



TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI

BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 540

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

Bu metin, Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu (IAASB) tarafından düzenlenen ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan Uluslararası Kalite Kontrol, Bağımsız Denetim, Sınırlı Bağımsız Denetim, Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetler Standartları Kitabı, 2012 yılı yayımı, Bölüm 1 ve Bölüm 2’de yer alan Uluslararası Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 540 “ Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Olanlar Dâhil Muhasebe Tahminlerinin Ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi”nin, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yapılan Türkçe tercümesini IFAC’in izniyle tamamen ya da kısmen çoğaltmaktadır. Bu Türkçe tercümenin çoğaltılmasına ve tanınmasına Türkiye sınırları içinde izin verilmektedir. Telif hakkı dâhil mevcut tüm haklar Türkiye sınırları dışında saklıdır. IFAC’in web sitesine www.ifac.org veya permissions@ifac.org adresine başvurarak konuyla ilgili daha fazla bilgi elde edilebilir.

(Bu ifade Standardın yalnızca internet sitesinde yayımlanan versiyonunda bulunmaktadır)

TEBLİĞ

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan:

**GERÇEĞE UYGUN DEĞERE İLİŞKİN OLANLAR DÂHİL MUHASEBE
TAHMİNLERİNİN VE İLGİLİ AÇIKLAMALARIN BAĞIMSIZ
DENETİMİ (BDS 540) HAKKINDA TEBLİĞ
TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI TEBLİĞİ NO: 22**

Amaç

MADDE 1 – (1) Bu Tebliğin amacı; bu Tebliğin ekinde yer alan Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Olanlar Dâhil Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi Standardının yürürlüğe konulmasıdır.

Kapsam

MADDE 2 – (1) Bu Tebliğin kapsamı, Ek’te yer alan BDS 540 metninde belirlenmiştir.

Dayanak

MADDE 3 – (1) Bu Tebliğ, 26/9/2011 tarihli ve 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 9 uncu maddesinin birinci fıkrasının (c) bendine dayanılarak hazırlanmıştır.

Tanımlar

MADDE 4 – (1) Bu Tebliğde geçen;

- a) Başkan: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanı,
- b) Denetçi: Bağımsız denetçiyi,
- c) Denetim: Bağımsız denetimi,
- ç) Kurum: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunu ifade eder.

Geçiş hükümleri

GEÇİCİ MADDE 1 – (1) Bu Tebliğin yayımı tarihine kadar 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin geçici 1 inci maddesine göre mevcut mevzuat hükümleri çerçevesinde yürütülen bağımsız denetim faaliyetleri, bu Tebliğ hükümleri çerçevesinde yürütülmüş kabul edilir.

Yürürlük

MADDE 5 – (1) Bu Tebliğ 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinden itibaren uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

Yürütme

MADDE 6 – (1) Bu Tebliğ hükümlerini Kurum Başkanı yürütür.

EK-1

BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 540
GERÇEĞE UYGUN DEĞERE İLİŞKİN OLANLAR DÂHİL MUHASEBE
TAHMİNLERİNİN VE İLGİLİ AÇIKLAMALARIN
BAĞIMSIZ DENETİMİ
İÇİNDEKİLER

	Paragraf
Giriş	
Kapsam.....	1
Muhasebe Tahminlerinin Niteliği.....	2-4
Yürürlük Tarihi.....	5
Amaç	6
Tanımlar	7
Ana Hükümler	
Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Faaliyetler.....	8-9
“Önemli Yanlışlık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi.....	10-11
Değerlendirilmiş “Önemli Yanlışlık” Risklerine Karşı Yapılacak İşler.....	12-14
Ciddi Risklere Karşı Uygulanacak İlâve Maddi Doğrulama Prosedürleri.....	15-17
Muhasebe Tahminlerinin Makul Olup Olmadığının Değerlendirilmesi ve Yanlışlıkların Belirlenmesi.....	18
Muhasebe Tahminleriyle İlgili Açıklamalar.....	19-20
Yönetimin Muhtemel Tarafılığına İlişkin Göstergeler.....	21
Yazılı Açıklamalar.....	22
Belgelendirme.....	23
Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama	
Muhasebe Tahminlerinin Niteliği.....	A1-A11
Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Faaliyetler.....	A12-A44
“Önemli Yanlışlık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi.....	A45-A51
Değerlendirilmiş “Önemli Yanlışlık” Risklerine Karşı Yapılacak İşler	A52-A101
Ciddi Risklere Karşı Uygulanacak İlâve Maddi Doğrulama Prosedürleri.....	A102-A115
Muhasebe Tahminlerinin Makul Olup Olmadığının Değerlendirilmesi ve Yanlışlıkların Belirlenmesi.....	A116-A119

Muhasebe Tahminleriyle İlgili Açıklamalar.....	A120-A123
Yönetimin Muhtemel Tarafllılığına İlişkin Göstergeler.....	A124-A125
Yazılı Açıklamalar.....	A126-A127
Belgelendirme.....	A128
Ek: Farklı Finansal Raporlama Çerçevesinde Gerçeğe Uygun Değer Ölçüm ve Açıklamaları	

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

Giriş

Kapsam

1. Bu Bağımsız Denetim Standardı (BDS), denetçinin, finansal tabloların denetiminde gerçeğe uygun değere ilişkin olanlar dâhil muhasebe tahminleri ve ilgili açıklamalara yönelik sorumluluklarını düzenler. Bu BDS özellikle, BDS 315¹ ve BDS 330² ile diğer ilgili BDS'lerin muhasebe tahminleriyle ilgili olarak nasıl uygulanacağı konusuna açıklık getirmektedir. Bu BDS'de ayrıca, münferit muhasebe tahminleriyle ilgili yanlışlıklara ilişkin hüküm ve açıklamalar ile yönetimin taraflılığına ilişkin göstergeler yer almaktadır.

Muhasebe Tahminlerinin Niteliği

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

¹ BDS 315, “İşletme ve Çevresini Tanımlamak Suretiyle ‘Önemli Yanlışlık’ Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi”

² BDS 330, “Bağımsız Denetçinin Değerlendirilmiş Risklere Karşı Yapacağı İşler”

³ Finansal raporlama çerçeveleri arasında farklı gerçeğe uygun değer tanımları olabilir.

Yürürlük Tarihi

5. Bu BDS, 1/1/2013 tarihinde veya sonrasında başlayacak hesap dönemlerinden itibaren uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

Amaç

6. Denetçinin amacı, aşağıdakiler hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmektir:
 - (a) Finansal tablolarda, gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahminleri de dâhil olmak üzere, muhasebeleştirilen veya açıklanan muhasebe tahminlerinin geçerli finansal raporlama çerçevesi bağlamında makul olup olmadığı ve
 - (b) Finansal tablolardaki ilgili açıklamaların geçerli finansal raporlama çerçevesi bağlamında yeterli olup olmadığı.

Tanımlar

7. Aşağıdaki terimler BDS'lerde, karşılarında belirtilen anlamlarıyla kullanılmıştır:
 - (a) Denetçinin nokta tahmini veya denetçinin tahmin aralığı: Yönetimin nokta tahmininin değerlendirilmesinde kullanılmak üzere denetim kanıtından elde edilen, sırasıyla tutar veya tutar aralığıdır.
 - (b) Muhasebe tahmini: Kesin ölçüm yöntemlerinin olmaması durumunda parasal bir tutarın yaklaşık olarak tahmin edilmesidir. Bu terim; hem tahmin belirsizliğinin olduğu durumlarda gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülen tutar için hem de tahmin gerektiren diğer tutarlar için kullanılır. Bu BDS'nin sadece gerçeğe uygun değer üzerinden yapılan bir ölçümü içeren muhasebe tahminlerini düzenlediği yerlerde, "gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahminleri" terimi kullanılır.
 - (c) Muhasebe tahmininin sonucu: Muhasebe tahmininin konusu olan ve buna temel teşkil eden işlem(ler), olay(lar) veya şart(lar)ın gerçekleşmesi sonucunda ortaya çıkan gerçek parasal tutardır.
 - (ç) Tahmin belirsizliği: Bir muhasebe tahmininin ve ilgili açıklamaların, tahminin ölçümündeki yapısal olarak kesinlikten yoksun olmaya açıklığıdır.
 - (d) Yönetimin nokta tahmini: Bir muhasebe tahmini olarak finansal tablolardaki açıklama veya kayıtlar için yönetim tarafından seçilen tutardır.
 - (e) Yönetimin tarafsızlığı: Bilgilerin hazırlanmasında yönetimin tarafsız olmamasıdır.

Ana Hükümler

Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Faaliyetler

8. Denetçi, BDS 315'in⁴ zorunlu kıldığı üzere, işletmenin iç kontrolü dâhil işletme ve işletme çevresini tanımak amacıyla risk değerlendirme prosedürleri ve ilgili faaliyetleri gerçekleştirirken, muhasebe tahminleri açısından "önemli yanlışlık" risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesine dayanak oluşturması için aşağıdaki hususlar hakkında bilgi edinir (Bakınız: A12 paragrafı):
- (a) Geçerli finansal raporlama çerçevesinin ilgili açıklamalar dâhil olmak üzere muhasebe tahminleriyle ilgili hükümleri (Bakınız: A13-A15 paragrafları).
 - (b) Finansal tablolarda muhasebeleştirilecek veya açıklanacak muhasebe tahminlerine ihtiyaç duyulmasına sebep olabilecek işlem, olay ve şartları yönetimin nasıl belirlediği. Denetçi bu konuya ilişkin bilgi edinirken, içinde bulunulan şartlarda meydana gelen ve yeni muhasebe tahminlerine yol açacak veya mevcut tahminleri revize etme ihtiyacı doğuracak değişiklikler hakkında yönetimi sorgular (Bakınız: A16-A21 paragrafları).
 - (c) Aşağıdakiler dâhil olmak üzere, muhasebe tahminlerinin dayandığı verilerin anlaşılması ve yönetimin muhasebe tahminlerini nasıl oluşturduğu (Bakınız: A22-A23 paragrafları):
 - (i) Muhasebe tahmininin oluşturulmasında kullanılan -uygun hâllerde- model dâhil olmak üzere yöntem (metot) (Bakınız: A24-A26 paragrafları),
 - (ii) İlgili kontroller (Bakınız: A27-A28 paragrafları),
 - (iii) Yönetimin bir uzmandan faydalanıp faydalanmadığı (Bakınız: A29-A30 paragrafları),
 - (iv) Muhasebe tahminlerinin dayandığı varsayımlar (Bakınız: A31-A36 paragrafları),
 - (v) Muhasebe tahminlerinin oluşturulmasında kullanılan yöntemlerde önceki dönemlere göre bir değişiklik olup olmadığı veya bir değişiklik yapılmasının gerekip gerekmediği, bu tür durumların söz konusu olması hâlinde sebebi (Bakınız: A37 paragrafı) ve
 - (vi) Yönetimin tahmin belirsizliğinin etkisini değerlendirip değerlendirmedeği ve değerlendirmişse bunu nasıl yaptığı (Bakınız: A38 paragrafı).
9. Denetçi, önceki dönem finansal tablolarında yer alan muhasebe tahminlerinin sonucunu veya cari dönem için bunlar yeniden oluşturulmuş ise oluşturulan sonraki tahminleri gözden geçirir. Denetçi tarafından yapılan söz konusu gözden geçirmenin niteliği ve kapsamı; muhasebe tahminlerinin niteliğini ve gözden geçirme faaliyetinden elde edilen bilgilerin, cari döneme ait finansal tablolarda oluşturulan muhasebe tahminlerine ilişkin "önemli yanlışlık" risklerinin belirlenmesi ve

⁴ BDS 315, 5-6 ve 11-12 nci paragraflar

değerlendirilmesiyle ilgili olup olmadığını dikkate alır. Ancak bu gözden geçirme faaliyetinde amaç, önceki dönemlerde mevcut olan bilgilere dayanarak önceki dönemlerde varılmış olan yargılar hakkında şüphe oluşturmak değildir (Bakınız: A39-A44 paragrafları).

“Önemli Yanlışlık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi

10. BDS 315’de⁵ zorunlu kılındığı üzere, “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi sırasında denetçi, bir muhasebe tahminiyle ilişkili tahmin belirsizliğinin derecesini değerlendirir (Bakınız: A45-A46 paragrafları).
11. Denetçi, yüksek tahmin belirsizliğine sahip olduğu belirlenen muhasebe tahminlerinin, kendi yargısına göre, ciddi (önemli) risklere yol açıp açmadığına karar verir (Bakınız: A47-A51 paragrafları).

Değerlendirilmiş “Önemli Yanlışlık” Risklerine Karşı Yapılacak İşler

12. Denetçi, değerlendirilmiş “önemli yanlışlık” risklerine dayanarak (Bakınız: A52 paragrafı):
 - (a) Yönetimin, geçerli finansal raporlama çerçevesinin muhasebe tahminlerine ilişkin hükümlerini gerektiği gibi uygulayıp uygulamadığına (Bakınız: A53-A56 paragrafları) ve
 - (b) Muhasebe tahminlerinin oluşturulmasında kullanılan yöntemlerin uygun olup olmadığına, bu yöntemlerin tutarlı bir şekilde uygulanıp uygulanmadığına ve - varsa- muhasebe tahminlerinde veya söz konusu tahminlerin oluşturulmasında kullanılan yöntemde önceki döneme göre meydana gelen değişikliklerin içinde bulunan şartlar altında uygun olup olmadığına (Bakınız: A57-A58 paragrafları)karar verir.
13. Denetçi, BDS 330’un⁶ zorunlu kıldığı üzere değerlendirilmiş “önemli yanlışlık” risklerine karşılık verirken, muhasebe tahmininin niteliğini dikkate alarak aşağıdakilerden bir veya birkaçını yerine getirir (Bakınız: A59-A61 paragrafları):
 - (a) Denetçi raporu tarihine kadar meydana gelen olayların ilgili muhasebe tahminine ilişkin denetim kanıtı sağlayıp sağlamadığına karar verir (Bakınız: A62-A67 paragrafları).
 - (b) Yönetimin muhasebe tahminini nasıl oluşturduğunu ve söz konusu tahminin dayandığı verileri test eder. Denetçi bunu yaparken (Bakınız: A68-A70 paragrafları):
 - (i) Kullanılan ölçüm yönteminin içinde bulunan şartlar altında uygun olup olmadığını değerlendirir (Bakınız: A71-A76 paragrafları) ve

⁵ BDS 315, 25 inci paragraf

⁶ BDS 330, 5 inci paragraf

- (ii) Yönetim tarafından kullanılan varsayımların, geçerli finansal raporlama çerçevesinin ölçüm amaçları ışığında makul olup olmadığını değerlendirir (Bakınız: A77-A83 paragrafları).
 - (c) Yönetimin muhasebe tahmini oluşturma süreci (bu tahminleri nasıl oluşturduğunu) üzerindeki kontrollerin işleyiş etkinliğini, uygun maddi doğrulama prosedürleriyle birlikte, test eder (Bakınız: A84-A86 paragrafları).
 - (ç) Yönetimin nokta tahminini değerlendirmek için bir nokta tahmini veya tahmin aralığı geliştirir. Bu amaçla (Bakınız: A87-A91 paragrafları):
 - (i) Yönetimin varsayım veya yöntemlerinden farklı varsayım veya yöntemler kullanması durumunda denetçi; kendi nokta tahmininin veya tahmin aralığının, ilgili değişkenleri dikkate almasını sağlamak ve yönetimin nokta tahminine kıyasla var olan herhangi bir önemli farklılığı değerlendirmek amacıyla yönetimin varsayım veya yöntemleri hakkında yeterli bilgi (anlayış) edinir (Bakınız: A92 paragrafı).
 - (ii) Denetçi, bir tahmin aralığı kullanmanın uygun olduğu sonucuna varırsa bu aralığı, mevcut denetim kanıtlarına dayanarak tahmin aralığı kapsamındaki tüm sonuçların makul kabul edileceği yere kadar daraltır (Bakınız: A93-A95 paragrafları).
14. Denetçi, 12 nci paragrafta belirtilen hususlara karar verirken veya değerlendirilmiş “önemli yanlışlık” risklerine 13 üncü paragrafta uygun olarak karşılık verirken, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için muhasebe tahminlerinin bir veya birden fazla yönüyle ilgili olarak, uzmanlaşmış bilgi veya becerilerin gerekli olup olmadığını mütalaa eder (Bakınız: A96-A101 paragrafları).

Ciddi Risklere Karşı Uygulanacak İlâve Maddi Doğrulama Prosedürleri

Tahmin Belirsizliği

15. Ciddi risklere yol açan muhasebe tahminleri açısından BDS 330⁷ hükümlerini yerine getirmek için uygulanan diğer maddi doğrulama prosedürlerine ek olarak denetçi (Bakınız: A102 paragrafı);
- (a) Yönetimin alternatif varsayım veya sonuçları nasıl dikkate aldığını, bunları neden reddettiğini veya bunları dikkate almamışsa muhasebe tahmini oluştururken tahmin belirsizliğini nasıl ele aldığını (Bakınız: A103-A106 paragrafları),
 - (b) Yönetim tarafından kullanılan önemli varsayımların makul olup olmadığını (Bakınız: A107-A109 paragrafları),
 - (c) Yönetim tarafından kullanılan önemli varsayımların uygunluğuyla (makul olmasıyla) veya geçerli finansal raporlama çerçevesinin gerektiği gibi uygulanmasıyla ilgili olduğu durumlarda, yönetimin atılacak belirli adımları gerçekleştirme niyet ve kabiliyetini (Bakınız: A110 paragrafı)

⁷ BDS 330, 18 inci paragraf

değerlendirir.

16. Denetçinin yargısına göre yönetim, tahmin belirsizliğinin, ciddi risklere yol açan muhasebe tahminleri üzerindeki etkilerini yeterli bir şekilde ele almamışsa, denetçi -gerekli görürse- muhasebe tahmininin makul olup olmadığının değerlendirileceği bir tahmin aralığı geliştirir (Bakınız: A111-A112 paragrafları).

Muhasebeleştirme ve Ölçüm Kıstasları

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

Muhasebe Tahminlerinin Makul Olup Olmadığının Değerlendirilmesi ve Yanlışlıkların Belirlenmesi

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

Muhasebe Tahminleriyle İlgili Açıklamalar

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

Yönetimin Muhtemel Tarafılığına İlişkin Göstergeler

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

Yazılı Açıklamalar

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

Belgelendirme

23. Denetçi çalışma kâğıtlarına aşağıdaki hususları dâhil eder:⁸

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

⁸ BDS 230, “Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi”, 8-11 ve A6 paragrafları

Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

Muhasebe Tahminlerinin Niteliği (Bakınız: 2 nci paragraf)

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

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

- Elden çıkarılacak gayrimenkul veya teçhizat.
- Şerefiye ve maddi olmayan duran varlıklar dâhil bir işletme birleşmesinde edinilen belirli varlık veya yükümlülükler.
- Farklı iş kollarındaki fabrika tesislerinin parasal olmayan değişimi gibi, parasal bir bedel söz konusu olmaksızın bağımsız taraflar arasında yapılan varlık veya yükümlülük değişimi içeren işlemler.

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

Yönetimin Tarafılığı

- A9. Finansal raporlama çerçeveleri genelde yanlı olmama anlamına gelen tarafsızlığı gerektirir. Ancak, muhasebe tahminleri kesin olmayan tahminlerdir ve yönetimin yargılarından etkilenebilir. Bu tip yargılar yönetimin kasıtlı veya kasıtsız tarafılığını içerebilir (örneğin, istenen bir sonuca ulaşmaya yönelik motivasyonun neticesi olarak). Bir muhasebe tahmininin yönetimin tarafılığına açıklığı, tahminin oluşturulmasındaki subjektiflikle artar. Yönetimin kasıtsız tarafılığı ve muhtemel kasıtlı tarafılığı genellikle muhasebe tahmininin oluşturulması sırasında gereken subjektif kararların doğasında bulunmaktadır. Yinelenen denetimler açısından, önceki dönemlerin denetimi sırasında belirlenen muhtemel yönetim tarafılığı göstergeleri, denetçinin cari dönemdeki planlama, risk belirleme ve değerlendirme faaliyetlerini etkiler.
- A10. Yönetimin tarafılığını hesap düzeyinde tespit etmek zor olabilir. Yönetimin tarafılığı sadece muhasebe tahmin gruplarının toplu olarak değerlendirilmesi veya değerlendirmenin tüm muhasebe tahminleri bazında yapılması sırasında ya da birden fazla muhasebe dönemi boyunca gözlemlendiğinde belirlenebilir. Doğası gereği subjektif kararlarda, yönetim tarafılığının bazı şekilleri olmasına rağmen, yönetimin bu tip yargılarda bulunurken finansal tablo kullanıcılarını yanıltmak gibi bir kastı olmayabilir. Ancak, yanıltma kastı varsa, yönetimin tarafılığı yapısal olarak hilelidir.

Kamu Sektörü İşletmelerine Özgü Hususlar

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

Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Faaliyetler (Bakınız: 8 inci paragraf)

A12. Bu BDS'nin 8 inci paragrafı ile zorunlu kılınan risk değerlendirme prosedürleri ve ilgili faaliyetler denetçinin, bir işletmenin sahip olabileceği muhasebe tahminlerinin niteliği ve türüne ilişkin bir beklenti geliştirmesine yardımcı olur. Denetçinin üzerinde durması gereken temel husus; elde edilen bilginin (anlayışın), muhasebe tahminleriyle ilgili "önemli yanlışlık" risklerini belirlemek ve değerlendirmek ve müteakip denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamını planlamak için yeterli olup olmadığıdır.

Geçerli Finansal Raporlama Çerçevesinin Hükümlerine İlişkin Bilgi Edinilmesi (Bakınız: 8(a) paragrafı)

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

- Geçerli finansal raporlama çerçevesinin muhasebe tahminlerinin muhasebeleştirilmesi için belirli şartlar⁹ veya muhasebe tahminlerinin ölçümü için belirli yöntemler belirleyip belirlemediği.
- Geçerli finansal raporlama çerçevesinin gerçeğe uygun değer üzerinden ölçüm yapılmasına izin veren veya bunu zorunlu tutan belirli şartlar belirleyip belirlemediği, örneğin bir varlık veya yükümlülükle ilgili olarak atılacak belirli adımları gerçekleştirmek için yönetimin niyetine atıf yapılması gibi.
- Geçerli finansal raporlama çerçevesinin zorunlu veya izin verilen açıklamaları belirleyip belirlemediği.

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

A14. Finansal raporlama çerçeveleri, alternatiflerin var olduğu durumlarda nokta tahminleri belirlemesi konusunda yönetime rehberlik sağlayabilir. Örneğin, bazı finansal raporlama çerçeveleri seçilen nokta tahmininin, yönetimin en muhtemel sonuca ilişkin yargısını yansıtan alternatif olmasını zorunlu kılar.¹⁰ Diğer bazı çerçeveler ise, örneğin olasılığa göre ağırlıklı iskonto edilmiş beklenen değer kullanıldığını zorunlu tutabilir. Bazı durumlarda, yönetim doğrudan nokta tahmininde bulunma imkânına sahip olabilir. Diğer durumlarda ise, yönetim sadece alternatif varsayımlar veya

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

¹⁰ Bu şekilde belirlenen nokta tahminlerini tanımlamak için farklı finansal raporlama çerçevelerinde farklı terminolojiler kullanılabilir.

sonuçlar (ki yönetim bunlardan bir nokta tahmini belirleyebilmektedir) zerinde durduktan sonra güvenilir bir nokta tahmininde bulunabilir.

- A15. Finansal raporlama erevesi ilgili muhasebe tahmininin özellikle duyarlı olduğu önemli varsayımlarla ilgili bilgilerin açıklanmasını zorunlu tutabilir. Ayrıca, tahmin belirsizliğinin yüksek seviyede olduğu durumlarda, bazı finansal raporlama erevesi bir muhasebe tahmininin finansal tablolarda muhasebeleştirilmesine izin vermezken, finansal tablo dipnotlarında belirli açıklamalar yapılmasını zorunlu tutabilir.

Yönetimin Muhasebe Tahminlerine İhtiyacı Nasıl Belirlediğinin Anlaşılması (Bakınız: 8(b) paragrafı)

- A16. Finansal tabloların hazırlanması yönetimin bir işlem, olay veya şartın bir muhasebe tahmini yapma ihtiyacı doğurup doğurmadığı ve tüm gerekli muhasebe tahminlerinin geçerli finansal raporlama erevesi uyarınca finansal tablolarda muhasebeleştirilip muhasebeleştirilmediği, llp llmediği ve açıklanıp açıklanmadığı konusunda karara varmasını gerektirir.

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

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

dayanır.

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

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

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

- İşletmenin, muhasebe tahminlerinin oluşturulmasına yol açabilecek yeni işlem türleri gerçekleştirip gerçekleştirmediği.
- Muhasebe tahminlerine yol açan işlemlerin şartlarının değişip değişmediği.

- Geçerli finansal raporlama çerçevesi hükümlerindeki değişikliklerin veya başka bir değişikliğin sonucu olarak, muhasebe tahminleriyle ilgili muhasebe politikalarının değişip değişmediği.
- Yönetimin muhasebe tahminlerini revize etmesini veya yeni tahminlerde bulunmasını gerektirebilecek, mevzuat değişikliklerinin veya yönetimin kontrolü dışındaki diğer değişikliklerin meydana gelip gelmediği.
- Yeni veya revize edilmiş muhasebe tahminlerinin oluşturulmasını gerektirebilecek yeni şart veya olayların meydana gelip gelmediği.

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

Küçük İşletmelere Özgü Hususlar

A21. Küçük işletmelerin ticari faaliyetleri dar ve işlemleri daha az karmaşık olduğundan, küçük işletmeler için bu bilginin (anlayışın) elde edilmesi genellikle daha basittir. Ayrıca, genellikle işletme sahibi-yönetici gibi tek bir kişi muhasebe tahmini oluşturma ihtiyacını belirler ve denetçi de bu duruma göre sorgulamalarını odaklayabilir.

Yönetimin Muhasebe Tahminlerini Nasıl Oluşturduğunun Anlaşılması (Bakınız: 8(c) paragrafı)

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

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

A23. Yönetim tarafından muhasebe tahminlerinin nasıl oluşturulduğu hakkında bilgi edinirken denetçinin dikkate alabileceği hususlar örnek olarak aşağıdakileri içerir:

- Muhasebe tahminlerinin ilgili olduğu hesap veya işlem türleri (örneğin, muhasebe tahminlerinin rutin ve yinelenen işlemlerin kaydından mı yoksa yinelenmeyen veya olağandışı işlemlerden mi kaynaklandığı).
- Yönetimin belirli muhasebe tahminlerini oluşturmak için kabul gören ölçüm tekniklerini kullanıp kullanmadığı, kullandıysa nasıl kullandığı.

¹¹ BDS 315, 16 ncı paragraf

- Muhasebe tahminlerinin ara bir tarihte mevcut olan verilere dayanılarak oluşturulup oluşturulmadığı; oluşturulduysa bu tarih ile dönem sonu arasında meydana gelen olay, işlem ve şartlardaki değişikliklerin etkisinin yönetim tarafından dikkate alınıp alınmadığı; alındıysa nasıl alındığı.

Modellerin Kullanımı da Dâhil Ölçüm Yöntemi (Bakınız: 8(c)(i) paragrafı)

A24. Bazı durumlarda geçerli finansal raporlama çerçevesi (örneğin gerçeğe uygun değer tahmininin ölçümünde kullanılacak belirli bir model gibi), muhasebe tahmininin ölçümünde kullanılacak yöntemi belirleyebilir. Ancak birçok durumda, geçerli finansal raporlama çerçevesi ölçüm yöntemini öngörmeyebilir veya alternatif ölçüm yöntemleri belirleyebilir.

A25. Geçerli finansal raporlama çerçevesinin içinde bulunulan şartlar altında kullanılacak belirli bir yöntem belirlememesi durumunda, denetçinin muhasebe tahminlerinin oluşturulması için kullanılan yöntem veya -uygun hâllerde- modele ilişkin bilgi edinirken dikkate alacağı hususlar örneğin aşağıdakileri içerir:

- Yönetimin belirli bir yöntemi seçerken tahmin edilmekte olan varlık veya yükümlülüğün niteliğini nasıl dikkate aldığı.
- İşletmenin, belirli tip bir muhasebe tahminini oluşturmak için yaygın olarak kullanılan yöntemlerin olduğu belirli bir iş kolu, sektör veya çevrede faaliyet gösterip göstermediği.

A26. Yönetimin, muhasebe tahmini oluşturmak için kullanılmak üzere işletme içinde bir model geliştirmesi veya belirli bir sektör veya çevrede yaygın olarak kullanılan bir yöntemden farklı bir yöntem kullanması gibi durumlarda, “önemli yanlışlık” riskleri daha yüksek olabilir.

İlgili Kontroller (Bakınız: 8(c)(ii) paragrafı)

A27. Denetçinin ilgili kontroller hakkında bilgi edinirken dikkate alabileceği hususlara örnek olarak, muhasebe tahminlerini oluşturan kişilerin deneyimi ve yeterliği ile aşağıdaki hususlarla ilgili kontroller gösterilebilir:

- Yönetimin muhasebe tahminleri oluşturmak için kullandığı verilerin tamlığını, ihtiyaca uygunluğunu (ilgiliğini) ve doğruluğunu nasıl belirlediği.
- Uygun yönetim kademeleri ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlar tarafından muhasebe tahminlerinin oluşturulması sırasında kullanılan varsayım veya girdiler de dâhil olmak üzere muhasebe tahminlerinin gözden geçirilmesi ve onaylanması.
- Sorumlulukların belirlenmesinde işletmenin ve işletmenin ürün veya hizmetlerinin niteliğinin uygun şekilde dikkate alınıp alınmadığı da dâhil olmak üzere işletme adına söz konusu işlemleri gerçekleştirenler ile muhasebe tahminlerini yapmaktan sorumlu olanlar arasındaki görev ayrımı -görevlerin ayrılığı- (örneğin, büyük ölçekli finansal kurumlarda ihtiyaca uygun bir görevlerin ayrılığı, işletmenin sahip olduğu finansal ürünlerin gerçeğe uygun

değerinin tahmin edilmesinden ve doğrulanmasından sorumlu fakat çalışanlarının ücretlerinin bu tür ürünlere bağlı olmadığı bağımsız bir bölümün oluşturulmasını içerebilir).

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

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

Yönetimin Uzmanlardan Faydalanması (Bakınız: 8(c)(iii) paragrafı)

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

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

Küçük işletmelere özgü hususlar

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

Varsayımlar (Bakınız: 8(c)(iv) paragrafı)

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

- Varsayımlardan hangilerinin önemli olabileceği hususu da dâhil olmak üzere varsayımların niteliği.
- Yönetimin varsayımların ihtiyaca uygun ve tam olup olmadığını (yani tüm ilgili değişkenlerin dikkate alınıp alınmadığını) nasıl değerlendirdiği.
- -Uygun hâllerde- kullanılan varsayımların kendi içinde tutarlı olduğuna yönetimin nasıl karar verdiği.
- Varsayımların, yönetimin kontrolündeki hususlarla (örneğin, bir varlığın faydalı ömür tahminini etkileyebilecek bakım programlarıyla ilgili varsayımlar) ilişkili olup olmadığı ve varsayımların, işletmenin iş planlarına ve dış çevreye veya yönetimin kontrolü dışındaki hususlara (örneğin, faiz oranları, ölüm oranları, muhtemel hukuki veya düzenleyici faaliyetler veya gelecekteki nakit akışlarının değişkenliği ve zamanlaması) nasıl uyum sağladığı.
- -Varsa- varsayımları destekleyen belgelendirmelerin nitelik ve kapsamı.

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

- A32. Bazı durumlarda, varsayımlar girdiler olarak ifade edilebilir. Örneğin, yönetimin muhasebe tahmini oluştururken bir model kullandığı durumda, girdiler terimi aynı zamanda belirli varsayımların uygulandığı esas verileri ifade etmek için de kullanılabilir.
- A33. Yönetim, varsayımları; güvenilirliği ve ihtiyaca uygunluğu (ilgililiği) birbirinden farklı olan (iç ve dış kaynaklardan alınan) farklı türde bilgilerle destekleyebilir. Bazı durumlarda varsayımlar, dış kaynaklardan (yayımlanmış faiz oranı veya diğer istatistiksel veriler gibi) veya iç kaynaklardan (geçmişe ait bilgiler veya işletmenin daha önce karşılaştığı şartlar gibi) alınan geçerli bilgilere güvenilir bir şekilde dayanabilir. Diğer durumlarda, örneğin işletmenin varsayımı çıkarabileceği herhangi bir deneyiminin veya dış kaynaklarının bulunmadığı durumlarda, bir varsayım daha subjektif olabilir.
- A34. Gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahminlerinde varsayımlar, piyasa şartlarında işlem gerçekleştiren bilgili ve istekli tarafların (bazen “piyasa katılımcıları” veya eşdeğeri olarak ifade edilir) bir varlık alırken veya bir yükümlülüğü yerine getirirken gerçeğe uygun değeri belirlemek için kullanacağı varsayımları yansıtır veya bu varsayımlarla tutarlılık gösterir. Belirli varsayımlar, değerlendirilen varlık veya yükümlülüğün özellikleri, kullanılan değerlendirme yöntemi (piyasa yaklaşımı veya gelir yaklaşımı gibi) ve geçerli finansal raporlama çerçevesinin hükümlerine göre de farklılık gösterecektir.
- A35. Gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahminleriyle ilgili olarak, varsayımlar veya girdiler kaynakları ve esasları (dayanakları) açısından aşağıdaki şekilde farklılık gösterecektir:

- (a) Raporlama yapan işletmeden bağımsız kaynaklardan elde edilmiş piyasa verilerine dayanarak geliştirilen, bir varlık veya yükümlülüğün fiyatlandırılmasında piyasa katılımcılarının kullanacaklarını yansıtanlar (bazen “gözlemlenebilir girdiler” veya eşdeğeri olarak da ifade edilir).
- (b) İçinde bulunulan şartlar altında mevcut en iyi bilgilere dayanarak geliştirilen, bir varlık veya yükümlülüğün fiyatlandırılmasında piyasa katılımcılarının hangi varsayımları kullanacağı konusunda işletmenin kendi yargılarını yansıtanlar (bazen “gözlemlenebilir olmayan girdiler” veya eşdeğeri olarak da ifade edilir).

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

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

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

A37. Yönetim tarafından muhasebe tahminlerinin nasıl oluşturulduğunu değerlendirirken denetçinin, bu tahminlerin oluşturulmasında kullanılan yöntemlerde önceki dönemlere göre bir değişiklik olup olmadığını veya değişiklik yapılmasının gerekip gerekmediğini anlaması gerekir. Belirli bir tahmin yönteminin işletmeyi etkileyen çevre veya şartlarda ya da geçerli finansal raporlama çerçevesinin hükümlerinde meydana gelen değişikliklere karşılık olarak değiştirilmesi gerekebilir. Yönetim tarafından bir muhasebe tahmini oluşturma yönteminin değiştirilmiş olması durumunda, yönetimin yeni yöntemin daha uygun olduğunu veya ilgili değişikliklere karşılık niteliğinde olduğunu gösterebilmesi gerekir. Örneğin, yönetimin muhasebe tahmini oluşturma esasını, piyasa fiyatına göre değerlendirme yaklaşımından bir model kullanımı şekline değiştirmesi durumunda denetçi, yönetimin piyasa ile ilgili varsayımlarının içinde bulunulan ekonomik şartlar ışığında makul olup olmadığını sorgular.

Tahmin Belirsizliği (Bakınız: 8(c)(vi) paragrafı)

A38. Tahmin belirsizliğinin etkisinin yönetim tarafından değerlendirilip değerlendirilmediği, değerlendiriliyorsa nasıl değerlendirildiği hakkında bilgi edinirken denetçinin dikkate alabileceği hususlar örneğin aşağıdakileri içerir:

- Yönetimin, varsayımlardaki değişikliklerin bir muhasebe tahmini üzerindeki etkisini belirlemek için -örneğin, bir duyarlılık analizi yaparak- alternatif varsayım veya sonuçları dikkate alıp almadığı ve -aldıysa- nasıl dikkate aldığı.
- Yapılan analiz çok sayıda sonuç senaryosuna işaret ettiği zaman, yönetimin muhasebe tahminini nasıl belirlediği.

- Yönetimin önceki dönemde yapılan muhasebe tahminlerinin sonucunu izleyip izlemediği ve bu izleme prosedürünün sonucuna gerektiği gibi karşılık verip vermediği.

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

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

- Denetçinin yönetimin cari sürecinin muhtemel etkinliği konusunda yargıda bulunmasına yardımcı olacak önceki döneme ilişkin tahmin sürecinin etkinliği hakkında bilgi edinir.
- Önceki döneme ilişkin muhasebe tahminlerinin, cari dönemde, yeniden tahmin edilmesine ilişkin denetim kanıtı elde eder.
- Finansal tablolarda açıklanması gerekebilecek tahmin belirsizliği gibi hususlara ilişkin denetim kanıtı elde eder.

A40. Önceki döneme ilişkin muhasebe tahminlerinin gözden geçirilmesi denetçinin, cari dönemde muhasebe tahminlerinin muhtemel yönetim taraflılığına açıklığını artıran veya muhtemel yönetim taraflılığının varlığına işaret eden durum veya şartları belirlemesine yardımcı olabilir. Denetçinin mesleki şüphesizliği bu durum veya şartların belirlenmesinde ve müteakip denetim prosedürlerinin nitelik, zamanlama ve kapsamına karar verilmesinde yardımcı olur.

A41. BDS 240¹² yönetimin önemli muhasebe tahminleriyle ilgili yargı ve varsayımlarının geriye dönük olarak gözden geçirilmesini zorunlu kılar. Bu gözden geçirme denetçinin, hile kaynaklı önemli bir yanlışlık riskini yansıtabilen taraflılıklar açısından muhasebe tahminlerinin gözden geçirilmesine ve kontrollerin yönetim tarafından ihlal edilmesine ilişkin risklere karşılık verilmesine yönelik prosedürleri tasarlama ve uygulama yükümlülüğünün bir parçası olarak gerçekleştirilir. Uygulamada, bu BDS uyarınca bir risk değerlendirme prosedürü olarak önceki döneme ilişkin muhasebe tahminlerinin denetçi tarafından gözden geçirilmesi, BDS 240'ın zorunlu kıldığı gözden geçirmeyle birlikte yürütülebilir.

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

¹² BDS 240, "Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları", 32(b)(ii) paragrafı

- A43. Gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahminleri ve ölçüm tarihinde geçerli olan şartlara dayanan diğer muhasebe tahminleri açısından, önceki döneme ait finansal tablolarda muhasebeleştirilen gerçeğe uygun değer tutarı ile cari dönem için yeniden tahmin edilen sonuç veya tutar arasında daha fazla farklılık bulunabilir. Bunun sebebi, bu tür muhasebe tahminlerine yönelik ölçüm amacının, belirli bir tarihteki (andaki) değere ilişkin -işletmenin faaliyette bulunduğu çevre değiştikçe önemli ölçüde ve hızla değişebilen- algılarla ilgili olmasıdır. Dolayısıyla, denetçi “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesiyle ilgili olabilecek bilgilerin elde edilmesine ilişkin gözden geçirmeye odaklanabilir. Örneğin, bazı durumlarda, önceki döneme ait bir gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahmininin sonucunu etkileyen piyasa katılımcısı varsayımlarında meydana gelen değişikliklerle ilgili bilgi edinilmesinin, denetimin amaçları açısından ihtiyaca uygun bilgiler sağlama olasılığı düşüktür. Bu durumda, denetçinin önceki döneme ait gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahminlerinin sonucuna ilişkin değerlendirmesi, yönetimin önceki dönemle ilgili tahmin sürecinin anlaşılmasına -diğer bir deyişle, denetçinin yönetimin cari sürecinin muhtemel etkinliği hakkında yargıda bulunabileceği yönetimin geçmiş performansının etkinliğinin anlaşılmasına- daha fazla yönlendirilebilir.
- A44. Bir muhasebe tahmininin sonucu ile önceki döneme ait finansal tablolarda muhasebeleştirilmiş tutar arasında farklılık olması, mutlaka önceki döneme ait finansal tablolarda yanlışlık olduğu anlamına gelmez. Ancak farklılığın, önceki döneme ait finansal tablolar tamamlandığında yönetimin sahip olduğu bilgilerden veya bu finansal tabloların hazırlanması sırasında elde edilmiş ve dikkate alınmış olması makul olarak beklenen bilgilerden kaynaklanması hâlinde bu durum, önceki döneme ait finansal tablolarda yanlışlık olduğu anlamına gelebilir. Birçok finansal raporlama çerçevesi, muhasebe tahminlerinde yanlışlık oluşturan değişiklikler ile oluşturmayan değişiklikler arasındaki farkın ayırt edilmesine ve söz konusu duruma göre izlenmesi gereken muhasebe yöntemine ilişkin rehberlik sağlamaktadır.

“Önemli Yanlışlık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi

Tahmin Belirsizliği (Bakınız: 10 uncu paragraf)

- A45. Bir muhasebe tahminine ilişkin tahmin belirsizliğinin derecesi aşağıdaki faktörlerden etkilenebilir:
- Muhasebe tahmininin yargıya dayanma seviyesi.
 - Muhasebe tahmininin varsayımlardaki değişikliklere duyarlılığı.
 - Tahmin belirsizliğini azaltabilecek, kabul gören ölçüm tekniklerinin varlığı (girdi olarak kullanılan varsayımların subjektifliğinin yine de tahmin belirsizliğine yol açma ihtimali olmasına rağmen).
 - Tahmin edilecek dönemin uzunluğu ve geleceğe ilişkin olaylar hakkında tahminde bulunmak için geçmiş olaylardan edinilen verilerin ihtiyaca uygunluğu.
 - Dış kaynaklardan elde edilen güvenilir verilerin erişilebilirliği.

- Muhasebe tahmininin gözlemlenebilir olan veya gözlemlenebilir olmayan girdileri ne ölçüde esas aldığı.

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

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

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

Yüksek Tahmin Belirsizliği ve Ciddi Riskler (Bakınız: 11 inci paragraf)

A47. Yüksek tahmin belirsizliğine sahip olabilecek muhasebe tahmini örnekleri aşağıdakileri içerir:

- Büyük ölçüde yargıya dayanan muhasebe tahminleri, örneğin devam etmekte olan bir hukuki davanın sonucu veya gelecekte uzun yıllar devam edecek belirsiz olaylara bağlı gelecekteki nakit akışlarının miktarı ve zamanlaması hakkında varılan yargılar gibi.
- Kabul görmüş muhasebe teknikleri kullanılmadan hesaplanmış olan muhasebe tahminleri.
- Denetçinin önceki döneme ait finansal tablolarda yapılan benzer muhasebe tahminlerine ilişkin yaptığı gözden geçirme sonuçlarının, başlangıçta yapılan muhasebe tahmini ile fiili sonuç arasında önemli bir farklılığa işaret ettiği muhasebe tahminleri.
- İşletme tarafından geliştirilmiş oldukça özellikli bir modelin kullanıldığı veya gözlemlenebilir girdilerin olmadığı gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahminleri.

A48. Görünüşte önemli olmayan bir muhasebe tahmini, kendisiyle ilişkili olan tahmin belirsizliğinden dolayı önemli bir yanlışlığa sebep olma potansiyeline sahip olabilir; başka bir ifadeyle muhasebe tahmini için finansal tablolarda muhasebeleştirilen veya açıklanan tutarın büyüklüğü, tahmin belirsizliğinin bir göstergesi olmayabilir.

A49. Bazı durumlarda, tahmin belirsizliği makul bir muhasebe tahmini oluşturulamayacak kadar yüksektir. Dolayısıyla, geçerli finansal raporlama çerçevesi ilgili kalemin finansal tablolarda muhasebeleştirilmesine veya gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülmesine izin vermeyebilir. Bu tür durumlarda, ciddi riskler sadece muhasebe tahmininin muhasebeleştirilmesinin veya gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülmesinin gerekip gerekmediğiyle ilgili değil aynı zamanda açıklamaların yeterliliğiyle de

ilgilidir. Bu tür muhasebe tahminleriyle ilgili olarak, geçerli finansal raporlama çerçevesi, muhasebe tahminlerinin ve bunlarla ilişkili olan yüksek tahmin belirsizliğinin açıklanmasını gerektirebilir (Bakınız: A120-A123 paragrafları).

- A50. Denetçinin, bir muhasebe tahmininin ciddi bir riske yol açtığına karar vermesi durumunda, kontrol faaliyetleri dâhil işletmenin kontrolleri hakkında bilgi edinmesi gerekir.¹³
- A51. Bazı durumlarda, bir muhasebe tahminine ilişkin tahmin belirsizliği, işletmenin sürekliliğini devam ettirebilmesi hakkında ciddi bir şüphe uyandırabilir. BDS 570¹⁴ bu tür durumlara ilişkin hüküm ve açıklamalar içerir.

Değerlendirilmiş “Önemli Yanlışlık” Risklerine Karşı Yapılacak İşler (Bakınız: 12 nci paragraf)

- A52. BDS 330 denetçinin; niteliği, zamanlaması ve kapsamı, finansal tablo ve yönetim beyanı düzeylerinde muhasebe tahminleriyle ilgili olan değerlendirilmiş “önemli yanlışlık” risklerine karşılık veren denetim prosedürlerinin tasarlamasını ve uygulamasını zorunlu kılar.¹⁵ A53-A115 paragrafları sadece yönetim beyanı düzeyindeki belirli karşılıklara odaklanmaktadır.

Geçerli Finansal Raporlama Çerçevesi Hükümlerinin Uygulanması (Bakınız: 12(a) paragrafı)

- A53. Birçok finansal raporlama çerçevesi muhasebe tahminlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin belirli şartlar öngörmektedir ve muhasebe tahminlerinin oluşturulmasında kullanılan yöntemleri ve gerekli açıklamaları belirlemektedir. Bu hükümler karmaşık olabilir ve yargı gerektirebilir. Denetçinin, risk değerlendirme prosedürlerinin uygulanması sırasında elde edilen bilgilere dayanarak, geçerli finansal raporlama çerçevesinin yanlış uygulamaya veya farklı yorumlara açık olabilecek hükümlerine dikkatini yoğunlaştırması gerekecektir.
- A54. Yönetimin geçerli finansal raporlama çerçevesinin hükümlerini gerektiği gibi uygulayıp uygulamadığına karar verilmesi kısmen denetçinin işletme ve çevresini tanımaya dayanır. Örneğin, bir işletme birleşmesinde edinilen maddi olmayan varlıklar gibi bazı kalemlerin gerçeğe uygun değer ölçümü, işletmenin ve faaliyetlerinin niteliğinden etkilenen dikkate alınması gereken özel hususları içerebilir.
- A55. Bazı durumlarda, yönetimin geçerli finansal raporlama çerçevesinin hükümlerini gerektiği gibi uygulayıp uygulamadığına karar verilebilmesi için bir varlığın mevcut fiziki durumunun denetçi tarafından tetkiki gibi ilâve denetim prosedürleri gerekebilir.
- A56. Geçerli finansal raporlama çerçevesinin hükümlerinin uygulanması yönetimin, işletmeyi etkileyen çevre veya şartlardaki değişiklikleri de göz önünde bulundurmasını gerektirir. Örneğin, belirli bir varlık veya yükümlülük sınıfı için aktif bir piyasanın oluşturulması, bu varlık veya yükümlülüğün gerçeğe uygun değer tahmini için iskonto edilmiş nakit akışlarının kullanılmasının artık uygun olmadığına işaret edebilir.

¹³ BDS 315, 29 uncu paragraf

¹⁴ BDS 570, “İşletmenin Sürekliliği”

¹⁵ BDS 330, 5-6 nci paragraflar

Yöntemlerin Tutarlılığı ve Değişikliklerin Dayanağı (Bakınız: 12(b) paragrafı)

- A57. Denetçinin bir muhasebe tahmininde veya tahminin oluşturulmasında kullanılan yöntemde önceki döneme göre meydana gelen değişikliği değerlendirmesi önemlidir, çünkü içinde bulunulan şartlarda meydana gelen bir değişikliğe veya yeni bilgilere dayanmayan bir değişiklik ihtiyari olarak kabul edilir. Bir muhasebe tahminindeki ihtiyari değişiklikler zaman içerisinde tutarsız finansal tablolar meydana getirir ve finansal tablolarda yanlışlığa sebep olabilir veya muhtemel yönetim taraflılığının bir göstergesi olabilir.
- A58. Yönetim çoğu zaman, içinde bulunulan şartlarda meydana gelen bir değişikliğe dayanan ve bir dönemden diğerine bir muhasebe tahmininde veya muhasebe tahmininin oluşturulmasında kullanılan yöntemde yapılan bir değişiklik için haklı bir gerekçe gösterebilir. Haklı bir gerekçeyi nelerin oluşturduğu ve yönetimin, içinde bulunulan şartlardaki bir değişiklik sebebiyle bir muhasebe tahmininde veya muhasebe tahmininin oluşturulmasında kullanılan yöntemde değişiklik yapılmasının gerekli olduğu yönündeki görüşüne ilişkin dayanağın yeterliliği, muhakemeye dayalı hususlardır.

Değerlendirilmiş “Önemli Yanlışlık” Risklerine Karşı Yapılacak İşler (Bakınız: 13 üncü paragraf)

- A59. Denetçinin, “önemli yanlışlık” risklerine karşılık vermek için 13 üncü paragrafta yer alan karşılıklardan hangilerinin tek başına veya birlikte uygulanacağına ilişkin kararı, aşağıdakilere benzer hususlardan etkilenebilir:
- Rutin veya rutin olmayan işlemlerden kaynaklanıp kaynaklanmadığı da dâhil olmak üzere muhasebe tahmininin niteliği.
 - İlgili prosedür veya prosedürlerin denetçiye yeterli ve uygun denetim kanıtını etkin bir şekilde sağlamasının beklenip beklenmediği.
 - Değerlendirilmiş riskin ciddi bir risk olup olmadığı da dâhil olmak üzere değerlendirilmiş “önemli yanlışlık” riski.
- A60. Örneğin, şüpheli alacaklar karşılığının makul olup olmadığı değerlendirilirken denetçi için etkin olabilecek bir prosedür, diğer prosedürlerle birlikte daha sonra yapılan nakit tahsilatlarının gözden geçirilmesi olabilir. Muhasebe tahminiyle ilişkili tahmin belirsizliğinin yüksek olması durumunda (örneğin işletmenin kendisine ait olan ve gözlemlenebilir olmayan girdiler kullanan bir modele dayanılarak yapılan bir muhasebe tahmini), yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için 13 üncü paragraftaki değerlendirilmiş risklere verilecek karşılıkların birlikte uygulanması gerekebilir.
- A61. A62-A95 paragraflarında, karşılıkların her birinin uygun olabileceği durumları açıklayan rehber niteliğinde ilâve bilgiler sunulmuştur.

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

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

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

beklenmesi durumunda uygun bir karşılık olabilir.

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

A64. Bazı muhasebe tahminleri açısından, denetçi raporu tarihine kadar meydana gelen olayların söz konusu muhasebe tahminiyle ilgili denetim kanıtı sağlama ihtimali düşüktür. Örneğin, bazı muhasebe tahminleriyle ilgili şart veya olaylar sadece uzun bir dönemde gelişir. Ayrıca, gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahminlerinin ölçüm amacından dolayı, dönem sonundan sonraki bilgiler bilanço tarihindeki mevcut olay veya şartları yansıtmayabilir, dolayısıyla gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahmininin ölçümü için geçerli olmayabilir. 13 üncü paragraf denetçinin “önemli yanlışlık” risklerine verebileceği diğer karşılıkları belirlemektedir.

A65. Bazı durumlarda, muhasebe tahminiyle çelişen olaylar yönetimin, muhasebe tahminlerini oluşturmak için etkin olmayan süreçlere sahip olduğunu veya muhasebe tahminlerinin oluşturulmasında taraflı olduğunu gösterebilir.

A66. Denetçinin, belirli muhasebe tahminleriyle ilgili olarak bu yaklaşımı benimsememeye karar vermesi durumunda bile BDS 560’a¹⁶ uygunluk sağlaması gerekir. Denetçinin, finansal tabloların tarihi ile denetçi raporu tarihi arasında gerçekleşen ve finansal tablolarda düzeltme veya açıklama yapılmasını gerektiren tüm olayların belirlendiğine¹⁷ ve uygun şekilde finansal tablolara yansıtıldığına ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için tasarlanmış denetim prosedürlerini uygulaması gerekir.¹⁸ Gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahminleri dışındaki birçok muhasebe tahmini ölçümünün genellikle geleceğe ilişkin şart, işlem veya olayların sonucuna bağlı olması sebebiyle, denetçinin BDS 560 çerçevesinde yapacağı çalışmalar konuyla özellikle ilgilidir.

Küçük işletmelere özgü hususlar

A67. Bilanço tarihi ile denetçi raporu tarihi arasındaki sürenin daha uzun olması durumunda, denetçinin söz konusu dönemdeki olayları gözden geçirmesi, gerçeğe

¹⁶ BDS 560, “Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar”

¹⁷ BDS 560, 6 ncı paragraf

¹⁸ BDS 560, 8 inci paragraf

uygun değere ilişkin muhasebe tahminleri dışındaki muhasebe tahminlerine karşı uygulanacak etkin bir prosedür olabilir. Bu durum özellikle, işletme-sahibi tarafından yönetilen bazı küçük işletmelerde, yönetimin muhasebe tahminleriyle ilgili resmi kontrol prosedürlerine sahip olmaması durumunda geçerli olabilir.

Yönetimin Muhasebe Tahminini Nasıl Oluşturduğunun Test Edilmesi (Bakınız: 13(b) paragrafı)

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

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

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

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

Küçük işletmelere özgü hususlar

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

Ölçüm yönteminin değerlendirilmesi (Bakınız: 13(b)(i) paragrafı)

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

A72. Bu amaçla, denetçinin dikkate alabileceği hususlar aşağıdakileri içerir:

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

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

Modellerin kullanımının değerlendirilmesi

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

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

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

- Kullanımından önce modelin, kullanım amacına uygun olduğundan emin olmak için periyodik gözden geçirmelerle geçerli hâle getirilip getirilmediği. İşletmenin geçerli hâle getirme süreci, aşağıdakilerin değerlendirilmesini içerebilir:
 - Modelin parametrelerinin uygunluğu da dâhil olmak üzere modelin teorik geçerliliği ve matematiksel doğruluğu.

- Model girdilerinin piyasa uygulamalarıyla tutarlılığı ve tamlığı.
- Gerçek işlemlere kıyasla model çıktıları.
- Uygun değişiklik kontrol politika ve prosedürlerinin var olup olmadığı.
- Özellikle girdilerin subjektif olduğu durumda, modelin periyodik olarak düzeltilip düzeltilmediği ve geçerliliği açısından test edilip edilmediği.
- Modelin çıktısında düzeltme yapılıp yapılmadığı (gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahminleriyle ilgili durumlarda bu düzeltmelerin piyasa katılımcılarının benzer şartlarda kullanacağı varsayımları yansıtıp yansıtmadığı dâhil).
- Modelin planlanan uygulamaları ve kısıtlamaları, kilit parametreleri, gerekli girdileri ve yapılan herhangi bir geçerlilik analizinin sonuçları dâhil olmak üzere, modelin yeterli bir şekilde belgelendirilip belgelendirilmediği.

Yönetim tarafından kullanılan varsayımlar (Bakınız: 13(b)(ii) paragrafı)

- A77. Denetçinin yönetim tarafından kullanılan varsayımlara ilişkin değerlendirmesi, sadece denetim sırasında sahip olduğu bilgilere dayanır. Yönetimin varsayımlarını ele alan denetim prosedürleri, işletmenin finansal tablolarının denetimi bağlamında uygulanır ve varsayımlara ilişkin bir görüş verme amacı taşımaz.
- A78. Denetçinin, yönetim tarafından kullanılan varsayımların uygunluğunu (makul olup olmadığını) değerlendirirken dikkate alabileceği hususlar aşağıdakileri içerir:
- Münferit varsayımların makul görünüp görünmediği.
 - Varsayımların birbirine bağlı ve kendi içinde tutarlı olup olmadığı.
 - Varsayımların topluca veya diğer varsayımlarla bağlantılı olarak söz konusu muhasebe tahmini veya diğer muhasebe tahminleri için dikkate alındığında makul görünüp görünmediği.
 - Gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahminlerinde varsayımların, gözlemlenebilir piyasa varsayımlarını uygun bir şekilde yansıtıp yansıtmadığı.
- A79. Muhasebe tahminlerinin dayandırıldığı varsayımlar yönetimin, belirli hedef ve stratejilerin sonuçlarına ilişkin beklentilerini yansıtabilir. Bu tür durumlarda denetçi, varsayımların örneğin aşağıdakilerle tutarlı olup olmadığını dikkate alarak, bu varsayımların uygunluğunu (makul olup olmadığını) değerlendirmek için denetim prosedürleri uygulayabilir:
- Genel ekonomik çevre ve işletmenin ekonomik durumu.
 - İşletmenin planları.
 - İlgili ise önceki dönemlerde yapılan varsayımlar.
 - Geçmişe ait bilgilerin geleceğe ilişkin şart veya olayların göstergesi olarak değerlendirilebildiği ölçüde, işletmenin sahip olduğu deneyimler veya işletmenin daha önce karşılaştığı durumlar (şartlar).

- Yönetimin finansal tablolarla ilgili olarak kullandığı diğer varsayımlar.

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

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

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

A81. Denetçinin gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahminlerinin temelinde yatan ve yönetim tarafından kullanılan varsayımların makul olup olmadığını değerlendirirken dikkate alacağı hususlar, yukarıda belirtilenlere ek olarak -uygun hâllerde- aşağıdakileri içerebilir:

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

A82. Ayrıca, gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahminleri gözlemlenebilir girdilerin yanında gözlemlenebilir olmayan girdileri de içerebilir. Gerçeğe uygun değere ilişkin

muhasabe tahminlerinin gözlemlenebilir olmayan girdilere dayandırılması durumunda denetçinin dikkate alabileceği hususlar, örneğin yönetimin aşağıdaki hususları nasıl desteklediğini içerir:

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

Gözlemlenebilir olmayan girdilerin bulunması durumunda, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için denetçinin, varsayımlara ilişkin değerlendirmesini, yüksek ihtimalle 13 üncü paragraftaki değerlendirilmiş risklere verilen diğer karşılıklarla birleştirmesi gerekir. Bu tür durumlarda denetçinin, örneğin uygun yönetim kademeleri ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlar tarafından muhasabe tahmininin gözden geçirildiğini ve onaylandığını destekleyen belgelerin incelenmesi gibi, diğer denetim prosedürlerini uygulaması gerekli olabilir.

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

Kontrollerin İşleyiş Etkinliğinin Test Edilmesi (Bakınız: 13(c) paragrafı)

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

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

A85. Aşağıdaki durumlarda kontrollerin işleyiş etkinliğinin test edilmesi zorunludur:

- (a) Denetçinin yönetim beyanı düzeyinde “önemli yanlışlık” risklerine ilişkin değerlendirmesi, ilgili süreç üzerindeki kontrollerin etkin bir şekilde işlediği beklentisini içermektedir veya

- (b) Tek başına maddi doğrulama prosedürleri, yönetim beyanı düzeyinde yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlayamamaktadır.¹⁹

Küçük işletmelere özgü hususlar

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

Bir Nokta Tahmininin veya Tahmin Aralığının Geliştirilmesi (Bakınız: 13(ç) paragrafı)

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

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

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

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

¹⁹ BDS 330, 8 inci paragraf

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

- A91. Denetçi, çeşitli yöntemlerle nokta tahmini veya tahmin aralığı geliştirebilir. Örneğin;
- Bir model kullanarak, örneğin belirli bir sektör veya endüstride ticari olarak kullanıma sunulmuş hazır ya da işletmeye ait veya denetçi tarafından geliştirilmiş bir modeli kullanarak.
 - Yönetimin alternatif varsayım veya sonuçlara ilişkin değerlendirmesini daha da geliştirerek, örneğin farklı bir varsayım seti kullanarak.
 - Modeli geliştirmek veya kullanmak ya da ilgili varsayımlar sağlamak için özel uzmanlığa sahip bir kişiyi istihdam ederek veya hizmet alımı suretiyle çalıştırarak.
 - Diğer karşılaştırılabilir şart, işlem veya olaylara ya da -ilgili hâllerde- karşılaştırılabilir varlık veya yükümlülüklerin piyasalarına başvurarak.

Yönetimin Varsayımlarının veya Yönteminin Anlaşılması (Bakınız: 13(ç)(i) paragrafı)

A92. Denetçinin bir nokta tahmini veya bir tahmin aralığı geliştirmesi ve yönetim tarafından kullanılanlardan farklı varsayımlar veya farklı bir yöntem kullanması durumunda 13(ç)(i) paragrafı denetçinin, muhasebe tahmini oluşturulurken yönetim tarafından kullanılan varsayımlar veya yöntem hakkında yeterli bilgi (anlayış) edinmesini zorunlu tutar. Bu bilgi (anlayış) denetçiye, uygun bir nokta tahmini veya uygun bir tahmin aralığı geliştirmesiyle ilgili olabilecek bilgiler sağlar. Ayrıca bu husus denetçinin, yönetimin nokta tahmininden herhangi bir önemli sapmayı anlamasına ve değerlendirmesine yardımcı olur. Örneğin denetçi, yönetimin kullandıklarına kıyasla farklı, ancak bunlarla eşit derecede geçerli varsayımlar kullandığı için bir farklılık ortaya çıkabilir. Bu durum muhasebe tahmininin belirli varsayımlara karşı oldukça duyarlı olduğunu ve dolayısıyla yüksek tahmin belirsizliğine maruz kaldığını ortaya çıkarabilir ki; bu da muhasebe tahmininin ciddi bir risk olabileceğine işaret eder. Alternatif olarak, yönetim tarafından yapılan fiili bir hata sonucunda da farklılık ortaya çıkabilir. Denetçi sonuç oluştururken, içinde bulunulan şartlara bağlı olarak yönetimle, kullanılan varsayımların dayanağı ve söz konusu varsayımların geçerliliği ile -varsa- muhasebe tahmini oluşturmak için benimsenen yaklaşımdaki farklılık hakkında müzakerede bulunmayı faydalı bulabilir.

Bir Tahmin Aralığının Daraltılması (Bakınız: 13(ç)(ii) paragrafı)

A93. Denetçinin, yönetimin nokta tahmininin uygunluğunu değerlendirmek için bir tahmin aralığı kullanmanın uygun olduğu sonucuna varması durumunda (denetçinin tahmin aralığı), 13(ç)(ii) paragrafı bu aralığın tüm muhtemel sonuçlar yerine tüm “uygun

(makul) sonuçları” kapsamasını zorunlu kılar. Tahmin aralığı tüm muhtemel sonuçları içerebilir, çünkü böyle bir aralık denetimin amaçları açısından etkin olamayacak kadar geniştir. Denetçinin tahmin aralığı, muhasebe tahmininin bir yanlışlık içerip içermediği hakkında denetçinin bir sonuca varabilmesini sağlayacak şekilde yeterince daraltıldığı zaman faydalı ve etkin olacaktır.

- A94. Genellikle, performans önemliliğine eşit veya bunun altında olacak şekilde daraltılan bir tahmin aralığı, yönetimin nokta tahmininin makul olup olmadığını değerlendirmek için yeterli olacaktır. Ancak özellikle belirli sektörlerde tahmin aralığının bu tutarın altında olacak şekilde daraltılması mümkün olmayabilir. Bu durum, söz konusu muhasebe tahmininin muhasebeleştirilmesinin mümkün olmadığı anlamına gelmez. Ancak, muhasebe tahminiyle ilişkili tahmin belirsizliğinin ciddi bir riske yol açabilecek seviyede olduğunu gösterebilir. Ciddi risklere karşı yapılacak ilâve işler A102-A115 paragraflarında açıklanmıştır.
- A95. Tahmin aralığının, içindeki tüm sonuçların makul kabul edileceği bir yere kadar daraltılması aşağıdaki yöntemlerle gerçekleştirilebilir:
- Denetçi tarafından karar verilen aralığın uç noktalarında yer alan ve meydana gelme ihtimali düşük olan sonuçların aralıktan çıkarılması ve
 - Denetçi tarafından aralıktaki tüm sonuçların makul olduğu sonucuna varılana kadar, mevcut denetim kanıtlarına dayanarak tahmin aralığının daraltılmaya devam edilmesi. Bazı ender durumlarda denetçi, denetim kanıtı bir nokta tahminini gösterene kadar aralığı daraltabilir.

Uzmanlık Gerektiren Bilgi veya Becerilere İhtiyaç Duyulup Duyulmadığının Değerlendirilmesi (Bakınız: 14 üncü paragraf)

- A96. Denetçinin denetimi planlarken, denetimi yürütmek için gerekli olan kaynakların nitelik, zamanlama ve kapsamını belirlemesi gerekir.²⁰ Bu husus, gerektiğinde uzmanlık isteyen bilgi veya becerilere sahip olan kişilerin katılımını da kapsayabilir. Ayrıca BDS 220, denetim ekibinin ve denetim ekibinin bir parçası olmayan ve denetçinin faydalandığı dış uzmanların tamamının denetimi yürütmek için gerekli yeterlik ve beceriye sahip olması konusunda sorumlu denetçinin emin olmasını zorunlu tutar.²¹ Muhasebe tahminlerinin denetimi sırasında denetçi, muhasebe tahminlerinin bir veya birden çok yönüyle ilgili özel bilgi veya becerilere ihtiyaç olup olmadığını deneyimleri ve denetimin şartları ışığında belirleyebilir.
- A97. Denetçinin, uzmanlık isteyen bilgi veya becerilere ihtiyaç olup olmadığına ilişkin değerlendirmesini etkileyebilecek hususlar örneğin aşağıdakileri içerir:
- Belirli bir iş kolu veya sektördeki dayanak varlık, yükümlülük veya özkaynak bileşeninin (örneğin, maden yatakları, tarımsal varlıklar, karmaşık finansal araçlar) niteliği.
 - Yüksek seviyede tahmin belirsizliği.

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

²¹ BDS 220, “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol”, 14 üncü paragraf

- Karmaşık hesaplamaların kullanılması veya uzmanlık isteyen modellere başvurulması. Örneğin, gözlemlenebilir bir piyasanın olmadığı bir durumda gerçeğe uygun değerlerin tahmininde olduğu gibi.
- Geçerli finansal raporlama çerçevesinin muhasebe tahminleriyle ilgili hükümlerinin karmaşıklığı (farklı yorum ve tutarsız veya gelişmekte olan uygulamalara tabi olduğu bilinen alanların bulunup bulunmaması da dâhil).
- Denetçinin, değerlendirilmiş risklere karşılık verirken uygulama niyetinde olduğu prosedürler.

A98. Tahmin belirsizliği olması durumunda bile, muhasebe tahminlerinin çoğu açısından uzmanlık isteyen bilgi veya becerilere ihtiyaç duyulması ihtimali düşüktür. Örneğin, bir denetçinin şüpheli alacaklar karşılığını değerlemek için uzmanlık isteyen bilgi veya becerilere ihtiyaç duyma ihtimali düşüktür.

A99. Bununla birlikte denetçi, ilgili konunun muhasebe veya denetim dışında bir alana ait olması durumunda, uzmanlık isteyen gerekli beceri veya bilgilere sahip olmayabilir ve bu bilgi ve becerileri faydalandığı uzmandan elde etme ihtiyacı duyabilir. BDS 620²², denetçinin faydalandığı uzmanın istihdam edilmesi veya hizmet alımı suretiyle çalıştırılması ihtiyacının belirlenmesine ve denetçinin faydalandığı uzmanın çalışmasının kullanılması durumunda denetçinin sorumluluklarına ilişkin hüküm ve açıklamalar içerir.

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

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

Ciddi Risklere Karşı Uygulanacak İlâve Maddi Doğrulama Prosedürleri (Bakınız: 15 inci paragraf)

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

- (a) Yönetimin, tahmin belirsizliğinin muhasebe tahmini üzerindeki etkisini ve bu belirsizliğin, muhasebe tahmininin finansal tablolarda muhasebeleştirilmesinin uygunluğu üzerinde yapabileceği etkiyi nasıl değerlendirdiği ve

²² BDS 620, "Uzman Çalışmalarının Kullanılması"

(b) İlgili açıklamaların yeterliliği.

Tahmin Belirsizliği

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

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

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

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

Küçük işletmelere özgü hususlar

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

Önemli Varsayımlar (Bakınız: 15(b) paragrafı)

A107. Bir muhasebe tahmininin oluşturulması sırasında kullanılan varsayım, varsayımdaki makul bir değişikliğin muhasebe tahmininin ölçümünü önemli ölçüde etkilemesi durumunda, ciddi (önemli) kabul edilir.

A108. Yönetimin bilgisine dayalı önemli varsayımları destekleyen hususlar, yönetimin sürekli olarak yaptığı stratejik analiz ve risk yönetimi süreçlerinden elde edilebilir. Denetçi, resmi olarak oluşturulmuş süreçlerin bulunmaması gibi (bu durum küçük işletmelerde söz konusu olabilir) durumlarda bile yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için diğer denetim prosedürlerinin yanı sıra, yönetimi sorgulayarak ve yönetimle müzakerede bulunarak varsayımları değerlendirebilir.

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

Yönetimin Niyet ve Kabiliyeti (Bakınız: 15(c) paragrafı)

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

Bir Tahmin Aralığının Geliştirilmesi (Bakınız: 16 ncı paragraf)

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

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

hâlinde bu durum söz konusu olabilir.

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

Muhasebeleştirme ve Ölçüm Kıstasları

Muhasebe Tahminlerinin Finansal Tablolarda Muhasebeleştirilmesi (Bakınız: 17(a) paragrafı)

A113. Yönetimin bir muhasebe tahminini finansal tablolarda muhasebeleştirilmesi durumunda, denetçinin değerlendirmesinin odak noktası, muhasebe tahmininin ölçümünün geçerli finansal raporlama çerçevesinin muhasebeleştirme kıstaslarını karşılamaya yetecek kadar güvenilir olup olmadığıdır.

A114. Muhasebeleştirilmemiş muhasebe tahminleri açısından denetçinin değerlendirmesinin odak noktası, geçerli finansal raporlama çerçevesinin muhasebeleştirme kistaslarının gerçekte karşılanıp karşılanmadığıdır. Bir muhasebe tahmininin muhasebeleştirilmemiş olması ve denetçinin bu uygulamanın doğru olduğu sonucuna varması durumunda dahi finansal tabloların dipnotlarında, söz konusu şartlara ilişkin bir açıklamanın yer alması gerekebilir. Ayrıca denetçi, denetçi raporunda Dikkat Çekilen Hususlar paragrafına yer vermek suretiyle kullanıcıların dikkatinin önemli bir belirsizliğe çekilmesi gerektiğine karar verebilir. BDS 706²³, bu paragraflara ilişkin hüküm ve açıklamalar içerir.

Muhasebe Tahminlerine İlişkin Ölçüm Esası (Bakınız: 17(b) paragrafı)

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

Muhasebe Tahminlerinin Makul Olup Olmadığının Değerlendirilmesi ve Yanlışlıkların Belirlenmesi (Bakınız: 18 inci paragraf)

A116. Denetçi, elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, söz konusu kanıtların yönetimin nokta tahmininden farklı bir muhasebe tahminine işaret ettiği sonucuna varabilir. Denetim kanıtının bir nokta tahminini desteklemesi durumunda, denetçinin nokta tahmini ile yönetimin nokta tahmini arasındaki fark bir yanlışlık oluşturur. Denetçinin, kendi tahmin aralığını kullanmanın yeterli ve uygun denetim kanıtı sağladığı sonucuna vardığı durumunda, denetçinin tahmin aralığı dışında kalan yönetimin nokta tahmini, denetim kanıtları tarafından desteklenmeyecektir. Bu tür durumlarda, söz konusu yanlışlık, yönetimin nokta tahmini ile denetçinin tahmin aralığının en yakın noktası arasındaki farktan daha az olamaz.

A117. Yönetimin, şartlarda değişiklik olduğu şeklinde subjektif bir değerlendirmeye dayanarak bir muhasebe tahminini veya bu tahmini oluşturmada kullanılan yöntemi önceki döneme göre değiştirmesi durumunda, denetçi denetim kanıtına dayanarak, yönetim tarafından ihtiyari olarak yapılan değişiklik neticesinde muhasebe tahmininde yanlışlık olduğu sonucuna varabilir veya bunu muhtemel yönetim taraflılığının bir göstergesi olarak kabul edebilir (Bakınız A124-A125 paragrafları).

A118. BDS 450²⁴, denetçinin düzeltilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki etkisini değerlendirmesi amacıyla yanlışlıkların birbirinden ayrılması hususunda rehberlik sağlar. Muhasebe tahminleriyle ilişkili olarak, hata veya hileden kaynaklanan bir yanlışlık:

²³ BDS 706, “Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları”

²⁴ BDS 450, “Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi”

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

sonucunda ortaya çıkabilir.

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

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

Muhasebe Tahminleriyle İlgili Açıklamalar

Geçerli Finansal Raporlama Çerçevesi Uygun Olarak Yapılan Açıklamalar (Bakınız: 19 uncu paragraf)

A120. Finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak sunumu, önemli hususların yeterli ölçüde açıklanmasını içerir. Geçerli finansal raporlama çerçevesi muhasebe tahminleriyle ilgili açıklamalara izin verebilir veya bunları belirleyebilir. Ayrıca bazı işletmeler, finansal tabloların dipnotlarında isteğe bağlı olarak ilâve bilgiler açıklayabilir.

Bu açıklamalar, aşağıdaki gibi hususları içerebilir:

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

Bu tür açıklamalar kullanıcıların finansal tablolarda muhasebeleştirilen veya açıklanan muhasebe tahminlerini anlamaları açısından gereklidir (ilgilidir). Açıklamaların geçerli finansal raporlama çerçevesi hükümlerine uygun olup olmadığı konusunda yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmesi gerekir.

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

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

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

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

A123. Bazı durumlarda denetçi, finansal tabloların dipnotlarında tahmin belirsizliğiyle ilgili durumları açıklaması hususunda yönetimi teşvik etmenin uygun olacağını düşünebilir. BDS 705’de²⁵ denetçinin, yönetimin finansal tablolarda yer alan tahmin belirsizliğiyle ilgili açıklamalarının yetersiz veya yanıltıcı olduğu kanaatine varması durumunda, bu durumun denetçinin görüşüne olan etkilerine ilişkin açıklamalar yer almaktadır.

Yönetimin Muhtemel Tarafhlığına İlişkin Göstergeler (Bakınız: 21 inci paragraf)

A124. Denetim sırasında denetçi, yönetimin muhtemel tarafhlığına ilişkin göstergelere sebep olan, yönetimin vardığı yargı ve aldığı kararlardan haberdar olabilir. Bu göstergeler, denetçinin risk değerlendirmesinin ve verdiği/vereceği ilgili karşılıkların uygunluğunu koruyup korumadığı konusunda denetçinin varacağı sonucu etkileyebilir. İlâve olarak denetçinin, söz konusu göstergelerin denetimin geri kalanı üzerindeki etkilerini

²⁵ BDS 705, “Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi”

dikkate alması gerekebilir. Ayrıca, BDS 700'de ²⁶ ele alındığı gibi, denetçinin bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkin değerlendirmesini etkileyebilir.

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

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

Yazılı Açıklamalar (Bakınız: 22 nci paragraf)

A126. BDS 580²⁷ yazılı açıklamaların kullanımını ele alır. Finansal tablolarda muhasebeleştirilen veya açıklanan muhasebe tahminleriyle ilgili yazılı açıklamalar, tahmin belirsizliğinin niteliği, önemliliği ve kapsamına bağlı olarak aşağıdaki konular hakkında açıklamaları içerebilir:

- Geçerli finansal raporlama çerçevesi bağlamında muhasebe tahminlerinin belirlenmesinde yönetimin kullandığı ilgili varsayımlar ve modeller dâhil ölçüm süreçlerinin uygunluğu ve süreçlerin uygulanmasındaki tutarlılık.
- Muhasebe tahminleriyle ve açıklamalarıyla ilgili olduğu durumlarda, varsayımların yönetimin işletme adına atılacak belirli adımları gerçekleştirme niyet ve kabiliyetini uygun şekilde yansıttığı.
- Muhasebe tahminleriyle ilgili açıklamaların geçerli finansal raporlama çerçevesi kapsamında tam ve uygun olduğu.
- Bilanço tarihinden sonraki hiçbir olayın, finansal tablolarda yer alan muhasebe tahminleri ve açıklamalarında düzeltme yapılmasını gerektirmediği.

A127. Finansal tablolarda muhasebeleştirilmemiş veya açıklanmamış olan muhasebe tahminleri açısından yazılı açıklamalar, aşağıdaki konular hakkında açıklamaları içerebilir:

- Yönetimin, geçerli finansal raporlama çerçevesinde yer alan muhasebeleştirme veya açıklama kıstaslarının karşılanmadığına karar verirken kullandığı dayanağın (esasın) uygunluğu (Bakınız: A114 paragrafı).
- Gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülmeyen veya açıklanmayan muhasebe tahminleri açısından, gerçeğe uygun değer kullanımıyla ilgili olarak işletmenin

²⁶ BDS 700, "Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama"

²⁷ BDS 580, "Yazılı Açıklamalar"

geçerli finansal raporlama çerçevesi kapsamında öngörülen ön şartı (varsayımı) reddetmek için yönetimin kullandığı dayanağın (esasın) uygunluğu (Bakınız: A115 paragrafı).

Belgelendirme (Bakınız: 23 üncü paragraf)

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

Farklı Finansal Raporlama Çerçevesi Kapsamında Gerçeğe Uygun Değer Ölçüm ve Açıklamaları

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

1. Farklı finansal raporlama çerçeveleri, finansal tablolarda çeşitli gerçeğe uygun değer ölçüm ve açıklamalarının yapılmasını zorunlu tutar veya buna izin verir. Bu çerçeveler, varlık ve yükümlülüklerin ölçüm esaslarına veya ilgili açıklamalara ilişkin sundukları rehberlik düzeyi açısından da farklılık gösterir. Bazı finansal raporlama çerçeveleri emredici nitelikte rehberlik sunarken, diğerleri genel bir rehberlik sunar veya hiçbir rehberlik sunmaz. Ayrıca gerçeğe uygun değere ilişkin olarak belirli sektörlere özgü ölçüm ve açıklama uygulamaları da mevcuttur.
2. Gerçeğe uygun değer tanımları; finansal raporlama çerçeveleri veya belirli bir çerçeve kapsamındaki farklı varlık, yükümlülük veya açıklamalar arasında farklılık gösterebilir. Örneğin, Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) 39'da¹ gerçeğe uygun değer, "karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli taraflar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir yükümlülüğün yerine getirilmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutar" olarak tanımlanır. Gerçeğe uygun değer kavramı, normal şartlarda, geçmiş veya gelecek bir tarihteki ödeme yerine cari bir işlemi esas alır. Buna göre, gerçeğe uygun değer ölçüm süreci, söz konusu işlemin gerçekleşmiş olabileceği tahmini fiyata ilişkin bir araştırma şeklinde olacaktır. Ayrıca farklı finansal raporlama çerçevelerinde "işletmeye özgü değer", "kullanım değeri" veya benzer ifadeler kullanılabilir. Ancak söz konusu ifadeler yine de bu BDS'de geçen gerçeğe uygun değer kavramı kapsamına girebilir.
3. Finansal raporlama çerçeveleri, gerçeğe uygun değer ölçümlerinde zaman içerisinde meydana gelen değişiklikleri farklı şekillerde ele alabilir. Örneğin, belirli bir finansal raporlama çerçevesi, belirli varlık veya yükümlülüklerin gerçeğe uygun değer ölçümlerindeki değişikliklerin doğrudan özkaynağa yansıtılmasını zorunlu tutabilirken, bir başka çerçeve kapsamında bu değişiklikler gelire yansıtılabilmektedir. Bazı çerçevelerde, gerçeğe uygun değer muhasebesinin kullanılıp kullanılmayacağına veya nasıl uygulanacağına ilişkin karar, yönetimin belirli varlık veya yükümlülüklerle ilgili atılacak belirli adımları gerçekleştirme niyetinden etkilenir.

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

4. Farklı finansal raporlama çerçeveleri finansal tablolarda, belirli gerçeğe uygun değer ölçüm ve açıklamalarının yapılmasını zorunlu tutabilir ve farklı derecelerde bunları belirleyebilir ya da bunlara izin verebilir. Finansal raporlama çerçeveleri:
- Finansal tablolarda yer alan belirli bilgiler veya finansal tabloların dipnotlarında açıklanan ya da ilâve bilgiler olarak sunulan bilgiler için ölçüm, sunum ve açıklama hükümleri belirleyebilir,
 - Bir işletmenin tercihi üzerine veya sadece belirli kıstasların karşılanması durumunda gerçeğe uygun değeri kullanan belirli ölçümlerin yapılmasına izin verebilir,
 - Bağımsız bir değerlemenin veya iskonto edilmiş nakit akışlarının kullanımına ilişkin belirli yöntemlerden faydalanılması gibi, gerçeğe uygun değer tespiti için özel bir yöntem belirleyebilir,
 - Gerçeğe uygun değer tespiti için farklı alternatif yöntemler arasından bir yöntemin seçilmesine izin verebilir (seçim kıstasları finansal raporlama çerçevesi tarafından sağlanabilir veya sağlanmayabilir) veya
 - Teamül veya uygulamalarla (örneğin, sektörel uygulamalar) kullanımı belirginleşmiş olanların dışında, gerçeğe uygun değer ölçüm veya açıklamalarına ilişkin olarak herhangi bir rehberlik sağlamayabilir.
5. Bazı finansal raporlama çerçeveleri, varlık ve yükümlülükler açısından gerçeğe uygun değerlerin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesini, gerçeğe uygun değer ölçüm ve açıklamalarını zorunlu tutmanın ya da bunlara izin vermenin bir ön şartı olarak kabul eder. Bazı durumlarda, varlık veya yükümlülüğün aktif bir piyasada kayıtlı fiyatının bulunmaması ve diğer gerçeğe uygun değer tahmin yöntemlerinin bu varlık veya yükümlülük için uygun olmaması veya uygulanamaz olması durumunda, bu ön şart reddedilebilir. Bazı finansal raporlama çerçeveleri; gerçeğe uygun değere ulaşmak için kullanılacak girdileri; kayıtlı fiyatlar ve aktif piyasalara dayanan açıkça “gözlemlenebilir girdiler” içerenler ile piyasa katılımcıları tarafından kullanılacak varsayımlar hakkında bir işletmenin kendi yargılarını içeren “gözlemlenebilir olmayan girdiler” şeklinde ayıran bir gerçeğe uygun değer hiyerarşisi belirleyebilir.
6. Bazı finansal raporlama çerçeveleri değerlendirme bilgilerinde, belirli özel düzeltme veya değişiklikler yapılmasını ya da belirli bir varlık veya yükümlülüğe özgü diğer değerlendirmelerin yapılmasını zorunlu kılar. Örneğin, yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesi, değerlendirilmiş piyasa değerinde, tahmini satış maliyetlerine ilişkin düzeltmeler, gayrimenkulün durumu ve konumuyla ilgili düzeltmeler ve diğer hususlar gibi düzeltmelerin yapılmasını zorunlu kılabilir. Benzer şekilde, belirli bir varlığa ilişkin piyasanın aktif bir piyasa olmaması durumunda, gerçeğe uygun değer açısından daha uygun bir ölçüme ulaşmak için yayımlanmış fiyat kotasyonlarının düzeltilmesi veya değiştirilmesi gerekebilir. Örneğin, piyasa işlemlerinin az sayıda olması, piyasanın gelişmemiş olması veya hâlihazırda işlem gören birimlerinin işleme açık olan toplam birime göre küçük bir işlem hacmi oluşturması durumunda kayıtlı fiyatlar, gerçeğe uygun değer için belirleyici

olmayabilir. Dolayısıyla, bu tür piyasa fiyatlarının düzeltilmesi veya değiştirilmesi gerekebilir. Bu düzeltme veya değişiklikleri yapmak için piyasa hakkında bilgi sunabilecek alternatif kaynaklara ihtiyaç duyulabilir. Ayrıca bazı durumlarda, bir varlık veya yükümlülüğün gerçeğe uygun değeri veya muhtemel değer düşüklüğü belirlenirken, tahsis edilen teminatın (örneğin, teminatın borca dayalı belirli yatırım türlerine tahsis edilmesi durumunda) dikkate alınması gerekebilir.

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

Gerçeğe Uygun Değer Ölçümlerinin Yaygınlığı

8. Gerçeğe uygun değeri esas alan ölçüm ve açıklamalar finansal raporlama çerçevelerinde giderek daha yaygın hâle gelmektedir. Gerçeğe uygun değer, aşağıda verilen kalemlerin gerçeğe uygun değer üzerinden ölçümü dâhil olmak üzere, finansal tablolarda çok farklı şekillerde ortaya çıkabilir ve finansal tablolardaki kalemlerin değerlerinin belirlenmesini çeşitli şekillerde etkileyebilir:
 - Bir finansal araca ilişkin yükümlülüğün yerine getirilmesi amacıyla satılabilir menkul kıymetler veya yükümlülükler gibi rutin veya periyodik olarak “piyasa fiyatına göre değerlendirilen” belirli varlık veya yükümlülükler.
 - Belirli özkaynak unsurları. Örneğin, hamili tarafından, ihraççının adi hisse senetlerine dönüştürülebilen bir tahvil gibi özkaynak özelliklerine sahip belirli finansal araçların muhasebeleştirilmesi, ölçümü ve sunumunda gerçeğe uygun değer kullanılabilir.
 - Bir işletme birleşmesinde edinilen belirli varlık veya yükümlülükler. Örneğin, bir işletmenin işletme birleşmesi yoluyla edinilmesinden kaynaklanan şerefiyenin ilk belirlenmesinde genellikle, edinilen tanımlanabilir varlık ve yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerinin ölçümü ve verilen bedelin gerçeğe uygun değeri esas alınır.
 - Bir defaya mahsus olmak üzere gerçeğe uygun değere göre düzeltilmiş olan belirli varlık veya yükümlülükler. Bazı finansal raporlama çerçeveleri, bir

varlığın değer düşüklüğünün belirlenmesinin bir parçası olarak, bir varlık veya varlık grubuna ilişkin bir düzeltme tutarının ölçülmesi amacıyla gerçeğe uygun değer ölçümünün kullanımını zorunlu tutabilir. Örneğin, kayıtlı şerefiye tutarı ile karşılaştırılacak zımni şerefiye tutarını bulmak için; işletme birleşmesi sırasında edinilen, tanımlanan faal bir işletmenin veya raporlama yapan bir birimin gerçeğe uygun değerine dayanan ve değeri daha sonra söz konusu işletmenin veya birimin varlık ve yükümlülük grupları arasında dağıtılan şerefiyenin değer düşüklüğüne ilişkin test edilmesinde olduğu gibi.

- Varlık ve yükümlülüklerin bir araya getirilmesi. Bazı durumlarda, bir varlık ya da yükümlülük sınıfı veya grubunun ölçümü, söz konusu sınıf veya gruptaki bazı münferit varlık veya yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerlerinin bir araya getirilmesini gerektirir. Örneğin işletmenin geçerli finansal raporlama çerçevesi kapsamında, çeşitlendirilmiş kredi portföyünün değerinin ölçümü, portföyü oluşturan bazı kredi kategorilerinin gerçeğe uygun değeri esas alınarak belirlenebilir.
- Finansal tabloların dipnotlarında açıklanan veya tamamlayıcı bilgi olarak sunulan ancak finansal tablolarda muhasebeleştirilmeyen bilgiler.