet finansal durum tablosu ile aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait; özet kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, özet özkaynak değişim tablosu ve özet nakit akış tablosu ile ilgili dipnotlardan oluşan özet finansal tabloları, ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihinde sona eren hesap dönemine ait denetlenmiş finansal tablolarından elde edilmiştir.

Denetlenmiş finansal tablolara ilişkin görüş vermekten kaçınmanın sonucu olarak *Denetlenmiş Finansal Tablolar ve Bu Finansal Tablolara İlişkin Raporumuz* bölümünde ele alınan hususun öneminden dolayı, ilişikteki özet finansal tablolara ilişkin görüş verilmesi uygun değildir.

2) Özet Finansal Tablolar

Özet finansal tablolar, [ABC Şirketinin denetlenmiş finansal tablolarının hazırlanmasında uygulanan finansal raporlama çerçevesini belirtiniz] tarafından zorunlu kılınan açıklamaların tümünü içermemektedir. Bu sebeple, özet finansal tabloların ve bu tablolara ilişkin denetçi raporunun incelenmesi, ABC Şirketinin denetlenmiş finansal tablolarının ve bu tablolara ilişkin denetçi raporunun incelenmesi yerine geçmemektedir.

3) Denetlenmiş Finansal Tablolar ve Bu Finansal Tablolara İlişkin Raporumuz

Tarafımızca, 15 Şubat 20X2 tarihli raporumuzda, ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihinde sona eren hesap dönemine ait denetlenmiş finansal tablolarına ilişkin olumsuz görüş verilmiştir. Olumsuz görüşümüzün dayanağı [olumsuz görüşün dayanağı açıklayınız]'dır.

4) Yönetimin¹⁴ Özet Finansal Tablolara İlişkin Sorumluluğu

Şirket yönetimi; özet finansal tabloların, X dipnotunda açıklanan esasa uygun olarak hazırlanmasından sorumludur.

¹⁴ Veya yasal çerçeve bağlamında uygun olan başka bir terim.

5) Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu

Sorumluluğumuz, Bağımsız Denetim Standardı 810, “*Özet Finansal Tablolara İlişkin Rapor Vermek Üzere Yapılan Denetimler*”e uygun olarak uyguladığımız prosedürlere dayanarak, özet finansal tabloların tüm önemli yönleriyle, denetlenmiş finansal tablolarla tutarlı olup olmadığı (veya *denetlenmiş finansal tabloların gerçeğe uygun bir özeti olup olmadığı*) hakkında görüş vermektir.

Bu bağımsız denetimi yürütüp sonuçlandıran sorumlu denetçi [*adı, soyadı*]¹⁵’dir.

[*Bağımsız Denetçi Raporu Tarihi*]

[*Bağımsız Denetçinin İmzası*]¹⁶

[*Sorumlu Denetçinin Adı, Soyadı*]

[*Bağımsız Denetçinin Adresi*]

¹⁵ Türkiye uygulamasında sorumlu denetçinin adının denetçi raporunda yer alması zorunludur. Diğer ülke uygulamalarında borsada işlem görmeyen işletmelerin bağımsız denetimlerinde zorunlu olmayabilir.

¹⁶ Bağımsız denetçinin mührü ve varsa mevzuatın gerektirdiği diğer hususlara bu bölümde yer verilir.

Örnek 5:

Bu örnek denetçi raporunda aşağıdaki durumlar varsayılmıştır:

- Denetlenmiş finansal tablolara ilişkin olumlu görüş verilmiştir.
- Özet finansal tabloların hazırlanması için oluşturulmuş kıstaslar mevcuttur.
- Denetçi, özet finansal tablolara ilişkin olumlu bir görüş verilmesinin mümkün olmadığı sonucuna varmıştır.
- Özet finansal tablolara ilişkin denetçi raporuna, özet finansal tabloların elde edildiği finansal tablolara ilişkin denetçi raporu tarihiyle aynı tarih verilmiştir.

ÖZET FİNANSAL TABLOLARA İLİŞKİN BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

[Uygun Olan Muhatap]

1) Olumsuz Görüş

ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihli özet finansal durum tablosu ile aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait; özet kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, özet özkaynak değişim tablosu ve özet nakit akış tablosu ile ilgili dipnotlardan oluşan özet finansal tabloları, ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihinde sona eren hesap dönemine ait denetlenmiş finansal tablolarından elde edilmiştir.

Görüşümüze göre, [oluşturulmuş kıstasları belirtiniz]'a uygun olarak hazırlanan ilişikteki özet finansal tablolar, Olumsuz Görüşün Dayanağı bölümünde belirtilen hususun öneminden dolayı, ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihinde sona eren hesap dönemine ait denetlenmiş finansal tablolarıyla tutarlı değildir (veya *denetlenmiş finansal tabloların gerçeğe uygun bir özeti değildir*).

2) Olumsuz Görüşün Dayanağı

[Uygulanan kıstaslara uygun olarak hazırlanan özet finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle, denetlenmiş finansal tablolarla tutarlı olmamasına (veya *denetlenmiş finansal tabloların gerçeğe uygun bir özeti olmamasına*) yol açan hususu belirtiniz.

Özet Finansal Tablolar

Özet finansal tablolar, [ABC Şirketinin denetlenmiş finansal tablolarının hazırlanmasında uygulanan finansal raporlama çerçevesini belirtiniz] tarafından zorunlu kılınan açıklamaların tümünü içermemektedir. Bu sebeple, özet finansal tabloların ve bu tablolara ilişkin denetçi raporunun incelenmesi, ABC Şirketinin denetlenmiş finansal tablolarının ve bu tablolara ilişkin denetçi raporunun incelenmesinin yerine geçmemektedir.

3) Denetlenmiş Finansal Tablolar ve Bu Finansal Tablolara İlişkin Raporumuz

Tarafımızca, 15 Şubat 20X2 tarihli raporumuzda, denetlenmiş finansal tablolara ilişkin olumlu görüş verilmiştir.

4) Yönetimin¹⁷ Özet Finansal Tablolara İlişkin Sorumluluğu

Şirket yönetimi; özet finansal tabloların, [oluşturulmuş kıstasları belirtiniz]'a uygun olarak hazırlanmasından sorumludur.

5) Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu

Sorumluluğumuz, Bağımsız Denetim Standardı 810, “*Özet Finansal Tablolara İlişkin Rapor Vermek Üzere Yapılan Denetimler*”e uygun olarak uyguladığımız prosedürlere dayanarak, özet finansal tabloların tüm önemli yönleriyle, denetlenmiş finansal tablolarla tutarlı olup olmadığı (veya *denetlenmiş finansal tabloların gerçeğe uygun bir özeti olup olmadığı*) hakkında görüş vermektir.

Bu bağımsız denetimi yürütüp sonuçlandıran sorumlu denetçi [adı, soyadı]¹⁸’dır.

[Bağımsız Denetçi Raporu Tarihi]

[Bağımsız Denetçinin İmzası]¹⁹

[Sorumlu Denetçinin Adı, Soyadı]

[Bağımsız Denetçinin Adresi]

¹⁷ Veya yasal çerçeve bağlamında uygun olan başka bir terim.

¹⁸ Türkiye uygulamasında sorumlu denetçinin adının denetçi raporunda yer alması zorunludur. Diğer ülke uygulamalarında borsada işlem görmeyen işletmelerin bağımsız denetimlerinde zorunlu olmayabilir.

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

KURUL KARARI

Karar No: 75935942-050.01.04– [01 / 224]

Karar Tarihi: 28.12.2020

Kararın Konusu: Güvence Denetimi Standardı (GDS) 3420 Bir İzahnamede Yer Alan Proforma Finansal Bilgilerin Derlenmesine İlişkin Raporlama Yapmak Üzere Üstlenilen Güvence Denetimleri'nin Yayınlanması

660 sayılı KHK'nın 9'uncu maddesi uyarınca; uluslararası standartlara uyum sağlamak üzere, Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu (IAASB) tarafından "*International Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3420 Assurance Engagements to Report on the Compilation of Pro Forma Financial Information Included in a Prospectus*" başlığıyla yayınlanan Standardın mevzuata kazandırılması amacıyla Güvence Denetimi Standardı (BDS) 3420 Bir İzahnamede Yer Alan Proforma Finansal Bilgilerin Derlenmesine İlişkin Raporlama Yapmak Üzere Üstlenilen Güvence Denetimleri'nin yayınlanmasına karar verilmiştir.

TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI

GÜVENCE DENETİMİ STANDARDI 3420

***BİR İZAHNAMEDE YER ALAN PROFORMA FİNANSAL BİLGİLERİN DERLENMESİNE
İLİŞKİN RAPORLAMA YAPMAK ÜZERE ÜSTLENİLEN GÜVENCE DENETİMLERİ***

GÜNCELLEMELER VE YÜRÜRLÜK TARİHLERİ

- GDS 3420 *Bir İzahnamede Yer Alan Proforma Finansal Bilgilerin Derlenmesine İlişkin Raporlama Yapmak Üzere Üstlenilen Güvence Denetimleri Standardının ilk sürümü*, yayını tarihinde uygulanmak üzere 10/12/2014 tarihli ve 29201 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

**BİR İZAHNAMEDE YER ALAN PROFORMA FİNANSAL BİLGİLERİN DERLENMESİNE
İLİŞKİN RAPORLAMA YAPMAK ÜZERE ÜSTLENİLEN GÜVENCE DENETİMLERİ**

İÇİNDEKİLER

	Paragraf
Giriş	
Kapsam.....	1-8
Yürürlük Tarihi	9
Amaçlar	10
Tanımlar	11
Ana Hükümler	
GDS 3000.....	12
Denetimin Kabulü.....	13
Denetimin Planlanması ve Yürütülmesi.....	14-27
Yazılı Açıklamalar.....	28
Görüş Oluşturma.....	29-30
Görüş Şekli.....	31-34
Güvence Raporunun Hazırlanması.....	35
Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama	
Kapsam.....	A1
Bir İzahnamede Yer Alan Proforma Finansal Bilgilerin Amacı.....	A2-A3
Proforma Finansal Bilgilerin Derlenmesi.....	A4-A5
Makul Güvence Denetiminin Niteliği.....	A6
Tanımlar	A7-A9
Denetimin Kabulü	A10-A12
Denetimin Planlanması ve Yürütülmesi.....	A13-A44
Yazılı Açıklamalar.....	A45
Görüş Oluşturma.....	A46-A50

Ek: Olumlu Görüş İçeren Denetçi Raporu Örneği

Giriş

Kapsam

1. Bu Güvence Denetimi Standardı (GDS), denetçinin¹ bir izahnamede yer alan proforma finansal bilgilerin sorumlu tarafça² yapılan derlemesi üzerine raporlama yapmak için üstlendiği makul güvence doğrulama hizmetlerini ele almaktadır. Bu GDS aşağıdaki durumlarda uygulanır:
 - Mevzuat tarafından böyle bir raporlamanın zorunlu kılınması veya
 - Bu raporlamanın genel kabul görmüş bir uygulama olması (Bakınız: A1 paragrafı).

Denetçi Sorumluluğunun Niteliği

2. Bu GDS uyarınca yürütülen bir denetimde, işletme için proforma finansal bilgileri derleme konusunda denetçinin herhangi bir sorumluluğu bulunmamaktadır. Finansal bilgilerin derlenmesi sorumluluğu, sorumlu tarafa aittir. Denetçinin tek sorumluluğu, proforma finansal bilgilerin sorumlu tarafça tüm önemli yönleriyle geçerli kıstaslara dayanarak derlenip derlenmediğinin raporlanmasıdır.
3. Bu GDS’de denetçinin işletme tarafından tarihi finansal tabloları derlemek için görevlendirildiği güvence dışı hizmetler ele alınmamaktadır.

Bir İzahnamede Yer Alan Proforma Finansal Bilgilerin Amacı

4. Bir izahnamede yer alan proforma finansal bilgilerin amacı yalnızca, önemli bir olay veya işlemin işletmenin düzeltilmemiş finansal bilgileri üzerindeki etkisini bu amaçla seçilen daha önceki bir tarihte gerçekleşen bir olaymış veya yapılan bir işlemmiş gibi göstermektir. Bu da düzeltilmemiş finansal bilgilere proforma düzeltmelerin uygulanmasıyla gerçekleştirilir. Proforma finansal bilgiler, işletmenin mevcut finansal durumunu, finansal performansını ve nakit akışlarını göstermez (Bakınız: A2-A3 paragrafları).

Proforma Finansal Bilgilerin Derlenmesi

5. Proforma finansal bilgilerin derlenmesi, sorumlu tarafın önemli bir olay veya işlemin işletmenin düzeltilmemiş finansal bilgileri üzerindeki etkisini, seçilen daha önceki bir tarihte gerçekleşen bir olaymış veya yapılan bir işlemmiş gibi göstermek üzere finansal bilgileri bir araya getirmesi, sınıflandırması, özetlemesi ve sunmasından oluşur. Bu süreç aşağıdaki adımları içerir:
 - Proforma finansal bilgileri derlerken kullanılacak düzeltilmemiş finansal bilgilerin kaynağının belirlenmesi ve düzeltilmemiş finansal bilgilerin bu kaynaktan elde edilmesi –çekilmesi–(Bakınız: A4-A5 paragrafları),
 - Proforma finansal bilgileri sunmak amacıyla, düzeltilmemiş finansal bilgilere proforma düzeltmelerin uygulanması ve

¹ GDS 3000, Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri, 12 nci paragrafta yer alan “denetçi” tanımı

² GDS 3000, 12 nci paragrafta yer alan “sorumlu taraf” tanımı

- Elde edilen proforma finansal bilgilerin açıklamalarıyla birlikte sunulması.

Makul Güvence Denetiminin Niteliği

6. Proforma finansal bilgilerin derlenmesine ilişkin raporlama yapmak üzere üstlenilen makul güvence denetimi; sorumlu tarafın proforma finansal bilgileri derlerken kullandığı geçerli kıstasların doğrudan işlem veya olayla ilişkilendirilebilen önemli etkileri sunmak için makul bir dayanak oluşturup oluşturmadığının değerlendirilmesi ve aşağıdaki hususlarda yeterli ve uygun kanıt elde edilmesi için bu GDS'de öngörülen prosedürlerin uygulanmasından oluşur (Bakınız: A6 paragrafı):
 - İlgili proforma düzeltmelerinin; etkileri, bu kıstaslara uygun olarak gösterip göstermediği ve
 - Elde edilen proforma sütununun (Bakınız: 11(d) paragrafı) bu düzeltmelerin düzeltilmemiş finansal bilgilere uygulanmasını doğru bir şekilde yansıtır yansıtmadığı.

Denetim ayrıca proforma finansal bilgilerin genel sunumunun değerlendirilmesini de kapsar. Ancak denetim, proforma finansal bilgiler derlenirken kullanılan herhangi bir tarihi finansal bilgiye yönelik raporların ya da görüşlerin denetçi tarafından güncellenmesini veya yeniden yayımlanmasını –düzenlenmesini- ya da proforma finansal bilgilerin derlenmesinde kullanılan bilgilerin bağımsız denetimini veya sınırlı denetimini içermez.

GDS 3000'le, Diğer Mesleki Tebliğlerle ve Diğer Hükümlerle İlişkisi

7. Denetçinin, bir izahnamede yer alan proforma finansal bilgilerin derlenmesini raporlamaya yönelik bir güvence denetimini yürütürken GDS 3000'e ve bu GDS'ye uyması zorunludur. Bu GDS, GDS 3000'in hükümlerine ilave hükümler getirmekle birlikte GDS 3000'in yerine geçmez. Bu GDS, bir izahnamede yer alan proforma finansal bilgilerin derlenmesine ilişkin raporlama yapmak üzere üstlenilen bir makul güvence denetiminde GDS 3000'in nasıl uygulanacağını ayrıntılarıyla açıklar.
8. GDS 3000'e uygunluk, diğer hususların yanı sıra denetçinin Kurum tarafından yayımlanan Bağımsız Denetçiler için Etik Kuralların (*Bağımsızlık Standartları Dâhil*) (Etik Kurallar) güvence denetimleriyle ilgili hükümlerine veya en az Etik Kurallarda öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer düzenlemelere uymasını gerektirir.³ Aynı zamanda sorumlu denetçinin KKS 1'i veya en az KKS 14'de öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer mevzuat hükümlerini uygulayan, denetim şirketinin (Denetim şirketi tanımı tek başına faaliyet gösteren bir bağımsız denetçiyi de içerir.) bir üyesi olmasını gerektirir.

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

⁴ GDS 3000, 3(b) ve 31(a) paragrafları. KKS1, Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler için Kalite Kontrol

Yürürlük Tarihi

9. Bu GDS, yayımlandığı tarihte yürürlüğe girer.

Amaçlar

10. Denetçinin amaçları:

- (a) Proforma finansal bilgilerin sorumlu tarafça tüm önemli yönleriyle geçerli kıstaslara dayanarak derlenip derlenmediğine ilişkin makul güvence elde etmek ve
- (b) elde ettiği bulgulara uygun olarak raporlama yapmaktır.

Tanımlar

11. Aşağıdaki terimler bu GDS’de, karşılarında belirtilen anlamlarıyla kullanılmıştır:

- (a) Düzeltilmemiş finansal bilgiler: Sorumlu tarafça proforma düzeltmelerin uygulandığı, işletmenin finansal bilgileridir (Bakınız: A4-A5 paragrafları).
- (b) Geçerli kıstaslar: Proforma finansal bilgiler derlenirken sorumlu tarafça kullanılan kıstaslardır. Bu kıstaslar yetkili ve tanınmış bir standart belirleme kuruluşu veya mevzuat tarafından belirlenebilir. Belirlenmiş kıstasların bulunmadığı durumlarda, bu kıstaslar sorumlu tarafça oluşturulacaktır (Bakınız: A7-A9 paragrafları).
- (c) İzahname: İşletmenin menkul kıymetleriyle ilgili mevzuat uyarınca düzenlenen ve üçüncü bir tarafın buna dayanarak yatırım kararı almasının amaçlandığı belgedir.
- (ç) Proforma düzeltmeler: Düzeltilmemiş finansal bilgilere ilişkin olarak bunlar aşağıdakileri içerir;
 - (i) Önemli bir olay veya işlemin (“olay” veya “işlem”) işletmenin düzeltilmemiş finansal bilgileri üzerindeki etkisini, bu amaçla seçilen daha önceki bir tarihte gerçekleşen bir olaymış veya yapılan bir işlemmiş gibi gösteren düzeltmeler ve
 - (ii) Raporlama yapan işletmenin (“işletme”) geçerli finansal raporlama çerçevesiyle ve bu çerçeve bağlamında oluşturduğu muhasebe politikalarıyla tutarlı bir şekilde proforma finansal bilgilerin derlenmesi için gerekli olan, düzeltilmemiş finansal bilgiler üzerinde yapılan düzeltmeler. (Bakınız: A15-A16 paragrafları).

Proforma düzeltmeler - ilgili bilgiler (“iktisap edilen –edinilen- veya tasfiye edilen işletmenin finansal bilgileri”) proforma finansal bilgilerin derlenmesi sırasında kullanıldığı ölçüde -iktisap edilen veya edilecek bir iş veya işletmenin

("iktisap edilen işletme") ya da tasfiye edilen veya edilecek ("tasfiye edilen işletme") bir iş veya işletmenin ilgili finansal bilgilerini içerir.

- (d) Proforma finansal bilgiler: Önemli bir olay veya işlemin işletmenin düzeltilmemiş finansal bilgileri üzerindeki etkisini, bu amaçla seçilen daha önceki bir tarihte gerçekleşen bir olaymış veya üstlenilen bir işlemmiş gibi göstermek için yapılan düzeltmelerle birlikte sunulan finansal bilgilerdir. Bu GDS'de proforma finansal bilgilerin (a) düzeltilmemiş finansal bilgiler; (b) proforma düzeltmeler ve (c) bunların kullanılmasıyla elde edilen proforma sütunundan oluşacak şekilde "sütun formatında" sunulduğu varsayılmıştır (Bakınız: A2 paragrafı).
- (e) Yayımlanmış finansal bilgiler: İşletmenin veya iktisap edilen ya da tasfiye edilen işletmenin kamuoyuna açık finansal bilgileridir.

Ana Hükümler

GDS 3000

12. Denetçi, bu GDS'nin ve GDS 3000'in hükümlerine uygun olarak hareket etmediği sürece bu GDS'ye uygunluk sağlamış olmaz.

Denetimin Kabulü

13. Bir izahnamede yer alan proforma finansal bilgilerin tüm önemli yönleriyle geçerli kıstaslara dayanarak derlenip derlenmediğini raporlamaya yönelik bir denetimi kabul etmeden önce denetçi:
- (a) Denetimi yürütecek kişilerin kümülatif olarak gerekli yeterli ve kabiliyete sahip olduğundan emin olur (Bakınız: A10 paragrafı),
- (b) Yapılacak denetimin koşulları hakkında sahip olduğu ön bilgiye ve sorumlu tarafla yapılan müzakereye dayanarak, uygulanmasını beklediği kıstasların uygun olduğuna ve proforma finansal bilgilerin belirlenen amaç için yanltıcı olmasının muhtemel olmadığına karar verir,
- (c) Varsa- mevzuat tarafından görüşe ilişkin öngörülen metni değerlendirir ve bu GDS'de belirtilen prosedürlerin uygulanması sonucunda öngörülen söz konusu görüş metninin kullanılabilirliğine karar verir (Bakınız: A54-A56 paragrafları),
- (ç) Düzeltilmemiş finansal bilgilerin ve iktisap edilen veya tasfiye edilen işletmenin proforma finansal bilgilerinin elde edildiği kaynakların bağımsız denetimden ya da sınırlı denetimden geçmiş olması ve olumlu görüş dışında bir görüş ya da olumlu dışında bir sınırlı denetim sonucunun bildirilmiş olması ya da ilgili denetçi raporunun Dikkat Çekilen Hususlar Paragrafı içermesi durumunda denetçi, raporunda ilgili mevzuatın, bu kaynaklarla ilgili olarak olumlu görüş dışındaki görüşü veya olumlu dışındaki sınırlı denetim sonucunu

veya Dikkat Çekilen Hususlar Paragrafını kullanmasına ya da bunlara atıfta bulunmasına izin verip vermediğini değerlendirir,

- (d) İşletmenin tarihi finansal bilgilerinin daha önce bağımsız denetimden veya sınırlı denetimden geçmemiş olması durumunda, denetimi yürütmek için işletmeye ve işletmenin muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarına ilişkin yeterli bilgiyi –anlayışı- elde edip edemeyeceğini değerlendirir (Bakınız: A31 paragrafı),
- (e) Olay veya işlemin bir satın alma içermesi ve iktisap edilen işletmenin tarihi finansal bilgilerinin daha önce bağımsız denetimden veya sınırlı denetimden geçmemiş olması durumunda, denetimi yürütmek için iktisap edilen işletmeye ve iktisap edilen işletmenin muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarına ilişkin yeterli bilgiyi –anlayışı- elde edip edemeyeceğini değerlendirir ve
- (f) Sorumlu tarafın aşağıdaki konulara ilişkin sorumluluğunu anladığına ve üstlendiğine dair mutabakatını alır (Bakınız: A11-A12 paragrafları):
- (i) Kamuoyuna açık değilse, geçerli kıstasların hedef kullanıcılar için yeterli şekilde açıklanıp tanımlanması,
- (ii) Geçerli kıstaslara dayanarak proforma finansal bilgilerin derlenmesi ve
- (iii) Denetçiye:
- a. Proforma finansal bilgilerin tüm önemli yönleriyle geçerli kıstaslara dayanarak derlenip derlenmediğinin değerlendirilmesiyle ilgili kayıtlar, belgeler ve diğer materyaller gibi tüm bilgilere (denetimin amaçları için gerekli olması durumunda bir işletme birleşmesindeki iktisap edilen işletmeye/işletmelere ilişkin bilgiler dahil) erişimin sağlanması,
- b. Denetçinin denetimin amacına uygun olarak sorumlu taraftan talep edebileceği ek bilgilerin sağlanması,
- c. Proforma finansal bilgilerin tüm önemli yönleriyle geçerli kıstaslara dayanarak derlenip derlenmediğinin değerlendirilmesiyle ilgili kanıtların elde edilmesi için denetçinin gerekli gördüğü işletme bünyesindeki kişilere ve işletmenin danışmanlarına erişimin sağlanması ve
- ç. Denetimin amaçlarının gerektirmesi durumunda bir işletme birleşmesindeki iktisap edilen işletme(ler) bünyesinde bulunan uygun kişilere erişimin sağlanması.

Denetimin Planlanması ve Yürütülmesi

Geçerli Kıstasların Uygunluğuna Karar Verilmesi

14. Denetçi GDS 3000⁵ uyarınca, geçerli kıstasların uygun olup olmadığına karar verir ve özellikle aşağıdaki unsurları asgari ölçüde içerip içermediğini belirler:
- (a) Düzeltilmemiş finansal bilgilerin uygun bir kaynaktan elde edilmesi (Bakınız: A4-A5, A27 paragrafları),
 - (b) Proforma düzeltmelerin:
 - (i) Olay veya işlemle doğrudan ilişkilendirilebilmesi (Bakınız: A13 paragrafı),
 - (ii) Olgu ve belgelere dayanarak desteklenebilmesi ve (Bakınız: A14 paragrafı)
 - (iii) İşletmenin geçerli finansal raporlama çerçevesiyle ve bu çerçeve bağlamında oluşturduğu muhasebe politikalarıyla tutarlı olması (Bakınız: A15-A16 paragrafı),
 - (c) Hedef kullanıcıların aktarılan bilgileri anlayabilmesini sağlayacak şekilde yapılmış sunum ve açıklamaları (Bakınız: A2-A3, A42 paragrafları).
15. Denetçi, ayrıca geçerli kıstasların:
- (a) İlgili mevzuatla tutarlı olup olmadığı ve aykırılık içerip içermediği ve
 - (b) Yanıltıcı proforma finansal bilgilerin ortaya çıkmasına yol açma olasılığının bulunup bulunmadığını değerlendirir.

Önemlilik

16. Denetimi planlarken ve yürütürken denetçi, proforma finansal bilgilerin tüm önemli yönleriyle geçerli kıstaslara dayanarak derlenip derlenmediğinin değerlendirilmesiyle ilgili olarak önemliliği mütalaa eder (Bakınız: A17-A18 paragrafları).

Sorumlu Tarafın Proforma Finansal Bilgileri Nasıl Derlediğine ve Diğer Denetim Şartlarına İlişkin Bilgi (Anlayış) Edinilmesi

17. Denetçi aşağıdaki konulara ilişkin bilgi -anlayış- edinir (Bakınız: A19 paragrafı):
- (a) Proforma finansal bilgilerin derlenmesiyle ilgili olay veya işlem,
 - (b) Sorumlu tarafın proforma finansal bilgileri nasıl derlediği (Bakınız: A20-A21 paragrafları),

⁵ GDS 3000, 24 (b) (ii) ve A45 paragrafı

- (c) Aşağıdakiler de dâhil olmak üzere, işletmenin ve -varsa- iktisap edilen veya tasfiye edilen işletmenin niteliği (Bakınız: A22-A23 paragrafları):
- (i) Faaliyetleri,
 - (ii) Varlık ve borçları ve
 - (iii) Bu faaliyetler ile varlık ve borçların yapılandırılma ve finanse edilme şekli,
- (ç) İşletmeye ve -varsa- iktisap edilen veya tasfiye edilen işletmeye ilişkin ilgili mevzuat ile sektörel ve diğer dış faktörler ve (Bakınız: A24-A26 paragrafları)
- (d) Muhasebe politikalarının seçilmesi ve uygulanması dâhil olmak üzere, işletmenin ve varsa iktisap edilen veya tasfiye edilen işletmenin geçerli finansal raporlama çerçevesi ile muhasebe ve finansal raporlama uygulamaları.

Düzeltilmemiş Finansal Bilgilerin Elde Edildiği Kaynağın Uygunluğuna İlişkin Kanıt Elde Edilmesi

18. Denetçi, sorumlu tarafın düzeltilmemiş finansal bilgileri uygun bir kaynaktan elde edip etmediğini belirler (Bakınız: A27-A28 paragrafları).
19. Düzeltilmemiş finansal bilgilerin elde edildiği kaynakla ilgili herhangi bir bağımsız denetim veya sınırlı denetim raporunun olmaması durumunda denetçi, kaynağın uygun olduğu konusunda ikna olmak amacıyla prosedürler uygular (Bakınız: A29-A31 paragrafları).
20. Denetçi, sorumlu tarafın düzeltilmemiş finansal bilgileri kaynaktan uygun bir şekilde elde edip etmediğini –çekip çekmediğini- belirler.

Proforma Düzeltmelerin Uygunluğuna İlişkin Kanıt Elde Edilmesi

21. Denetçi, proforma düzeltmelerin uygun olup olmadığını değerlendirirken sorumlu tarafın ilgili olay veya işlemin gösterilme tarihindeki veya dönemindeki etkisini göstermek amacıyla gerekli proforma düzeltmeleri tespit edip etmediğine karar verir (Bakınız: A32 paragrafı).
22. Denetçi proforma düzeltmelerin geçerli kıstaslara uygun olup olmadığını belirlerken proforma düzeltmelerin:
- (a) İlgili olay veya işlemle doğrudan ilişkilendirilebilir olup olmadığına karar verir (Bakınız: A13 paragrafı),
 - (b) Olgu ve belgelere dayanarak desteklenebilir olup olmadığına karar verir. İktisap edilen veya tasfiye edilen işletmenin finansal bilgilerinin proforma düzeltmelerin kapsamına alınması ve bu finansal bilgilerin elde edildiği kaynakla ilgili herhangi bir bağımsız denetim veya sınırlı denetim raporu bulunmaması durumunda denetçi, finansal bilgilerin olgu ve belgelere

dayanarak desteklenebilirliği konusunda tatmin olmak için prosedürler uygular ve (Bakınız: A14, A33-A38 paragrafları)

- (c) İşletmenin geçerli finansal raporlama çerçevesiyle ve bu çerçeve bağlamında oluşturduğu muhasebe politikalarıyla tutarlı olup olmadığını belirler (Bakınız: A15-A16 paragrafları).

Düzeltilmemiş Finansal Bilgilerin Elde Edildiği Kaynak veya İktisap Edilen ya da Tasfiye Edilen İşletmenin Finansal Bilgilerinin Elde Edildiği Kaynak ile İlgili Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş veya Olumlu Dışında Bir Sınırlı Denetim Sonucu ya da Dikkat Çekilen Hususlar Paragrafı

23. Düzeltilmemiş finansal bilgilerin elde edildiği kaynak veya iktisap edilen ya da tasfiye edilen işletmenin finansal bilgilerinin elde edildiği kaynak ile ilgili olarak olumlu görüş dışında bir görüş veya sınırlı denetim sonucu bildirilmiş ya da bu kaynaklarla ilgili olarak Dikkat Çekilen Hususlar Paragrafı içeren bir denetçi raporu yayımlanmış olabilir. Bu tip durumlarda, ilgili mevzuatın böyle bir kaynağın kullanımını yasaklamaması durumunda, denetçi aşağıdaki hususları değerlendirir:

- (a) Böyle bir kaynağın kullanımının, proforma finansal bilgilerin tüm önemli yönleriyle geçerli kıstaslara dayanarak derlenip derlenmediği üzerindeki muhtemel etkisi (Bakınız: A39 paragrafı),
- (b) Hangi ilave uygun adımların atılacağı ve (Bakınız: A40 paragrafı)
- (c) Denetçinin raporu üzerindeki herhangi bir etki de dâhil olmak üzere, sözleşmenin şartlarına uygun olarak raporlama yapma kabiliyeti üzerinde söz konusu durumun bir etkisinin olup olmadığı.

Düzeltilmemiş Finansal Bilgilerin Elde Edildiği Kaynağın veya Proforma Düzeltmelerin Uygun Olmaması

24. Denetçi, uygulanan prosedürlere dayanarak sorumlu tarafın:

- (a) Düzeltilmemiş finansal bilgileri elde etmek için uygun olmayan bir kaynak kullandığını veya
- (b) Dâhil edilmesi gereken bir proforma düzeltmeyi göz ardı ettiğini, geçerli kıstaslara uygun olmayan bir proforma düzeltme uyguladığını veya bir proforma düzeltmeyi doğru olmayan bir şekilde uyguladığını

tespit etmesi durumunda, konuyu sorumlu tarafla görüşür. Konunun nasıl çözüleceği hususunda sorumlu tarafla anlaşmaya varamaması durumunda denetçi, hangi ilave adımların atılacağını değerlendirir (Bakınız: A40 paragrafı).

Proforma Finansal Bilgiler Kapsamında Yapılan Hesaplamalarla İlgili Kanıt Elde Edilmesi

25. Denetçi proforma bilgiler kapsamındaki hesaplamaların aritmetik olarak doğru olup olmadığını belirler.

Proforma Finansal Bilgilerin Sunumunun Değerlendirilmesi

26. Denetçi, proforma finansal bilgilerin sunumunu değerlendirir. Bu değerlendirme esnasında aşağıdaki hususlar üzerinde durulur:
- (a) Proforma finansal bilgilerin, tarihi finansal bilgilerden ya da diğer finansal bilgilerden ayırt edilmesi için net bir şekilde belirtilip belirtilmediği de dâhil, genel sunumu ve yapısı (Bakınız: A2-A3 paragrafı),
 - (b) Proforma finansal bilgiler ile açıklayıcı dipnotların, ilgili olay veya işlemin etkisini yanıltıcı olmayacak bir şekilde yansıtmayı yansıtmadığı (Bakınız: A41 paragrafı),
 - (c) Hedef kullanıcıların aktarılan bilgileri anlayabilmesini sağlayacak, proforma finansal bilgilere eşlik eden uygun açıklamaların sunulup sunulmadığı ve (Bakınız: A42 paragrafı)
 - (ç) Denetçinin, düzeltilmemiş finansal bilgilerin elde edildiği kaynağın tarihinden sonra meydana gelen ve proforma finansal bilgilerde atıfta bulunulması veya açıklanması gereken herhangi önemli bir olaydan haberdar olup olmadığı (Bakınız: A43 paragrafı).
27. Denetçi, proforma finansal bilgilerle veya güvence raporuyla olan -varsa- önemli tutarsızlıkları tespit etmek amacıyla proforma finansal bilgileri içeren izahnamede yer alan diğer bilgileri de inceler. Denetçi, diğer bilgileri incelerken herhangi bir önemli tutarsızlık veya önemli bir yanlış izah tespit etmesi durumunda konuyu sorumlu tarafla müzakere eder. Bu hususun düzeltilmesi gerekiyor ve sorumlu taraf bunu yapmayı reddediyorsa, denetçi ilave uygun adımlar atar (Bakınız: A44 paragrafı).

Yazılı Açıklamalar

28. Denetçi, sorumlu taraftan:
- (a) Sorumlu tarafın proforma finansal bilgileri derlerken, ilgili olay veya işlemin gösterilme tarihindeki veya dönemindeki etkisini göstermek amacıyla gerekli tüm uygun proforma düzeltmeleri tespit ettiği ve (Bakınız: A45 paragrafı)
 - (b) Proforma finansal bilgilerin tüm önemli yönleriyle geçerli kıstaslara dayanarak derlendiği
- konusunda yazılı açıklama talep eder.

Görüş Oluşturma

29. Denetçi, sorumlu tarafın proforma finansal bilgileri tüm önemli yönleriyle geçerli kıstaslara dayanarak derleyip derlemediği konusunda bir görüş oluşturur (Bakınız: A46-A48 paragrafları).

30. Denetçi söz konusu görüşü oluşturmak için, proforma finansal bilgilerin derlenmesinde önemli eksikliklerin bulunup bulunmadığına veya bir proforma düzeltmenin uygun olmayan kullanımı veya uygulanmasının bulunup bulunmadığına ilişkin yeterli ve uygun kanıt elde edip etmediğine dair bir sonuca varır. Bu sonuç; geçerli kıstasların kamuoyuna açık olmaması halinde, sorumlu tarafın bu kıstasları yeterli şekilde tanımlayıp tanımlamadığına ve açıklayıp açıklamadığına ilişkin bir değerlendirmeyi de içerir (Bakınız: A49-A50 paragrafı).

Görüş Şekli

Olumlu Görüş

31. Sorumlu tarafın proforma finansal bilgileri tüm önemli yönleriyle geçerli kıstaslara dayanarak derlediği sonucuna varması durumunda denetçi olumlu görüş bildirir.

Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş

32. Bazı durumlarda ilgili mevzuat proforma finansal bilgilerin tüm önemli yönleriyle geçerli kıstaslara dayanarak derlenip derlenmediği konusunda olumlu görüş dışında bir görüş içeren izahnamelerin yayımlanmasını engelleyebilir. Böyle bir durumun bulunması ve yine de GDS 3000 uyarınca olumlu görüş dışında bir görüşün uygun olacağı sonucuna varması halinde denetçi, konuyu sorumlu tarafla müzakere eder. Sorumlu tarafın gerekli değişiklikleri yapmayı reddetmesi durumunda denetçi:

- (a) Raporu sunmaz,
- (b) Denetimden çekilir veya
- (c) Hukuki danışmanlık alma seçeneğini değerlendirir.

33. Bazı durumlarda ise ilgili mevzuat proforma finansal bilgilerin tüm önemli yönleriyle geçerli kıstaslara dayanarak derlenip derlenmediği konusunda olumlu görüş dışında bir görüş içeren izahnamelerin yayımlanmasını engellemeyebilir. Böyle bir durumda, GDS 3000 uyarınca olumlu görüş dışında bir görüşün uygun olacağı sonucuna varması halinde denetçi, olumlu görüş dışındaki görüşler ile ilgili GDS 3000⁶'de bulunan hükümleri uygular.

Dikkat Çekilen Hususlar Paragrafı

34. Denetçi, bazı durumlarda kullanıcıların dikkatinin, proforma finansal bilgilerde veya ilişkiindeki açıklayıcı dipnotlarda sunulan veya açıklanan bir hususa yönlendirilmesi gerektiğine karar verebilir. Bu durum, denetçiye göre ilgili hususun, kullanıcıların proforma finansal bilgilerin tüm önemli yönleriyle geçerli kıstaslara dayanarak derlenip derlenmediğini anlamaları için temel teşkil edecek öneme sahip olması halinde geçerlidir. Bu gibi durumlarda denetçi, ilgili hususun proforma finansal bilgilerin tüm önemli yönleriyle geçerli kıstaslara dayanarak derlenip derlenmediği

⁶ GDS 3000. 74 üncü paragraf

konusundaki görüşünü etkilemeyeceği hususunda yeterli ve uygun kanıt elde etmiş olması koşuluyla, raporuna Dikkat Çekilen Hususlar Paragrafı ekler. Bu şekilde bir paragraf yalnızca proforma finansal bilgilerde veya ilişkiindeki açıklayıcı dipnotlarda sunulan ya da açıklanan bilgilere atıfta bulunur.

Güvence Raporunun Hazırlanması

35. Denetçi raporu, asgari aşağıdaki temel unsurları içerir (Bakınız: A57 paragrafı):
- (a) Raporun bağımsız bir güvence raporu olduğunu açıkça gösteren bir başlık (Bakınız: A51 paragrafı),
 - (b) Denetim sözleşmesinde yer alan muhatap(lar) (Bakınız: A52 paragrafı),
 - (c) Aşağıdaki hususların belirtildiği giriş paragrafları (Bakınız: A53 paragrafı):
 - (i) Proforma finansal bilgiler,
 - (ii) Düzeltilmemiş finansal bilgilerin elde edildiği kaynak ve bu kaynağa ilişkin bir bağımsız denetim veya sınırlı denetim raporunun yayımlanmış olup olmadığı,
 - (iii) Proforma finansal bilgilerin tarihi veya kapsadığı dönem ve
 - (iv) Sorumlu tarafın proforma finansal bilgileri derlerken esas aldığı geçerli kıstaslara ve bu kıstasların kaynağına ilişkin bir atıf,
 - (ç) Sorumlu tarafın proforma finansal bilgilerin geçerli kıstaslara dayanarak derlenmesinden sorumlu olduğuna ilişkin bir açıklama,
 - (d) Aşağıdaki hususları da içermek üzere, denetçinin sorumluluklarını belirten bir açıklama:
 - (i) Denetçinin sorumluluğunun, sorumlu tarafça proforma finansal bilgilerin tüm önemli yönleriyle geçerli kıstaslara dayanarak derlenip derlenmediğine ilişkin bir görüş bildirmek olduğu,
 - (ii) Bu denetimin amaçları açısından denetçinin, proforma finansal bilgiler derlenirken kullanılan tarihi finansal bilgilere ilişkin herhangi bir denetçi raporunun veya denetim görüşünün güncellenmesinden veya yeniden yayımlanmasından sorumlu olmadığı. Ayrıca denetçinin denetim süresince proforma finansal bilgiler derlenirken kullanılan finansal bilgilere yönelik bir bağımsız denetim veya sınırlı denetim yürütmediği ve
 - (iii) İzahnamede yer alan proforma finansal bilgilerin amacının yalnızca, önemli bir olay veya işlemin işletmenin düzeltilmemiş finansal bilgileri üzerindeki etkisini bu amaçla seçilen daha önceki bir tarihte gerçekleşen bir olaymış veya yapılan bir işlemmiş gibi göstermek olduğu. Dolayısıyla

denetçinin, olay veya işleme o tarihteki gerçek sonucunun, sunulan şekilde olacağı konusunda herhangi bir güvence vermediği,

- (e) Denetimin; denetçinin etik hükümlere uygunluk sağlamasını zorunlu tutan ve sorumlu tarafça proforma finansal bilgilerin tüm önemli yönleriyle geçerli kıstaslara dayanarak derlendiği konusunda makul güvence elde etmek amacıyla prosedürlerin planlamasını ve uygulamasını gerekli kılan GDS 3420, *Bir İzahnamede Yer Alan Proforma Finansal Bilgilerin Derlenmesine İlişkin Raporlama Yapmak Üzere Üstlenilen Güvence Denetimleri*'ne uygun olarak yürütüldüğü yönünde bir açıklama,
- (f) Denetçinin şirketinin KKS 1'i veya en az KKS 1'de öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer mevzuat hükümlerini uyguladığına ilişkin bir açıklama,
- (g) Denetçinin Kurum tarafından yayımlanan Bağımsız Denetçiler için Etik Kuralların (Etik Kurallar) bağımsızlık ve diğer etik hükümlerine veya en az Etik Kurallar'da öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer mevzuat hükümlerine uyduğuna ilişkin bir açıklama,
- (ğ) Aşağıdaki açıklamalar:
- (i) Proforma finansal bilgilerin tüm önemli yönleriyle geçerli kıstaslara dayanarak derlenip derlenmediğine ilişkin raporlama yapmak için yürütülen bir makul güvence denetimi; sorumlu tarafça proforma finansal bilgilerin derlenmesi sırasında kullanılan geçerli kıstasların doğrudan ilgili olay veya işleme ilişkilendirilebilen önemli etkileri sunmak için uygun bir dayanak (temel) oluşturup oluşturmadığının değerlendirilmesi ve aşağıdaki hususlarda yeterli ve uygun kanıt elde edilmesi için öngörülen prosedürlerin uygulanmasından oluşur:
- İlgili proforma düzeltmelerin; etkileri, söz konusu kıstaslara uygun olarak gösterip göstermediği ve
 - Proforma finansal bilgilerin; bu düzeltmelerin, düzeltilmemiş finansal bilgilere uygulanmasını doğru bir şekilde yansıtıp yansıtmadığı,
- (ii) Seçilen prosedürlerin; denetçinin, işletmenin niteliğine, derlenen proforma finansal bilgilere ilişkin olay veya işleme ve diğer denetim şartlarına yönelik anlayışını göz önünde bulundurarak ulaştığı muhakemesine dayanmakta olduğu ve
- (iii) Denetimin aynı zamanda proforma finansal bilgilerin genel sunumunun değerlendirilmesini de içermekte olduğu,
- (h) Mevzuat tarafından aksi öngörülmedikçe, denetçinin eşdeğer kabul edilen aşağıdaki ifadelerden birini içeren görüşü (Bakınız: A54-A56 paragrafları):

- (i) Proforma finansal bilgiler tüm önemli yönleriyle [geçerli kıstaslara] dayanarak derlenmiştir veya
 - (ii) Proforma finansal bilgiler belirtilen dayanağa (esasa) göre doğru ve düzgün bir şekilde derlenmiştir,
- (t) Denetçinin imzası,
 - (i) Rapor tarihi ve
 - (j) Denetçinin adresi.

Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

Kapsam (Bakınız: 1 inci paragraf)

A1. Bu Standart, proforma finansal bilgilerin, geçerli finansal raporlama çerçevesinin hükümleri uyarınca işletmenin finansal tablolarının bir parçası olarak sunulduğu durumları ele almamaktadır.

Bir İzahnamede Yer Alan Proforma Finansal Bilgilerin Amacı (Bakınız: 4, 11(d), 14(c), 26(a) paragrafları)

- A2. Proforma finansal bilgiler çoğunlukla A42 paragrafında belirtilen hususların açıklandığı ilgili açıklayıcı dipnotlarla birlikte sunulur.
- A3. İlgili olay veya işlemin niteliğine ve sorumlu tarafın işletmenin düzeltilmemiş finansal bilgilerinde bu olay veya işlemin etkisini nasıl göstermeyi planladığına bağlı olarak, izahnamede, proforma finansal bilgilerin farklı sunumları yer alabilir. Örneğin, işletme ilk halka arzdan önce çok sayıda iş veya işletme iktisap edebilir. Böyle bir durumda, sorumlu taraf, söz konusu iktisapların işletmenin finansal durumu ve borç/öz kaynak oranı gibi temel finansal oranlar üzerindeki etkisini, iktisap edilen işletmeleri işletmeyle daha önceki belirli bir tarihte birleşmiş gibi kabul ederek göstermek için bir proforma net varlık tablosu sunmayı tercih edebilir. Sorumlu taraf ayrıca, bu tarihte sona eren dönem içinde daha önce olmuş gibi kabul edilen birleşme dolayısıyla meydana gelmesi beklenen faaliyetlerin sonuçlarını göstermek için bir proforma kâr veya zarar tablosu sunmayı da tercih edebilir. Bu tür durumlarda, proforma finansal bilgilerin niteliği “31 Aralık 20X1 tarihi itibarıyla Proforma Net Varlıklar Tablosu” ve “31 Aralık 20X1 tarihinde sona eren yıla ait Proforma Kâr veya Zarar Tablosu” gibi başlıklarla belirtilebilir.

Proforma Finansal Bilgilerin Derlenmesi

Düzeltilmemiş Finansal Bilgiler (Bakınız: 5, 11(a), 14(a) paragrafları)

- A4. Birçok durumda, düzeltilmiş finansal bilgilerin elde edildiği kaynak yıllık ya da ara dönem finansal tablolar şeklinde yayımlanmış finansal bilgiler olacaktır.
- A5. Sorumlu tarafın olay veya işlemin etkisini göstermeyi tercih etme şekline göre, düzeltilmemiş finansal bilgiler:
- Finansal durum tablosu veya kapsamlı kar/zarar tablosu gibi bir veya daha fazla finansal tablodan veya
 - Tam set finansal tablolardan alınarak uygun şekilde özetlenmiş net varlıklar tablosu gibi finansal bilgilerden oluşur.

Makul Güvence Denetiminin Niteliği (Bakınız: 6 ncı paragraf)

A6. Bu GDS'de proforma finansal bilgilerin "doğru ve düzgün bir şekilde derlenmiş" olarak tanımlanması, sorumlu tarafça proforma finansal bilgilerin tüm önemli yönleriyle geçerli kıstaslara dayanarak derlendiği anlamına gelir.

Tanımlar

Geçerli Kıstaslar (Bakınız: 11(b) paragrafı)

- A7. Proforma finansal bilgilerin derlenmesine yönelik belirlenmiş kıstasların bulunmaması durumunda, sorumlu taraf, kıstasları belli bir sektördeki uygulamaya veya belirlenmiş kıstasların mevcut olduğu başka bir ülke veya bölgedeki benzer kıstaslara dayanarak geliştirecek ve bu durumu açıklayacaktır.
- A8. Proforma finansal bilgilerin derlenmesine yönelik geçerli kıstaslar, 14 üncü paragrafta öngörülen hükümleri karşılaması durumunda uygun kabul edilecektir.
- A9. Proforma finansal bilgilerle birlikte sunulacak açıklayıcı dipnotlar, kıstasların ilgili olay ve işlemin etkilerini nasıl gösterdiğini açıklamak üzere bazı ilave detaylar içerebilir. Örneğin bu açıklamalar aşağıdakileri içerebilir:
- Olayın gerçekleşmiş veya işlemin yapılmış olacağına varsayıldığı tarih.
 - Bir tasfiye durumunda gelirin, genel giderler ile varlık ve borçların ilgili işletmeler ve iş kolları arasında dağıtılması için kullanılan yaklaşım.

Denetimin Kabulü

Denetimin Yürütülmesi için Gereken Kabiliyetler ve Yeterlik (Bakınız: 13(a) paragrafı)

A10. Etik Kurallar, denetçinin, güncel teknik ve mesleki standartlar ile mevzuata uygun olarak, özen içinde ve bu tür mesleki standartlara uygun bir şekilde hareket ederek, yeterli nitelikteki bir mesleki hizmeti sunması için mesleki bilgi ve beceriyi elde etmek ve korumak suretiyle mesleki yeterlik ve özen ilkesine uymasını gerekli kılar.⁷ Etik Kuralların bu hükmü bağlamında, denetimin yürütülmesi için gereken mesleki yeterlik aşağıda örnekleri verilen hususlarda yeterli bilgi ve anlayışın edinilmesini içerebilir:

- İlgili işletmenin faaliyet gösterdiği sektöre ilişkin bilgi ve deneyim,
- İlgili mevzuata (örneğin; sermaye piyasası mevzuatı) ve bu mevzuattaki değişikliklere ilişkin bilgi,
- Şirket birleşmesi, iktisap ve halka arz gibi ilgili menkul kıymet borsası ve sermaye piyasası işlemlerinin kotasyon koşullarına ilişkin bilgi,
- İzahname hazırlama veya menkul kıymetlerin halka arz sürecine ilişkin bilgi ve
- Düzeltilmemiş finansal bilgilerin ve uygun hallerde iktisap edilen işletmenin finansal bilgilerinin elde edildiği kaynakların hazırlanmasında kullanılan finansal raporlama çerçevelerine ilişkin bilgi.

⁷ Etik Kurallar, A113.1 paragrafı

A11. Denetim, bu GDS uyarınca sorumlu tarafın 13(f) paragrafında öngörülen sorumlulukları anladığı ve üstlendiği ön kabulüyle yürütülür. Bazı durumlarda bu sorumluluklar ilgili mevzuat tarafından tanımlanabilir. Ancak bazı durumlarda mevzuat bu tür sorumlulukları sınırlı olarak tanımlamış veya hiç tanımlamamış da olabilir. Proforma finansal bilgilerin tüm önemli yönleriyle geçerli kıstaslara dayanarak derlenip derlenmediğine ilişkin raporlama yapılmasına yönelik bir güvence denetimi:

- (a) Bu bilgilerin derlenmesinin denetçinin görevi kapsamında olmadığı ve
- (b) Denetçinin denetim için gerekli bilgileri elde etme konusunda makul bir beklentiye sahip olduğu varsayımlarına dayanır.

Dolayısıyla, bu ön kabul denetimin yürütülmesi için temel oluşturmaktadır. Bu konuda yanlış anlamaları önlemek için GDS 3000⁸ uyarınca denetim sözleşmesi şartlarının kabul edilmesi ve kayıt altına alınması sürecinin bir parçası olarak, sorumlu tarafın sorumluluklarını anladığına ve üstlendiğine dair sorumlu tarafla mutabakata varılır.

A12. Mevzuat hükümlerinin denetim sözleşmesinin şartlarını yeterli ayrıntıda belirlemesi durumunda, denetçinin yalnızca bu mevzuat hükümlerinin uygulandığını ve sorumlu tarafın 13(f) paragrafında öngörülen sorumluluklarını anladığını ve üstlendiğini kayıt altına alması gerekir.

Denetimin Planlanması ve Yürütülmesi

Geçerli Kıstasların Uygunluğunun Değerlendirilmesi

Doğrudan İlişkilendirilebilir Düzeltmeler (Bakınız: 14(b)(i), 22(a) paragrafları)

A13. Proforma düzeltmelerin doğrudan ilgili olay veya işlemle ilişkilendirilebilir düzeltmeler olması gerekir. Bunun sebebi proforma finansal bilgilerin yalnızca ilgili olay sonucunda ortaya çıkmayan veya ilgili işlemin ayrılmaz bir parçası olmayan hususları yansıtmasının önlenmesinin amaçlanmasıdır. Doğrudan ilişkilendirilebilir düzeltmeler, gelecekteki olaylarla ilgili olan veya söz konusu işlem tamamlandıktan sonra atılacak adımlara - bu adımlar işlemi gerçekleştiren işletme için kilit öneme sahip olsa bile (örneğin, bir iktisap sonrasında gereksiz üretim sahalarının kapatılması gibi) - bağlı olan düzeltmeleri kapsam dışı bırakır.

Olgu ve Belgelere Dayanarak Desteklenebilen Düzeltmeler (Bakınız: 14(b)(ii), 22(b) paragrafları)

A14. Proforma düzeltmelerin proforma bilgilere ilişkin güvenilir bir dayanak oluşturması için olgu ve belgelere dayanarak desteklenebilen düzeltmeler olması gerekir. Olgu ve

⁸ GDS 3000, 10 uncu paragraf

belgelere dayanarak desteklenebilen düzeltmeler objektif olarak belirlenebilmeye özelliğine sahiptir. Bu doğrultuda proforma düzeltmeleri desteklemek için kullanılacak kaynaklar örneğin aşağıdakileri içerir:

- Satın alma ve satış sözleşmeleri.
- Borç sözleşmeleri gibi ilgili olay veya işleme ait finansman belgeleri.
- Bağımsız değerlendirme raporları.
- Olay veya işlemle ilgili diğer belgeler.
- Yayımlanmış finansal tablolar.
- İzahnamede açıklanan diğer finansal bilgiler.
- Vergilendirme gibi ilgili alanlarda yapılan yasal veya düzenleyici faaliyetler.
- İstihdam sözleşmeleri.
- Üst yönetimden sorumlu olanların eylemleri.

İşletmenin Geçerli Finansal Raporlama Çerçevesiyle ve Bu Çerçeve Bağlamında Oluşturduğu Muhasebe Politikalarıyla Tutarlı Düzeltmeler (Bakınız: 11(ç)(ii), 14(b)(iii), 22(c) paragrafları)

A15. Proforma finansal bilgilerin anlamlı olabilmesi için proforma düzeltmelerin işletmenin geçerli finansal raporlama çerçevesiyle ve bu çerçeve bağlamında oluşturduğu muhasebe politikalarıyla tutarlı olması gerekir. Örneğin, bir işletme birleşmesiyle ilgili olarak proforma finansal bilgilerin geçerli kıstaslara dayanarak derlenmesi süreci aşağıdaki hususların değerlendirilmesini kapsar:

- İktisap edilen işletmenin muhasebe politikaları ile işletmenin muhasebe politikaları arasında farklılıklar olup olmadığı ve
- İlgili işlemlere ilişkin iktisap edilen işletme tarafından uygulanan ancak işletmenin böyle işlemlere girmediği için henüz oluşturmadığı muhasebe politikalarının, işletme böyle işlemlere girseydi geçerli finansal raporlama çerçevesi kapsamında kendi özel koşullarını dikkate alarak bu işlemlere ilişkin oluşturacağı politikalar olup olmadığı.

A16. Bazı durumlarda işletmenin muhasebe politikalarının uygunluğunun değerlendirilmesi de gerekebilir. Örneğin, işletme ilgili olay veya işlemin bir parçası olarak ilk kez karmaşık finansal araçlar çıkarmayı öngörebilir. Bu durumda aşağıdaki hususların üzerinde durulması gerekebilir:

- Sorumlu tarafın geçerli finansal raporlama çerçevesi kapsamında bu tip finansal araçların muhasebesinde kullanılacak uygun muhasebe politikalarını seçip seçmediği ve
- Proforma finansal bilgilerin derlenmesi sırasında sorumlu tarafın bu politikaları uygun bir şekilde uygulayıp uygulamadığı.

Önemlilik (Bakınız: 16 ncı paragraf)

A17. Proforma finansal bilgilerin tüm önemli yönleriyle geçerli kıstaslara dayanarak derlenip derlenmediğinin değerlendirilmesi açısından önemlilik tek bir nicel ölçüte

bağlı değildir. Aksine, A18 paragrafında açıklandığı üzere önemlilik, derleme işlemindeki bir unsurun, kasten olsun ya da olmasın, göz ardı edilmesinin veya uygun olmayan bir şekilde uygulanmasının büyüklüğüne ve niteliğine bağlıdır. Kapsam ve niteliğin bu yönlerine ilişkin yapılacak muhakeme ise aşağıdaki gibi hususlara bağlı olacaktır:

- Olay veya işlemin bağlamı, içinde bulunduğu koşullar, bağlantılı olduğu hususlar
- Proforma finansal bilgilerin derlenme amacı ve
- İlgili denetim şartları.

Belirleyici faktör, ilgili hususun kapsamı veya niteliği ya da bu ikisinin bileşimi olabilir.

A18. Aşağıdaki gibi bir kanıt olması durumunda, proforma finansal bilgilerin tüm önemli yönleriyle geçerli kistaslara dayanarak derlenmemiş olarak sayılma riski doğabilir:

- Düzeltilmemiş finansal bilgileri elde ederken uygun olmayan bir kaynağın kullanılması.
- Düzeltilmemiş finansal bilgilerin uygun bir kaynaktan yanlış bir şekilde elde edilmesi.
- Düzeltmelerle ilgili olarak muhasebe politikalarının yanlış uygulanması veya düzeltmelerin işletmenin muhasebe politikalarıyla tutarlılığının sağlanamaması.
- Geçerli kistasların zorunlu kıldığı bir düzeltmenin yapılamaması.
- Geçerli kistaslara uygun olmayan bir düzeltmenin yapılması.
- Proforma finansal bilgiler kapsamında yapılan hesaplamalarda matematiksel hata ve yazım hataları
- Yetersiz, yanlış veya eksik bırakılan açıklamalar.

Sorumlu Tarafın Proforma Finansal Bilgileri Nasıl Derlediğine ve Diğer Denetim Şartlarına İlişkin Bilgi (Anlayış) Edinilmesi (Bakınız: 17 nci paragraf)

A19. Denetçi, aşağıda örnekleri verilen prosedürleri birlikte uygulamak suretiyle bilgi - anlayış- edinebilir:

- Proforma finansal bilgilerin derlenmesi sürecine katılan işletme personeli ve sorumlu tarafın sorgulanması.
- Üst yönetimden sorumlu olanların veya işletme danışmanları gibi diğer uygun tarafların sorgulanması.
- Sözleşmeler veya anlaşmalar gibi ilgili destekleyici belgelerin incelenmesi.
- Üst yönetimden sorumlu olanların yaptığı toplantıların tutanaklarının incelenmesi.

A20. Denetçi, aşağıdaki hususları değerlendirmek suretiyle sorumlu tarafın proforma finansal bilgileri nasıl derlediğine ilişkin bilgi edinebilir:

- Düzeltilmemiş finansal bilgilerin elde edildiği kaynak.
- Sorumlu tarafın aşağıdakileri gerçekleştirmek üzere attığı adımlar:
 - Düzeltilmemiş finansal bilgileri kaynaktan elde etmek.
 - Uygun proforma düzeltmeleri belirlemek, örneğin; sorumlu tarafın proforma finansal bilgileri derlerken iktisap edilen işletmenin finansal bilgilerini nasıl elde ettiği.
- Sorumlu tarafın proforma finansal bilgilerin derlenmesi konusundaki yeterliği.
- Sorumlu tarafın, proforma finansal bilgilerin derlenmesi sürecine katılan diğer işletme personeline yönelik yaptığı gözetim faaliyetinin niteliği ve kapsamı.
- Sorumlu tarafın, proforma finansal bilgileri desteklemek için uygun açıklamaları belirlemeye yönelik yaklaşımı.

A21. Bir işletme birleşmesi veya tasfiye durumunda gelirlerin, genel giderlerin, varlık ve borçların ilgili işletmeler arasında dağıtılması proforma finansal bilgilerin derlenmesini karmaşık hale getirebilir. Dolayısıyla denetçinin, sorumlu tarafın söz konusu dağıtıma ilişkin yaklaşımını ve dağıtım kıstaslarını anlaması ve proforma finansal bilgilere eşlik eden açıklayıcı dipnotlarda bu hususların açıklanması çok önemlidir.

İşletmenin ve İktisap Edilen veya Tasfiye Edilen İşletmenin Niteliği (Bakınız: 17(c) paragrafı)

A22. İktisap edilen işletme, ayrı bir hukuki yapıyı haiz bir işletme olabileceği gibi; bir bölüm, şube veya iş kolu gibi bir başka işletme bünyesinde ayrı olarak tanımlanabilen ancak ayrı bir hukuki yapıyı haiz olmayan bir birim de olabilir. Tasfiye edilen işletme ise bir bağlı ortaklık veya iş ortaklığı gibi hukuki bir yapı veya bir bölüm, şube veya iş kolu gibi bir başka işletme bünyesinde ayrı olarak tanımlanabilen tüzel kişiliği olmayan bir yapı olabilir.

A23. İlgili işletmenin, varsa iktisap edilen veya tasfiye edilen işletmenin finansal bilgilerine ilişkin bağımsız denetim veya sınırlı denetim yürütmüş olması durumunda denetçi; ilgili işletme, varsa iktisap edilen veya tasfiye edilen işletme ve bunların çevreleri hakkında gerekli bilgilerin –anlayışın- tümüne veya bir kısmına sahip olabilir.

İlgili Mevzuat ile Sektörel ve Diğer Dış Faktörler (Bakınız: 17(ç) paragrafı)

A24. Sektöre ilişkin faktörler; rekabetçi çevre, tedarikçi ve müşteri ilişkileri ve teknolojik gelişmeler gibi sektörel şartları içerir. Aşağıdakiler, denetçinin dikkate alabileceği hususlara örnek olarak verilebilir:

- Talep, kapasite ve fiyat rekabeti dâhil piyasa ve rekabet.
- Sektör bünyesindeki genel iş uygulamaları.
- Konjonktürel veya sezonluk faaliyetler.

- İşletme ürünlerine ilişkin ürün teknolojisi.

A25. İlgili yasal ve düzenleyici faktörler, yasal ve düzenleyici çevreyi içerir. Diğer hususların yanı sıra bu çevre, işletmenin -veya -varsa- iktisap edilen işletmenin-periyodik finansal bilgilerini hazırlarken esas aldığı geçerli finansal raporlama çerçevesi ile yasal ve siyasi ortamı kapsar. Aşağıdakiler denetçinin dikkate alabileceği hususlara örnek olarak verilebilir:

- Sektöre özgü muhasebe uygulamaları.
- Sektöre ilişkin yasal ve düzenleyici çerçeve.
- Doğrudan gözetim faaliyetleri dahil işletmenin -ve -varsa- iktisap edilen veya tasfiye edilen işletmenin- faaliyetlerini önemli ölçüde etkileyen mevzuat.
- Vergilendirme.
- Kambiyo kontrolleri, mali ve finansal teşvikler (örneğin devlet desteği programları) dâhil para politikaları, gümrük vergileri veya ticareti sınırlandıran politikalar gibi işletmenin -ve -varsa- iktisap edilen veya tasfiye edilen işletmenin- faaliyetlerini etkileyen cari hükümet politikaları.
- İşletmenin veya iktisap edilen veya tasfiye edilen işletmenin bulunduğu sektörü ve bunların faaliyetlerini etkileyen çevresel yükümlülükler.

A26. Genel ekonomik şartlar, faiz oranları ve finansman kaynaklarına erişebilirlik, enflasyon ve para biriminin değerlendirilmesi, işletmeyi -ve -varsa- iktisap edilen veya tasfiye edilen işletmeyi- etkileyen ve denetçinin dikkate alabileceği diğer dış faktörlere örnek olarak verilebilir.

Düzeltilmemiş Finansal Bilgilerin Elde Edildiği Kaynağın Uygunluğuna İlişkin Kamıt Elde Edilmesi

Dikkate Alınacak İlgili Faktörler (Bakınız: 14(a), 18 paragrafları)

A27. Düzeltilmemiş finansal bilgilerin elde edildiği kaynağın uygunluğunu etkileyen faktörlere örnek olarak kaynağa ilişkin herhangi bir denetim veya sınırlı denetim raporunun olup olmadığı ve:

- İlgili mevzuat tarafından bu kaynağa izin verilip verilmediği veya kaynağın özel olarak öngörülüp öngörülmediği, menkul kıymetler borsası tarafından izahnameyle birlikte raporlanması veya piyasadaki genel uygulamalar kapsamında kullanılmasına izin verilip verilmediği,
- Kaynağın açıkça belirlenebilir olup olmadığı ve
- İşletmenin muhasebe politikalarıyla tutarlılık gösterip göstermediği ve uygun tarihli olup olmadığı veya uygun bir dönemi kapsayıp kapsamadığı da dâhil olmak üzere; kaynağın, proforma finansal bilgilerin, olay veya işlemler bağlamında derlenebilmesi için makul bir başlangıç noktasını temsil edip etmediği gösterilebilir.

A28. Bir başka denetçi tarafından düzeltilmiş finansal bilgilerin elde edildiği kaynakla ilgili bir bağımsız denetim veya sınırlı denetim raporu yayımlanmış olabilir. Bu durumda, bu GDS kapsamında raporlama yapan denetçinin; 17(c) ve (d) paragrafları hükümleri uyarınca işletmeyi ve işletmenin muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarını anlaması ve düzeltilmemiş finansal bilgilerin elde edildiği kaynağın uygun olduğu konusunda ikna olması gereği ortadan kalkmaz.

Düzeltilmemiş Finansal Bilgilerin Elde Edildiği Kaynakla İlgili Herhangi Bir Bağımsız Denetim veya Sınırlı Denetim Raporunun Olmaması (Bakınız: 19 uncu paragraf)

A29. Düzeltilmemiş finansal bilgilerin elde edildiği kaynak ile ilgili herhangi bir bağımsız denetim veya sınırlı denetim raporunun olmaması durumunda, denetçinin bu kaynağın uygunluğuyla ilgili prosedürleri uygulaması gerekir. Bu prosedürlerin niteliği ve kapsamını etkileyebilecek faktörlere ilişkin örnekler şunlardır:

- Denetçinin, daha önceden işletmenin geçmiş finansal bilgilerinin bağımsız denetimini veya sınırlı denetimini yapıp yapmadığı ve denetçinin bu tür bir denetim sonucu işletmeye ilişkin edindiği bilgi.
- İşletmenin geçmiş finansal bilgilerinin en son ne zaman bağımsız denetimden veya sınırlı denetimden geçtiği.
- İşletmenin finansal bilgilerinin, düzenleyici kurumlar tarafından gerekli kılanan raporlama yükümlülüklerinin yerine getirilmesi gibi amaçlarla denetçi tarafından periyodik olarak gözden geçirilmeye tabi tutulup tutulmadığı.

A30. İşletmenin düzeltilmemiş finansal bilgilerin elde edildiği kaynağın ait olduğu dönemden hemen önceki döneme ait finansal tablolarının, söz konusu kaynağın kendisi olmasa bile, bağımsız denetimden ya da sınırlı denetimden geçmiş olma ihtimali vardır. Örneğin, düzeltilmemiş finansal bilgilerin elde edildiği kaynak bağımsız denetimden veya sınırlı denetimden geçmemiş ara dönem finansal tablolar olabilirken, işletmenin bir önceki finansal yıla ait finansal tabloları bağımsız denetimden geçmiş olabilir. Böyle bir durumda, denetçinin düzeltilmemiş finansal bilgilerin elde edildiği kaynağın uygunluğuyla ilgili olarak A29 paragrafındaki faktörleri dikkate almak suretiyle uygulayabileceği prosedürler aşağıdakileri içerir:

- Sorumlu tarafın aşağıdaki konularda sorgulanması:
 - Kaynağın hazırlanma süreci ve kaynağın uygunluğunun veya mutabakatının sağlandığı dayanak muhasebe kayıtlarının güvenilirliği.
 - Tüm işlemlerin kaydedilip kaydedilmediği.
 - Kaynağın işletmenin muhasebe politikalarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı.
 - En son bağımsız denetimden veya sınırlı denetimden geçilen dönemden bu yana muhasebe politikalarında değişiklikler olup olmadığı ve -varsabu değişikliklerin ne şekilde ele alındığı.
 - Kaynağın hile kaynaklı bir “önemli yanlışlık” içerebileceği riskine ilişkin sorumlu tarafın yaptığı değerlendirme.

- İşletmenin ticari faaliyetlerindeki ve işlemlerindeki değişikliklerin etkisi.
- Denetçinin bir önceki yıla veya bir önceki ara döneme ait finansal bilgilere ilişkin bağımsız denetim veya sınırlı denetim yürütmüş olması durumunda, söz konusu denetime ait bulgular incelenerek bunların düzeltilmemiş finansal bilgilerin elde edildiği kaynağın hazırlanmasıyla ilgili herhangi bir hususa işaret edip etmediğinin değerlendirilmesi.
- Sorumlu tarafın verdiği yanıtların, denetçinin işletmeye ilişkin edindiği bilgilerle veya denetim şartlarıyla tutarsızlık göstermesi durumunda, denetçinin sorgulamalarına karşılık olarak sorumlu tarafın verdiği bilgilerin teyit edilmesi.
- Kaynağın, karşılık gelen önceki döneme ait finansal bilgilerle ve uygulanabilir durumlarda bir önceki yıla ait veya bir önceki ara döneme ait finansal bilgilerle karşılaştırılması ve önemli değişikliklerin sorumlu tarafla müzakere edilmesi.

İşletmenin tarihi finansal bilgilerinin daha önce bağımsız denetimden veya sınırlı denetimden geçmemiş olması durumu (Bakınız: 13(d) paragrafı)

A31. İşlem yapmak üzere oluşturulmuş ve henüz hiçbir ticari faaliyette bulunmamış bir işletme olmaması kaydıyla, ilgili mevzuatın, tarihi finansal bilgileri daha önce bağımsız denetimden veya sınırlı denetimden geçmemiş bir işletmenin izahname yayımlamasına izin vermesi muhtemel değildir.

Proforma Düzeltmelerin Uygunluğuna İlişkin Kanıt Elde Edilmesi

Uygun Proforma Düzeltmelerin Belirlenmesi (Bakınız: 21 inci paragraf)

A32. Sorumlu tarafın proforma finansal bilgileri nasıl derlediğini ve diğer denetim şartlarını anlayan denetçi, sorumlu tarafın, aşağıda örnekleri verilen prosedürlerin bir bileşimini uygulamak suretiyle gerekli proforma düzeltmeleri uygun şekilde belirleyip belirlemediği konusunda kanıt elde edebilir:

- Sorumlu tarafın; gelirlerin, genel giderlerin, varlık ve borçların ilgili işletmeler arasında uygun şekilde dağıtımının belirlenmesinde kullanılan yöntem gibi, uygun proforma düzeltmelerin belirlenmesine ilişkin yaklaşımının makul olup olmadığının değerlendirilmesi.
- İktisap edilen işletme bünyesindeki ilgili tarafların, iktisap edilen işletmenin finansal bilgilerinin elde edilmesinde kullanılan yaklaşım konusunda sorgulanması.
- İlgili sözleşme, anlaşma veya diğer belgelerin özel yönlerinin değerlendirilmesi.
- Uygun düzeltmelerin belirlenmesiyle ilgili olay ve işlem ile ilgili sözleşme ve anlaşmaların özel yönleri konusunda işletme danışmanlarının sorgulanması.
- Sorumlu taraf ve proforma finansal bilgilerin derlenmesi sürecine katılan diğer işletme personeli tarafından hazırlanan ilgili analiz ve çalışma kâğıtlarının değerlendirilmesi.

- Sorumlu tarafın, proforma finansal bilgilerin derlenmesi sürecine katılan diğer işletme personeline yönelik yaptığı gözetim faaliyetine ilişkin kanıt elde edilmesi.
- Analitik prosedürlerin uygulanması.

Proforma Düzeltmeler Kapsamına Dâhil Edilen İktisap Edilen veya Tasfiye Edilen Bir İşletmenin Finansal Bilgileri için Olgu ve Belgelere Dayalı Destek (Bakınız: 22(b) paragrafı)

Tasfiye edilen işletmenin finansal bilgileri

- A33. Bir tasfiye durumunda, tasfiye edilen işletmenin finansal bilgileri çoğunlukla bağımsız denetimden ya da sınırlı denetimden geçmiş olan, düzeltilmemiş finansal bilgilerin elde edildiği kaynaktan sağlanacaktır. Dolayısıyla düzeltilmemiş finansal bilgilerin elde edildiği kaynak, tasfiye edilen işletmenin finansal bilgilerinin olgu ve belgelere dayalı olarak desteklenip desteklenmediğinin belirlenmesinde gerekli esası oluşturacaktır. Böyle bir durumda değerlendirilecek hususlar arasında, örneğin; konsolide düzeyde kaydedilen ve tasfiye edilen işletmeyle ilişkilendirilen gelir ve giderlerin proforma düzeltmelere uygun şekilde yansıtılıp yansıtılmadığı gibi hususlar yer alır.
- A34. Düzeltilmemiş finansal bilgilerin elde edildiği kaynağın bağımsız denetimden veya sınırlı denetimden geçmemiş olması durumunda denetçi, tasfiye edilen işletmenin finansal bilgilerinin olgu ve belgelere dayanarak desteklenebilir olup olmadığını belirlerken, rehberlik etmesi bakımından A29-A30 paragraflarına başvurabilir.

İktisap Edilen İşletmenin Finansal Bilgileri

- A35. İktisap edilen işletmenin finansal bilgilerinin elde edildiği kaynak, bağımsız denetimden veya sınırlı denetimden geçmiş olabilir. İktisap edilen işletmenin finansal bilgilerinin elde edildiği kaynağın denetçi tarafından bağımsız denetiminin veya sınırlı denetiminin yürütülmüş olması durumunda, işletmenin finansal bilgilerinin olgu ve belgelere dayanarak desteklenebilir olması 23 üncü paragrafta ele alınan koşullardan doğan etkilere maruz kalacaktır.
- A36. İktisap edilen işletmenin finansal bilgilerinin elde edildiği kaynağın bağımsız denetimi veya sınırlı denetimi bir başka denetçi tarafından yürütülmüş olabilir. Bu durumda, bu GDS kapsamında raporlama yapan denetçinin; 17(c) ve (d) paragrafları hükümleri uyarınca iktisap edilen işletmeyi ve iktisap edilen işletmenin muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarını anlaması ve düzeltilmemiş finansal bilgilerin elde edildiği kaynağın uygun olduğu konusunda ikna olması gereği ortadan kalkmaz.
- A37. İktisap edilen işletmenin finansal bilgilerinin elde edildiği kaynağın bağımsız denetimden veya sınırlı denetimden geçmemiş olması durumunda, denetçinin bu kaynağın uygunluğuyla ilgili prosedürleri uygulaması gerekir. Bu prosedürlerin niteliği ve kapsamını etkileyebilecek faktörlere ilişkin örnekler şunlardır:

- Denetçinin, daha önceden iktisap edilen işletmenin geçmiş finansal bilgilerinin bağımsız denetimini veya sınırlı denetimini yürütüp yürütmediği ve denetçinin bu tür bir denetim sonucu iktisap edilen işletmeye ilişkin edindiği bilgi.
- İktisap edilen işletmenin geçmiş finansal bilgilerinin en son ne zaman bağımsız denetimden veya sınırlı denetimden geçtiği.
- İktisap edilen işletmenin finansal bilgilerinin, düzenleyici kurumlar tarafından zorunlu kılınan raporlama yükümlülüklerinin yerine getirilmesi gibi amaçlarla denetçi tarafından periyodik olarak gözden geçirilmeye tabi tutulup tutulmadığı.

A38. İktisap edilen işletmenin finansal bilgilerinin elde edildiği kaynağın ait olduğu dönemden hemen önceki döneme ait finansal tablolarının, söz konusu kaynağın kendisi olmasa bile, bağımsız denetimden veya sınırlı denetimden geçmiş olduğu durumda denetçinin, iktisap edilen işletmenin finansal bilgilerinin olgu ve belgelere dayanarak desteklenebilir olup olmadığı konusunda A37 paragrafındaki faktörleri dikkate almak suretiyle uygulayabileceği prosedürler şunları içerir:

- İktisap edilen işletmenin yönetiminin aşağıdaki konularda sorgulanması:
 - İktisap edilen işletmenin finansal bilgilerinin elde edildiği kaynağın hazırlanma süreci ve kaynağın uygunluğunun veya mutabakatının sağlandığı dayanak muhasebe kayıtlarının güvenilirliği.
 - Tüm işlemlerin kaydedilip kaydedilmediği.
 - İktisap edilen işletmenin finansal bilgilerinin elde edildiği kaynağın iktisap edilen işletmenin muhasebe politikalarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı.
 - En son bağımsız denetimden veya sınırlı denetimden geçilen dönemden bu yana muhasebe politikalarında değişiklikler olup olmadığı ve -varsa- bu değişikliklerin ne şekilde ele alındığı.
 - İktisap edilen işletmenin finansal bilgilerinin elde edildiği kaynağın hile kaynaklı bir “önemli yanlışlık” içerebileceği riskine ilişkin yönetimin yaptığı değerlendirme.
 - İktisap edilen işletmenin ticari faaliyetlerindeki ve işlemlerindeki değişikliklerin etkisi.
- Denetçinin bir önceki yıla ait veya bir önceki ara döneme ait finansal bilgilere ilişkin bağımsız denetim veya sınırlı denetim yürütmüş olması durumunda, söz konusu denetime ait bulgular incelenerek bunların iktisap edilen işletmenin finansal bilgilerinin elde edildiği kaynağın hazırlanmasıyla ilgili herhangi bir hususa işaret edip etmediğinin değerlendirilmesi.
- Yönetimin verdiği yanıtların, denetçinin iktisap edilen işletmeye ilişkin edindiği bilgilerle veya denetim şartlarıyla tutarsızlık göstermesi durumunda, denetçinin sorgulamalarına karşılık olarak yönetimin verdiği bilgilerin teyit edilmesi.
- İktisap edilen işletmenin finansal bilgilerinin elde edildiği kaynağın, karşılık gelen önceki döneme ait finansal bilgilerle ve uygulanabilir durumlarda bir

önceki yıla ait veya bir önceki ara döneme ait finansal bilgilerle karşılaştırılması ve önemli değişikliklerin iktisap edilen işletmenin yönetimiyle müzakere edilmesi.

Düzeltilmemiş Finansal Bilgilerin Elde Edildiği Kaynak veya İktisap Edilen ya da Tasfiye Edilen İşletmenin Finansal Bilgilerinin Elde Edildiği Kaynak ile İlgili Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş veya Olumlu Dışında Bir Sınırlı Denetim Sonucu ya da Dikkat Çekilen Hususlar Paragrafı

Muhtemel Etki (Bakınız: 23(a) paragrafı)

A39. Düzeltilmemiş finansal bilgilerin elde edildiği kaynakla veya iktisap edilen ya da tasfiye edilen işletmenin finansal bilgilerinin elde edildiği kaynakla ilgili olumlu dışındaki görüşler, sınırlı denetim sonuçları veya Dikkat Çekilen Hususlar paragraflarının hepsi mutlaka, proforma finansal bilgilerin, tüm önemli yönleriyle, geçerli kıstaslara dayanarak derlenebilir derlenmediğini etkilemek zorunda değildir. Örneğin; geçerli finansal raporlama çevresince gerekli kılınan, üst yönetimden sorumlu olanlara verilen ücretlerin açıklanmamasından dolayı işletmenin finansal tablolarıyla ilgili sınırlı olumlu görüş bildirilmiş olabilir. Böyle bir durumda söz konusu finansal tablolar düzeltilmemiş finansal bilgilerin elde edildiği kaynak olarak kullanılıyorsa, söz konusu sınırlı olumlu görüşün, proforma net varlık ve kâr veya zarar tablolarının, tüm önemli yönleriyle, geçerli kıstaslara dayanarak derlenebilir derlenememesi konusunda hiçbir önemi bulunmayabilir.

İlave Uygun Adımlar (Bakınız: 23(b), 24 paragrafları)

A40. Denetçinin atabileceği ilave uygun adımlar şöyledir:

- 23(b) paragrafındaki hükümle ilgili olarak:
 - İlgili hususun sorumlu tarafla müzakere edilmesi.
 - Denetçinin mesleki muhakemesine göre ilgili hususun, kullanıcıların proforma finansal bilgileri anlaması açısından yeterli derecede ihtiyaca uygun ve önemli olması durumunda, mevzuata göre mümkün olması halinde, denetçi raporunda yer alan olumlu görüş dışındaki görüşe, olumlu dışındaki sınırlı denetim sonucuna veya Dikkat Çekilen Hususlar paragrafına atıfta bulunulması.
- 24 üncü paragraftaki hükümle ilgili olarak, ilgili mevzuata göre mümkün olması halinde, olumlu görüş dışında bir görüş verilmesi.
- İlgili mevzuata göre mümkün olması halinde, raporun sunulmaması veya denetimden çekilme.
- Hukuki danışmanlık alınması.

Yanıtıcı Finansal Bilgilerle Bağlantı Kurmaktan Kaçınma (Bakınız: 26(b) paragrafı)

A41. Etik Kurallar, denetçinin⁹:

- (a) Önemli düzeyde yanlış veya yanıltıcı beyan içerdiğini,
- (b) Dikkatsizce sunulmuş beyan veya bilgi içerdiğini ya da
- (c) Gerekli bilgileri göz ardı ettiğini veya gizlediğini, dolayısıyla yanıltıcı mahiyette olduğunu,

düşündüğü raporlar, beyannameler, yazışmalar veya diğer bilgiler ile bilerek ilişkilendirilmemesini gerektirir.

Proforma Finansal Bilgilere Eşlik Eden Açıklamalar (Bakınız: 14(c) ve 26(c) paragrafları)

A42. Uygun açıklamalar aşağıdaki hususları içerebilir:

- İlgili olay veya işlemin niteliği ve olayın gerçekleştiğinin veya işlemin yapıldığının varsayıldığı tarih de dâhil olmak üzere proforma bilgilerin niteliği ve amacı,
- Düzeltilmemiş finansal bilgilerin elde edildiği kaynak ve bu kaynağa ilişkin herhangi bir bağımsız denetim veya sınırlı denetim raporunun düzenlenmiş olup olmadığı,
- Her bir düzeltmeye ilişkin bir tanım ve açıklama dâhil olmak üzere proforma düzeltmeler. İktisap edilen veya tasfiye edilen bir işletmenin finansal bilgileri söz konusu olduğunda bu durum, bu bilgilerin elde edildiği kaynağı ve bu kaynağa ilişkin herhangi bir bağımsız denetim veya sınırlı denetim raporunun düzenlenmiş olup olmadığını da içerir,
- Kamuoyuna açık olmaması durumunda, proforma finansal bilgilerin derlenmesinde dayanak oluşturan geçerli kıstasların tanımlanması ve
- Proforma finansal bilgilerin yalnızca gösterim amaçlı derlenmiş olduğuna ve niteliğinden dolayı işletmenin gerçek finansal durumunu, finansal performansını veya nakit akışlarını yansıtmadığına ilişkin bir beyan.

Mevzuat bunları ve bunlara benzer diğer özel açıklamaları zorunlu kılabilir.

Kaynağın Ait Olduğu Tarihten Sonraki Önemli Olayların Değerlendirilmesi (Bakınız: 26(ç) paragrafı)

A43. Düzeltilmemiş finansal bilgilerin elde edildiği kaynağa ilişkin raporlama yapmadığından ötürü denetçinin, kaynağın ait olduğu tarihten sonra meydana gelen ve kaynağa yönelik bir düzeltme veya açıklama yapılmasını gerektiren olayları belirlemeye yönelik prosedürleri uygulamasına gerek yoktur. Yine de denetçinin

⁹ Etik Kurallar, A111.2 paragrafı

düzeltilmemiş finansal bilgilerin elde edildiği kaynağa ait tarihten sonra meydana gelen ve proforma finansal bilgilerin yanıltıcı olmasını önlemek için de açıklayıcı dipnotlarda atıfta bulunulmasını ya da bir açıklama eklenmesini gerektirebilecek dikkatini çeken herhangi bir önemli olayın olup olmadığını değerlendirmesi gerekir. Söz konusu değerlendirme, bu GDS kapsamında uygulanan prosedürlere veya denetçinin işletmeye ve denetim şartlarına ilişkin bilgisine dayanır. Örneğin, düzeltilmemiş finansal bilgilerin elde edildiği kaynağa ait tarihten sonra işletme, dönüştürülebilir borçlarının özkaynağa çevrilmesini de içeren bir sermaye işlemine girmiş olabilir ve bu işlemin açıklanmaması, proforma finansal bilgilerin yanıltıcı olmasına yol açabilir.

Diğer Bilgilerle Önemli Düzeyde Tutarsızlık (Bakınız: 27 nci paragraf)

A44. Sorumlu tarafın proforma finansal bilgileri veya -varsa- diğer bilgileri düzeltmeyi -revize etmeyi- reddetmesi durumunda denetçinin atacağı ilave uygun adımlar aşağıdakileri içerir:

- İlgili mevzuata göre mümkün olması halinde:
 - Denetçi raporunda önemli tutarsızlığı açıklamak.
 - Olumlu görüş dışında bir görüş bildirmek.
 - Raporu sunmamak veya denetimden çekilmek.
- Hukuki danışmanlık almak.

Yazılı Açıklamalar (Bakınız: 28(a) paragrafı)

A45. Bazı durumlarda ilgili işlem tipleri; işletmenin, daha önceden benzer bir işleminin bulunmamasından dolayı muhasebe politikası olarak açıklanmamış olabileceğinden, sorumlu tarafın, proforma düzeltmelere ilişkin muhasebe politikalarını seçmesi gerekebilir. Bu durumda denetçi, sorumlu taraftan; yazılı açıklamaların kapsamını, seçilen muhasebe politikalarının bu tür işlemler için işletme tarafından kabul edilen politikalar olduğunu teyit edecek şekilde genişletmesini isteyebilir.

Görüş Oluşturma

Mevzuatın Diğer Hususlara İlişkin Güvence Vermeyi Zorunlu Kılması (Bakınız: 29 uncu paragraf)

A46. Mevzuat, denetçinin, proforma finansal bilgilerin tüm önemli yönleriyle geçerli kıstaslara dayanarak derlenip derlenmediği dışındaki hususlarda da görüş bildirmesini gerekli kılabilir. Bazı durumlarda denetçinin ilave prosedürler uygulaması gerekmez. Örneğin, ilgili mevzuat denetçinin, sorumlu tarafın proforma finansal bilgileri derlerken esas aldığı dayanağın işletmenin muhasebe politikalarıyla tutarlı olup olmadığı konusunda görüş bildirmesini zorunlu kılabilir. Bu GDS'nin 18 ve 22(c) paragraflarında yer alan hükümlere uygunluk sağlanması, bildirilecek bu tür bir görüş için dayanak oluşturur.

- A47. Diğer durumlarda ise denetçi, ilave prosedürler uygulama ihtiyacı duyabilir. Söz konusu ilave prosedürlerin niteliği ve kapsamı, mevzuatın denetçinin görüş bildirmesini gerektirdiği diğer hususların niteliğine göre farklılık gösterecektir.

Denetçinin Rapora İlişkin Sorumluluk Beyanı

- A48. Mevzuat, denetçinin rapora ilişkin sorumluluğunu açıklayan veya teyit eden açık bir beyanı raporuna eklemesini zorunlu kılabilir. Denetçi raporuna bu şekilde ilave bir yasal ya da düzenleyici beyanın eklenmesi, bu GDS hükümleriyle uyumsuzluk teşkil etmez.

Geçerli Kıstasların Açıklanması (Bakınız: 30 uncu paragraf)

- A49. Sorumlu tarafın; mevzuatta öngörülen veya yetkili ve tanınmış bir standart belirleme kuruluşu tarafından yürürlüğe konan herhangi bir kıstası, proforma finansal bilgilerle eşlik eden açıklayıcı dipnotlarda tekrardan belirtmesi gerekmez. Bu kıstaslar raporlama sisteminin –rejiminin- bir parçası olarak kamuoyuna açıktır; dolayısıyla sorumlu tarafça yapılan proforma finansal bilgilerin derlenmesinde zımnen yer almaktadır.
- A50. Sorumlu tarafın herhangi özel bir kıstas geliştirmesi durumunda, kullanıcıların sorumlu tarafın proforma finansal bilgileri nasıl derlediğini doğru bir şekilde kavraması için bu kıstasların açıklanması gerekmektedir.

Güvence Raporunun Hazırlanması

Başlık (Bakınız: 35(a) paragrafı)

- A51. Raporun bir bağımsız denetçi raporu olduğunu gösteren başlık, örneğin; “İzahnamede Yer Alan Proforma Finansal Bilgilerin Derlenmesine İlişkin Bağımsız Denetçi Güvence Raporu” başlığı, denetçinin GDS 3000¹⁰ uyarınca bağımsızlıkla ilgili tüm etik hükümlere uygunluk sağladığını teyit eder. Bu ise bağımsız denetçi raporunun başkaları tarafından düzenlenen raporlardan ayırt edilmesini sağlar.

Muhatab(lar) (Bakınız: 35(b) paragrafı)

- A52. Mevzuat, raporun muhatabını (muhatablarını) belirtebilir. Bundan farklı olarak denetçi, denetim sözleşmesinin bir parçası olarak, muhatabın (muhatabların) kim olacağı konusunda işletmeyle anlaşmaya varabilir.

Giriş Paragrafları (Bakınız: 35(c) paragrafı)

- A53. Proforma finansal bilgiler başka bilgileri de içeren bir izahnameye eklendiğinden ötürü denetçi, sunum şeklinin izin verdiği ölçüde, proforma finansal bilgilerin sunulduğu bölümü belirten bir atıf yapma seçeneğini göz önünde bulundurabilir. Bu husus okuyucuların denetçi raporunun ilgili olduğu proforma finansal bilgileri belirlemesine yardımcı olur.

¹⁰ GDS 3000, 20 nci paragraf

Görüş (Bakınız: 13(c), 35(h) paragrafı)

- A54. “Proforma finansal bilgiler, tüm önemli yönleriyle, [*geçerli kistaslara*] dayanarak derlenmiştir” ifadesinin mi yoksa “proforma finansal bilgiler belirtilen esasa göre doğru ve düzgün bir şekilde derlenmiştir” ifadesinin mi kullanılacağı, o ülkedeki proforma finansal bilgilerin raporlanmasını düzenleyen mevzuatla ya da o ülkedeki genel kabul görmüş uygulamayla tespit edilir.
- A55. Bazı durumlarda ilgili mevzuat, denetçi görüşü için yukarıdakilerden farklı bir metni öngörebilir. Böyle bir durumda denetçinin bu GDS’de belirlenen prosedürlerin mevzuatta öngörülen metin kapsamında görüş bildirmeye imkân verip vermediğini veya ilave prosedürlerin gerekip gerekmediğini belirlemek üzere muhakemede bulunması gerekebilir.
- A56. Denetçinin, bu GDS’de belirlenen prosedürlerin mevzuatta öngörülen metin kapsamında görüş bildirmeye imkân verecek derecede yeterli olduğu sonucuna varması durumunda, bu metnin, görüşe ilişkin bu GDS’de belirtilen iki alternatif metinle –ifadeyle- eş değer olduğunu kabul etmek uygun olabilir.

Denetçi Raporu Örneği (Bakınız: 35 inci paragraf)

- A57. Olumlu görüş içeren denetçi raporu örneği Ekte yer almaktadır.

Olumlu Görüş İçeren Denetçi Raporu Örneği

İZAHNAMEDE YER ALAN PROFORMA FİNANSAL BİLGİLERİN DERLENMESİNE İLİŞKİN BAĞIMSIZ DENETÇİ GÜVENCE RAPORU

[Uygun Olan Muhatap(lar)]

İzahnamede Yer Alan Proforma Finansal Bilgilerin Derlenmesine İlişkin Rapor

[*Sorumlu taraf*] tarafından ABC Şirketinin proforma finansal bilgilerinin derlenmesini raporlamaya yönelik güvence denetimimizi tamamlamış bulunuyoruz. Proforma finansal bilgiler [şirket tarafından yayımlanan izahnamenin xx-xx sayfalarında yer alan], [[tarih] tarihli proforma net varlık tablosundan]], [[tarih] tarihinde sonra eren döneme ilişkin proforma kâr veya zarar tablosundan]], [[tarih] tarihinde sona eren döneme ilişkin proforma nakit akış tablosundan]] ve ilgili dipnotlardan oluşmaktadır. [*Sorumlu tarafın*] proforma finansal bilgileri derlerken dayanak aldığı geçerli kıstaslar [[XX Sayılı Sermaye Piyasası Düzenlemesinde] belirlenmiş ve [X sayılı Dipnotta]] / [X sayılı Dipnotta] tanımlanmıştır.

Proforma finansal bilgiler [*sorumlu taraf*] tarafından [X sayılı Dipnotta belirtilen] [olay veya işlemin] [şirketin *tarih belirtiniz* tarihi itibarıyla finansal durumu] [ve] [şirketin/kendisinin *tarih belirtiniz* tarihinde sona eren döneme ilişkin finansal performansı [ve nakit akışları]] üzerindeki etkisini; [olay veya işlemin] [*tarih belirtiniz*] [ve -varsa- *tarihleri sırasıyla belirtiniz*] tarihinde gerçekleşmiş gibi göstermek amacıyla derlenmiştir. Bu sürecin bir parçası olarak, [*sorumlu taraf*], şirketin [finansal durumu], [finansal performansı] [ve nakit akışları] ile ilgili bilgileri şirketin, hakkında [[bir bağımsız denetim]/[bir sınırlı bağımsız denetim] raporu yayımlanmış]/[[herhangi bir bağımsız denetim]/[herhangi bir sınırlı bağımsız denetim] raporu yayımlanmamış] [[tarih] tarihi itibarıyla sona eren döneme ilişkin] finansal tablolarından elde etmiştir.¹¹

[Sorumlu Tarafın] Proforma Finansal Bilgilere İlişkin Sorumluluğu

[*Sorumlu taraf*] proforma finansal bilgilerin [*geçerli kıstaslara*] dayanarak derlenmesinden sorumludur.

Bağımsızlığımız ve Kalite Kontrol

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan, dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlik ve özen, sır saklama ve mesleğe uygun davranıştan oluşan temel ilkelere dayanan, *Bağımsız Denetçiler için Etik Kuralların (Bağımsızlık Standartları Dâhil)* bağımsızlık ve diğer etik hükümlerine uygunluk sağlamaktayız.

¹¹ Bağımsız denetim raporu veya sınırlı bağımsız denetim raporunda olumlu görüş dışında bir görüş veya olumlu dışında bir sonuç bildirilmiş olması durumunda, izahnamede söz konusu görüşün veya sonucun açıklandığı yere raporda atıf yapılabilir.

Denetim şirketimiz; Kalite Kontrol Standardı 1¹²'i uygulamakta ve dolayısıyla etik hükümlere, mesleki standartlara ve yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygunluk sağlandığına dair belgelendirilmiş politika ve prosedürleri içeren kapsamlı bir kalite kontrol sisteminin devamlılığını sağlamaktadır.

Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu

Bizim sorumluluğumuz, [sorumlu tarafın] proforma finansal bilgileri, tüm önemli yönleriyle, [geçerli kıstaslara] dayanarak derleyip derlemediği hakkında [XX Sayılı Sermaye Piyasası Düzenlemesi tarafından gerekli kılındığı üzere] görüş vermektir.

Yaptığımız denetim, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan Güvence Denetimi Standardı 3420 *Bir İzahnamede Yer Alan Proforma Finansal Bilgilerin Derlenmesine İlişkin Raporlama Yapmak Üzere Üstlenilen Güvence Denetimleri*'ne uygun olarak yürütülmüştür. Bu Standart, [sorumlu tarafın] proforma finansal bilgileri, tüm önemli yönleriyle, [geçerli kıstaslara] dayanarak derleyip derlemediğine dair makul güvence elde etmek üzere prosedürlerimizi planlamamızı ve uygulamamızı gerektirmektedir.

Bu denetimin amaçları açısından, proforma finansal bilgilerin derlenmesinde kullanılan herhangi bir tarihi finansal bilgiye ilişkin herhangi bir raporun veya görüşün güncellenmesinden veya yeniden yayımlanmasından sorumlu değiliz. Ayrıca denetim süresince proforma finansal bilgilerin derlenmesinde kullanılan finansal bilgilere ilişkin bir bağımsız denetim veya sınırlı bağımsız denetim yürütmüş de değiliz.

İzahnamede yer alan proforma finansal bilgilerin amacı yalnızca, önemli bir olay veya işlemin işletmenin düzeltilmemiş finansal bilgileri üzerindeki etkisini, bu amaçla seçilen daha önceki bir tarihte gerçekleşen bir olaymış veya yapılan bir işlemmiş gibi göstermektir. Dolayısıyla, olay veya işlemin [tarih belirtiniz] tarihindeki gerçek sonucunun gösterilen şekilde olacağı konusunda herhangi bir güvence vermemekteyiz.

Proforma finansal bilgilerin tüm önemli yönleriyle geçerli kıstaslara dayanarak derlenip derlenmediğine ilişkin raporlama yapmak için yürütülen bir makul güvence denetimi; sorumlu tarafça proforma finansal bilgilerin derlenmesi sırasında kullanılan geçerli kıstasların doğrudan ilgili olay veya işlemle ilişkilendirilebilen önemli etkileri sunmak için uygun bir dayanak (temel) oluşturup oluşturmadığının değerlendirilmesi ve aşağıdaki hususlarda yeterli ve uygun kanıt elde edilmesi için öngörülen prosedürlerin uygulanmasından oluşur:

- İlgili proforma düzeltmelerin; etkileri, bu kıstaslara uygun olarak gösterip göstermediği ve
- Proforma finansal bilgilerin, bu düzeltmelerin, düzeltilmemiş finansal bilgilere uygulanmasını doğru bir şekilde yansıtıp yansıtmadığı.

¹² KKS1, Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler için Kalite Kontrol

Seçilen prosedürler; denetçinin; işletmenin niteliğine, derlenen proforma finansal bilgilere ilişkin olay veya işleme ve diğer denetim şartlarına yönelik anlayışını göz önünde bulundurarak ulaştığı muhakemesine dayanmaktadır.

Denetimimiz aynı zamanda proforma finansal bilgilerin genel sunumunun değerlendirilmesini de içermektedir.

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

Görüş

Görüşümüze göre, [proforma finansal bilgiler, tüm önemli yönleriyle, [geçerli kıstaslara] dayanarak derlenmiştir] / [proforma finansal bilgiler, belirtilen dayanağa göre doğru ve düzgün bir şekilde derlenmiştir].

Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülüklerle İlişkin Rapor

[Mevzuat, denetçinin diğer hususlara ilişkin görüş bildirmesini de zorunlu kılabilir (Bakınız: A46-A47 paragrafları). Denetçi raporunun bu bölümünün şekil ve içeriği, denetçinin diğer raporlama sorumluluklarının niteliğine bağlı olarak değişecektir.]

[Denetçinin imzası]

[Denetçi raporu tarihi]

[Denetçinin adresi]

KURUL KARARI

Karar No: 75935942-050.01.04- [01 / 226]

Karar Tarihi: 28.12.2020

Kararın Konusu: İlgili Hizmetler Standardı (İHS) 4400 Finansal Bilgilere İlişkin, Üzerinde Mutabık Kalınan Prosedürlerin Uygulanmasına Yönelik İşler'in Yayınlanması

660 sayılı KHK'nın 9'uncu maddesi uyarınca; uluslararası standartlara uyum sağlamak üzere, Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu (IAASB) tarafından "*International Standard on Related Services (ISRS) 4400 Engagements to Perform Agreed-Upon Procedures Regarding Financial Information*" başlığıyla yayımlanan Standardın mevzuata kazandırılması amacıyla İlgili Hizmetler Standardı (İHS) 4400 Finansal Bilgilere İlişkin, Üzerinde Mutabık Kalınan Prosedürlerin Uygulanmasına Yönelik İşler'in yayımlanmasına karar verilmiştir.

TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI

İLGİLİ HİZMETLER STANDARDI 4400

*FİNANSAL BİLGİLERE İLİŞKİN, ÜZERİNDE MUTABIK KALINAN
PROSEDÜRLERİN UYGULANMASINA YÖNELİK İŞLER*

GÜNCELLEMELER VE YÜRÜRLÜK TARİHLERİ

- İHS 4400 *Finansal Bilgilere İlişkin, Üzerinde Mutabık Kalınan Prosedürlerin Uygulanmasına Yönelik İşler* Standardının ilk sürümü, yayımı tarihinde uygulanmak üzere 22/07/2014 tarihli ve 29068 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

İLGİLİ HİZMETLER STANDARDI 4400

FİNANSAL BİLGİLERE İLİŞKİN, ÜZERİNDE MUTABIK KALINAN PROSEDÜRLERİN UYGULANMASINA YÖNELİK İŞLER

İÇİNDEKİLER

Paragraf

Giriş	1-3
Üzerinde Mutabık Kalınan Prosedürlere Yönelik Bir İşin Amacı	4-6
Üzerinde Mutabık Kalınan Prosedürlere Yönelik Bir İşin Genel İlkeleri.....	7-8
Sözleşme Şartlarının Belirlenmesi.....	9-12
Planlama.....	13
Belgelendirme.....	14
Prosedürler ve Kanıtlar.....	15-16
Raporlama.....	17-18
Ek 1: Üzerinde Mutabık Kalınan Prosedürlere Yönelik Bir İşe İlişkin Sözleşme Örneği	
Ek 2: Ticari Borçlar Hesabıyla Bağlantılı Somut Bulgular Raporu Örneği	

Giriş

1. Bu İlgili Hizmetler Standardının (İHS) amacı, finansal bilgilere ilişkin üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulanmasına yönelik bir iş üstlenilmesi durumunda denetçinin¹ mesleki sorumluluklarına ve bu işle bağlantılı olarak düzenleyeceği raporun şekil ve içeriğine ilişkin standartları belirlemek ve rehberlik sağlamaktır.
2. Bu İHS, finansal bilgilere ilişkin işlere yöneliktir. Bununla birlikte bu İHS, denetçinin işin konusuyla ilgili yeterli bilgiye sahip olması ve bulgulara dayanak oluşturacak makul kıstasların bulunması şartıyla, finansal olmayan bilgilere ilişkin işler için de rehberlik sağlayabilir. Bağımsız Denetim Standartları (BDS'ler), bu İHS'yi uygularken denetçiye yararlı olabilir.
3. Üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulanmasına yönelik bir iş denetçinin, finansal verilerin münferit kalemleri (örneğin ticari borçlar hesabı, alacak hesapları, ilişkili taraflardan yapılan satın alımlar, bir işletme bölümüne ait satışlar ve kârlar), bir finansal tablo (örneğin finansal durum tablosu) ve hatta tam bir finansal tablo setiyle ilgili olarak belirli prosedürleri uygulamasını içerebilir.

Üzerinde Mutabık Kalınan Prosedürlere Yönelik Bir İşin Amacı

4. **Üzerinde mutabık kalınan prosedürlere yönelik bir işin amacı; denetçi ve işletme ve varsa uygun üçüncü bir tarafın üzerinde mutabık kaldığı bağımsız denetim niteliğindeki prosedürlerin denetçi tarafından uygulanması ve somut bulguların raporlanmasıdır.**
5. Denetçi, sadece üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin somut bulgularına ilişkin bir rapor sunduğu için, herhangi bir güvence vermez. Bunun yerine raporun kullanıcıları; prosedürleri ve denetçi tarafından raporlanan bulguları değerlendirir ve denetçinin çalışmasından kendi sonuçlarını çıkarır.
6. Prosedürlerin gerekçelerinden haberdar olmayan tarafların sonuçları yanlış yorumlayabilecek olmaları sebebiyle rapor, uygulanacak prosedürler üzerinde mutabık kalan taraflarla sınırlandırılır.

Üzerinde Mutabık Kalınan Prosedürlere Yönelik Bir İşin Genel İlkeleri

7. **Denetçi, Kurum tarafından yayımlanan Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar'ın (Bağımsızlık Standartları Dâhil) (Etik Kurallar) uyar.** Denetçinin bu tür işler için mesleki sorumluluklarını yönlendiren etik ilkeler şunlardır:
 - (a) Dürüstlük,
 - (b) Tarafsızlık,
 - (c) Mesleki yeterlik ve özen,

¹İlgili hizmetleri yürüten denetçinin aynı zamanda işletmenin finansal tablolarının bağımsız denetimini yürüten denetçi olması gerekmemektedir.

- (ç) Sır saklama ve
(d) Mesleğe uygun davranış.

Bağımsızlık, üzerinde mutabık kalınan prosedürlere yönelik işler için bir zorunluluk değildir; ancak bir sözleşmenin şartları veya amaçları ya da mevzuat, denetçinin Etik Kurallar'da yer alan Bağımsızlık Standartlarına uymasını zorunlu kılabilir. Denetçinin bağımsız olmaması durumunda, somut bulgular raporunda bu hususun etkisine ilişkin bir açıklamaya yer verilir.

8. **Denetçi, üzerinde mutabık kalınan prosedürlere yönelik bir işi, bu İHS ve sözleşmenin şartlarına uygun olarak yürütür.**

Sözleşme Şartlarının Belirlenmesi

9. **Denetçi, işletme temsilcilerinin ve normal şartlarda somut bulgular raporunun kopyalarını alacak olan diğer belirlenmiş tarafların, mutabık kalınan prosedürleri ve işin şartlarını açıkça anlamasını sağlar.** Mutabık kalınacak hususlar aşağıdakileri içerir:

- Uygulanan prosedürlerin bir bağımsız denetim veya sınırlı bağımsız denetim olmadığı ve dolayısıyla herhangi bir güvence verilmeyeceği hususu dâhil işin niteliği.
- İşin belirtilen amacı.
- Mutabık kalınan prosedürlerin uygulanacağı finansal bilgilerin belirlenmesi.
- Uygulanacak özel prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamı.
- Somut bulgular raporunun öngörülen şekli.
- Somut bulgular raporunun dağıtımına ilişkin sınırlamalar. Bu tür bir sınırlamanın yasal yükümlülüklerle çelişecek olması durumunda, denetçi işi kabul etmez.

10. Belirli durumlarda, örneğin prosedürler üzerinde düzenleyici kurumlar, sektör temsilcileri ve Kurum tarafından mutabık kalınmış olması durumunda denetçi, raporu alacak olan tarafların hepsiyle prosedürler hakkında müzakere edemeyebilir. Böyle durumlarda örneğin, denetçi uygulanacak prosedürleri ilgili tarafların uygun temsilcileriyle müzakere etmeyi, bu taraflardan gelen ilgili yazışmaları gözden geçirmeyi veya yayımlanacak rapor tipinin bir taslağını ilgili taraflara göndermeyi değerlendirebilir.

11. Denetçi, müşteriyle işe ilişkin temel şartları belgelendiren bir yazılı sözleşme yapar. Sözleşme denetçinin işi kabul ettiğini teyit eder ve işin amaçları ile kapsamı, denetçinin sorumluluklarının kapsamı ve yayımlanacak raporların şekli gibi konularla ilgili yanlış anlaşılmalara önlenmesine yardımcı olur.

12. Sözleşmede yer alacak hususlar aşağıdakileri içerir:

- Taraflarca üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin bir listesi.

- Somut bulgular raporunun dağıtımının, uygulanacak olan prosedürler üzerinde mutabık kalan taraflarla sınırlandırılacağına ilişkin bir açıklama.

Denetçi ayrıca yayımlanacak somut bulgular rapor tipinin bir taslağının sözleşmeye eklenmesi hususunu değerlendirebilir. Sözleşme örneği, bu İHS'nin Ek 1 bölümünde yer almaktadır.

Planlama

13. **Denetçi çalışmayı, işin etkili bir şekilde yürütülmesini sağlayacak şekilde planlar.**

Belgelendirme

14. **Denetçi, somut bulgular raporunu destekleyecek kanıtları sağlayan önemli olan hususlar ile işin bu İHS'ye ve sözleşme şartlarına uygun olarak yürütüldüğünü gösteren kanıtları belgelendirir.**

Prosedürler ve Kanıtlar

15. **Denetçi üzerinde mutabık kalınan prosedürleri uygular ve elde edilen kanıtları somut bulgular raporunun dayanağı olarak kullanır.**
16. Üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulanmasına yönelik bir iş kapsamında uygulanacak prosedürler aşağıdakileri içerebilir:

- Sorgulama ve analiz.
- Yeniden hesaplama, karşılaştırma ve kayıt sırasında yapılabilecek hatalara ilişkin diğer testler.
- Gözlem.
- Tetkik.
- Teyit alma.

Bu İHS'nin Ek 2 bölümünde, üzerinde mutabık kalınan prosedürlere yönelik işin bir parçası olarak uygulanabilecek prosedürlerin listesini içeren bir rapor örneği yer almaktadır.

Raporlama

17. Düzenlenecek raporun; kullanıcıların yapılan işin nitelik ve kapsamını anlayabilmesini sağlamak için yürütülen çalışmanın amacını ve üzerinde mutabık kalınan prosedürleri, yeterli düzeyde detay vererek açıklaması gerekir.
18. **Somut bulgular raporu aşağıdakileri içerir:**
 - (a) **Başlık,**
 - (b) **Muhatap (normal şartlarda, üzerinde mutabık kalınan prosedürleri uygulaması amacıyla denetçi ile sözleşme yapan müşteri),**
 - (c) **Üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulanacağı ilgili finansal veya finansal olmayan bilgileri belirten bir açıklama,**

- (ç) Uygulanan prosedürlerin, raporun alıcısı ile üzerinde mutabık kalınan prosedürler olduğuna ilişkin bir açıklama,
- (d) Sözleşmenin ilgili İHS uyarınca yürütüldüğüne ilişkin bir açıklama,
- (e) İlgili hallerde denetçinin işletmeden bağımsız olmadığına ilişkin bir açıklama,
- (f) Üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin, ne amaçla uygulandığının belirtilmesi,
- (g) Uygulanan prosedürlerin listesi,
- (ğ) Denetçinin somut bulgularının, bulunan hata ve istisnalara ilişkin ayrıntıları yeterli düzeyde içerecek şekilde açıklanması,
- (h) Uygulanan prosedürlerin bir bağımsız denetim veya sınırlı bağımsız denetim olmadığına ve dolayısıyla herhangi bir güvence verilmediğine ilişkin açıklama,
- (ı) Denetçinin ilave prosedürleri uygulamış veya bağımsız denetim ya da sınırlı bağımsız denetim yapmış olması durumunda raporlaması gereken diğer hususların ortaya çıkabileceğini belirten bir açıklama,
- (i) Raporun; uygulanacak prosedürler üzerinde mutabakat sağlayan taraflarla sınırlandırılmış olduğuna ilişkin bir açıklama,
- (j) Uygun hallerde, raporun sadece belirtilen unsurlar, hesaplar, kalemler veya finansal ve finansal olmayan bilgilerle ilgili olduğu ve bir bütün olarak işletmenin finansal tablolarını kapsamadığına ilişkin bir açıklama,
- (k) Raporun tarihi,
- (l) Denetçinin adresi,
- (m) Denetçinin adı ve imzası.

Bu İHS'nin Ek 2 bölümünde üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin finansal bilgilere uygulanmasına yönelik bir işle bağlantılı olarak yayımlanan bir somut bulgular raporu örneği verilmiştir.

Kamu Sektörüne Özgü Hususlar

1. *Kamu sektörüne ait bir işe (belirli bir kamu kurumu veya işletmesi hakkında yürütülen bir meclis soruşturması gibi) ilişkin rapor sadece uygulanacak prosedürler üzerinde mutabık kalan taraflarla sınırlandırılmayabilir, daha geniş bir kullanıcı kitlesinin kullanımına sunulabilir.*
2. *Ayrıca kamu sektöründe mevzuatta yer alan yetki dayanaklarının önemli ölçüde farklılık gösterdiğini ve "üzerinde mutabık kalınan prosedürler"e yönelik işlerin, finansal bilgilerin bağımsız denetimlerinden (örneğin performans raporları gibi) dikkatlice ayırt edilmesi gerektiğini belirtmekte fayda vardır.*

Üzerinde Mutabık Kalınan Prosedürlere Yönelik Bir İşe İlişkin Sözleşme Örneği

Aşağıda yer alan sözleşme örneği; bu İHS'nin 9 uncu paragrafında yer alan hükümlerle ilgili rehberlik sağlamakta olup standart bir sözleşme niteliğinde değildir. Sözleşme örneğinin içinde bulunulan şartlara uygun olarak uyarlanması gerekmektedir.

Yönetim Kuruluna (veya denetim şirketi¹ ile sözleşme yapan müşterinin diğer ilgili temsilcilerine):

Bu metin, sözleşmenin şartları ile amaçlarına ve denetim şirketi olarak sunacağımız hizmetlerin nitelik ve kısıtlamalarına ilişkin anlayışımızı teyit etmektedir. Sözleşme, üzerinde mutabık kalınan prosedürlere yönelik işler için geçerli olan İlgili Hizmetler Standardına uygun olarak yürütülecek ve bu durum düzenleyeceğimiz raporda belirtilecektir.

Aşağıda yer alan prosedürleri uygulamak ve çalışmamızdan elde edilen somut bulguları size bildirmek konusunda mutabık kalmış bulunuyoruz:

(Uygun hallerde incelenecek belgeler ve kayıtlar, iletişim kurulacak kişiler ve teyit alınacak taraflar belirtilerek yapılacak özel atıflar dâhil olmak üzere- uygulanacak prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamını bu bölümde açıklayınız.)

Uygulayacağımız prosedürler sadece size *(amaç belirtiniz)* konusunda yardımcı olmaya yöneliktir. Raporumuz başka herhangi bir amaçla kullanılamaz ve sadece sizin bilginize sunulacaktır.

Uygulayacağımız prosedürler; Bağımsız Denetim Standartları veya Sınırlı Bağımsız Denetim Standartlarına uygun olarak yapılmış bir bağımsız denetim veya sınırlı bağımsız denetim olmadığından herhangi bir güvence verilmeyecektir.

Personeliniz ile tam bir işbirliği içerisinde olmayı beklemekte ve işimizle ilgili olarak talep edilen her tür kayıt, belge ve diğer bilgileri bize sunacakları hususunda kendilerine güvenmekteyiz.

İşin ücreti, iş için görevlendirilen kişiler için gerekli zamana ve diğer masraflara (ulaşım, konaklama, yeme-içme vb.) dayanarak hesaplanacak ve faturalandırılacaktır. Bir kişiye ödenecek saatlik ücret, üstlenilen sorumluluk derecesi ve gerekli deneyim ve beceri düzeyine göre farklılık gösterir.

Lütfen üzerinde mutabık kaldığımız prosedürler de dâhil olmak üzere sözleşme şartlarının size de uygun olduğunu göstermek üzere bu sözleşmenin ekli kopyasını imzalayarak şirketimize iletiniz.

Taraflar

Müşteri	Denetim Şirketi
(İmza)	(İmza)
.....İsim ve Unvanİsim ve Unvan
Tarih	Tarih

¹ Bağımsız denetim kuruluşu veya tek başına denetim faaliyeti yapan bağımsız denetçidir.

Ticari Borçlar Hesabıyla Bağlantılı Somut Bulgular Raporu Örneği

SOMUT BULGULAR RAPORU

(Uygun olan muhatap - denetçi ile sözleşme yapan taraflar-)

ABC Şirketinin (...) tarihindeki ticari borçlar hesabıyla ilgili olarak ilişikteki tablolarda (bu örnekte gösterilmemiştir) ortaya konan sizinle mutabık kaldığımız prosedürleri uygulanmış bulunmakta ve aşağıda liste halinde sunmaktayız. Çalışmamız, üzerinde mutabık kalınan prosedürlere yönelik işler için geçerli olan İlgili Hizmetler Standardına uygun olarak yürütülmüştür. Prosedürler ilgili ticari borçlar hesabının geçerliliğinin tarafımızca değerlendirilmesine yardımcı olmak amacıyla uygulanmıştır ve aşağıda özetlenmiştir:

1. ABC Şirketi tarafından hazırlanan (...) tarihli ticari borçlar hesabının geçici mizanına yapılan ilaveleri elde ettik ve kontrol ettik; söz konusu geçici mizandaki bakiye toplamını ilgili defteri kebir hesabının bakiyesi ile karşılaştırdık.
2. Ekteki listede yer alan ana tedarikçiler ile bunlara olan (...) tarihindeki borç tutarlarını (bu örnekte gösterilmemiştir) (...) tarihli geçici mizanda yer alan ilgili isimlerle ve tutarlarla karşılaştırdık.
3. Tedarikçiler tarafından gönderilen hesap dökümlerini elde ettik veya tedarikçilerden (...) tarihindeki borç bakiyesini teyit etmelerini talep ettik.
4. Söz konusu hesap dökümlerini veya teyitleri 2 nci maddedeki tutarlarla karşılaştırdık. Mutabık olunmayan tutarlar için, ABC Şirketinden mutabakat sonuçlarını elde ettik. Elde edilen mutabakat sonuçları için, her biri xxx tutarı üzerinde olan ödenmemiş faturalar, kredi mektupları ve ödenmemiş çekleri tespit ettik ve listeledik. Sonradan alınan fatura ve kredi mektupları ile yine sonradan ödenen çekleri ayırdık ve inceledik, aslında mutabakat sonuçlarında ödenmemiş olarak listelenmeleri gerektiği sonucuna vardık.

Bulgularımızı aşağıda raporlamaktayız.

- (a) 1 inci maddeyle ilgili olarak, ilavelerin doğru olduğunu ve toplam tutarların mutabakat sağladığını tespit ettik.
- (b) 2 nci maddeyle ilgili olarak, karşılaştırılan tutarların mutabakat sağladığını tespit ettik.
- (c) 3 üncü maddeyle ilgili olarak, tüm tedarikçilerin hesap dökümlerinin mevcut olduğunu tespit ettik.
- (ç) 4 üncü maddeyle ilgili olarak, tutarların mutabakat sağladığını tespit ettik veya mutabık olmayan tutarlarla ilgili olarak, aşağıdaki istisnalar dışında ABC Şirketi tarafından mutabakat hesaplamalarının hazırladığını ve xxx tutarının üzerinde olan ödenmemiş faturalar, kredi mektupları ve ödenmemiş çeklerin mutabakat kalemleri olarak uygun şekilde listelendiğini ortaya koyduk:

(İstisnaların detaylarını veriniz)

Yukarıda yer alan prosedürler Bağımsız Denetim Standartları veya Sınırlı Bağımsız Denetim Standartlarına uygun olarak yürütülmüş bir bağımsız denetim veya sınırlı bağımsız denetim olmadığı için, (...) tarihi itibarıyla ödenecek ticari borçlar hesabına ilişkin herhangi bir güvence vermemekteyiz.

İlave prosedürler uygulanmış veya Bağımsız Denetim Standartları veya Sınırlı Bağımsız Denetim Standartlarına uygun olarak finansal tabloların bağımsız denetim veya sınırlı bağımsız denetimini yürütmüş olsaydık, size raporlayacağımız başka hususlar dikkatimizi çekebilirdi.

Raporumuz sadece bu raporun birinci paragrafında belirtilen amaca yöneliktir ve sizin bilginize sunulmuştur, başka herhangi bir amaçla kullanılamaz ve başka herhangi bir tarafa sunulamaz. Bu rapor sadece yukarıda belirtilen hesaplar ve kalemlerle ilgilidir, ABC Şirketinin finansal tablolarından hiçbirini bir bütün olarak kapsamaz.

Bağımsız Denetçinin Adı ve İmzası

Raporun Tarihi

Bağımsız Denetçinin Adresi

KURUL KARARI

Karar No: 75935942-050.01.04– [01 /231]

Karar Tarihi: 28.12.2020

Kararın Konusu: Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar'ın (Bağımsızlık Standartları Dâhil) Türkiye Denetim Standartlarında Yaptığı Değişikliklerin Yayımlanması

660 sayılı KHK'nın 9'uncu maddesi uyarınca; uluslararası standartlara uyum sağlamak üzere, Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu (IAASB) tarafından "The *Conforming Amendments to the IAASB's International Standards as a Result of the Revised IESBA Code*" başlığıyla yayımlanan değişikliklerin mevzuata kazandırılması amacıyla; Kalite Kontrol Standardı (KKS) 1 Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler İçin Kalite Kontrol, Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 200 Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi, Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 220 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol, Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 240 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileyle İlişkin Sorumlulukları, Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 250 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Mevzuatın Dikkate Alınması, Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 260 Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim, Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 600 Özel Hususlar–Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil), Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 700 Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama, Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 720 Bağımsız Denetçinin Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları, Sınırlı Bağımsız Denetim Standardı (SBDS) 2400 Tarihî Finansal Tabloların Sınırlı Bağımsız Denetimi, Güvence Denetimi Standardı (GDS) 3000 Tarihî Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri, Güvence Denetimi Standardı (GDS) 3402 Hizmet Kuruluşundaki Kontrollere İlişkin Güvence Raporları, İlgili Hizmetler Standardı (İHS) 4410 Finansal Bilgileri Derleme İş'i'nde yapılan değişikliklerin yayımlanmasına karar verilmiştir.

**Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar'ın (Bağımsızlık Standartları
Dâhil) Türkiye Denetim Standartlarında Yaptığı Değişiklikler**

(KKS 1, BDS 200, BDS 220, BDS 240, BDS 250, BDS 260, BDS 600,
BDS 700, BDS 720, SBDS 2400, GDS 3000, GDS 3402, İHS 4410)

Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar'da (Bağımsızlık Standartları Dâhil) yapılan değişiklik sonucunda KKS 1, BDS 200, BDS 220, BDS 240, BDS 250, BDS 260, BDS 600, BDS 700, BDS 720, SBDS 2400, GDS 3000, GDS 3402, İHS 4410'un ilgili paragraflarında aşağıda belirtilen şekilde değişiklikler yapılmıştır. Söz konusu değişiklikler, 01/01/2021 tarihinde veya sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

Kalite Kontrol Standardı (KKS) 1 Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler İçin Kalite Kontrol'ün;

1) 12 (ı) paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

12(ı). Etik hükümler: Denetim ekibinin ve denetimin kalitesini gözden geçiren kişinin finansal tabloların bağımsız denetimini veya sınırlı bağımsız denetimini ya da diğer güvence denetimlerini veya ilgili hizmetleri yürütürken tabi olduğu, Kurum tarafından yayımlanan *Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar'da (Bağımsızlık Standartları Dâhil)* (Etik Kurallar) yer alan hükümler ile mevzuatta yer alan daha kısıtlayıcı diğer hükümlerdir.

2) 21 (b) paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

21(b). Bağımsızlığa yönelik tehditleri belirlemesini, belirlediği tehditlerin kabul edilebilir bir düzeyde olup olmadığını değerlendirmesini, tehditlerin kabul edilebilir bir düzeyde olmaması durumunda ise tehdit oluşturan durumları ortadan kaldırmak, tehditleri kabul edilebilir bir düzeye indirmek için önlemler almak veya mevzuatla izin verilmesi hâlinde denetimden çekilmek suretiyle tehditleri ele almasını,

3) 25 (a) paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

25(a). Aynı kıdemli personelin bir güvence denetiminde uzun süre görev aldığı durumlarda işletmeyle olan uzun süreli ilişkiden kaynaklanan -kabul edilebilir düzeyin üstünde- tehdit oluşturan durumları ortadan kaldırmaya gerek olup olmadığının belirlenmesine yönelik veya söz konusu tehdidin azaltılması için önlemlerin alınmasına yönelik kıstaslar içeren ve

4) A7 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

A7. Etik Kurallar aşağıda yer alan temel etik ilkeleri belirler:

(a) Dürüstlük,

(b) Tarafsızlık,

- (c) Mesleki yeterlik ve özen,
- (ç) Sır saklama ve
- (d) Mesleğe uygun davranış.

Temel etik ilkeler, denetçiden beklenen standart davranışı belirler.

5) A8 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

A8. Etik Kurallar, denetçinin temel etik ilkelere uyumu engelleyen tehditleri belirlerken, değerlendirirken ve ele alırken uygulaması gereken yaklaşımı belirleyen bir kavramsal çerçeve sunar. Bağımsız denetim, sınırlı bağımsız denetim ve diğer güvence denetimleri söz konusu olduğunda Etik Kurallar; kavramsal çerçevenin, bu denetimlerle ilgili bağımsızlığa yönelik tehditlere uygulanmasıyla oluşturulan *Bağımsızlık Standartlarını* belirler.

6) A9 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

A9. Temel ilkeler özellikle;

- Denetim şirketindeki liderlik,
 - Mesleki eğitim ve öğretim,
 - İzleme ve
 - İhlaller söz konusu olduğunda gerekenlerin yapılması süreci,
- vasıtasıyla güçlendirilir.

7) A11 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

A11. Yazılı taahhüt, basılı veya elektronik biçimde alınabilir. Denetim şirketi, taahhüt almak ve bir ihlale işaret eden bilgiler üzerine uygun adımları atmak suretiyle bağımsızlığa verdiği önemi ortaya koyar ve personel açısından konunun güncel ve göz önünde olmasını sağlar.

8) A12 paragrafı ve başlığı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

İşletmeyle Olan Uzun Süreli İlişki (Bkz.: 25 inci paragraf)

A12. Etik Kurallar, kişinin aşağıdakilerle olan uzun süreli ilişkisi sonucu doğabilecek tehdidi ele alır:

- İşletme ve işletme faaliyetleri,
- İşletmenin kıdemli yöneticileri veya

- Güvence denetimlerinde dayanak denetim konusu ve denetime konu bilgi.

9) A13 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

A13. Etik Kurallar, kişinin güvence denetiminde uzun süre yer alması durumunda ortaya çıkabilecek tehdidin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenlere yönelik örnekler içerir. Etik Kurallar ayrıca, tehditlerin ele alınmasına yönelik adımlara ilişkin aşağıdakiler gibi örnekler içerir:

- Kişinin rotasyona tabi tutularak denetim ekibinden çıkarılmasıyla tehdidin ortadan kaldırılması veya
- Tehdidin kabul edilebilir bir düzeye indirilebilmesi için önlemler alınması (örneğin, düzenli olarak denetimin kalitesine yönelik bağımsız iç veya dış gözden geçirmenin yapılması).

10) A14 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

A14. Etik Kurallar, belirli denetimlere yönelik olarak, sorumlu denetçinin, denetimin kalitesini gözden geçiren kişinin ve diğer kilit denetçilerin rotasyona tabi tutulmasını zorunlu kılar. Mevzuat, daha kısa sürelerde rotasyona tabi tutulmayı gerektirebilir.

Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 200 Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi'nin;

1) A16 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

A16. Denetçi finansal tabloların denetiminde, bağımsızlıkla ilgili olanlar dâhil, etik hükümlere tabidir. Etik hükümler genellikle, Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar (*Bağımsızlık Standartları Dâhil*) (Etik Kurallar) ile mevzuatta yer alan daha kısıtlayıcı diğer hükümlerden oluşur.

2) A17 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

A17. Etik Kurallar, aşağıda yer alan temel etik ilkeleri belirler:

- (a) Dürüstlük,
- (b) Tarafsızlık,
- (c) Mesleki yeterlik ve özen,
- (ç) Sır saklama ve

(d) Mesleğe uygun davranış.

Temel etik ilkeler, denetçiden beklenen standart davranışı belirler.

Etik Kurallar, denetçinin temel etik ilkelere uyumu engelleyen tehditleri belirlerken, değerlendirirken ve ele alırken uygulaması gereken yaklaşımı belirleyen bir kavramsal çerçeve sunar. Bağımsız denetim, sınırlı bağımsız denetim ve diğer güvence denetimleri söz konusu olduğunda Etik Kurallar; kavramsal çerçevenin, bu denetimlerle ilgili bağımsızlığa yönelik tehditlere uygulanmasıyla oluşturulan *Bağımsızlık Standartlarını* belirler.

3) A19 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

A19. Kalite Kontrol Standardı I (KKS I)⁹ veya en az KKS I'de öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer düzenlemeler¹⁰, denetim şirketinin denetimler açısından kendi kalite kontrol sistemini oluşturma ve sürdürme sorumluluğunu ele alır. KKS I denetim şirketinin, kendisinin ve personelinin bağımsızlıkla ilgili olanlar dâhil etik hükümlere uydularına dair makul güvence sağlamayı amaçlayan politika ve prosedürler oluşturma sorumluluğunu düzenler.¹¹ BDS 220 sorumlu denetçinin etik hükümlere ilişkin sorumluluklarını düzenler. Bu sorumluluklar, sorumlu denetçinin;

- Gözlem ve gerektiğinde sorgulamalar yapmak suretiyle denetim ekibi üyelerinin etik hükümleri ihlal ettiklerini gösteren durumlara karşı dikkatli olmasını,
- Denetim ekibi üyelerinin etik hükümleri ihlal ettiklerini gösteren hususların dikkatini çekmesi hâlinde atılacak uygun adımlara karar vermesini ve
- Yürütülen denetim için geçerli olan bağımsızlık hükümlerine uyulup uyulmadığı konusunda bir sonuca ulaşmasını,

zorunlu tutar.¹² BDS 220'ye uygun olarak, denetim ekibi, denetim şirketi veya diğer taraflarca sağlanan bilgiler aksini göstermediği sürece söz konusu denetim için geçerli olan kalite kontrol prosedürlerine ilişkin sorumluluklarını yerine getirirken, denetim şirketinin kalite kontrol sistemine güvenir.

Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 220 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol'ün;

⁹ KKS 1, "Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler İçin Kalite Kontrol"

¹⁰ BDS 220, "Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol", 2 nci paragraf

¹¹ KKS I, 20-25 inci paragraflar

¹² BDS 220, 9-12 nci paragraflar

1) 7 (h) paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

7(h). Etik hükümler: Denetim ekibinin ve denetimin kalitesini gözden geçiren kişinin finansal tabloların bağımsız denetimini yürütürken tabi olduğu, Kurum tarafından yayımlanan *Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar*'da (*Bağımsızlık Standartları Dâhil*) (Etik Kurallar) yer alan hükümler ile mevzuatta yer alan daha kısıtlayıcı diğer hükümlerdir.

2) 9 uncu paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

9. Sorumlu denetçi, denetim boyunca gözlem ve gerektiğinde sorgulamalar yapmak suretiyle denetim ekibi üyelerinin etik hükümleri ihlal ettiklerini gösteren durumlara karşı her zaman dikkatli olur (Bkz.: A4-A5 paragrafları).

3) 10 uncu paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

10. Denetim şirketinin kalite kontrol sistemi aracılığıyla veya başka bir şekilde, denetim ekibi üyelerinin etik hükümleri ihlal ettiklerini gösteren hususların dikkatini çekmesi durumunda sorumlu denetçi, denetim şirketindeki diğer kişilerle istişare ederek atılacak adımlara karar verir (Bkz.: A5 paragrafı).

4) 11 (c) paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

11(c). Belirlenen tehditlerin kabul edilebilir bir düzeyde olup olmadığını değerlendirir.

5) 11 (ç) paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

11(ç). Kabul edilebilir bir düzeyde olmayan tehditleri ele almak için; tehdit oluşturan durumları ortadan kaldırmak, tehditleri kabul edilebilir bir düzeye indiren önlemler almak veya mevzuatla izin verilmesi hâlinde denetimden çekilmek suretiyle gerekli adımları atar. Sorumlu denetçi, gerekli adımların atılabilmesi için sorunun çözümüne engel teşkil eden hususları derhâl denetim şirketine bildirir (Bkz.: A6-A7 paragrafları).

6) A4 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

A4. Etik Kurallar aşağıda yer alan temel etik ilkeleri belirler:

- (a) Dürüstlük,
- (b) Tarafsızlık,
- (c) Mesleki yeterlikveözen,
- (ç) Sır saklama,
- (d) Mesleğe uygun davranış.

Temel etik ilkeler, denetçiden beklenen standart davranışı belirler.

7) A6 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

A6. Sorumlu denetçi, denetime ilişkin bağımsızlığa yönelik kabul edilebilir bir düzeyde olmayan bir tehdit tespit edebilir. Bu durumda sorumlu denetçi, 11(ç) paragrafı uyarınca, söz konusu tehditler karşısında atılacak uygun adımları belirlemek için şirket içindeki ilgili kişi veya kişilere bu hususu bildirir. Bu adımlar, tehdit oluşturan durumların ortadan kaldırılmasını, tehditleri kabul edilebilir bir düzeye indirmek için önlemler alınmasını ya da mevzuatla izin verilmesi hâlinde denetimden çekilmeyi içerebilir.

8) A9 paragrafındaki 7 ve 8 no'lu dipnotlar aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

A9. “7. Etik Kurallar, A320.8 paragrafı

8. Etik Kurallar, A360.22 ve A360.23 paragrafları”

Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 240 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları'nın;

1) A6 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

A6. Mevzuat ve etik hükümler, denetçinin ilave prosedürler uygulamasını ve ilave adımlar atmasını gerektirebilir. Örneğin, Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar (*Bağımsızlık Standartları Dâhil*) (Etik Kurallar) denetçinin tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıklara karşılık vermek için adım atmasını ve ilave adımların gerekip gerekmediğini belirlemesini gerektirir. Bu tür adımlar, tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıkların -topluluk sorumlu denetçisi, topluluğa bağlı birim denetçisi veya topluluğa bağlı bir birimde topluluk finansal tablolarının denetimi dışında başka bir denetim faaliyeti yürüten denetçiler dâhil- topluluk içerisindeki diğer denetçilere bildirilmesini kapsayabilir.¹⁵

Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 250 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Mevzuatın Dikkate Alınması'nın;

1) A8 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

A8. Mevzuat ve etik hükümler, denetçinin ilave prosedürler uygulamasını ve ilave adımlar atmasını gerektirebilir. Örneğin, Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar (*Bağımsızlık Standartları Dâhil*) (Etik Kurallar) denetçinin tespit edilen veya şüphelenilen

¹⁵ Etik Kurallar, 360.16 ve 360.18 U1 paragrafları

aykırılıklara karşılık vermek için adım atmasını ve ilave adımların gerekip gerekmediğini belirlemesini gerektirir. Bu tür adımlar, tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıkların - topluluk sorumlu denetçisi, topluluğa bağlı birim denetçisi veya topluluğa bağlı bir birimde topluluk finansal tablolarının denetimi dışında başka bir denetim faaliyeti yürüten denetçiler dâhil- topluluk içerisindeki diğer denetçilere bildirilmesini kapsayabilir.¹¹

2) A30 paragrafındaki 17 ve 18 no'lu dipnotlar aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

A30. "17. Etik Kurallar, 360.21 U1 ve 360.25 U1-A360.27 paragrafları

18. Etik Kurallar, A114.1-114.1 U1 ve A360.26 paragrafları"

3) A36 paragrafındaki 19 no'lu dipnot aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

A36. "19. Etik Kurallar, A360.28 paragrafı"

Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 260 Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim'in;

1) 17 (a)(ii) paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

17(a)(ii). Kabul edilebilir bir düzeyde olmayan bağımsızlığa yönelik tehditlere ilişkin, tehdit oluşturan durumları ortadan kaldırmak veya tehditleri kabul edilebilir bir düzeye indirmek için önlemler almak dâhil, tehditleri ele almaya yönelik atılan adımlar (Bkz.: A29-A32 paragrafları).

2) A30 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

A30. İlişkiler ve diğer hususlar ile kabul edilebilir bir düzeyde olmayan bağımsızlığa yönelik tehditlerin nasıl ele alındığı hakkındaki bildirimler, denetimin şartlarına göre farklılık gösterir ve genellikle bağımsızlığa ilişkin tehditleri, bu tehditleri azaltan ve tehdit oluşturan durumları ortadan kaldıran önlemleri içerir.

3) A31 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

A31. Bağımsızlık yükümlülüğüne ilişkin ihlallerin tespit edildiği durumlarda, üst yönetimden sorumlu olanlara yapılacak özel bildirimler etik hükümlerle ya da mevzuatla, belirlenebilir. Örneğin, Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar (*Bağımsızlık Standartları Dâhil*) (Etik Kurallar) herhangi bir ihlalin ve bu ihlale karşı denetim şirketinin attığı

¹¹ Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar, 360.16 ve 360.18 U1 paragrafları

adımların ya da aldığı önlemlerin yazılı olarak üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilmesini zorunlu kılar.²⁵

4) A49 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

A49. Denetim boyunca zamanında kurulan iletişim, üst yönetimden sorumlu olanlar ile denetçi arasında karşılıklı sağlam bir diyalogun oluşmasına katkıda bulunur. Bununla birlikte iletişime yönelik uygun zamanlama, denetimin şartlarına göre farklılık gösterir. Bu şartlar, konunun önemini, niteliğini ve üst yönetimden sorumlu olanlar tarafından atılması beklenen adımları içerir. Örneğin:

- Planlama konularıyla ilgili bildirimler, çoğunlukla denetimin ilk safhasında; ilk kez yapılan bir denetimde ise denetimin şartları üzerinde mutabakata varılması sürecinin bir parçası olarak yapılabilir.
- Denetim sırasında karşılaşılan önemli bir zorluğun üstesinden gelinmesi konusunda üst yönetimden sorumlu olanların denetçiye yardımcı olabileceği veya bu zorluğun denetçinin olumlu görüş dışında bir görüş vermesine sebep olma ihtimalinin bulunduğu durumlarda, söz konusu zorluğun ortaya çıkar çıkmaz bildirilmesi uygun olabilir. Benzer şekilde denetçi, tespit ettiği önemli iç kontrol eksikliklerini ortaya çıkar çıkmaz, BDS 265 uyarınca yazılı olarak bildirmeden önce, üst yönetimden sorumlu olanlara sözlü olarak bildirebilir.²⁶
- BDS 701'in uygulandığı durumlarda, denetimin planlanan kapsamı ve zamanlaması müzakere edilirken denetçi, kilit denetim konuları hakkındaki ilk izlenimlerini bildirebilir (Bkz.: A13 paragrafı). Ayrıca denetçi önemli denetim bulgularını bildirirken, bu konuları daha ayrıntılı müzakere etmek için daha sık iletişimde bulunabilir.
- Bağımsızlığa ilişkin tehditler ve kabul edilebilir bir düzeyde olmayan bağımsızlığa yönelik tehditlerin nasıl ele alınacağı hakkında önemli yargılara varıldığı zaman (örneğin, denetim dışı hizmetlerin sağlanacağı bir sözleşmenin kabulü) ve nihai görüşme sırasında bağımsızlıkla ilgili bildirimlerde bulunmak uygun olabilir.
- İşletmenin muhasebe uygulamalarının nitel yönleri hakkındaki denetçi görüşleri de dâhil olmak üzere, denetim bulgularına ilişkin bildirimler de nihai görüşmenin bir parçası olabilir.
- Genel ve özel amaçlı finansal tabloların birlikte denetlenmesi durumunda, bildirimlerin zamanlamasının koordine edilmesi uygun olabilir.

²⁵ Etik Kurallar, A400.80-A400.82 ve A400.84 paragrafları

²⁶ BDS 265, 9 ve A14 paragrafları

Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 600 Özel Hususlar-Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi'nin (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerininin Çalışmaları Dâhil);

1) Ek 1'inde aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

Ek 1

(Bkz.: A19 paragrafi)

Topluluk Denetim Ekibinin Topluluk Denetim Görüşüne Dayanak Teşkil Edecek Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı Elde Edememesi Durumunda Düzenlenecek Denetçi Raporuna İlişkin Örnek [TTK'ya göre uyarlanmamıştır]

Bu örnek denetçi raporunda aşağıdaki durumlar varsayılmıştır:

- Borsada işlem görmeyen bir işletmenin gerçeğe uygun sunum çerçevesine uygun olarak hazırlanmış tam set konsolide finansal tablolarının bağımsız denetimi yapılmıştır. Söz konusu denetim, bir topluluk denetimidir (diğer bir ifadeyle, BDS 600'ün hükümleri uygulanmıştır).
- Konsolide finansal tablolar, işletme yönetimi tarafından Türkiye Muhasebe Standartlarına (genel amaçlı bir çerçeveye) uygun olarak hazırlanmıştır.
- Denetim sözleşmesinin şartları, yönetimin konsolide finansal tablolara ilişkin BDS 210'da tanımlanan sorumluluğunu yansıtmaktadır.
- Özkaynak yöntemiyle muhasebeleştirilen önemli bir birimle ilgili olarak (toplam varlıkların 60 milyon TL olduğu finansal durum tablosuna, 15 milyon TL olarak alınmıştır), birimin muhasebe kayıtlarına, yönetimine veya denetçisine ulaşamaması nedeniyle topluluk denetim ekibi tarafından yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememektedir.
- Topluluk denetim ekibi, ilgili denetçi raporu dâhil, birime ait 31 Aralık 20X1 tarihli denetlenmiş finansal tabloları okumuş ve birime ilişkin olarak topluluk yönetimi tarafından tutulan ilgili finansal bilgileri dikkate almıştır.
- Topluluk sorumlu denetçisinin yargısına göre, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesinin topluluk finansal tabloları üzerindeki etkisi önemlidir, ancak yaygın değildir.¹
- Denetimde uyulan etik hükümler; Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar'dan (*Bağımsızlık Standartları Dâhil*) oluşmaktadır.²
- Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak denetçi, BDS 570² uyarınca işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir

¹ Topluluk sorumlu denetçisinin yargısına göre, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesinin topluluk finansal tabloları üzerindeki etkisi önemli ve yaygın ise, topluluk sorumlu denetçisi BDS 705 uyarınca görüş vermekten kaçınacaktır.

* Türkiye uygulamasında; denetimde uyulan etik hükümler, mevzuatta yer alan denetimle ilgili etik hükümler ile Kurum tarafından yayımlanan Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar'dan (*Bağımsızlık Standartları Dâhil*) oluşmaktadır.

² BDS 570, "İşletmenin Sürekliliği"

belirsizliğin mevcut olmadığı sonucuna varmıştır.

- Denetçinin, BDS 701³'e uygun olarak kilit denetim konularını bildirme zorunluluğu bulunmamaktadır.**
- Denetçi; diğer bilgilerin tamamını denetçi raporu tarihinden önce elde etmiş ve finansal tablolara ilişkin sınırlı olumlu görüş verilmesine sebep olan hususun diğer bilgileri de etkilediği sonucuna varmıştır. Diğer bilgiler için ayrı bir raporlama yapılmamaktadır.**
- Konsolide finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu olanlar ile gözetiminden sorumlu olanlar farklı kişilerdir.
- Konsolide finansal tabloların denetimine ek olarak, denetçinin, mevzuatla zorunlu tutulan diğer raporlama sorumlulukları da bulunmaktadır.

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

ABC Şirketi Hissedarlarına [veya Uygun Olan Muhatap]

Konsolide Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi⁴

Sınırlı Olumlu Görüş

ABC Şirketi ile bağlı ortaklıklarının (Topluluk) 31 Aralık 20XY tarihli konsolide finansal durum tablosu ile aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait; konsolide kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, konsolide özkaynak değişim tablosu ve konsolide nakit akış tablosu ile önemli muhasebe politikalarının özeti de dâhil olmak üzere konsolide finansal tablo dipnotlarından oluşan konsolide finansal tablolarını denetlemiştir.

Görüşümüze göre aşağıda “Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanağı” bölümünde açıklanan hususun muhtemel etkileri hariç olmak üzere, konsolide finansal tablolar Topluluğun 31 Aralık 20XY tarihindeki konsolide finansal durumunu ve aynı tarihte sona eren döneme ilişkin konsolide finansal performansını ve konsolide nakit akışlarını Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır (veya... doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlamaktadır).

Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanağı

Topluluğun yıl içinde edinerek özkaynak yöntemiyle muhasebeleştirdiği ve yurt dışı iştirak niteliği taşıyan XYZ Şirketindeki yatırımı, 31 Aralık 20XY tarihli konsolide finansal durum tablosunda (...) TL olarak gösterilmiştir. ABC Şirketinin XYZ Şirketinin net kârındaki payı olan (.) TL ABC Şirketinin aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait gelirine dâhil edilmiştir. XYZ Şirketinin finansal bilgilerine, yönetimine ve denetçilerine erişmemize izin verilmemesi sebebiyle, ABC Şirketinin 31 Aralık 20XY tarihi itibarıyla XYZ Şirketindeki yatırımının defter değeri ve ABC Şirketinin, XYZ Şirketinin ilgili hesap dönemine ait net kârındaki payı hakkında tarafımızca yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememiştir. Buna bağlı olarak, bu tutarlarda herhangi bir düzeltme yapılmasının gerekip gerekmediği tespit edilememiştir.

³ BDS 701, “Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi”

** Bu varsayımlar Türkiye uygulaması açısından geçerli değildir.

⁴ Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler” ikinci alt başlığının kullanılmasının gerekmediği durumlarda, “Konsolide Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi” alt başlığının kullanılmasına gerek yoktur.

Yaptığımız bağımsız denetim, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartlarının bir parçası olan Bağımsız Denetim Standartlarına (BDS'lere) uygun olarak yürütülmüştür. Bu Standartlar kapsamındaki sorumluluklarımız, raporumuzun *Bağımsız Denetçinin Konsolide Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları* bölümünde ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır. KGK tarafından yayımlanan *Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar*'a (*Bağımsızlık Standartları Dâhil*) (Etik Kurallar) uygun olarak Topluluktan bağımsız olduğumuzu beyan ederiz. Etik Kurallar ve mevzuat kapsamındaki etiğe ilişkin diğer sorumluluklar da tarafımızca yerine getirilmiştir. Bağımsız denetim sırasında elde ettiğimiz bağımsız denetim kanıtlarının, sınırlı olumlu görüşümüzün oluşturulması için yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

Diğer Bilgiler [veya uygun hâllerde “Finansal Tablolar ile Bu Tablolara İlişkin Bağımsız Denetçi Raporu Dışındaki Bilgiler” gibi bir başlık]

[BDS 720⁵’de yer alan raporlama hükümlerine uygun olarak yapılan raporlama - Bkz: BDS 720 Ek 2’de yer alan Örnek 6. Örnek 6’da yer verilen diğer bilgiler bölümünün son paragrafı, diğer bilgileri de etkileyen ve sınırlı olumlu görüş verilmesine sebep olan özel hususu açıklayacak/tanımlayacak şekilde uyarlanacaktır.]

Yönetim ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Konsolide Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları⁶

[BDS 700⁷’e uygun olarak yapılan raporlama - Bkz: BDS 700’de yer alan Örnek 2]

Bağımsız Denetçinin Konsolide Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları

[BDS 700’e uygun olarak yapılan raporlama - Bkz: BDS 700’de yer alan Örnek 2 Borsada işlem gören işletmelerin denetimlerine yönelik yer verilmesi gereken son iki paragraf dâhil edilmeyecektir.]

Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler

[BDS 700’e uygun olarak yapılan raporlama -Bkz.: BDS 700’de yer alan Örnek 2]

Bu bağımsız denetimi yürütüp sonuçlandıran sorumlu denetçi [adı, soyadı]’dır.

[Bağımsız Denetçi Raporu Tarihi]

[Bağımsız Denetçinin İmzası]⁸

[Sorumlu Denetçinin Adı, Soyadı]

[Bağımsız Denetçinin Adresi]

Topluluk sorumlu denetçisinin yargısına göre, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesinin topluluk finansal tabloları üzerindeki etkisinin önemli ve yaygın olması durumunda, topluluk sorumlu denetçisi BDS 705 uyarınca görüş vermekten kaçınacaktır.

⁵ BDS 720, “Bağımsız Denetçinin Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları”

⁶ Bu örnek denetçi raporlarının genelinde kullanılan yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanlar ifadelerinin bazı durumlarda mevzuata uygun diğer bir ifade ile değiştirilmesine gerek duyulabilir.

⁷ BDS 700, “Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama”

⁸ Bağımsız denetçinin mührü ve varsa mevzuatın gerektirdiği diğer hususlara bu bölümde yer verilir.

Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 700 Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma Ve Raporlama'nın;

1) 28 (c) paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

28(c). Denetçinin etik hükümler uyarınca, denetimini yaptığı işletmeden bağımsız olduğu ve etiğe ilişkin diğer sorumluluklarını bu hükümlere uygun olarak yerine getirdiği açıklanır. Bu açıklamada, denetimin yapıldığı ülkedeki etik hükümlerin kaynağına ve/veya Kurum tarafından yayımlanan *Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar*'a (*Bağımsızlık Standartları Dâhil*) (Etik Kurallar) atıfta bulunulur (Bkz.: A34-A39 paragrafları),

2) 40 (b) paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

40(b). Borsada işlem gören işletmeler ile Kurum tarafından belirlenen işletmelerin finansal tablolarının denetimleriyle ilgili olarak, denetçinin bağımsızlığına ilişkin etik hükümlere uygunluk sağladığını bildirdiği ve bağımsızlık üzerinde etkisi olduğu düşünülebilecek tüm ilişkileri ve diğer hususları ve -varsa- tehditleri ortadan kaldırmak için atılan adımları veya alınan önlemleri üst yönetimden sorumlu olanlara ilettiği belirtilir ve

3) A34 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

A34. Denetimin yapıldığı ülkedeki etik hükümlerin kaynağının belirtilmesi, denetimde tabi olunan bu hükümlere ilişkin şeffaflığı artırır. BDS 200; etik hükümlerin, genellikle Etik Kurallar ile mevzuatta yer alan daha kısıtlayıcı diğer hükümlerden oluştuğunu açıklar.²⁷ Etik hükümlerin Etik Kuralları da içermesi durumunda, bu Kurallara atıfta bulunulabilir. Etik Kuralların denetimle ilgili etik hükümlerin tamamını kapsamaması hâlinde ise, etik hükümlerin kaynağının belirtilmesine gerek yoktur.

²⁷ BDS 200, A16 paragrafı

4) Ek'inde aşağıdaki değişiklik yapılmıştır:

Ek

(Bkz.: A19 paragrafı)

Finansal Tablolara İlişkin Denetçi Raporu Örnekleri

- Örnek 1: Borsada işlem gören bir işletmenin gerçeğe uygun sunum çerçevesine uygun olarak hazırlanmış olan finansal tablolarına ilişkin denetçi raporu *[TTK'ya göre uyarlanmıştır]*
- Örnek 2: Borsada işlem gören bir işletmenin gerçeğe uygun sunum çerçevesine uygun olarak hazırlanmış olan konsolide finansal tablolarına ilişkin denetçi raporu *[TTK'ya göre uyarlanmıştır]*
- Örnek 3: Borsada işlem görmeyen bir işletmenin gerçeğe uygun sunum çerçevesine uygun olarak hazırlanmış olan finansal tablolarına ilişkin (yetkili kurumun internet sitesinde yer verilen açıklamaya atıfta bulunan) denetçi raporu *[TTK'ya göre uyarlanmamıştır]*
- Örnek 4: Borsada işlem görmeyen bir işletmenin genel amaçlı uygunluk çerçevesine göre hazırlanmış olan finansal tablolarına ilişkin denetçi raporu *[TTK'ya göre uyarlanmamıştır]*
- Örnek 5: Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporuna ilişkin denetçi raporu

Örnek 1: Borsada İşlem Gören Bir İşletmenin Gerçeğe Uygun Sunum Çerçevesine Uygun Olarak Hazırlanmış Olan Finansal Tablolarına İlişkin Denetçi Raporu

Bu örnek denetçi raporunda aşağıdaki durumlar varsayılmıştır:

- Borsada işlem gören bir işletmenin gerçeğe uygun sunum çerçevesine uygun olarak hazırlanmış tam set finansal tablolarının bağımsız denetimi yapılmıştır. Denetim, bir topluluk denetimi değildir (diğer bir ifadeyle, BDS 600'ün hükümleri uygulanmamıştır).
- Finansal tablolar, işletme yönetimi tarafından Türkiye Muhasebe Standartlarına (genel amaçlı bir çerçeveye) uygun olarak hazırlanmıştır.
- Denetim sözleşmesinin şartları, yönetimin finansal tablolara ilişkin BDS 210'da tanımlanan sorumluluğunu yansıtmaktadır.
- Denetçi, elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak olumlu bir görüş vermenin uygun olacağı sonucuna varmıştır.
- Denetimde uyulan etik hükümler; mevzuatta yer alan denetimle ilgili etik hükümler ile *Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar*'dan (*Bağımsızlık Standartları Dâhil*) oluşmaktadır.
- Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, denetçi BDS 570 uyarınca işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olmadığı sonucuna varmıştır.
- Kilit denetim konuları BDS 701'e uygun olarak bildirilmiştir.
- Mevzuat, denetçinin finansal tabloların denetimine ilişkin sorumluluklarına yönelik 39-40 ıncı paragraflarda zorunlu kılınan açıklamaların denetçi raporu metninde bildirilmesini zorunlu kılmaktadır.
- Mevzuat, diğer bilgiler (örneğin yıllık faaliyet raporu) için ayrı bir raporlama yapılmasını gerektirdiğinden diğer bilgiler bölümü denetçi raporunda yer almamaktadır.
- Finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu olanlar ile gözetiminden sorumlu olanlar farklı kişilerdir.
- Finansal tabloların denetimine ek olarak, denetçinin, mevzuatla zorunlu tutulan diğer raporlama sorumlulukları da bulunmaktadır.

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

ABC Şirketi Genel Kuruluna [veya Uygun Olan Muhatap]

A) Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi¹

1) Görüş

ABC Şirketinin (Şirket) 31 Aralık 20XY tarihli finansal durum tablosu ile aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait; kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosu ile önemli muhasebe politikalarının özeti de dâhil olmak üzere finansal tablo dipnotlarından oluşan finansal tablolarını denetlemiş bulunuyoruz.

Görüşümüze göre ilişikteki finansal tablolar, Şirketin 31 Aralık 20XY tarihi itibarıyla finansal durumunu ve aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait finansal performansını ve nakit akışlarını, Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS'lere) uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır.

2) Görüşün Dayanağı

Yaptığımız bağımsız denetim, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartlarının bir parçası olan Bağımsız Denetim Standartlarına (BDS'lere) uygun olarak yürütülmüştür. Bu Standartlar kapsamındaki sorumluluklarımız, raporumuzun *Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları* bölümünde ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır. KGK tarafından yayımlanan *Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar (Bağımsızlık Standartları Dâhil)* (Etik Kurallar) ile finansal tabloların bağımsız denetimiyle ilgili mevzuatta yer alan etik hükümlere uygun olarak Şirketten bağımsız olduğumuzu beyan ederiz. Etik Kurallar ve mevzuat kapsamındaki etîğe ilişkin diğer sorumluluklar da tarafımızca yerine getirilmiştir. Bağımsız denetim sırasında elde ettiğimiz bağımsız denetim kanıtlarının, görüşümüzün oluşturulması için yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

3) Kilit Denetim Konuları

Kilit denetim konuları, mesleki muhakememize göre cari döneme ait finansal tabloların bağımsız denetiminde en çok önem arz eden konulardır. Kilit denetim konuları, bir bütün olarak finansal tabloların bağımsız denetimi çerçevesinde ve finansal tablolara ilişkin görüşümüzün oluşturulmasında ele alınmış olup, bu konular hakkında ayrı bir görüş bildirmiyoruz.

[Her bir kilit denetim konusunun BDS 701'e uygun olarak açıklanması]

4) Yönetimin ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları²

Şirket yönetimi; finansal tabloların TMS'lere uygun olarak hazırlanmasından, gerçeğe uygun bir biçimde sunumundan³ ve hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyecek şekilde hazırlanması için gerekli gördüğü iç kontrolden sorumludur.

Finansal tabloları hazırlarken yönetim; Şirketin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetinin değerlendirilmesinden, gerektiğinde süreklilikle ilgili hususları açıklamaktan ve Şirketi tasfiye etme ya da ticari faaliyeti sona erdirmeye niyeti ya da mecburiyeti bulunmadığı sürece işletmenin sürekliliği esasını

¹ "Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler" ikinci alt başlığının kullanılmasının gerekmediği durumlarda, "Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi" alt başlığının kullanılmasına gerek yoktur.

² Finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu olanlar ile finansal raporlama sürecinin gözetiminden sorumlu olanların aynı kişiler olması durumunda, bu bölümün başlığı "Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları" olarak değiştirilmelidir. Ayrıca bölümün sonunda gözetim sorumluluklarına atıfta bulunulmasına gerek yoktur.

³ Şirket yönetiminin sorumluluğu doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayan finansal tablolar hazırlamak olduğunda, bu sorumluluk şu şekilde ifade edilebilir: "Şirket yönetimi, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayan finansal tabloların hazırlanmasından ve... dan sorumludur."

kullanmaktan sorumludur.

Üst yönetimden sorumlu olanlar, Şirketin finansal raporlama sürecinin gözetiminden sorumludur.

5) Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları

Bir bağımsız denetimde, biz bağımsız denetçilerin sorumlulukları şunlardır:

Amacımız, bir bütün olarak finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde etmek ve görüşümüzü içeren bir bağımsız denetçi raporu düzenlemektir. BDS'lere uygun olarak yürütülen bir bağımsız denetim sonucunda verilen makul güvence; yüksek bir güvence seviyesidir ancak, var olan önemli bir yanlışlığın her zaman tespit edileceğini garanti etmez. Yanlışlıklar hata veya hile kaynaklı olabilir. Yanlışlıkların, tek başına veya toplu olarak, finansal tablo kullanıcılarının bu tablolara istinaden alacakları ekonomik kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa bu yanlışlıklar önemli olarak kabul edilir.

BDS'lere uygun olarak yürütülen bir bağımsız denetimin gereği olarak, bağımsız denetim boyunca mesleki muhakememizi kullanmakta ve mesleki şüphecililiğimizi sürdürmekteyiz. Tarafımızca ayrıca:

- Finansal tablolardaki hata veya hile kaynaklı “önemli yanlışlık” riskleri belirlenmekte ve değerlendirilmekte; bu risklere karşılık veren denetim prosedürleri tasarlanmakta ve uygulanmakta ve görüşümüze dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmektedir. (Hile; muvazaa, sahtekârlık, kasıtlı ihmal, gerçeğe aykırı beyan veya iç kontrol ihlali fiillerini içerebildiğinden, hile kaynaklı önemli bir yanlışlığı tespit edememe riski, hata kaynaklı önemli bir yanlışlığı tespit edememe riskinden yüksektir.)
- Şirketin iç kontrolünün etkinliğine ilişkin bir görüş bildirmek amacıyla değil ama duruma uygun denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla denetimle ilgili iç kontrol değerlendirilmektedir.
- Yönetim tarafından kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğu ile yapılan muhasebe tahminlerinin ve ilgili açıklamaların makul olup olmadığı değerlendirilmektedir.
- Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, Şirketin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığı hakkında ve yönetimin işletmenin sürekliliği esasını kullanmasının uygunluğu hakkında sonuca varılmaktadır. Önemli bir belirsizliğin mevcut olduğu sonucuna varmamız hâlinde, raporumuzda, finansal tablolardaki ilgili açıklamalara dikkat çekmemiz ya da bu açıklamaların yetersiz olması durumunda olumlu görüş dışında bir görüş vermemiz gerekmektedir. Vardığımız sonuçlar, bağımsız denetçi raporu tarihine kadar elde edilen denetim kanıtlarına dayanmaktadır. Bununla birlikte, gelecekteki olay veya şartlar Şirketin sürekliliğini sona erdirebilir.
- Finansal tabloların, açıklamalar dâhil olmak üzere, genel sunumu, yapısı ve içeriği ile bu tabloların, temelini oluşturan işlem ve olayları gerçeğe uygun sunumu sağlayacak şekilde yansıtıp yansıtmadığı değerlendirilmektedir.

Diğer hususların yanı sıra, denetim sırasında tespit ettiğimiz önemli iç kontrol eksiklikleri dâhil olmak üzere, bağımsız denetimin planlanan kapsamı ve zamanlaması ile önemli denetim bulgularını üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmekteyiz.

Bağımsızlığa ilişkin etik hükümlere uygunluk sağladığımızı üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmiş bulunmaktayız. Ayrıca bağımsızlık üzerinde etkisi olduğu düşünülebilecek tüm ilişkiler ve diğer hususları ve -varsa- tehditleri ortadan kaldırmak amacıyla atılan adımlar ile alınan önlemleri üst yönetimden sorumlu olanlara iletmiş bulunmaktayız.

Üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından, cari döneme ait finansal tabloların bağımsız denetiminde en çok önem arz eden konuları yani kilit denetim konularını belirlemektedir. Mevzuatın konunun kamuya açıklanmasına izin vermediği durumlarda veya konuyu kamuya açıklamanın doğuracağı olumsuz sonuçların, kamuya açıklamanın doğuracağı kamu yararını aşacağına makul şekilde beklendiği oldukça istisnai durumlarda, ilgili hususun bağımsız denetçi raporumuzda bildirilmemesine karar verebiliriz.

B) Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler

[Bağımsız denetçi raporunun bu bölümünün şekli ve içeriği, denetçinin mevzuatta belirlenen diğer raporlama sorumluluklarının niteliğine bağlı olarak değişecektir.]

- 1) [Denetçi, TTK'nın 398 inci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca hazırladığı, şirketin riskin erken saptanması sistemi ve komitesinin uygulamaları hakkındaki raporunu, raporun başlığı ile tarih ve sayısını belirterek, yönetim kuruluna sunduğunu bu bölümde ifade eder.]
- 2) [Şirketin defter tutma düzeni ve finansal tablolarının kanun ile esas sözleşmenin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olup olmadığına ilişkin denetçi değerlendirmesine bu maddede yer verilir.]
- 3) [Yönetim kurulunun denetçi tarafından denetim kapsamında istenen açıklamaları yapıp yapmadığı ve talep edilen belgeleri verip vermediği hususlarına ilişkin ifadeye bu maddede yer verilir.]
- 4) [...]

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

Bu bağımsız denetimi yürütüp sonuçlandıran sorumlu denetçi *[adı, soyadı]'dır.*

[Bağımsız Denetçi Raporu Tarihi]

[Bağımsız Denetçinin İmzası]⁴

[Sorumlu Denetçinin Adı, Soyadı]

[Bağımsız Denetçinin Adresi]

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

Örnek 2: Borsada İşlem Gören Bir İşletmenin Gerçeğe Uygun Sunum Çerçevesine Uygun Olarak Hazırlanmış Olan Konsolide Finansal Tablolarına İlişkin Denetçi Raporu

Bu örnek denetçi raporunda aşağıdaki durumlar varsayılmıştır:

- Borsada işlem gören bir işletmenin gerçeğe uygun sunum çerçevesine uygun olarak hazırlanmış tam set konsolide finansal tablolarının bağımsız denetimi yapılmıştır. Denetim, bağlı ortaklıkları bulunan bir işletmenin topluluk denetimidir (diğer bir ifadeyle, BDS 600'ün hükümleri uygulanmıştır).
- Konsolide finansal tablolar, işletme yönetimi tarafından Türkiye Muhasebe Standartlarına (genel amaçlı bir çerçeveye) uygun olarak hazırlanmıştır.
- Denetim sözleşmesinin şartları, yönetimin konsolide finansal tablolara ilişkin BDS 210'da tanımlanan sorumluluğunu yansıtmaktadır.
- Denetçi, elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak olumlu bir görüş vermenin uygun olacağı sonucuna varmıştır.
- Denetimde uyulan etik hükümler; mevzuatta yer alan denetimle ilgili etik hükümler ile *Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar*'dan (*Bağımsızlık Standartları Dâhil*) oluşmaktadır.
- Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, denetçi BDS 570 uyarınca işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olmadığı sonucuna varmıştır.
- Kilit denetim konuları BDS 701'e uygun olarak bildirilmiştir.
- Mevzuat; denetçinin finansal tabloların denetimine ilişkin sorumluluklarına yönelik 39-40 maddelerinde paragraflarda zorunlu kılınan açıklamaların denetçi raporu metninde bildirilmesini zorunlu kılmaktadır.
- Mevzuat, diğer bilgiler (örneğin yıllık faaliyet raporu) için ayrı bir raporlama yapılmasını gerektirdiğinden diğer bilgiler bölümü denetçi raporunda yer almamaktadır.
- Konsolide finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu olanlar ile gözetiminden sorumlu olanlar farklı kişilerdir.
- Konsolide finansal tabloların denetimine ek olarak, denetçinin, mevzuatla zorunlu tutulan diğer raporlama sorumlulukları da bulunmaktadır.

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

ABC Şirketi Genel Kuruluna [veya Uygun Olan Muhatap]

A) Konsolide Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi⁵

1) Görüş

ABC Şirketi ile bağlı ortaklıklarının (Topluluk) 31 Aralık 20XY tarihli konsolide finansal durum tablosu ile aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait; konsolide kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, konsolide özkaynak değişim tablosu ve konsolide nakit akış tablosu ile önemli muhasebe politikalarının özeti de dâhil olmak üzere konsolide finansal tablo dipnotlarından oluşan konsolide finansal tablolarını denetlemiş bulunuyoruz.

Görüşümüze göre, ilişikteki konsolide finansal tablolar Topluluğun 31 Aralık 20XY tarihi itibarıyla konsolide finansal durumunu ve aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait konsolide finansal performansını ve konsolide nakit akışlarını Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS'lere) uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır.

2) Görüşün Dayanağı

Yaptığımız bağımsız denetim, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartlarının bir parçası olan Bağımsız Denetim Standartlarına (BDS'lere) uygun olarak yürütülmüştür. Bu Standartlar kapsamındaki sorumluluklarımız, raporumuzun *Bağımsız Denetimin Konsolide Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları* bölümünde ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır. KGK tarafından yayımlanan *Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar (Bağımsızlık Standartları Dâhil)* (Etik Kurallar) ile konsolide finansal tabloların bağımsız denetimiyle ilgili mevzuatta yer alan etik hükümlere uygun olarak Topluluktan bağımsız olduğumuzu beyan ederiz. Etik Kurallar ve mevzuat kapsamındaki etiğe ilişkin diğer sorumluluklar da tarafımızca yerine getirilmiştir. Bağımsız denetim sırasında elde ettiğimiz bağımsız denetim kanıtlarının, görüşümüzün oluşturulması için yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

3) Kilit Denetim Konuları

Kilit denetim konuları, mesleki muhakememize göre cari döneme ait konsolide finansal tabloların bağımsız denetiminde en çok önem arz eden konulardır. Kilit denetim konuları, bir bütün olarak konsolide finansal tabloların bağımsız denetimi çerçevesinde ve konsolide finansal tablolara ilişkin görüşümüzün oluşturulmasında ele alınmış olup, bu konular hakkında ayrı bir görüş bildirmiyoruz.

[Her bir kilit denetim konusunun BDS 701'e uygun olarak açıklanması]

4) Yönetimin ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Konsolide Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları⁶

Topluluk yönetimi; konsolide finansal tabloların TMS'lere uygun olarak hazırlanmasından, gerçeğe uygun bir biçimde sunumundan⁷ ve hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyecek şekilde hazırlanması için gerekli gördüğü iç kontrolden sorumludur.

Konsolide finansal tabloları hazırlarken yönetim; Topluluğun sürekliliğini devam ettirme kabiliyetinin değerlendirilmesinden, gerektiğinde süreklilikle ilgili hususları açıklamaktan ve Topluluğu tasfiye etme

⁵ “Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler” ikinci alt başlığının kullanılmasının gerekmediği durumlarda, “Konsolide Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi” alt başlığının kullanılmasına gerek yoktur.

⁶ Finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu olanlar ile finansal raporlama sürecinin gözetiminden sorumlu olanların aynı kişiler olması durumunda, bu bölümün başlığı “Yönetimin Konsolide Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları” olarak değiştirilmelidir. Ayrıca bölümün sonunda gözetim sorumluluklarına atıfta bulunulmasına gerek yoktur.

⁷ Topluluk yönetiminin sorumluluğu doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayan finansal tablolar hazırlamak olduğunda, bu sorumluluk şu şekilde ifade edilebilir: “Topluluk yönetimi, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayan finansal tabloların hazırlanmasından ve... dan sorumludur.”

ya da ticari faaliyeti sona erdirmeye niyeti ya da mecburiyeti bulunmadığı sürece işletmenin sürekliliği esasını kullanmaktan sorumludur.

Üst yönetimden sorumlu olanlar, Topluluğun finansal raporlama sürecinin gözetiminden sorumludur.

5) Bağımsız Denetçinin Konsolide Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları

Bir bağımsız denetimde, biz bağımsız denetçilerin sorumlulukları şunlardır:

Amacımız, bir bütün olarak konsolide finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde etmek ve görüşümüzü içeren bir bağımsız denetçi raporu düzenlemektir. BDS'lere uygun olarak yürütülen bir bağımsız denetim sonucunda verilen makul güvence; yüksek bir güvence seviyesidir ancak, var olan önemli bir yanlışlığın her zaman tespit edileceğini garanti etmez. Yanlışlıklar hata veya hile kaynaklı olabilir. Yanlışlıkların, tek başına veya toplu olarak, finansal tablo kullanıcılarının bu konsolide tablolara istinaden alacakları ekonomik kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa bu yanlışlıklar önemli olarak kabul edilir.

BDS'lere uygun olarak yürütülen bağımsız denetimin gereği olarak, bağımsız denetim boyunca mesleki muhakememizi kullanmakta ve mesleki şüphecilikimizi sürdürmekteyiz. Tarafımızca ayrıca:

- Konsolide finansal tablolardaki hata veya hile kaynaklı "önemli yanlışlık" riskleri belirlenmekte ve değerlendirilmekte; bu risklere karşılık veren denetim prosedürleri tasarlanmakta ve uygulanmakta ve görüşümüze dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmektedir. (Hile; muvazaa, sahtekârlık, kasıtlı ihmal, gerçeğe aykırı beyan veya iç kontrol ihlali fiillerini içerebildiğinden, hile kaynaklı önemli bir yanlışlığı tespit edememe riski, hata kaynaklı önemli bir yanlışlığı tespit edememe riskinden yüksektir.)
- Topluluğun iç kontrolünün etkinliğine ilişkin bir görüş bildirmek amacıyla değil ama duruma uygun denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla denetimle ilgili iç kontrol değerlendirilmektedir.
- Yönetim tarafından kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğu ile yapılan muhasebe tahminlerinin ve ilgili açıklamaların makul olup olmadığı değerlendirilmektedir.
- Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, Topluluğun sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığı hakkında ve yönetimin işletmenin sürekliliği esasını kullanmasının uygunluğu hakkında sonuca varılmaktadır. Önemli bir belirsizliğin mevcut olduğu sonucuna varmamız hâlinde, raporumuzda, konsolide finansal tablolardaki ilgili açıklamalara dikkat çekmemiz ya da bu açıklamaların yetersiz olması durumunda olumlu görüş dışında bir görüş vermemiz gerekmektedir. Vardığımız sonuçlar, bağımsız denetçi raporu tarihine kadar elde edilen denetim kanıtlarına dayanmaktadır. Bununla birlikte, gelecekteki olay veya şartlar Topluluğun sürekliliğini sona erdirebilir.
- Konsolide finansal tabloların, açıklamalar dâhil olmak üzere, genel sunumu, yapısı ve içeriği ile bu tabloların, temelini oluşturan işlem ve olayları gerçeğe uygun sunumu sağlayacak şekilde yansıtıp yansıtmadığı değerlendirilmektedir.
- Konsolide finansal tablolar hakkında görüş vermek amacıyla, topluluk içerisindeki işletmelere veya faaliyet bölümlerine ilişkin finansal bilgiler hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmektedir. Topluluk denetiminin yönlendirilmesinden, gözetiminden ve yürütülmesinden sorumluyuz. Verdiğimiz denetim görüşünden de tek başımıza sorumluyuz.

Diğer hususların yanı sıra, denetim sırasında tespit ettiğimiz önemli iç kontrol eksiklikleri dâhil olmak

üzere, bağımsız denetimin planlanan kapsamı ve zamanlaması ile önemli denetim bulgularını üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmekteyiz.

Bağımsızlığa ilişkin etik hükümlere uygunluk sağladığımızı üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmiş bulunmaktayız. Ayrıca bağımsızlık üzerinde etkisi olduğu düşünülebilecek tüm ilişkiler ve diğer hususlar ile, varsa, tehditleri ortadan kaldırmak amacıyla atılan adımlar ile alınan önlemleri üst yönetimden sorumlu olanlara iletmış bulunmaktayız.

Üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından, cari döneme ait konsolide finansal tabloların bağımsız denetiminde en çok önem arz eden konuları yani kilit denetim konularını belirlemekteyiz. Mevzuatın konunun kamuya açıklanmasına izin vermediği durumlarda veya konuyu kamuya açıklamanın doğuracağı olumsuz sonuçların, kamuya açıklamanın doğuracağı kamu yararını aşacağına makul şekilde beklendiği oldukça istisnai durumlarda, ilgili hususun bağımsız denetçi raporumuzda bildirilmemesine karar verebiliriz.

B) Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler

[Bağımsız denetçi raporunun bu bölümünün şekli ve içeriği, denetçinin mevzuatta belirlenen diğer raporlama sorumluluklarının niteliğine bağlı olarak değişecektir.]

- 1) [Denetçi, TTK'nın 398 inci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca hazırladığı, Topluğun riskin erken saptanması sistemi ve komitesinin uygulamaları hakkındaki raporunu, raporun başlığı ile tarih ve sayısını belirterek, yönetim kuruluna sunduğunu bu bölümde ifade eder.]
- 2) [Topluğun defter tutma düzeni ve finansal tablolarının kanun ile esas sözleşmenin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olup olmadığına ilişkin denetçi değerlendirmesine bu maddede yer verilir.]
- 3) [Yönetim kurulunun denetçi tarafından denetim kapsamında istenen açıklamaları yapıp yapmadığı ve talep edilen belgeleri verip vermediği hususlarına ilişkin ifadeye bu maddede yer verilir.]
- 4) [...]

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

Bu bağımsız denetimi yürütüp sonuçlandıran sorumlu denetçi [*adı, soyadı*]’dır.

[Bağımsız Denetçi Raporu Tarihi]

[Bağımsız Denetçinin imzası]⁸

[Sorumlu Denetçinin Adı, Soyadı]

[Bağımsız Denetçinin Adresi]

⁸ Bağımsız denetçinin mührü ve varsa mevzuatın gerektirdiği diğer hususlara bu bölümde yer verilir.

Örnek 3: Borsada İşlem Görmeyen Bir İşletmenin Gerçeğe Uygun Sunum Çerçevesine Uygun Olarak Hazırlanmış Olan Finansal Tablolarına İlişkin Denetçi Raporu

Bu örnek denetçi raporunda aşağıdaki durumlar varsayılmıştır:

- Borsada işlem görmeyen bir işletmenin gerçeğe uygun sunum çerçevesine uygun olarak hazırlanmış tam set finansal tablolarının bağımsız denetimi yapılmıştır. Denetim, bir topluluk denetimi değildir (diğer bir ifadeyle, BDS 600'ün hükümleri uygulanmamıştır).
- Finansal tablolar, işletme yönetimi tarafından Türkiye Muhasebe Standartlarına (genel amaçlı bir çerçeveye) uygun olarak hazırlanmıştır.
- Denetim sözleşmesinin şartları, yönetimin finansal tablolara ilişkin BDS 210'da tanımlanan sorumluluğunu yansıtmaktadır.
- Denetçi, elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak olumlu bir görüş vermenin uygun olacağı sonucuna varmıştır.
- Denetimde uyulan etik hükümler, denetimin yapıldığı ülkedeki etik hükümlerdir.*
- Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak denetçi, BDS 570 uyarınca işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olmadığı sonucuna varmıştır.
- Denetçinin, BDS 701'e uygun olarak kilit denetim konularını bildirme zorunluluğu bulunmamaktadır.**
- Denetçi; diğer bilgilerin tamamını denetçi raporu tarihinden önce elde etmiş ve diğer bilgilere ilişkin önemli bir yanlışlık belirlememiştir. Diğer bilgiler için ayrı bir raporlama yapılmamaktadır.**
- Finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu olanlar ile gözetiminden sorumlu olanlar farklı kişilerdir.
- Denetçinin, mevzuatla zorunlu tutulan diğer raporlama sorumlulukları bulunmamaktadır.**
- Denetçi, sorumluluklarına ilişkin açıklamanın yer aldığı yetkili kurumun sitesine atıfta bulunmayı tercih etmektedir.**

* Türkiye uygulamasında; denetimde uyulan etik hükümler, mevzuatta yer alan denetimle ilgili etik hükümler ile Kurum tarafından yayımlanan *Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar*'dan (*Bağımsızlık Standartları Dâhil*) oluşmaktadır.

** Bu varsayımlar Türkiye uygulaması açısından geçerli değildir.

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

ABC Şirketi Genel Kuruluna [veya Uygun Olan Muhatap]

1) Görüş

ABC Şirketinin (Şirket) 31 Aralık 20XY tarihli finansal durum tablosu ile aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait; kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosu ile önemli muhasebe politikalarının özeti de dâhil olmak üzere finansal tablo dipnotlarından oluşan finansal tablolarını denetlemiş bulunuyoruz.

Görüşümüze göre ilişikteki finansal tablolar, Şirketin 31 Aralık 20XY tarihi itibarıyla finansal durumunu ve aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait finansal performansını ve nakit akışlarını, Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS'lere) uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır (veya ... doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlamaktadır).

2) Görüşün Dayanağı

Yaptığımız bağımsız denetim, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KKG) tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartlarının bir parçası olan Bağımsız Denetim Standartlarına (BDS'lere) uygun olarak yürütülmüştür. Bu Standartlar kapsamındaki sorumluluklarımız, raporumuzun *Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları* bölümünde ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır. Finansal tabloların bağımsız denetimiyle ilgili olarak [denetimin yapıldığı ülkedeki] etik hükümler uyarınca Şirketten bağımsız olduğumuzu beyan ederiz. Söz konusu hükümler uyarınca etiğe ilişkin diğer sorumluluklar da tarafımızca yerine getirilmiştir. Bağımsız denetim sırasında elde ettiğimiz bağımsız denetim kanıtlarının, görüşümüzün oluşturulması için yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

3) Diğer Bilgiler [veya uygun hâllerde “Finansal Tablolar ile Bağımsız Denetçi Raporu Dışındaki Bilgiler” gibi bir başlık]

[BDS 720'de yer alan raporlama hükümlerine uygun olarak yapılan raporlama - Bkz.: BDS 720]

4) Yönetimin ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları⁹

Şirket yönetimi; finansal tabloların TMS'lere uygun olarak hazırlanmasından, gerçeğe uygun bir biçimde sunumundan¹⁰ ve hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyecek şekilde hazırlanması için gerekli gördüğü iç kontrolden sorumludur.

Finansal tabloları hazırlarken yönetim; Şirketin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetinin değerlendirilmesinden, gerektiğinde süreklilikle ilgili hususları açıklamaktan ve Şirketi tasfiye etme ya da ticari faaliyeti sona erdirmeye niyeti ya da mecburiyeti bulunmadığı sürece işletmenin sürekliliği esasını kullanmaktan sorumludur.

Üst yönetimden sorumlu olanlar, Şirketin finansal raporlama sürecinin gözetiminden sorumludur.

5) Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları

Bir bağımsız denetimde, biz bağımsız denetçilerin sorumlulukları şunlardır:

Amacımız, bir bütün olarak finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde etmek ve görüşümüzü içeren bir bağımsız denetçi raporu

⁹ Veya ilgili yasal çerçeve bağlamında uygun olan başka bir terim.

¹⁰ Şirket yönetiminin sorumluluğu doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayan finansal tablolar hazırlamak olduğunda, bu sorumluluk şu şekilde ifade edilebilir: “Şirket yönetimi, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayan finansal tabloların hazırlanmasından ve... dan sorumludur.”

düzenlemektir. BDS'lere uygun olarak yürütülen bir bağımsız denetim sonucunda verilen makul güvence; yüksek bir güvence seviyesidir ancak, var olan önemli bir yanlışlığın her zaman tespit edileceğini garanti etmez. Yanlışlıklar hata veya hile kaynaklı olabilir. Yanlışlıkların, tek başına veya toplu olarak, finansal tablo kullanıcılarının bu tablolara istinaden alacakları ekonomik kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa bu yanlışlıklar önemli olarak kabul edilir.

Finansal tabloların bağımsız denetimine ilişkin sorumluluklarımıza yönelik ilâve açıklamalar *[Kurum]*'un internet sitesinde *[internet sitesi adresi]* yer almaktadır. Bu açıklamalar, raporumuzun bir parçasını oluşturur.

Bu bağımsız denetimi yürütüp sonuçlandıran sorumlu denetçi *[adı, soyadı]*'dir.¹¹

[Bağımsız Denetçi Raporu Tarihi]

*[Bağımsız Denetçinin İmzası]*¹²

[Sorumlu Denetçinin Adı, Soyadı]

[Bağımsız Denetçinin Adresi]

¹¹ Türkiye uygulamasında sorumlu denetçinin adının denetçi raporunda yer alması zorunludur. Diğer ülke uygulamalarında borsada işlem görmeyen işletmelerin bağımsız denetimlerinde zorunlu olmayabilir.

¹² Bağımsız denetçinin mührü ve varsa mevzuatın gerektirdiği diğer hususlara bu bölümde yer verilir.

Örnek 4: Borsada İşlem Görmeyen Bir İşletmenin Genel Amaçlı Uygunluk Çerçevesine Göre Hazırlanmış Olan Finansal Tablolarına İlişkin Denetçi Raporu

Bu örnek denetçi raporunda aşağıdaki durumlar varsayılmıştır:

- Borsada işlem görmeyen bir işletmenin tam set finansal tablolarının mevzuatla zorunlu kılınan bağımsız denetimi yapılmıştır. Denetim, bir topluluk denetimi değildir (diğer bir ifadeyle, BDS 600'ün hükümleri uygulanmamıştır).
- İşletme yönetimi tarafından finansal tablolar, XYZ Finansal Raporlama Çerçevesine göre hazırlanmıştır. (XYZ Finansal Raporlama Çerçevesi; mevzuatı içeren, geniş bir kullanıcı kitlesinin ortak finansal bilgi ihtiyacını karşılamak üzere tasarlanmış bir çerçeve olup, bir gerçeğe uygun sunum çerçevesi değildir).
- Denetim sözleşmesinin şartları, yönetimin finansal tablolara ilişkin BDS 210'da tanımlanan sorumluluğunu yansıtmaktadır.
- Denetçi, elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak olumlu bir görüş vermenin uygun olacağı sonucuna varmıştır.
- Denetimde uyulan etik hükümler, denetimin yapıldığı ülkedeki etik hükümlerdir.*
- Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak denetçi, BDS 570 uyarınca işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olmadığı sonucuna varmıştır.
- Denetçinin, BDS 701'e uygun olarak kilit denetim konularını bildirme zorunluluğu bulunmamaktadır.**
- Denetçi; diğer bilgilerin tamamını denetçi raporu tarihinden önce elde etmiş ve diğer bilgilere ilişkin önemli bir yanlışlık belirlememiştir. Diğer bilgiler için ayrı bir raporlama yapılmamaktadır.**
- Finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu olanlar ile gözetiminden sorumlu olanlar farklı kişilerdir.
- Denetçinin, mevzuatla zorunlu tutulan diğer raporlama sorumlulukları bulunmamaktadır.**

* Türkiye uygulamasında; denetimde uyulan etik hükümler, mevzuatta yer alan denetimle ilgili etik hükümler ile Kurum tarafından yayımlanan *Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar*'dan (*Bağımsızlık Standartları Dâhil*) oluşmaktadır.

** Bu varsayımlar Türkiye uygulaması açısından geçerli değildir.

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

[Uygun Olan Muhatap]

1) Görüş

ABC Şirketinin (Şirket), 31 Aralık 20XY tarihli finansal durum tablosu ile aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait; kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosu ile önemli muhasebe politikalarının özeti de dâhil olmak üzere finansal tablo dipnotlarından oluşan finansal tablolarını denetlemiş bulunuyoruz.

Görüşümüze göre ilişikteki finansal tablolar, tüm önemli yönleriyle, XYZ Finansal Raporlama Çerçevesine uygun olarak hazırlanmıştır.

2) Görüşün Dayanağı

Yaptığımız bağımsız denetim, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartlarının bir parçası olan Bağımsız Denetim Standartlarına (BDS'lere) uygun olarak yürütülmüştür. Bu Standartlar kapsamındaki sorumluluklarımız, raporumuzun *Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları* bölümünde ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır. Finansal tabloların bağımsız denetimiyle ilgili olarak *[denetimin yapıldığı ülkedeki]* etik hükümler uyarınca Şirketten bağımsız olduğumuzu beyan ederiz. Söz konusu hükümler uyarınca etiğe ilişkin diğer sorumluluklar da tarafımızca yerine getirilmiştir. Bağımsız denetim sırasında elde ettiğimiz bağımsız denetim kanıtlarının, görüşümüzün oluşturulması için yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

3) Diğer Bilgiler [veya uygun hâllerde “Finansal Tablolar ile Bağımsız Denetçi Raporu Dışındaki Bilgiler” gibi bir başlık]

[BDS 720'de yer alan raporlama hükümlerine uygun olarak yapılan raporlama - Bkz.: BDS 720]

4) Yönetimin ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları¹³

Şirket yönetimi; finansal tabloların XYZ Finansal Raporlama Çerçevesine uygun olarak hazırlanmasından¹⁴ ve hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyecek şekilde hazırlanması için gerekli gördüğü iç kontrolden sorumludur.

Finansal tabloları hazırlarken yönetim; Şirketin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetinin değerlendirilmesinden, gerektiğinde süreklilikle ilgili hususları açıklamaktan ve Şirketi tasfiye etme ya da ticari faaliyeti sona erdirmeye niyeti ya da mecburiyeti bulunmadığı sürece işletmenin sürekliliği esasını kullanmaktan sorumludur.

Üst yönetimden sorumlu olanlar, Şirketin finansal raporlama sürecinin gözetiminden sorumludur.

5) Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları

Bir bağımsız denetimde, biz bağımsız denetçilerin sorumlulukları şunlardır:

Amacımız, bir bütün olarak finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde etmek ve görüşümüzü içeren bir bağımsız denetçi raporu düzenlemektir. BDS'lere uygun olarak yürütülen bir bağımsız denetim sonucunda verilen makul güvence;

¹³ Veya ilgili yasal çerçeve bağlamında uygun olan başka bir terim.

¹⁴ Şirket yönetiminin sorumluluğu doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayan finansal tablolar hazırlamak olduğunda, bu sorumluluk şu şekilde ifade edilebilir: “Şirket yönetimi, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayan finansal tabloların hazırlanmasından ve... dan sorumludur.”

yüksek bir güvence seviyesidir ancak, var olan önemli bir yanlışlığın her zaman tespit edileceğini garanti etmez. Yanlışlıklar hata veya hile kaynaklı olabilir. Yanlışlıkların, tek başına veya toplu olarak, finansal tablo kullanıcılarının bu tablolara istinaden alacakları ekonomik kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa bu yanlışlıklar önemli olarak kabul edilir.

Bu BDS' nin 41(b) paragrafı uyarınca, aşağıdaki açıklamaların bağımsız denetçi raporunun Ek'inde yer almasına imkân verilmektedir. Ayrıca, 41(c) paragrafında; mevzuatın izin vermesi durumunda, bağımsız denetçinin sorumluluklarına bağımsız denetçi raporunda yer verilmesinden ziyade bu sorumlulukların bildirildiği yetkili kurumun internet sitesine atıfta bulunulabileceği ifade edilmiştir. Bu atıfta bulunulabilmesi için bağımsız denetçinin sorumluluklarına ilişkin internet sitesindeki açıklamaların, bağımsız denetçinin sorumluluklarına ilişkin yapılan aşağıdaki açıklamalarla tutarlı olması gerekmektedir. Örnek 3'te yetkili kurumun internet sitesine yapılan atfı içeren bir durum ele alınmaktadır.*

BDS'lere uygun olarak yürütülen bağımsız denetimin gereği olarak, bağımsız denetim boyunca mesleki muhakememizi kullanmakta ve mesleki şüphecilikimizi sürdürmekteyiz. Tarafımızca ayrıca:

- Finansal tablolardaki hata veya hile kaynaklı "önemli yanlışlık" riskleri belirlenmekte ve değerlendirilmekte; bu risklere karşılık veren denetim prosedürleri tasarlanmakta ve uygulanmakta ve görüşümüze dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmektedir. (Hile; muvazaa, sahtekârlık, kasıtlı ihmal, gerçeğe aykırı beyan veya iç kontrol ihlali fiillerini içerebildiğinden, hile kaynaklı önemli bir yanlışlığı tespit edememe riski, hata kaynaklı önemli bir yanlışlığı tespit edememe riskinden yüksektir.)
- Şirketin iç kontrolünün etkinliğine ilişkin bir görüş bildirmek amacıyla değil ama duruma uygun denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla denetimle ilgili iç kontrol değerlendirilmektedir.¹⁵
- Yönetim tarafından kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğu ile yapılan muhasebe tahminlerinin ve ilgili açıklamaların makul olup olmadığı değerlendirilmektedir.
- Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, Şirketin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığı hakkında ve yönetimin işletmenin sürekliliği esasını kullanmasının uygunluğu hakkında sonuca varılmaktadır. Önemli bir belirsizliğin mevcut olduğu sonucuna varmamız hâlinde, raporumuzda, finansal tablolardaki ilgili açıklamalara dikkat çekmemiz ya da bu açıklamaların yetersiz olması durumunda olumlu görüş dışında bir görüş vermemiz gerekmektedir. Vardığımız sonuçlar, bağımsız denetçi raporu tarihine kadar elde edilen denetim kanıtlarına dayanmaktadır. Bununla birlikte, gelecekteki olay veya şartlar Şirketin sürekliliğini sona erdirebilir.

Diğer hususların yanı sıra, denetim sırasında tespit ettiğimiz önemli iç kontrol eksiklikleri dâhil olmak üzere, bağımsız denetimin planlanan kapsamı ve zamanlaması ile önemli denetim bulgularını üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmekteyiz.

Bu bağımsız denetimi yürütüp sonuçlandıran sorumlu denetçi [*adı, soyadı*]¹⁶ dır.

[Bağımsız Denetçi Raporu Tarihi]

[Bağımsız Denetçinin imzası]¹⁷

[Sorumlu Denetçinin Adı, Soyadı]

[Bağımsız Denetçinin Adresi]

* 41T paragrafı uyarınca Türkiye uygulamasında izin verilmemektedir.

¹⁵ Bu cümle, denetçinin finansal tabloların denetimiyle birlikte iç kontrolün etkinliği hakkında görüş vermesi sorumluluğu olduğu durumlarda değiştirilecektir.

¹⁶ Türkiye uygulamasında sorumlu denetçinin adının denetçi raporunda yer alması zorunludur. Diğer ülke uygulamalarında borsada işlem görmeyen işletmelerin bağımsız denetimlerinde zorunlu olmayabilir.

¹⁷ Bağımsız denetçinin mührü ve varsa mevzuatın gerektirdiği diğer hususlara bu bölümde yer verilir.

Örnek 5: Yönetim Kurulunun Yıllık Faaliyet Raporuna İlişkin Denetçi Raporu

- Bu örnek denetçi raporunda; yıllık faaliyet raporunda yer alan finansal bilgiler ile Yönetim Kurulunun yaptığı irdelemelerin, denetçinin denetim sırasında elde ettiği bilgiler ve finansal tablolarla tutarlı olduğu ve gerçeği yansıttığı varsayılmıştır.

YÖNETİM KURULUNUN YILLIK FAALİYET RAPORUNA İLİŞKİN BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

ABC Şirketi Genel Kuruluna [veya Uygun Olan Muhatap]

1) Görüş

ABC Şirketinin [1/1/20XY-31/12/20XY] hesap dönemine ilişkin yıllık faaliyet raporunu denetlemiş bulunuyoruz.

Görüşümüze göre, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgiler ile Yönetim Kurulunun Şirketin durumu hakkında yaptığı irdelemeler, tüm önemli yönleriyle, denetlenen tam set finansal tablolarla ve bağımsız denetim sırasında elde ettiğimiz bilgilerle tutarlıdır ve gerçeği yansıtmaktadır.

2) Görüşün Dayanağı

Yaptığımız bağımsız denetim, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartlarının bir parçası olan Bağımsız Denetim Standartlarına (BDS'lere) uygun olarak yürütülmüştür. Bu Standartlar kapsamındaki sorumluluklarımız, raporumuzun *Bağımsız Denetçinin Yıllık Faaliyet Raporunun Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları* bölümünde ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır. KGK tarafından yayımlanan *Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar (Bağımsızlık Standartları Dâhil)* (Etik Kurallar) ve bağımsız denetimle ilgili mevzuatta yer alan etik hükümlere uygun olarak Şirketten bağımsız olduğumuzu beyan ederiz. Etik Kurallar ve mevzuat kapsamındaki etiğe ilişkin diğer sorumluluklar da tarafımızca yerine getirilmiştir. Bağımsız denetim sırasında elde ettiğimiz bağımsız denetim kanıtlarının, görüşümüzün oluşturulması için yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

3) Tam Set Finansal Tablolara İlişkin Denetçi Görüşümüz

Şirketin [1/1/20XY-31/12/20XY] hesap dönemine ilişkin tam set finansal tabloları hakkında [...] tarihli denetçi raporumuzda olumlu görüş bildirmiş bulunuyoruz.

4) Yönetim Kurulunun Yıllık Faaliyet Raporuna İlişkin Sorumluluğu¹⁸

Şirket yönetimi, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun (TTK) 514 ve 516 ncı maddelerine göre yıllık faaliyet raporuyla ilgili olarak aşağıdakilerden sorumludur:

- Yıllık faaliyet raporunu bilanço gününü izleyen ilk üç ay içinde hazırlar ve genel kurula sunar.
- Yıllık faaliyet raporunu; şirketin o yıla ait faaliyetlerinin akışı ile her yönüyle finansal durumunu doğru, eksiksiz, dolambaçsız, gerçeğe uygun ve dürüst bir şekilde yansıttak şekilde hazırlar. Bu raporda finansal durum, finansal tablolara göre değerlendirilir. Raporda ayrıca, şirketin gelişmesine ve karşılaşması muhtemel risklere de açıkça işaret olunur. Bu konulara ilişkin yönetim kurulunun değerlendirmesi de raporda yer alır.
- Faaliyet raporu ayrıca aşağıdaki hususları da içerir:
 - Faaliyet yılının sona ermesinden sonra şirkette meydana gelen ve özel önem taşıyan olaylar,

¹⁸ Şirket nevine göre uygun başlık kullanılacaktır.

- Şirketin araştırma ve geliştirme çalışmaları,
- Yönetim kurulu üyeleri ile üst düzey yöneticilere ödenen ücret, prim, ikramiye gibi mali menfaatler, ödenekler, yolculuk, konaklama ve temsil giderleri, aynı ve nakdi imkânlar, sigortalar ve benzeri teminatlar.

Yönetim kurulu, faaliyet raporunu hazırlarken Gümrük ve Ticaret Bakanlığının ve ilgili kurumların yaptığı ikincil mevzuat düzenlemelerini de dikkate alır.

5) Bağımsız Denetçinin Yıllık Faaliyet Raporunun Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumluluğu

Amacımız, TTK hükümleri çerçevesinde yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgiler ile Yönetim Kurulunun yaptığı irdelemelerin, Şirketin denetlenen finansal tablolarıyla ve bağımsız denetim sırasında elde ettiğimiz bilgilerle tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığı hakkında görüş vermek ve bu görüşümüzü içeren bir rapor düzenlemektir.

Yaptığımız bağımsız denetim, BDS'lere uygun olarak yürütülmüştür. Bu standartlar, etik hükümlere uygunluk sağlanması ile bağımsız denetimin, faaliyet raporunda yer alan finansal bilgiler ve Yönetim Kurulunun yaptığı irdelemelerin finansal tablolarla ve denetim sırasında elde edilen bilgilerle tutarlı olup olmadığına ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığına dair makul güvence elde etmek üzere planlanarak yürütülmesini gerektirir.

Bu bağımsız denetimi yürütüp sonuçlandıran sorumlu denetçi *[adı, soyadı]*'dir.

[Bağımsız Denetçi Raporu Tarihi]

[Bağımsız Denetçinin İmzası]¹⁹

[Sorumlu Denetçinin Adı, Soyadı]

[Bağımsız Denetçinin Adresi]

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

Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 720 Bağımsız Denetçinin Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları'nın;

1) 4 üncü paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

4. Bu BDS denetçinin;

- Önemli düzeyde yanlış veya yanıltıcı beyan içerdiğini,
- Dikkatsizce sunulmuş beyan veya bilgi içerdiğini veya
- Gerekli bilgileri göz ardı ettiğini veya gizlediğini, dolayısıyla yanıltıcı mahiyette olduğunu,

düşündüğü bilgilerle bilerek ilişkilendirilmemesini gerektiren etik hükümlere³ uymasında da yardımcı olabilir.

2) A38 paragrafındaki 13 no'lu dipnot aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

A38. "13 Etik Kurallar, A111.2 paragrafı"

Sınırlı Bağımsız Denetim Standardı (SBDS) 2400 Tarihi Finansal Tabloların Sınırlı Bağımsız Denetimi'nin;

1) 17 (d) paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

17(d). *Etik hükümler:* Sınırlı denetim sürecinde denetim ekibinin tabi olduğu, Kurum tarafından yayımlanan *Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar*'da (*Bağımsızlık Standartları Dâhil*) (Etik Kurallar) yer alan finansal tabloların sınırlı denetimine ilişkin hükümler ile mevzuatta yer alan daha kısıtlayıcı diğer hükümlerdir.

2) 27 nci paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

27. Sorumlu denetçi, sınırlı denetim boyunca gözlem ve gerektiğinde sorgulamalar yapmak suretiyle denetim ekibi üyelerinin etik hükümleri ihlal ettiklerini gösteren durumlara karşı her zaman dikkatli olur. Denetim şirketinin kalite kontrol sistemi aracılığıyla veya başka bir şekilde, denetim ekibi üyelerinin etik hükümleri ihlal ettiklerini gösteren hususların dikkatini çekmesi durumunda sorumlu denetçi, denetim şirketindeki diğer kişilerle istişare ederek atılacak adımlara karar verir.

3) A15 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

A15. Etik Kurallar aşağıda yer alan temel etik ilkeleri belirler:

- (a) Dürüstlük,
- (b) Tarafsızlık,

³ Kurum tarafından yayımlanan "*Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar (Bağımsızlık Standartları Dâhil)*" (Etik Kurallar), A111.2 paragrafı

- (c) Mesleki yeterlik ve özen,
- (ç) Sır saklama ve
- (d) Mesleğe uygun davranış.

Temel etik ilkeler, denetçiden beklenen standart davranışı belirler.

Etik Kurallar, denetçinin temel etik ilkelere uyumu engelleyen tehditleri belirlerken, değerlendirirken ve ele alırken uygulaması gereken yaklaşımı belirleyen bir kavramsal çerçeve sunar. Bağımsız denetim, sınırlı bağımsız denetim ve diğer güvence denetimleri söz konusu olduğunda Etik Kurallar; kavramsal çerçevenin, bu denetimlerle ilgili bağımsızlığa yönelik tehditlere uygulanmasıyla oluşturulan *Bağımsızlık Standartlarını* belirler.

4) A88 paragrafındaki 11 no'lu dipnot aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

A88. "11. Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar (Bağımsızlık Standartları Dâhil), A360.31-360.35.U1 paragrafları"

5) A95 paragrafındaki 12 ve 13 no'lu dipnotlar aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

A95. "12. Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar (Bağımsızlık Standartları Dâhil), A360.36-360.36.U3 paragrafları

13. Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar (Bağımsızlık Standartları Dâhil), A114.1, 114.1.U1 ve A360.37 paragrafları"

Güvence Denetimi Standardı (GDS) 3000 Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri'nin;

1) 3 (a) paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

3(a). Denetim ekibi üyelerinin ve denetimin kalitesini gözden geçiren kişinin (böyle bir kişinin görevlendirilmiş olduğu denetimlerde) Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (Kurum) tarafından yayımlanan Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar'ın (*Bağımsızlık Standartları Dâhil*) (Etik Kurallar) güvence denetimleriyle ilgili hükümlerine veya en az Etik Kurallarda öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer düzenlemelere tabi olduğu ve (Bkz.: A30-A34 paragrafları)

2) 34 üncü paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

34. Sorumlu denetçi, denetim süresince gözlem ve gerektiğinde sorgulamalar yapmak suretiyle denetim ekibi üyelerinin etik hükümleri ihlal ettiklerini gösteren durumlara karşı her zaman dikkatli olur. Denetim şirketinin kalite kontrol sistemi aracılığıyla veya başka bir şekilde, denetim ekibi üyelerinin etik hükümleri ihlal ettiklerini gösteren hususların dikkatini çekmesi durumunda sorumlu denetçi, denetim şirketindeki diğer kişilerle istişare ederek atılacak adımlara karar verir.

3) A30 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

A30. Etik Kurallar aşağıda yer alan, temel etik ilkeleri belirler:

- (a) Dürüstlük,
- (b) Tarafsızlık,
- (c) Mesleki yeterlik ve özen,
- (ç) Sır saklama ve
- (d) Mesleğe uygun davranış.

Temel etik ilkeler, denetçiden beklenen standart davranışı belirler.

4) A31 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

A31. Etik Kurallar, denetçinin aşağıdakiler dâhil temel etik ilkelere uygun şekilde tehditleri ele alırken uygulaması gereken yaklaşımı belirleyen bir kavramsal çerçeve sunar:

- (a) Temel ilkelere uyumu engelleyen tehditleri belirlemek. Tehditler, aşağıdaki sınıflardan bir veya birkaçının kapsamına girer:
 - (i) Kişisel çıkar,
 - (ii) Kendi kendini denetleme,
 - (iii) Taraf tutma,
 - (iv) Yakınlık ve
 - (v) Yıldırma.
- (b) Belirlenen tehditlerin kabul edilebilir bir düzeyde olup olmadığını değerlendirmek ve
- (c) Temel etik ilkelere uyumu engellediği belirlenen tehditlerin kabul edilebilir bir düzeyde olmaması durumunda, tehdit oluşturan durumları ortadan kaldırmak, tehditleri kabul edilebilir bir düzeye indirmek için önlemler almak veya mevzuatla izin verilmesi hâlinde denetimden çekilmek suretiyle tehditleri ele almak.

5) A32 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

A32. Etik Kurallar aşağıdakileri içeren çeşitli konularda ana hükümler ve uygulama hükümleri düzenler:

- Çıkar çatışmaları,
- Denetçinin görevlendirilmesi,
- İkinci görüşler,
- Ücretler ve diğer menfaatler,
- Hediyeler ve ağırılma dâhil, teşvikler,
- Emanet olarak tutulan müşteri varlıkları ve
- Mevzuata aykırılıklara karşılıklar verilmesi.

6) A33 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

A33. Etik Kurallar *Bağımsızlık Standartlarını* da içerir. Etik Kurallar bağımsızlığı, hem esasta hem de şekilde bağımsızlığı kapsayacak biçimde tanımlar. Bağımsızlık, güvence sonucunun herhangi bir etki altında kalınmadan oluşturulabilmesini temin eder. Bağımsızlık; dürüst davranabilmeyi, tarafsız olmayı ve mesleki şüphecilikğin sürdürülmesini sağlar. Etik Kurallarda yer alan Bağımsızlık Standartları örneğin aşağıdakileri içerir:

- Ücretler,
- Hediyeler ve ağır lanma,
- Fiili hukuki ihtilaflar ve hukuki ihtilaf tehditleri,
- Finansal çıkarlar,
- Krediler ve garantiler,
- İş ilişkileri,
- Ailevi ve kişisel ilişkiler,
- Güvence müşterisine yakın zamanda verilen hizmetler,
- Güvence müşterisinin yöneticisi veya yetkilisi olarak hizmet verilmesi,
- Güvence müşterisi tarafından istihdam,
- Personelin güvence müşterisiyle uzun süreli ilişkisi,
- Güvence müşterisine güvence dışı hizmetlerin sunulması ve
- Kullanım ve dağıtım konusunda sınırlama içeren raporlar.

7) A34 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

A34. Diğer yasal düzenlemelerle getirilen yükümlülükler; A30-A33 paragraflarında atıfta bulunulan tüm hususları ele aldıklarında ve Etik Kuralların güvence denetimleriyle ilgili olarak öngörülen hükümlerinin amaçlarına ulaşılmasını sağlayan yükümlülükler getirdiklerinde, en az Etik Kurallarda öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevada olarak nitelendirilir.

8) A68 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

A68. Kurum tarafından yayımlanan Etik Kurallar iş ekibinin, hizmetleri yürütmek için gerekli yetkinliğe sahip olmadığı veya bu yetkinliği elde edemediği durumda oluşan ve mesleki yeterlik ve özen ilkesine uyumu engelleyen kişisel çıkar tehdidinde yönelik yükümlülükler içerir ve bu hususa ilişkin rehberlik sağlar.⁴ Denetçi bildirilen güvence sonucundan tek başına sorumludur ve uzman çalışmasından faydalanmış olması bu sorumluluğu azaltmaz. Bununla birlikte, bu GDS'ye uyararak faydalandığı uzmanın çalışmasını kullanması ve kendi amaçları açısından bu çalışmanın yeterli olduğu sonucuna varması durumunda, denetçi söz konusu uzmanın uzmanlık alanına ilişkin bulguları veya ulaştığı sonuçları uygun kanıt olarak kabul edilebilir.

9) A102 paragrafındaki 7 no'lu dipnot aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

⁴ Etik Kurallar, 320.3 U3 paragrafı

A102. “7. Etik Kurallar, A360.31-360.35 U1 paragrafları”

10) A128 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

A128. Tarafsızlığa yönelik tehditlerin kabul edilebilir bir düzeyde olup olmadığının değerlendirilmesi, uzmanın denetimdeki görevine ve çalışmasının denetim bağlamındaki önemine bağlı olabilir. Bazı durumlarda tehdit oluşturan durumları ortadan kaldırmak veya tehditleri kabul edilebilir bir düzeye indirmek için önlemler almak mümkün olmayabilir. Bu hususa örnek olarak, denetçinin faydalandığı uzman olarak önerilen uzmanın, denetime konu bilgilerin hazırlanmasında önemli rol oynamış bir kişi olması verilebilir.

11) A173 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

A173. Güvence raporundaki etik hükümlere uygunluğa ilişkin örnek bir ifade aşağıda yer almaktadır:

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan ve dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlik ve özen, sır saklama ve mesleğe uygun davranış temel ilkeleri üzerine bina edilmiş olan Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar’daki (*Bağımsızlık Standartları Dâhil*) (Etik Kurallar) bağımsızlık hükümlerine ve diğer etik hükümlere uygun davranmış bulunmaktayız.

12) A195 paragrafındaki 8 no’lu dipnot aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

A195. “8. Etik Kurallar, A360.36-A360.37 paragrafları”

13) A198 paragrafındaki 9 no’lu dipnot aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

A198. “9. Etik Kurallar, A114.1, 114.1 U1 ve A360.37 paragrafları”

14) A199 paragrafındaki 10 no’lu dipnot aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

A199. “10. Etik Kurallar, A360.39 U1 paragrafı”

Güvence Denetimi Standardı (GDS) 3402 Hizmet Kuruluşundaki Kontrollere İlişkin Güvence Raporları

1) 6 ncı paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

6. GDS 3000’e uyum, diğer hususların yanı sıra denetçinin Kurum tarafından yayımlanan Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar’ın (*Bağımsızlık Standartları Dâhil*) (Etik Kurallar) güvence denetimleriyle ilgili hükümlerine veya en az Etik Kurallarda öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer düzenlemelere uymasını gerektirir.⁵ Aynı zamanda denetçinin KKS 1’i⁶ veya en az Kalite Kontrol Standardı 1 (KKS 1)’de öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer mevzuat

⁵ GDS 3000, 3(a), 20 ve 34 üncü paragraflar

⁶ GDS 3000, 3(b) ve 31(a) paragrafları. KKS1, “Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler için Kalite Kontrol”

hükümlerini uygulayan, denetim şirketinin (denetim şirketi tanımı denetim üstlenen bir bağımsız denetçiyi de içerir.) bir üyesi olmasını gerektirir.

2) A5 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

A5. Hizmet kuruluşu denetçisi Etik Kurallar'da yer alan *Bağımsızlık Standartları*'nın ilgili bağımsızlık hükümlerine ve mevzuatta yer alan daha kısıtlayıcı diğer hükümlere tabidir. Etik Kurallar, bu GDS uyarınca bir denetim yürütülürken hizmet kuruluşu denetçisinin, her bir hizmet alan işletmeden bağımsız olmasını gerektirmez.

3) A44 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

A44. Etik Kurallar, bir hizmet kuruluşu denetçisinin;

- (a) Önemli düzeyde yanlış veya yanıltıcı beyan içerdiğini,
- (b) Dikkatsizce sunulmuş beyan veya bilgi içerdiğini veya
- (c) Gerekli bilgileri göz ardı ettiğini veya gizlediğini, dolayısıyla yanıltıcı mahiyette olduğunu,¹⁴

düşündüğü bilgilerle ilişkilendirilmemesini gerektirir. Hizmet kuruluşunun sistem tanımını ve hizmet kuruluşu denetçisinin güvence raporunu içeren bir belgede yer alan diğer bilgilerin, kurtarma planları veya acil durum planları gibi geleceğe yönelik bilgileri veya hizmet kuruluşu denetçisinin güvence raporunda belirlenen sapmaları ele alacak sistemde değişiklik planları ya da makul şekilde doğrulanamayan tanıtıcı mahiyetteki iddiaları içermesi durumunda, hizmet kuruluşu denetçisi bu bilgilerin çıkarılmasını veya düzeltilmesini talep edebilir.

4) A53 paragrafındaki 17 no'lu dipnot aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

A53. "17. Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar, A360.31-A360.35 U1 paragrafları"

¹⁴ Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar, A111.2 paragrafı

(Bkz.: A47 paragrafı)

Hizmet Kuruluşu Denetçisinin Güvence Raporlarına İlişkin rnekler

Aşağıda verilen örnekler yalnızca rehberlik etme amacı taşımakta olup bu örneklerin tüm durumları kapsamayı ve her durumda uygulanabilir olması amaçlanmamıştır.

rnek 1: 2 nci Tip Hizmet Kuruluşu Denetçisinin Güvence Raporu

Bağımsız Hizmet Kuruluşu Denetçisinin Kontrollerin Tanımı, Tasarımı ve İşleyişi Etkinliğine İlişkin Güvence Raporu

XYZ Hizmet Kuruluşuna

Kapsam

XYZ Hizmet Kuruluşunun, *[tarih]* ve *[tarih]* tarihleri arasındaki döneme ait müşteri işlemlerinin yürütüldüğü *[sistem tipi veya adı]* sistemine ilişkin *[bb-cc]* sayfalarında yer alan tanıma *[tanım]* ve tanımda belirtilen kontrol amaçlarıyla ilgili kontrollerin tasarımına ve işleyişine ilişkin raporlama yapmak üzere görevlendirilmiş bulunuyoruz.¹

XYZ Hizmet Kuruluşunun Sorumlulukları

XYZ Hizmet Kuruluşu: tanımın ve beyanın tamlığı, doğruluğu ve sunum yöntemi dâhil, *[aa]* sayfada yer alan tanım ve ekli beyanın hazırlanmasından; tanım kapsamına giren hizmetlerin sağlanması; kontrol amaçlarının belirlenmesinden ve belirlenen kontrol amaçlarına ulaşmak için kontrollerin tasarlanmasından, uygulanmasından ve etkin şekilde işleyişinden sorumludur.

Bağımsızlığımız ve Kalite Kontrol

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan, dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlik ve zen, sır saklama ve mesleğe uygun davranıştan oluşan temel ilkelere dayanan, Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar'ın (*Bağımsızlık Standartları Dâhil*) (Etik Kurallar) bağımsızlık ve diğer etik hükümlere uymaktayız.

Denetim şirketimiz; Kalite Kontrol Standardı 1²'i uygulamakta ve dolayısıyla etik hükümlere, mesleki standartlara ve mevzuat hükümlerine uygunluk sağlandığına dair belgelendirilmiş politika ve prosedürleri içeren kapsamlı bir kalite kontrol sisteminin devamlılığını sağlamaktadır.

Hizmet Kuruluşu Denetçisinin Sorumlulukları

Sorumluluğumuz, uyguladığımız prosedürlere dayanarak, XYZ Hizmet Kuruluşunun tanımı hakkında ve bu tanımda belirtilen kontrol amaçlarıyla ilgili kontrollerin tasarımı ve işleyişi hakkında görüş vermektir. Yaptığımız denetim, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan Güvence Denetimi Standardı 3402 *Hizmet Kuruluşundaki Kontrollere İlişkin Güvence Raporları*'na uygun olarak yrtlmştir. Bu Standart; tanımın, tüm önemli yönleriyle,

¹ Bu tanımın bazı unsurları sözleşme kapsamına alınmamışsa, bu durum güvence raporunda aıkca belirtilir

² KKS1, "Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler için Kalite Kontrol"

gerçeğe uygun bir biçimde sunulup sunulmadığına ve kontrollerin uygun şekilde tasarlanıp tasarlanmadığına ve etkin şekilde işleyip işlemediğine dair makul güvence elde etmek üzere prosedürlerimizi planlamamızı ve uygulamamızı gerektirmektedir.

Bir hizmet kuruluşunda kontrollerin tanımı, tasarımı ve işleyiş etkinliği hakkında raporlama yapılmasına yönelik bir güvence denetimi, hizmet kuruluşunun sistem tanımında yer alan açıklamalar ile kontrollerin tasarımına ve işleyiş etkinliğine dair kanıt elde etmek amacıyla prosedürlerin uygulanmasını içerir. Seçilen prosedürler; tanımın gerçeğe uygun bir biçimde sunulmama ve kontrollerin uygun bir şekilde tasarlanmama veya etkin şekilde işlememe risklerinin değerlendirilmesi dâhil, hizmet kuruluşu denetçisinin mesleki muhakemesine dayanmaktadır. Prosedürlerimiz, tanımda belirtilen kontrol amaçlarına ulaşıldığına dair makul güvence sağlamak için gerekli gördüğümüz söz konusu kontrollerin işleyiş etkinliğinin test edilmesini de içermektedir. Bu tip bir güvence denetimi; tanımın genel sunumunun, tanımda belirtilen amaçların uygunluğunun ve hizmet kuruluşu tarafından öngörülen ve [aa] sayfada tanımlanan kıstasların uygunluğunun değerlendirilmesini de kapsamaktadır.

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

Hizmet Kuruluşundaki Kontrol Kısıtları

XYZ Hizmet Kuruluşunun tanımı, çok sayıda müşterinin ve onların denetçilerinin ortak ihtiyaçlarını karşılamak üzere hazırlanmıştır ve dolayısıyla, tanımı her bir müşterinin kendi özel çevresi açısından önemli olabileceğini düşündüğü sistemin her yönünü kapsamayabilir. Ayrıca bir hizmet kuruluşundaki kontroller, niteliklerinden dolayı, işlemlerin yürütülmesi -işlenmesi- veya raporlanması sırasında oluşan tüm hata veya ihmalleri önleyemeyebilir veya tespit edemeyebilir. Ayrıca, işleyiş etkinliğiyle ilgili bir değerlendirmenin gelecek dönemlere yansıtılması -projeksiyonu-, hizmet kuruluşundaki kontrollerin yetersiz veya başarısız olma riskiyle karşı karşıya kalabilir.

Görüş

Görüşümüz, bu raporda belirtilen hususlara dayanarak oluşturulmuştur. Görüşümüzü oluştururken kullandığımız kıstaslar [aa] sayfada açıklanmıştır. Görüşümüze göre, tüm önemli yönleriyle:

- (a) Tanım, [sistem tipi veya adı] sistemi [tarih] ve [tarih] tarihleri arasındaki dönem boyunca tasarlandığı ve uygulandığı şekilde gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır,
- (b) Tanımda belirtilen kontrol amaçlarıyla ilgili kontroller [tarih] ve [tarih] tarihleri arasındaki dönem boyunca uygun bir şekilde tasarlanmıştır ve
- (c) Test edilen kontroller -tanımda belirtilen kontrol amaçlarına ulaşıldığına dair makul güvence sağlamak için test edilmesi gerekli olan- [tarih] ve [tarih] tarihleri arasındaki dönem boyunca etkin şekilde işlemiştir.

Kontrol Testlerine İlişkin Tanım

Test edilen kontroller ile bu testlerin niteliği, zamanlaması ve sonuçları [yy-zz] sayfalarında yer almaktadır.

Hedef Kullanıcılar ve Amaç

Bu rapor ve [yy-zz] sayfalarında verilen kontrol testlerinin tanımı; yalnızca XYZ Hizmet Kuruluşunun [sistem tipi veya adı] sistemini kullanan müşteriler ve -müşterilerin finansal tablolarına ilişkin önemli yanlışlık risklerini değerlendirirken- müşterilerin kendisi tarafından yürütülen kontrollerle ilgili bilgileri de içeren diğer bilgiler ile birlikte söz konusu sistemi değerlendirmek için yeterli bilgiye sahip denetçilerin kullanımı için hazırlanmıştır.

[Hizmet kuruluşu denetçisinin imzası]

[Hizmet kuruluşu denetçisinin güvence raporunun tarihi]

[Hizmet kuruluşu denetçisinin adresi]

Örnek 2: 1 inci Tip Hizmet Kuruluşu Denetçisinin Güvence Raporu

Bağımsız Hizmet Kuruluşu Denetçisinin Kontrollerin Tanımı ve Tasarımına İlişkin Güvence Raporu

XYZ Hizmet Kuruluşuna

Kapsam

XYZ Hizmet Kuruluşunun [tarih] tarihine ait müşteri işlemlerinin işlendiği [sistem tipi veya adı] sistemine ilişkin [bb-cc] sayfalarında yer alan tanıma [tanım] ve tanımda belirtilen kontrol amaçlarıyla ilgili kontrollerin tasarımına ilişkin raporlama yapmak üzere görevlendirilmiş bulunuyoruz.³

Tanımda yer alan kontrollerin işleyiş etkinliğine ilişkin herhangi bir prosedür uygulamadığımızdan bu konuya ilişkin görüş bildirmiyoruz.

XYZ Hizmet Kuruluşunun Sorumlulukları

XYZ Hizmet Kuruluşu: tanımın ve beyanın tamlığı, doğruluğu ve sunum yöntemi de dâhil, [aa] sayfada yer alan tanım ve ekli beyanın hazırlanmasından; tanım kapsamına giren hizmetlerin sağlanmasından; kontrol amaçlarının belirlenmesinden ve belirlenen kontrol amaçlarına ulaşmak için kontrollerin tasarlanmasından, uygulanmasından ve etkin şekilde işleyişinden sorumludur.

Bağımsızlığımız ve Kalite Kontrol

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan, dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlik ve özen, sır saklama ve mesleğe uygun davranıştan oluşan temel ilkelere dayanan, Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar'ın (Bağımsızlık Standartları Dâhil) (Etik Kurallar) bağımsızlık ve diğer etik hükümlere uymaktayız.

Denetim şirketi; Kalite Kontrol Standardı 14^ü uygulamakta ve dolayısıyla etik hükümlere, mesleki standartlara ve mevzuat hükümlerine uyduguna dair belgelendirilmiş politika ve prosedürleri içeren kapsamlı bir kalite kontrol sisteminin devamlılığını sağlamaktadır.

Hizmet Kuruluşu Denetçisinin Sorumlulukları

Sorumluluğumuz, uyguladığımız prosedürlere dayanarak, XYZ Hizmet Kuruluşunun tanımı hakkında ve bu tanımda belirtilen kontrol amaçlarıyla ilgili kontrollerin tasarımı hakkında görüş vermektir. Yaptığımız denetim, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan Güvence Denetimi Standardı 3402 *Hizmet Kuruluşundaki Kontrollere İlişkin Güvence Raporları*'na uygun olarak yürütülmüştür. Bu Standart; tanımın, tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunulup sunulmadığına ve kontrollerin tüm önemli yönleriyle uygun bir şekilde tasarlanıp tasarlanmadığına dair makul güvence elde etmek üzere prosedürlerimizi planlamamızı ve uygulamamızı gerektirmektedir.

Bir hizmet kuruluşunda, kontrollerin tanımı ve kontrollerin tasarımı hakkında raporlama yapılmasına yönelik bir güvence denetimi, hizmet kuruluşunun sistem tanımında yer alan

³ Bu tanımın bazı unsurları güvence denetimi kapsamına alınmamışsa, bu durum güvence raporunda açıkça belirtilir.

⁴ KKS 1, "Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler için Kalite Kontrol"

açıklamalar ile kontrollerin tasarımına dair kanıt elde etmek amacıyla prosedürlerin uygulanmasını içerir. Seçilen prosedürler; tanımın gerçeğe uygun bir biçimde sunulmama ve kontrollerin uygun bir şekilde tasarlanmama risklerinin değerlendirilmesi dâhil, hizmet kuruluşu denetçisinin mesleki muhakemesine dayanmaktadır. Bu tip bir güvence denetimi; tanımın genel sunumunun, tanımda belirtilen amaçların uygunluğunun ve hizmet kuruluşu tarafından öngörülen ve [aa] sayfada tanımlanan kıstasların uygunluğunun değerlendirilmesini de kapsamaktadır.

Yukarıda belirtildiği üzere, tanımda yer alan kontrollerin işleyiş etkinliğine ilişkin herhangi bir prosedür uygulamadığımızdan bu konuya ilişkin görüş bildirmiyoruz.

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

Hizmet Kuruluşundaki Kontrol Kısıtları

XYZ Hizmet Kuruluşunun tanımı, çok sayıda müşterinin ve onların denetçilerinin ortak ihtiyaçlarını karşılamak üzere hazırlanmıştır ve dolayısıyla tanım, her bir müşterinin kendi özel çevresi açısından önemli olabileceğini düşündüğü sistemin her yönünü kapsamayabilir. Ayrıca bir hizmet kuruluşundaki kontroller, niteliklerinden dolayı, işlemlerin yürütülmesi -işlenmesi- veya raporlanması sırasında oluşan tüm hata veya ihmalleri önleyemeyebilir veya tespit edemeyebilir.

Görüş

Görüşümüz, bu raporda belirtilen hususlara dayanarak oluşturulmuştur. Görüşümüzü oluştururken kullandığımız kıstaslar [aa] sayfada açıklanmıştır. Görüşümüze göre, tüm önemli yönleriyle:

- (a) Tanım, [sistem tipi veya adı] sistemi [tarih] tarihinde tasarlandığı ve uygulandığı haliyle şekilde uygun bir biçimde sunmaktadır,
- (b) Tanımda belirtilen kontrol amaçlarıyla ilgili kontroller [tarih] tarihinde uygun bir şekilde tasarlanmıştır.

Hedef Kullanıcılar ve Amaç

Bu rapor; yalnızca XYZ Hizmet Kuruluşunun [sistem tipi veya adı] sistemini kullanan müşteriler ve diğer bilgilerle birlikte (müşterilerin finansal raporlamayla ilgili bilgi sistemleri hakkında kanaat edinirken müşterilerin kendisi tarafından yürütülen kontrollerle ilgili bilgiler dâhil) söz konusu sistemi değerlendirebilecek düzeyde bilgiye sahip denetçilerin kullanımı için hazırlanmıştır.

[Hizmet kuruluşu denetçisinin imzası]

[Hizmet kuruluşu denetçisinin güvence raporunun tarihi]

[Hizmet kuruluşu denetçisinin adresi]

İlgili Hizmetler Standardı (İHS) 4410 Finansal Bilgileri Derleme İşi'nin;

1) 17 (d) paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

17(d). *Etik hükümler*: İş ekibinin finansal bilgileri derleme işini yürütürken tabi olduğu, Kurum tarafından yayımlanan *Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar*'da (*Bağımsızlık Standartları Dâhil*) (Etik Kurallar) yer alan hükümler ile mevzuatta yer alan daha kısıtlayıcı diğer hükümlerdir (Bkz.: A21 paragrafı).

2) 23 (b) (iii) paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

23(b)(iii). İş ekibi üyelerinin ilgili etik hükümleri ihlal ettiklerine ilişkin göstergelere karşı dikkatli olunması ve iş ekibi üyelerinin etik hükümleri ihlal ettiklerini işaret eden hususların sorumlu denetçinin dikkatini çekmesi hâlinde yapılacak uygun işlemin belirlenmesi (Bkz.: A32 paragrafı),

3) A19 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

A19. Etik Kurallar, aşağıda yer alan temel etik ilkeleri belirler:

- (a) Dürüstlük,
- (b) Tarafsızlık,
- (c) Mesleki yeterlik ve özen,
- (ç) Sır saklama ve
- (d) Mesleğe uygun davranış.

Temel etik ilkeler denetçiden beklenen standart davranışı belirler.

Etik Kurallar, denetçinin temel etik ilkelere uyumu engelleyen tehditleri belirlerken, değerlendirirken ve ele alırken uygulaması gereken yaklaşımı belirleyen bir kavramsal çerçeve sunar. Bağımsız denetim, sınırlı bağımsız denetim ve diğer güvence denetimleri söz konusu olduğunda Etik Kurallar; kavramsal çerçevenin, bu denetimlerle ilgili bağımsızlığa yönelik tehditlere uygulanmasıyla oluşturulan *Bağımsızlık Standartlarını* belirler.

4) A20 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

A20. Etik Kurallar⁶ kapsamında dürüstlük ilkesinin uygulanması sırasında denetçinin, bilgilerin;

- (a) Önemli düzeyde yanlış veya yanıltıcı beyan içerdiğini,
- (b) Dikkatsizce sunulmuş beyan veya bilgi içerdiğini veya
- (c) Gerekli bilgileri göz ardı ettiğini veya gizlediğini, dolayısıyla yanıltıcı mahiyette olduğunu,

düşündüğü durumlarda, bu bilgileri içeren raporlar, beyannameler, yazışmalar veya

⁶ Etik Kurallar, A111.2 paragrafı

diğer bilgiler ile bilerek ilişkilendirilmemesi gerekir. Denetçinin, bu tür bilgilerle ilişkilendirildiğini fark etmesi durumunda, söz konusu ilişkilendirmeyi sonlandırmak için Etik Kurallar uyarınca gerekli adımları atması zorunludur.

5) A21 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

A21. Etik Kurallar'da yer alan Bağımsızlık Standartları finansal bilgileri derleme işlerine uygulanmazken, mevzuat, bağımsızlıkla ilgili hükümler veya açıklamaya ilişkin kurallar belirleyebilir.

6) A22 paragrafındaki 7 no'lu dipnot aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

A22. "7. Etik Kurallar, A360.36 ve A360.37 paragrafları"

7) A25 paragrafındaki 8 no'lu dipnot aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

A25. "8. Etik Kurallar, A114.1, 114.1.U1 ve A360.37 paragrafları"

8) A22 paragrafındaki 9 no'lu dipnot aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

A26. "9. Etik Kurallar, 360.39.U1 paragrafı"

Finansal Bilgileri Derleme İşine İlişkin Sözleşme Örneği

Aşağıda, finansal bilgileri derleme işine ilişkin olarak bu İHS'de yer alan hükümleri gösteren ve bu konuda rehberlik içeren bir sözleşme örneği yer almaktadır. Bu sözleşme örneği bağlayıcı olmayıp yalnızca bu İHS'de yer alan değerlendirmelerle bağlantılı olarak kullanılacaktır bir rehber niteliğindedir. Sözleşme örneğinde her bir derleme işine ilişkin farklı yükümlülük ve şartlara göre değişiklik yapılması gerekecektir. Sözleşme örneği, tek bir raporlama dönemine ait finansal tabloların derlenmesine yönelik hazırlanmıştır ve müteakip derleme işlerine uygulanması düşünülüyorsa bu İHS'de belirtildiği şekilde uyarlanması gerekecektir. Hazırlanan taslak sözleşmelerin uygunluğuna ilişkin hukuki danışmanlık alınması uygun olabilir.

Bu sözleşme aşağıdaki varsayımlara göre hazırlanmıştır:

- Finansal tablolar yalnızca Şirket yönetiminin (ABC Şirketi) kullanımına yönelik olarak derlenecek ve finansal tabloların kullanımı yönetimle sınırlı olacaktır. Raporun kullanımı ve dağıtımını da yönetimle sınırlanmıştır.
- Derlenen finansal tablolar yalnızca Şirketin 31 Aralık 20X1 tarihli finansal durum tablosu ile aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosundan oluşacak ve dipnotlar derleme işine dâhil edilmeyecektir. Yönetim finansal tabloların tahakkuk esasına göre hazırlanacağını belirlemiştir.

ABC Şirketi Yönetimine⁵⁵:

[Finansal bilgileri derleme işinin amacı ve kapsamı]

Bizden aşağıdaki hizmetleri sunmamızı talep etmiş bulunmaktasınız:

Sunacağınız bilgilere dayanarak; aşağıdakileri yansıtan ve tarihi maliyet esasına göre hazırlanmış, ABC Şirketinin 31 Aralık 20X1 tarihli finansal durum tablosu ile aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunun hazırlanması ve sunumunda size yardımcı olacağız:

- Tahmini faydalı ömürleri üzerinden doğrusal amortisman yöntemiyle tarihi maliyeti üzerinden itfa edilen önemli duran varlıkların aktifleştirilmesi,
- Raporlama tarihinde vadesi gelmiş cari gelir vergileri,
- Ortalama maliyet yöntemi kullanılarak hesaplanan stoklar,
- Ticari alacaklar hesabının dâhil edilmesi suretiyle tüm nakit işlemleri ve
- Şüpheli alacaklar hesabı karşılığı düşölerek ticari alacaklar hesabı.

Yukarıda belirtilen finansal tablolar, sözleşmeyle belirlenen muhasebe esasını tanımlayan bir dipnot dışında başka herhangi bir açıklayıcı not içermeyecektir.

⁵⁵ Bu sözleşmede "siz", "biz", "yönetim", "üst yönetimden sorumlu olanlar" ve "denetçi"ye yapılan atıflar duruma göre uygun şekilde değiştirilecek veya aynen kullanılacaktır.

Finansal tabloların kullanım amacı, finansal raporlama tarihi olan 31 Aralık 20X1 tarihinde işletmenin finansal durumunu ve aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait finansal performansını gösteren bir hesap döneminin tamamına ilişkin finansal bilgileri sunmaktır. Finansal tablolar yalnızca sizin kullanımınıza yönelik olup diğer taraflara dağıtılmayacaktır.

Denetçinin Sorumlulukları

Finansal bilgileri derleme işi, finansal bilgilerin hazırlanması ve sunumu konusunda size yardımcı olmak üzere muhasebe ve finansal raporlama alanındaki uzmanlığın uygulanmasını içerir. Finansal bilgileri derleme işi, bir tür güvence denetimi olmadığından, derleme işi için bize sunduğunuz bilgilerin doğruluğunu veya tamlığını teyit etmemiz ya da bir denetim görüşü bildirmek veya sınırlı denetim sonucu ifade etmek için kanıt toplamamız gerekmemektedir. Bu sebeple, yukarıda açıklandığı üzere finansal tabloların, belirlediğiniz muhasebe esasına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda bir denetim görüşü bildirmemekte ya da sınırlı denetim sonucu ifade etmemekteyiz.

Finansal bilgileri derleme işini, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGGK) tarafından yayımlanan İlgili Hizmetler Standardı (İHS) 4410 *Finansal Bilgileri Derleme İşine* uygun olarak gerçekleştireceğiz. İHS 4410, bu sözleşmeyi üstlenirken dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlik ve özen ilkelerini kapsayan etik hükümlere uymamızı gerektirir. Bu sebeple, KGGK tarafından yayımlanan *Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar'a* (*Bağımsızlık Standartları Dâhil*) (Etik Kurallar) uymamız gerekmektedir.

Yönetimin Sorumlulukları

Finansal bilgileri derleme işi, görevimizin finansal tabloların bu tablolar için belirlediğiniz finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanması ve sunumu konusunda size yardımcı olmak olduğunu anladığımız ve kabul ettiğiniz esasına dayalı olarak yürütülecektir. Dolayısıyla, İHS 4410 uyarınca finansal bilgileri derleme işini üstlenmemiz için temel teşkil eden sorumluluklarımız aşağıda yer almaktadır:

- Finansal tablolar ve bu tabloların, kullanım amacı ile hedef kullanıcılar açısından kabul edilebilir bir finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanması ve sunumuna ilişkin sorumluluk.
- Finansal tabloların derlenmesi amacıyla bize sunduğunuz kayıt, belge, açıklama ve diğer bilgilerin doğruluğu ve tamlığına ilişkin sorumluluk.
- Finansal bilgileri derleme işi sırasında yardımcı olabileceğimiz muhakemeler dâhil, finansal tabloların hazırlanması ve sunumunda gerekli olan muhakemelere ilişkin sorumluluk.

Finansal Bilgileri Derleme İşine İlişkin Rapor

Finansal bilgileri derleme sürecimizin bir parçası olarak, tarafımızca derlenen finansal tablolara ekli, finansal tabloların ve derleme işiyle ilgili olarak yaptığımız çalışmanın açıklanacağı bir rapor düzenleyeceğiz [ekte bulabilirsiniz]. Raporla aynı zamanda finansal tabloların kullanımının sözleşmede belirtilen amaçla sınırlandırıldığı ve finansal bilgileri derleme işine ilişkin sunulan raporumuzun kullanım ve dağıtımının ise ABC Şirketinin yönetimiyle sınırlı olduğu da belirtilecektir.

Kendi sorumluluklarımız dâhil olmak üzere, finansal tabloların tarafımızca derlenmesine ilişkin olarak iş bu sözleşmede yer alan düzenlemeleri anladığınızı ve kabul ettiğinizi göstermek üzere sözleşmenin bir nüshasını imzalayarak tarafımıza gönderiniz.

[Diğer ilgili bilgiler]

[Uygun görülen ücret düzenlemeleri, faturalama ve diğer özel şartlarla ilgili bilgiler]

XYZ AŞ.

ABC İşletmesi adına kabul eden ve onaylayan:

(imza)

.....
İsim ve Unvan

Tarih