



TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI

BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 200

***BAĞIMSIZ DENETÇİNİN GENEL AMAÇLARI VE BAĞIMSIZ
DENETİMİN BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARINA
UYGUN OLARAK YÜRÜTÜLMESİ***

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, 2018 yılı yayımı, Bölüm 1’de yer alan Uluslararası Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 200 “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi”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.)

GÜNCELLEMELER VE YÜRÜRLÜK TARİHLERİ

- BDS 200 *Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi* Standardının ilk sürümü, 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 13/10/2013 tarihli ve 28794 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- BDS 200 *Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi* Standardı 01/10/2014 tarihli ve 29136 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan değişiklik Tebliğiyle güncellenmiştir.
- BDS 200 *Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi* Standardının üçüncü sürümü, 1/1/2017 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 07/12/2017 tarihli ve 30263 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- BDS 200 *Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi* Standardının güncellenen sürümü, 26/12/2019 tarihli ve 75935942-050.01.04-[01/332] sayılı Kurul Kararıyla, 01/01/2020 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 31/12/2019 tarihli ve 30995 (4.M) sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.
- BDS 200 *Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi* Standardının beşinci sürümü, 28/12/2020 tarihli ve 75935942-050.01.04-[01/231] sayılı Kurul Kararıyla 1/1/2021 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 30/12/2020 tarihli ve 31350 (2.M) sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.
- **BDS 200 *Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi* Standardına ilişkin değişiklikler; 06/01/2022 tarihli ve 7585 sayılı Kurul Kararıyla 1/1/2022 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 09/01/2022 tarihli ve 31714 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.**

BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 200

BAĞIMSIZ DENETÇİNİN GENEL AMAÇLARI VE BAĞIMSIZ DENETİMİN BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARINA UYGUN OLARAK YÜRÜTÜLMESİ

İÇİNDEKİLER

	Paragraf
Giriş	
Kapsam.....	1-2
Finansal Tabloların Denetimi.....	3-9
Yürürlük Tarihi.....	10
Denetçinin Genel Amaçları.....	11-12
Tanımlar.....	13
Ana Hükümler	
Finansal Tabloların Denetimine İlişkin Etik Hükümler.....	14
Mesleki Şüphencilik.....	15
Mesleki Muhakeme.....	16
Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı ve Denetim Riski.....	17
Denetimin BDS'lere Uygun Olarak Yürütülmesi.....	18-24
Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama	
Finansal Tabloların Denetimi.....	A1-A13
Tanımlar.....	A14-A16
Finansal Tabloların Denetimine İlişkin Etik Hükümler.....	A17-A20
Mesleki Şüphencilik	A21-A25
Mesleki Muhakeme.....	A26-A30
Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı ve Denetim Riski.....	A31-A57
Denetimin BDS'lere Uygun Olarak Yürütülmesi.....	A58-A83

Giriş

Kapsam

1. Bu Bağımsız Denetim Standardı (BDS), finansal tabloların bağımsız denetimlerinin BDS'lere uygun olarak yürütülmesi sırasında bağımsız denetçiye düşen genel sorumlulukları düzenler. Bu BDS, özellikle bağımsız denetçinin genel amaçlarını ortaya koyar ve bağımsız denetçinin bu amaçlara ulaşmasını sağlamak için tasarlanmış bir bağımsız denetimin niteliğini ve kapsamını açıklar. Bu standart ayrıca BDS'lerin kapsamını, uygulama alanını ve yapısını açıklar ve bağımsız denetçinin BDS'lere uyma yükümlülüğü de dâhil olmak üzere, bütün bağımsız denetimlerde geçerli olan genel sorumluluklarını düzenleyen hükümlere yer verir. BDS'lerde geçen "denetçi" ibaresi bağımsız denetçiyi, "denetim" ibaresi bağımsız denetimi ifade eder.
2. BDS'ler, bir denetçinin finansal tabloları denetlemesine yönelik olarak hazırlanmıştır. Diğer tarihî finansal bilgilere ilişkin denetimlerde uygulanmaları hâlinde BDS'ler, gerektiğinde şartlara göre uyarlanır. BDS'ler, denetçinin mevzuat hükümlerinden kaynaklanan veya başka bir şekilde ortaya çıkabilecek olan sorumluluklarını (örneğin, menkul kıymetlerin halka arzıyla bağlantılı olarak ortaya çıkabilecek sorumluluklarını) ele almaz. Söz konusu sorumluluklar denetçilerin BDS'lerde belirtilen sorumluluklarından farklılık gösterebilir. Bu tür durumlarda denetçi BDS'lerdeki yaklaşımları faydalı bulabilir ancak, ilgili tüm mevzuat hükümlerine veya mesleki yükümlülüklerine uymak denetçinin kendi sorumluluğundadır.

Finansal Tabloların Denetimi

3. Denetimin amacı, hedef kullanıcıların finansal tablolara duyduğu güven seviyesini artırmaktır. Bu amaca, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin denetçi tarafından verilen görüşle ulaşılır. Genel amaçlı çerçevelerin çoğunda söz konusu görüş, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak finansal tabloların tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunulup sunulmadığı veya doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayıp sağlamadığı hakkındadır. BDS'lere ve etik hükümlere uygun olarak yürütülen bir denetim, denetçinin bu görüşü oluşturmasını sağlar (Bkz.: A1 paragrafı).
4. Denetime tabi olan finansal tablolar, üst yönetimden sorumlu olanların gözetiminde işletme yönetimi tarafından hazırlanan finansal tablolardır. BDS'ler yönetime veya üst yönetimden sorumlu olanlara sorumluluk yüklemeyiz ve bu kişilerin sorumluluklarını düzenleyen mevzuatı geçersiz kılmaz. Ancak BDS'lere uygun bir denetim, yönetimin ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların, denetimin yürütülmesi için gerekli olan belirli sorumlulukları üstlendikleri ön kabulüne dayalı olarak yürütülür. Finansal tabloların denetlenmiş olması, yönetimin veya üst yönetimden sorumlu olanların sorumluluklarını ortadan kaldırmaz (Bkz.: A2-A11 paragrafları).

5. BDS'ler, bir bütün olarak finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içerip içermediği konusunda denetçinin, vereceği görüşe dayanak oluşturacak makul bir güvence elde etmesini zorunlu kılar. Makul güvence yüksek bir güvence seviyesidir. Denetçi, denetim riskini (finansal tabloların önemli bir yanlışlık içermesine rağmen denetçinin duruma uygun olmayan bir görüş vermesi riski) kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde ettiğinde makul güvence sağlamış olur. Ancak denetçinin ulaştığı sonuçları ve görüşünü dayandırdığı çoğu denetim kanıtının kesin olmasından çok ikna edici olmasına sebep olan denetimin yapısal kısıtlamaları sebebiyle, makul güvence mutlak bir güvence seviyesi değildir (Bkz.: A31-A57 paragrafları).
6. Önemlilik kavramı, denetçi tarafından denetimin planlanması ve yürütülmesi ile belirlenmiş yanlışlıkların denetim üzerindeki ve -varsa- düzeltilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki etkisinin değerlendirilmesinde uygulanır.¹ Genel olarak eksiklik ve yanlışlıkların -tek başına veya toplu olarak- finansal tablo kullanıcılarının bu tablolara istinaden alacakları ekonomik kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa, söz konusu yanlışlıklar önemli olarak kabul edilir. Önemliliğe ilişkin yargılara, içinde bulunulan şartlar çerçevesinde varılır ve bu yargılar, denetçinin finansal tablo kullanıcılarının finansal bilgiye olan ihtiyaçlarını algılayışından, yanlışlığın büyüklüğünden veya niteliğinden ya da bu ikisinin bileşiminden etkilenir. Denetçi görüşü finansal tabloları bir bütün olarak ele alır ve denetçi, finansal tabloların bütünü açısından önemlilik arz etmeyen yanlışlıkların tespit edilmesinden sorumlu değildir.
7. BDS'lerde, denetçinin makul güvence elde etmesini desteklemek üzere tasarlanmış olan amaçlar, ana hükümler, açıklayıcı hükümler ve uygulama bölümleri yer alır. BDS'ler, denetimin planlanması ve yürütülmesi sırasında denetçinin mesleki muhakemesini kullanmasını, mesleki şüpheciliğini sürdürmesini ve diğer hususların yanı sıra;
- İşletme ve çevresini, geçerli finansal raporlama çerçevesini ve işletmenin iç kontrol sistemini anlamak için edindiği bilgilere dayanarak hata veya hile kaynaklı "önemli yanlışlık" risklerini belirlemesini ve değerlendirmesini,
 - Risk olduğu değerlendirilen hususlara karşı yapılacak uygun işleri tasarlamak ve uygulamak suretiyle önemli yanlışlıkların var olup olmadığı hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmesini,
 - Elde edilen denetim kanıtlarından ulaşılan sonuçlara dayanarak finansal tablolara ilişkin görüş oluşturmasını
- zorunlu kılar.

¹ BDS 320, "Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik" ve BDS 450, "Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi"

8. Denetçi tarafından verilen görüşün şekli, geçerli finansal raporlama çerçevesine ve mevzuata bağlıdır (Bkz.: A12-A13 paragrafları).
9. Denetçinin, denetimden kaynaklanan konularla ilgili olarak kullanıcılara, yönetime, üst yönetimden sorumlu olanlara veya işletme dışı taraflara karşı da belirli bildirim ve raporlama sorumlulukları bulunabilir. Bu sorumluluklar, BDS'lerle veya mevzuatla belirlenebilir.²

Yürürlük Tarihi

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

Denetçinin Genel Amaçları

11. Finansal tabloların denetiminin yürütülmesinde denetçinin genel amaçları:
 - (a) Bir bütün olarak finansal tabloların, hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde etmek ve böylece finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına dair bir görüş bildirmek ve
 - (b) Bulgularına uygun olarak, finansal tablolar hakkında raporlama yapmak ve BDS'lerin zorunlu tuttuğu bildirimlerde bulunmaktır.
12. Makul güvencenin elde edilemediği ve denetçi raporundaki sınırlı olumlu görüşün (şartlı görüşün), finansal tabloların hedef kullanıcılarına yapılacak bildirim açısından, yetersiz kaldığı tüm durumlarda, BDS'ler denetçinin görüş bildirmekten kaçınmasını veya mevzuata göre çekilmenin³ mümkün olması hâlinde denetimden çekilmesini gerektirir.

Tanımlar

13. Aşağıdaki terimler BDS'lerde, karşılarında belirtilen anlamlarıyla kullanılmıştır:
 - (a) Bağımsız denetçi: Denetimi yürüten kişi veya kişileri, genellikle sorumlu denetçiyi veya denetim ekibinin diğer denetçilerini veya ilgili durumlarda denetim şirketini ifade eder. Bir BDS'de bir yükümlülük veya sorumluluğun sorumlu denetçi tarafından yerine getirileceğinin açıkça ifade edilmesi hâlinde, "denetçi" terimi yerine "sorumlu denetçi" terimi kullanılır. İlgili yerlerde "sorumlu denetçi" veya "denetim şirketi", bu terimlerin kamu sektöründeki eş değerlerini ifade eder.
 - (b) Denetim kanıtı: Denetçinin, görüşüne dayanak oluşturan sonuçlara ulaşırken kullandığı bilgilerdir. Denetim kanıtları, finansal tablolara temel oluşturan

² Bakınız: Örneğin BDS 260, "Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim" ve BDS 240, "Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları", 43 üncü paragraf

³ ...

muhasebe kayıtlarındaki bilgiler ile diğer bilgileri içerir. BDS'lerin amaçlarına uygun olarak;

- (i) Denetim kanıtının yeterliliği, denetim kanıtının miktarının ölçütüdür. İhtiyaç duyulan denetim kanıtı miktarı, denetçinin “önemli yanlışlık” risklerine ilişkin değerlendirmesinden ve ilgili denetim kanıtının kalitesinden etkilenir.
- (ii) Denetim kanıtının uygunluğu, denetim kanıtının kalitesinin ölçütüdür. Bir başka ifadeyle denetim kanıtının kalitesi, denetçi görüşüne dayanak oluşturan sonuçlara destek sağlama açısından, denetim kanıtının ihtiyaca uygunluğu ve güvenilirliğidir.
- (c) Denetim riski: Finansal tabloların önemli bir yanlışlık içermesine rağmen, denetçinin duruma uygun olmayan bir denetim görüşü vermesi riskidir. Denetim riski, “önemli yanlışlık” riski ile tespit edememe riskinin bir fonksiyonudur.
- (ç) Denetim şirketi: Bağımsız denetim kuruluşu veya denetim üstlenen bağımsız denetçidir.
- (d) Finansal tablolar: Açıklamalar dâhil olmak üzere, tarihî finansal bilgilerin, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak, bir işletmenin belirli bir tarihteki ekonomik kaynaklarını veya yükümlülüklerini ya da belirli bir dönemde bunlarda meydana gelen değişiklikleri göstermek amacıyla biçimlendirilmiş sunumudur. “Finansal tablolar” terimi, geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca belirlenen tam set finansal tabloları ifade etmekle birlikte, tek bir finansal tabloyu da ifade edebilir. Açıklamalar; geçerli finansal raporlama çerçevesinin zorunlu kıldığı veya açıkça ya da başka bir biçimde izin verdiği şekilde, finansal tabloların içinde veya dipnotlarında yer alan ya da çapraz-referans yoluyla dâhil edilen açıklayıcı veya tanımlayıcı bilgilerden oluşur (Bkz.: A14-A15 paragrafları).
- (e) Makul güvence: Finansal tabloların denetimi çerçevesinde, yüksek ancak mutlak olmayan güvence seviyesidir.
- (f) Mesleki muhakeme: Denetimin yürütülmesi sırasında mevcut olan şartlara uygun olarak atılacak adımlara yönelik bilgiye dayalı kararlar alınırken; mevzuat, BDS'ler, muhasebe standartları ve etik standartlar çerçevesinde, sahip olunan eğitim, bilgi ve deneyimin kullanılmasıdır. İlgili yerlerde bu kavram mesleki yargı olarak da kullanılmıştır.
- (g) Mesleki şüphecilik: Sorgulayıcı bir yaklaşımla hareket ederek, hata veya hile kaynaklı yanlışlığa işaret eden durumlara karşı dikkatli olmayı ve denetim kanıtlarını titiz bir biçimde değerlendirmeyi içeren tutumdur.
- (ğ) Müteakip denetim prosedürleri: Risk değerlendirmesi sonrası uygulanan denetim prosedürleridir.

- (h) “Önemli yanlışlık” riski: Finansal tabloların denetim öncesinde önemli bir yanlışlık içermesi riskidir. Aşağıda belirtildiği gibi bu risk yönetim beyanı düzeyinde iki bileşenden oluşur (Bkz.: A16 paragrafı):
- (i) Yapısal risk: İlgili kontrol mekanizması dikkate alınmadan önce, bir işlem sınıfına, hesap bakiyesine veya açıklamalara ilişkin bir yönetim beyanının, tek başına veya diğer yanlışlıklarla birlikte önemli olabilecek bir yanlışlık içermeye açık olması durumudur.
 - (ii) Kontrol riski: Bir işlem sınıfı, hesap bakiyesi veya açıklamalara ilişkin bir yönetim beyanında ortaya çıkabilecek ve tek başına veya diğer yanlışlıklarla birlikte önemli olabilecek bir yanlışlığın, işletmenin kontrolleri tarafından zamanında önlenememesi veya tespit edilerek düzeltilememesi riskidir.
- (i) Tarihî finansal bilgi: Belirli bir işletmeyle ilgili olarak öncelikle işletmenin muhasebe sisteminden elde edilen ve geçmiş dönemlerde meydana gelen ekonomik olaylar veya geçmiş tarihlerdeki ekonomik durum veya şartlar hakkında finansal terimlerle ifade edilen bilgidir.
- (i) Tespit edememe riski: Denetim riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirmek için denetçinin uyguladığı prosedürler neticesinde, tek başına veya diğer yanlışlıklarla birlikte önemli olabilecek mevcut bir yanlışlığın tespit edilememesi riskidir.
- (j) Geçerli finansal raporlama çerçevesi: Finansal tabloların hazırlanmasında yönetim ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlar tarafından kullanılan, işletmenin yapısı ve finansal tabloların amacı göz önüne alındığında kabul edilebilir olan veya mevzuatın zorunlu kıldığı finansal raporlama çerçevesidir.

“Gerçeğe uygun sunum çerçevesi” terimi, hükümlerine uyulması gereken bir finansal raporlama çerçevesini ifade etmek için kullanılır ve

- (i) Finansal tabloların gerçeğe uygun sunumu için yönetimin, bu çerçevenin özellikle zorunlu kıldıklarının dışında da açıklamalar yapmasının gerekebileceğini açık veya zımni olarak kabul eder veya
- (ii) Finansal tabloların gerçeğe uygun sunumu için yönetimin, bu çerçevenin belirli bir hükmünden sapmasının gerekli olabileceğini açıkça kabul eder. Bu tür sapmaların sadece çok istisnai durumlarda gerekli olması beklenir.

“Uygunluk çerçevesi” terimi, hükümlerine uyulması gerekli olan ancak yukarıdaki (i) veya (ii) maddelerinde yer alan kabulleri içermeyen finansal raporlama çerçevesini ifade eder.

(k) Üst yönetimden sorumlu olanlar: İşletmenin stratejik yönetimi ve hesap verebilirliğine ilişkin yükümlülüklerin gözetiminden sorumlu kişi, kişiler veya yapılarıdır (örneğin, şirketin yönetim kurulu üyeleri). Bu sorumluluk finansal raporlama sürecinin gözetimini de içerir. Bazı ülkelerde, işletmelerde üst yönetimden sorumlu olanlar arasında icrâî görevi olan yöneticiler (bir özel veya kamu sektörü işletmesinin yönetim kurulunda olup icrâî görevi de bulunan üyeler veya işletmenin sahibi olan yöneticiler gibi) yer alabilir.

(l) Yanlılık: Raporlanan bir finansal tablo kaleminin tutarı, sınıflandırılması, sunumu veya açıklaması ile aynı kalemin geçerli finansal raporlama çerçevesine göre olması gereken tutarı, sınıflandırılması, sunumu veya açıklaması arasındaki farklılıktır. Yanlılıklar hata veya hileden kaynaklanabilir.

Denetçinin finansal tabloların tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunulup sunulmadığına (veya doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayıp sağlamadığına) ilişkin bir görüş verdiği durumlarda, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunulması (veya doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlaması) için tutar, sınıflandırma, sunum veya açıklamalarda yapılmasının gerekli olduğunu düşündüğü düzeltmeler de yanlılık kapsamındadır.

(m) Yönetim: İşletme faaliyetlerinin yürütülmesinde icrâî sorumluluğa sahip kişi veya kişilerdir. Bazı ülkelerde yönetim, yönetim kurulunun icrâî görevi bulunan üyeleri veya işletmenin sahibi olan yöneticiler gibi üst yönetimden sorumlu olanların bazılarını veya tamamını içerir.

(n) Yürütülen denetime ilişkin yönetimin ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların sorumluluklarıyla ilgili ön kabul: Yönetimin ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların aşağıda belirtilen ve bir denetimin BDS'lere uygun olarak yürütülmesi için elzem olan sorumluluklarını anlamaları ve üstlenmeleridir:

(i) Gerekli hâllerde, finansal tabloların gerçeğe uygun sunumu dâhil olmak üzere, finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanması sorumluluğu,

(ii) Yönetim ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların, finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli yanlılık içermeyecek şekilde hazırlanması için gerekli gördüğü iç kontrole ilişkin sorumluluğu,

(iii) Yönetim ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların, denetçiye;

a. Finansal tabloların hazırlanmasıyla ilgili kayıtlar, belgeler ve diğer hususlar gibi muttali olduğu tüm bilgilere erişim imkânı sağlama sorumluluğu,

- b. Denetimin amacı doğrultusunda talep edebileceği ilâve bilgileri sağlama sorumluluğu,
- c. Denetim kanıtlarının toplanması için denetçinin işletme içinde gerekli gördüğü kişilerle kısıtlama olmaksızın görüşme imkânı sağlama sorumluluğu.

“Yürütülen denetime ilişkin yönetimin ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların sorumluluklarıyla ilgili ön kabul” kısaca “ön kabul” olarak da ifade edilebilir.

Ana Hükümler

Finansal Tabloların Denetimine İlişkin Etik Hükümler

14. Denetçi finansal tabloların denetiminde, bağımsızlıkla ilgili olanlar dâhil, etik hükümlere uyar (Bkz.: A17-A20 paragrafları).

Mesleki Şüphencilik

15. Denetçi finansal tabloların önemli ölçüde yanlışlık içermesine sebep olan şartların bulunabileceğini kabul ederek, denetimi mesleki şüphencilik içinde planlar ve yürütür (Bkz.: A21-A25 paragrafları).

Mesleki Muhakeme

16. Denetçi, finansal tabloların denetiminin planlanması ve yürütülmesinde mesleki muhakemesini kullanır (Bkz.: A26-A30 paragrafları).

Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı ve Denetim Riski

17. Denetçi makul güvence sağlamak için denetim riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirmek amacıyla yeterli ve uygun denetim kanıtı elde eder. Bu kanıtlar denetçinin, görüşüne dayanak oluşturacak makul sonuçlara ulaşmasını sağlar (Bkz.: A31-A57 paragrafları).

Denetimin BDS'lere Uygun Olarak Yürütülmesi

Denetimle İlgili BDS'lere Uyma

18. Denetçi, denetimle ilgili tüm BDS'lere uyar. Yürürlükte olan bir BDS'nin ele aldığı şartlar mevcut ise, söz konusu BDS'nin yürütülen denetimle ilgili olduğu kabul edilir (Bkz.: A58-A62 paragrafları).
19. Denetçinin, bir BDS'nin amaçlarını anlaması ve hükümlerini uygun şekilde yerine getirebilmesi için açıklayıcı hükümler ve uygulama bölümü dâhil, BDS'nin tamamına vâkıf olması gerekir (Bkz.: A63-A73 paragrafları).
20. Denetçi, bu BDS ve denetimle ilgili diğer tüm BDS'lerin hükümlerine uymadığı sürece, raporunda denetimin BDS'lere uygun olarak yürütüldüğünü belirtemez.

BDS'lerde Belirtilen Amaçlar

21. Denetimin planlanması ve yürütülmesi sırasında denetçi, genel amaçlarına ulaşmak ve
- (a) BDS'lerde belirtilen amaçlara uygun şekilde, BDS'ler tarafından zorunlu kılınanlara ek olarak başka bir denetim prosedürünün gerekip gerekmediğine karar vermek (Bkz.: A77 paragrafı) ve
 - (b) Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilip edilmediğini değerlendirmek (Bkz.: A78 paragrafı),
- için BDS'ler arasındaki karşılıklı ilişkileri de göz önünde bulundurmak suretiyle, ilgili BDS'lerde yer alan amaçları kullanır (Bkz.: A74-A76 paragrafları).

İlgili Hükümlere Uyma

22. 23 üncü paragrafa bağlı olarak denetçi,
- (a) BDS'nin tamamının yürütülen denetimle ilgili olmaması veya
 - (b) Hükmün bir şarta bağlı olması ve bu şartın mevcut olmaması,
- durumları hariç, bir BDS'nin tüm hükümlerine uyar (Bkz.: A79-A80 paragrafları).
23. İstisnai durumlarda denetçi, bir BDS'de yer alan ilgili hükümden sapmanın gerekli olduğuna karar verebilir. Bu tür durumlarda denetçi, söz konusu hükmün amacına ulaşmak için alternatif denetim prosedürleri uygular. Denetçinin bir hükümden sapma ihtiyacının yalnızca aşağıdaki şartların bulunması durumunda ortaya çıkması beklenir:
- Bu hükmün uygulanacak özel bir prosedürle ilgili olması ve
 - Bu prosedürün, denetimin yürütüldüğü şartlarda, hükmün amacına ulaşılması konusunda yetersiz olması (Bkz.: A81 paragrafı).

Denetçinin İlgili BDS'de Belirtilen Bir Amaca Ulaşamaması

24. İlgili BDS'de belirtilen bir amaca ulaşamaması hâlinde denetçi, bu durumun genel amaçlarına ulaşmasını engelleyip engellemediğini ve dolayısıyla, BDS'ler uyarınca olumlu dışında bir görüş vermesini veya (mevzuata göre çekilmenin mümkün olması şartıyla) denetimden çekilmesini gerektirip gerektirmediğini değerlendirir. Denetçinin, ilgili BDS'de belirtilen bir amaca ulaşamaması, BDS 230⁴ uyarınca belgelendirilmesi gereken önemli bir durumun varlığına işaret eder (Bkz.: A82-A83 paragrafları).

⁴ BDS 230, "Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi", 8(c) paragrafı

Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

Finansal Tabloların Denetimi

Denetimin Kapsamı (Bkz.: 3 üncü paragraf)

A1. Finansal tablolara ilişkin denetçi görüşü, finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını ele alır. Bu tür bir görüş tüm finansal tablo denetimlerinde ortaktır. Dolayısıyla denetçi görüşü, örneğin işletmenin gelecekteki ekonomik başarısı veya yönetimin işletme faaliyetlerini yürütmesinin etkinliği veya verimliliği hakkında güvence sağlamaz. Ancak bazı ülkelerde geçerli mevzuat, denetçilerin diğer özel hususlar hakkında da (iç kontrolün etkinliği veya yönetim tarafından hazırlanan ayrı bir raporun finansal tablolarla tutarlılığı gibi) görüş vermesini zorunlu kılabilir. BDS'lerde finansal tablolar hakkında oluşturulacak görüşle ilgili olması kaydıyla, bu tür özel hususlara ilişkin ana hükümler ile açıklayıcı hükümler ve uygulama bölümleri yer alır. Bununla birlikte, denetçinin, bu tür hususlar hakkında görüş vermek gibi ek bir sorumluluğunun olması durumunda, ilâve çalışmalar yapması gerekir.

Finansal Tabloların Hazırlanması (Bkz.: 4 üncü paragraf)

A2. Mevzuat, yönetimin ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların finansal raporlamayla ilgili sorumluluklarını belirleyebilir. Ancak bu sorumlulukların kapsamı veya tanımlanma biçimi ülkeden ülkeye farklılık gösterebilir. Bu farklılıklara rağmen BDS'lere uygun bir denetim, yönetim ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların, aşağıda belirtilen hususlarda sorumluluklarını anladığı ve üstlendiği ön kabulüyle yürütülür:

- (a) Gerekli hâllerde, finansal tabloların gerçeğe uygun sunumu dâhil olmak üzere, finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanması sorumluluğu,
- (b) Yönetim ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların, finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyecek şekilde hazırlanması için gerekli gördüğü iç kontrole ilişkin sorumluluğu,
- (c) Yönetim ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların, denetçiye;
 - (i) Finansal tabloların hazırlanmasıyla ilgili kayıtlar, belgeler ve diğer hususlar gibi muttali olduğu tüm bilgilere erişim imkânı sağlama sorumluluğu,
 - (ii) Denetimin amacı doğrultusunda talep edebileceği ilâve bilgileri sağlama sorumluluğu,

- (iii) Denetim kanıtlarının toplanması için denetçinin işletme içinde gerekli gördüğü kişilerle kısıtlama olmaksızın görüşme imkânı sağlama sorumluluğu.

A3. Finansal tabloların yönetim ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlar tarafından hazırlanması,

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

zorunlu tutar.

Finansal tabloların hazırlanması, uygun muhasebe politikalarının seçimi ve uygulanmasının yanı sıra, yönetimin mevcut şartlara uygun muhasebe tahminleri yapmasında muhakemelerde bulunmasını gerektirir. Bu muhakemeler, geçerli finansal raporlama çerçevesine göre yapılır.

A4. Finansal tablolar,

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

karşılama için tasarlanmış bir finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanabilir.

A5. Geçerli finansal raporlama çerçevesi genellikle, standart yayımlamaya yetkili kurum tarafından yayımlanmış finansal raporlama standartlarını veya mevzuat hükümlerini kapsar. Bazı durumlarda ise finansal raporlama çerçevesi, söz konusu standartlar ile mevzuat hükümlerinden oluşur. Diğer kaynaklar finansal raporlama çerçevesinin uygulanmasına yön verebilir. Bazı durumlarda, geçerli finansal raporlama çerçevesi kapsamında söz konusu diğer kaynaklar yer alabilir ve hatta finansal raporlama çerçevesi yalnızca bu kaynaklardan oluşabilir. Aşağıdakiler diğer kaynaklara örnek olarak gösterilebilir:

- Muhasebe konularına ilişkin kanunlar, düzenlemeler, mahkeme kararları ve mesleki etik yükümlülükler dâhil, yasal ve etik çevre,
- Standart yayımlamaya yetkili kurumlar, mesleki kuruluşlar veya düzenleyici kurumlar tarafından yayımlanmış farklı hukuki bağlayıcılığa sahip muhasebe yorumları,

- Standart yayımlamaya yetkili kurumlar, mesleki kuruluşlar veya düzenleyici kurumlar tarafından yayımlanmış yeni veya ortaya çıkmakta olan muhasebe konularına ilişkin farklı hukuki bağlayıcılığa sahip görüşler,
- Yaygın olarak, geçerli ve hâkim olan genel ve sektörel uygulamalar,
- Muhasebe literatürü.

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

- A6. Geçerli finansal raporlama çerçevesinin hükümleri, finansal tabloların şekil ve içeriğini belirler. Finansal raporlama çerçevesi tüm işlem veya olayların nasıl muhasebeleştirileceğini veya açıklanacağını ayrıntılarıyla belirtmeyebilir. Ancak genellikle, hükümlerinin temelini oluşturan kavramlarla tutarlı muhasebe politikalarının geliştirilmesinde ve uygulanmasında dayanak işlevi görebilecek yeterli sayıda kapsamlı ilkeler içerir.
- A7. Bazı finansal raporlama çerçeveleri gerçeğe uygun sunum çerçeveleriyken, bazıları uygunluk çerçeveleridir. Esas olarak işletmeler tarafından hazırlanan genel amaçlı finansal tablolarda kullanılmak üzere standart yayımlamaya yetkili kuruluşlar tarafından oluşturulan finansal raporlama standartlarından oluşan finansal raporlama çerçeveleri (örneğin Türkiye Muhasebe Standartları), genellikle gerçeğe uygun sunumu sağlama amacıyla tasarlanmıştır.
- A8. Geçerli finansal raporlama çerçevesinin hükümleri ayrıca, tam set finansal tabloların nelerden oluştuğunu belirler. Çoğu finansal raporlama çerçevesine göre finansal tabloların amacı, bir işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında bilgi sağlamaktır. Bu tür finansal raporlama çerçeveleri açısından tam set finansal tablolar; finansal durum tablosu (bilânço), kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu, nakit akış tablosu ve ilgili dipnotlardan oluşur. Diğer bazı finansal raporlama çerçeveleri açısından tek bir finansal tablo ve ilgili dipnotları kendi başına tam set finansal tabloları oluşturabilir:
- Örneğin, Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan “Nakit Esaslı Muhasebe Usulüne Göre Finansal Raporlama” isimli Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standardı, finansal tablolarını söz konusu standartlar uyarınca hazırlayan bir işletme açısından temel finansal tablonun nakit tahsilat ve ödeme tablosu olduğunu ifade etmektedir.
 - Tek bir finansal tabloya ilişkin örnekler aşağıda verilmektedir. Bu tabloların her biri ilgili dipnotları içerir:
 - Bilânço.
 - Gelir tablosu veya faaliyet tablosu.

- Dağıtılmamış kârlar tablosu.
- Nakit akış tablosu.
- Özkaynakları içermeyen varlıklar ve yükümlülükler tablosu.
- Özkaynak değişim tablosu.
- Hasılat ve gider tablosu.
- Ürün grubuna ilişkin faaliyet tablosu.

- A9. BDS 210, geçerli finansal raporlama çerçevesinin kabul edilebilir olup olmadığının belirlenmesine ilişkin hükümler içerir ve bu konuda rehberlik sağlar.⁵ BDS 800, özel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak hazırlanan finansal tablolar açısından dikkate alınması gereken özel durumları ele alır.⁶
- A10. Denetimin yürütülmesiyle ilgili ön kabulün önemi sebebiyle, bir denetim sözleşmesini kabul etmenin ön şartı olarak denetçi, yönetim ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların, A2 paragrafında belirtilen sorumluluklarını anladıkları ve üstlendiklerine dair mutabakatlarını alır.⁷

Kamu Sektöründeki Denetimlere Özgü Hususlar

- A11. Kamu sektörü işletmelerinin finansal tablolarının denetimine ilişkin görev ve yetkiler, diğer işletmelerin finansal tablolarının denetimine ilişkin görev ve yetkilerden daha kapsamlı olabilir. Sonuç olarak, bir kamu sektörü işletmesinin finansal tablolarının denetimi yürütülürken dikkate alınan yönetimin sorumluluklarına ilişkin ön kabul, işlem ve olayların mevzuata uygun olarak gerçekleştirilmesi gibi ilâve sorumluluklar içerebilir.⁸

Denetçi Görüşünün Şekli (Bkz.: 8 inci paragraf)

- A12. Denetçi tarafından verilen görüş, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkindir. Bununla birlikte denetçi tarafından verilen görüşün şekli, geçerli finansal raporlama çerçevesine ve mevzuata bağlıdır. Geçerli finansal raporlama çerçevelerinin birçoğu, finansal tabloların sunumuna ilişkin hükümler içerdiğinden, finansal tabloların bu çerçevelere uygun olarak *hazırlanması*, *sunumunu* da kapsar.
- A13. Çoğunlukla genel amaçlı finansal tabloların hazırlanmasında olduğu gibi, geçerli finansal raporlama çerçevesinin gerçeğe uygun sunum çerçevesi olduğu durumlarda BDS'ler uyarınca verilecek görüş, finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle, gerçeğe uygun bir biçimde sunulup sunulmadığına (veya doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm

⁵ BDS 210, "Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması", 6(a) paragrafı

⁶ BDS 800, "Özel Hususlar—Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi", 8 inci paragraf

⁷ BDS 210, 6(b) paragrafı

⁸ Bakınız: A59 paragrafı

sağlayıp sağlamadığına) ilişkindir. Geçerli finansal raporlama çerçevesinin bir uygunluk çerçevesi olması durumunda ise verilecek görüş, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle ilgili çerçeveye uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkindir. Aksi özellikle belirtilmediği sürece denetçi görüşüne ilişkin BDS’lerde yer alan atıflar, her iki görüş şeklini de kapsar.

Tanımlar

Finansal Tablolar (Bkz.: 13 (d) paragrafı)

- A14. Bazı finansal raporlama çerçevelerinde işletmenin ekonomik kaynakları veya zorunlulukları farklı terimlerle ifade edilebilir. Örneğin; bu kaynak ve zorunluluklara, işletmenin varlık ve yükümlülükleri olarak atıfta bulunulabilir ve bunlar arasında kalan fark da özkaynak veya özkaynak payı olarak ifade edilebilir.
- A15. Geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak finansal tablolarda yer verilmesi gereken açıklayıcı veya tanımlayıcı bilgiler, diğer belgelerdeki -yönetim raporu ya da risk raporu gibi- bilgilere çapraz-referanslar vermek suretiyle finansal tablolara dâhil edilebilir. “Çapraz-referans vererek dâhil etme” diğer belgelerden finansal tablolara değil, finansal tablolardan diğer belgelere çapraz-referans verilmesini ifade etmektedir. Açıklayıcı veya tanımlayıcı bilgilerin bulunabileceği yere çapraz-referanslama yapılması geçerli finansal raporlama çerçevesi tarafından açıkça yasaklanmadığı ve uygun bir şekilde çapraz-referanslama yapıldığı sürece, bu bilgiler finansal tabloların bir parçasını oluşturacaktır.

“Önemli Yanlışlık” Riski (Bkz.: 13(h) paragrafı)

A16. BDS’lerin amaçları bakımından, aşağıdakiler için makul bir ihtimal mevcut olduğunda, önemli yanlışlık riski bulunmaktadır:

- (a) Yanlışlığın meydana gelmesi (diğer bir ifadeyle, ihtimali) ve
- (b) Yanlışlığın meydana gelmesi hâlinde önemli olması (diğer bir ifadeyle, büyüklüğü).

Finansal Tabloların Denetimine İlişkin Etik Hükümler (Bkz.: 14 üncü paragraf)

A17. Denetçi finansal tabloların denetiminde, bağımsızlıkla ilgili olanlar dâhil, etik hükümlere tabidir. Etik hükümler genellikle, Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar (*Bağımsızlık Standartları Dâhil*) (Etik Kurallar) ile mevzuatta yer alan daha kısıtlayıcı diğer hükümlerden oluşur.

A18. Etik Kurallar, aşağıda yer alan temel etik ilkeleri belirler:

- (a) Dürüstlük,
- (b) Tarafsızlık,
- (c) Mesleki yeterlik ve özen,

- (ç) Sır saklama ve
- (d) Mesleğe uygun davranış.

Temel etik ilkeler, denetçiden beklenen standart davranışı belirler.

Etik Kurallar, denetçinin temel etik ilkelere uyumu engelleyen tehditleri belirlerken, değerlendirirken ve ele alırken uygulaması gereken yaklaşımı belirleyen bir kavramsal çerçeve sunar. Bağımsız denetim, sınırlı bağımsız denetim ve diğer güvence denetimleri söz konusu olduğunda Etik Kurallar; kavramsal çerçevenin, bu denetimlerle ilgili bağımsızlığa yönelik tehditlere uygulanmasıyla oluşturulan Bağımsızlık Standartlarını belirler.

- A19. Bir denetimde, denetçinin denetlenen işletmeden bağımsız olması kamu yararını ilgilendirdiğinden bağımsızlık, Etik Kurallar tarafından zorunlu kılınmıştır. Etik Kurallar bağımsızlığı, hem esasta hem de şekilde bağımsızlığı kapsayacak biçimde tanımlar. Denetçinin işletmeden bağımsız olması, görüşünü herhangi bir etki altında kalmadan oluşturabilmesini temin eder. Bağımsızlık, denetçinin dürüst davranabilmesini, tarafsız olmasını ve mesleki şüpheciliğini sürdürmesini sağlar.
- A20. Kalite Kontrol Standardı 1 (KKS 1)⁹ veya en az KKS 1’de öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer düzenlemeler¹⁰, denetim şirketinin denetimler açısından kendi kalite kontrol sistemini oluşturma ve sürdürme sorumluluğunu ele alır. KKS 1 denetim şirketinin, kendisinin ve personelinin bağımsızlıkla ilgili olanlar dâhil etik hükümlere uydularına dair makul güvence sağlamayı amaçlayan politika ve prosedürler oluşturma sorumluluğunu düzenler.¹¹ BDS 220 sorumlu denetçinin etik hükümlere ilişkin sorumluluklarını düzenler. Bu sorumluluklar, sorumlu denetçinin;
- Gözlem ve gerektiğinde sorgulamalar yapmak suretiyle denetim ekibi üyelerinin etik hükümleri ihlal ettiklerini gösteren durumlara karşı dikkatli olmasını,
 - Denetim ekibi üyelerinin hükümleri ihlal ettiklerini gösteren hususların dikkatini çekmesi hâlinde atılacak uygun adımlara karar vermesini ve
 - Yürütülen denetim için geçerli olan bağımsızlık hükümlerine uyulup uyulmadığı konusunda bir sonuca ulaşmasını,

zorunlu tutar.¹² BDS 220’ye uygun olarak, denetim ekibi, denetim şirketi veya diğer taraflarca sağlanan bilgiler aksini göstermediği sürece söz konusu denetim için geçerli olan kalite kontrol prosedürlerine ilişkin sorumluluklarını yerine getirirken, denetim şirketinin kalite kontrol sistemine güvenir.

Mesleki Şüphecilik (Bkz.: 15 inci paragraf)

⁹ KKS 1, “Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler İçin Kalite Kontrol”

¹⁰ BDS 220, “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol”, 2 nci paragraf

¹¹ KKS 1, 20-25 inci paragraflar

¹² BDS 220, 9-12 nci paragraflar

- A21. Mesleki şüphecilik, örnekleri aşağıda sıralanan durumlara karşı dikkatli olmayı gerektirir:
- Elde edilen diğer denetim kanıtlarıyla çelişen denetim kanıtları,
 - Denetim kanıtı olarak kullanılacak belgelerin ve sorgulamalar sonucunda elde edilen cevapların güvenilirliğinde şüphe uyandıran bilgiler,
 - Hile ihtimaline işaret edebilecek durumlar,
 - BDS'lerde yer alan denetim prosedürlerine ilâve denetim prosedürleri gerektirebilecek durumlar.
- A22. Aşağıda örnekleri verilen hususlara ilişkin riskleri azaltmak amacıyla denetçinin, denetim boyunca mesleki şüpheciliğini sürdürmesi gerekir:
- Olağandışı durumların gözden kaçırılması,
 - Gözlemler neticesinde sonuçlara ulaşırken aşırı genelleme yapılması,
 - Denetim prosedürlerinin nitelik, zamanlama ve kapsamının belirlenmesinde ve bunların sonuçlarının değerlendirilmesinde uygun olmayan varsayımların kullanılması.
- A23. Mesleki şüphecilik, denetim kanıtlarının eleştirel biçimde değerlendirilmesi açısından gereklidir. Bu değerlendirme birbiriyle çelişen denetim kanıtlarının, belgelerin güvenilirliğinin, sorgulamalar sonucu elde edilen cevapların ve yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanlardan elde edilen diğer bilgilerin sorgulanmasını içerir. Mesleki şüphecilik, içinde bulunulan şartlar ışığında elde edilen denetim kanıtlarının yeterliliğinin ve uygunluğunun değerlendirilmesini de kapsar. Buna örnek olarak; hile riski göstergelerinin var olduğu ve önemli bir finansal tablo tutarına ilişkin tek destekleyici kanıtın hileye müsait olan bir belge olduğu bir durum gösterilebilir.
- A24. Denetçi, aksini düşünmesini gerektiren bir gerekçe olmadığı sürece kayıt ve belgelerin gerçek olduğunu kabul edebilir. Bununla birlikte denetçinin, denetim kanıtı olarak kullanılacak bilgilerin güvenilirliğini değerlendirmesi gerekir.¹³ Bilginin güvenilirliğiyle ilgili şüphelerin veya hile ihtimali göstergelerinin mevcut olması hâlinde BDS'ler, denetçinin daha fazla araştırma yapmasını ve sorunun çözülmesi için denetim prosedürlerinde ne tür değişikliklerin veya bu prosedürlere ne tür eklemeler yapılması gerektiğine karar vermesini zorunlu kılar. Denetim sırasında yapılan tespitlerin, denetçinin bir belgenin gerçek olmayabileceğine veya belgedeki bilgilerin tahrif edilmiş olabileceğine inanmasına sebep olması, bu karara örnek olarak verilebilir.¹⁴

¹³ BDS 500 "Bağımsız Denetim Kanıtları" 7-9 uncu paragraflar

¹⁴ BDS 240, 13 üncü paragraf; BDS 500, 11 inci paragraf; BDS 505, "Dış Teyitler", 10-11 ve 16 ncı paragraflar

A25. Denetçinin, işletme yönetimi ve üst yönetimden sorumlu olanların doğruluk ve dürüstlükleriyle ilgili geçmiş tecrübeleri göz ardı etmesi beklenemez. Bununla birlikte yönetimin ve üst yönetimden sorumlu olanların doğru ve dürüst olduklarına ilişkin edindiği kanaat, denetçinin mesleki şüphecilikliğini sürdürme sorumluluğunu ortadan kaldırmaz ve denetçi makul güvence sağlamak için gerekli olan denetim kanıtlarından daha azıyla yetinemez.

Mesleki Muhakeme (Bkz.: 16 ncı paragraf)

A26. Bir denetimin doğru bir şekilde yürütülmesi için mesleki muhakeme şarttır. Bunun sebebi, ilgili bilgi ve deneyimlerin içinde bulunulan durum ve gerçeklere uygulanmaksızın, etik hükümlerin ve BDS'lerin yorumlanmasının ve denetim boyunca gerekli olan bilgiye dayalı kararların alınmasının mümkün olmamasıdır. Mesleki muhakeme özellikle aşağıdaki hususlara ilişkin karar alınmasında gereklidir:

- Önemlilik ve denetim riski,
- BDS hükümlerinin yerine getirilmesi ve denetim kanıtı toplanması için uygulanacak denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı,
- Yeterli ve uygun denetim kanıtı toplanıp toplanmadığının ve BDS'lerin amaçlarına ve dolayısıyla denetçinin genel amaçlarına ulaşmak için daha fazla denetim kanıtı toplamaya ihtiyaç olup olmadığının değerlendirilmesi,
- Finansal raporlama çerçevesinin uygulanmasında işletme yönetimi tarafından yapılan muhakemelerin değerlendirilmesi,
- Elde edilen denetim kanıtına dayanarak sonuçlara ulaşılması (örneğin, finansal tabloların hazırlanmasında yönetim tarafından yapılan tahminlerin makul olup olmadığının değerlendirilmesi).

A27. Bir denetçiden beklenen mesleki muhakemenin ayırt edici özelliği, bu muhakemenin, makul yargılara varmak için gerekli yetkinliği sağlayan eğitim, bilgi ve deneyime sahip bir denetçi tarafından yapılmış olmasıdır.

A28. Herhangi bir durumda mesleki muhakemenin kullanılması, denetçi tarafından bilinen durum ve gerçeklere bağlıdır. Denetim sırasında ortaya çıkan zor veya ihtilafli konularda, örneğin BDS 220'nin¹⁵ gerektirdiği gibi, hem denetim ekibi içinde hem de denetim ekibi ile diğer kişiler (denetim şirketi içinden veya dışından uygun kademedeki kişiler) arasında istişare yapılması, denetçinin bilgiye dayalı ve makul yargılara varmasına yardımcı olur.

A29. Mesleki muhakeme, varılan yargının;

- Denetim ve muhasebe ilkelerinin yetkin bir şekilde uygulanmış olduğunu yansıtır ve yansıtmadığı ve

¹⁵ BDS 220, 18 inci paragraf

- Denetçi raporu tarihine kadar denetçi tarafından bilinen durum ve gerçekler ışığında uygun olup olmadığı ve tutarlı olup olmadığı, esas alınarak icra edilebilir.

A30. Mesleki muhakemenin denetim boyunca kullanılması ve uygun bir biçimde belgelendirilmesi gerekir. Bu çerçevede denetçinin çalışma kâğıtlarını, denetim sırasında ortaya çıkan önemli hususlarla ilgili sonuçlara ulaşırken vardığı önemli mesleki yargıları, söz konusu denetimle hiçbir bağlantısı bulunmayan tecrübeli bir denetçinin anlayabilmesine olanak sağlayacak şekilde hazırlaması gerekir.¹⁶ Mesleki muhakeme, denetime ilişkin durum ve gerçeklerle veya yeterli ve uygun denetim kanıtıyla desteklenmeyen kararların gerekçesi olarak kullanılamaz.

Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı ve Denetim Riski (Bkz.: 5 ve 17 nci paragraflar)

Denetim Kanıtlarının Yeterliliği ve Uygunluğu

A31. Denetim kanıtları, denetçinin görüş ve raporunun desteklenmesi için gereklidir. Denetim kanıtları yapı olarak kümülatiftir ve öncelikle denetim sırasında uygulanan denetim prosedürlerinden elde edilir. Bununla birlikte denetim kanıtları, daha önce yürütülen denetimlerden (denetçinin bir önceki denetimden bu yana, bilgilerin cari denetimle olan ilgisini etkileyebilecek değişikliklerin olup olmadığına karar vermesi şartıyla)¹⁷ veya denetim şirketinin müşteri ilişkisinin kurulması ve devam ettirilmesine ilişkin kalite kontrol prosedürleri gibi diğer kaynaklardan elde edilen bilgileri de içerebilir. İşletme içindeki ve dışındaki diğer kaynakların yanı sıra, işletmenin muhasebe kayıtları da önemli bir denetim kanıtı kaynağıdır. Ayrıca, denetim kanıtı olarak kullanılabilir bilgiler, işletme tarafından istihdam edilmiş veya görevlendirilmiş bir uzman tarafından hazırlanmış olabilir. Denetim kanıtı, yönetim beyanlarını destekleyen ve doğrulayan bilgiler ile bu beyanlarla çelişen her türlü bilgiyi kapsar. Ayrıca, bazı hâllerde bilginin bulunmaması durumu da (örneğin, yönetimin talep edilen bir konuda gerekli açıklamada bulunmayı reddetmesi) denetçi tarafından kullanılır ve böylelikle bu durum bir denetim kanıtı teşkil eder. Denetçi görüşünün oluşturulmasına yönelik denetçi çalışmalarının büyük bir bölümünü, denetim kanıtlarının elde edilmesi ve değerlendirilmesi oluşturur.

A32. Denetim kanıtının yeterliliği ve uygunluğu birbiriyle ilişkilidir. Yeterlilik, denetim kanıtının miktarının ölçütüdür. İhtiyaç duyulan denetim kanıtı miktarı, denetçinin “önemli yanlışlık” risklerine ilişkin değerlendirmesinden (“önemli yanlışlık” riskinin ne kadar yüksek olduğu değerlendiriliyorsa muhtemelen daha fazla denetim kanıtı gerekecektir) ve ilgili denetim kanıtının kalitesinden (denetim kanıtının kalitesi arttıkça daha az denetim kanıtı gerekebilir) etkilenir. Ancak daha fazla denetim kanıtının elde edilmesi, denetim kanıtının düşük olan kalitesini telafi etmeyebilir.

¹⁶ BDS 230, 8 inci paragraf

¹⁷ BDS 315, “‘Önemli Yanlışlık’ Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi”, 16 ncı paragraf

- A33. Uygunluk, denetim kanıtının kalitesinin ölçütüdür. Diğer bir ifadeyle uygunluk, denetçi görüşünün temelini oluşturan sonuçların desteklenmesinde denetim kanıtının ihtiyaca uygunluğu ve güvenilirliğidir. Denetim kanıtının güvenilirliği, kanıtın kaynağından ve niteliğinden etkilenir ve kanıtın elde edildiği şartlara bağlıdır.
- A34. Denetim riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirmek ve böylece denetçi görüşüne dayanak oluşturacak makul sonuçların çıkarılması için yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilip edilmediği, mesleki muhakeme konusudur. BDS 500 ve diğer ilgili BDS'ler, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmesinde, denetçinin dikkate alması gereken hususlara ilişkin denetim boyunca geçerli olacak ilâve hükümler getirmekte ve daha fazla rehberlik sağlamaktadır.

Denetim Riski

- A35. Denetim riski, “önemli yanlışlık” riskinin ve tespit edememe riskinin bir fonksiyonudur. Risklerin değerlendirilmesi, bu değerlendirmeye yönelik gerekli bilginin toplanması için uygulanan denetim prosedürlerine ve denetim sırasında toplanan kanıtlara dayanır. Risklerin değerlendirilmesi, kesin ölçümü yapılabilir bir konu değil, mesleki muhakeme gerektiren bir husustur.
- A36. BDS'lerin amaçları doğrultusunda denetim riski denetçinin, önemli bir yanlışlık içermediği hâlde, finansal tabloların önemli yanlışlık içerdiği şeklinde görüş bildirmesi riskini içermez. Bu riskin genellikle önemsiz olduğu kabul edilir. Ayrıca denetim riski, denetim sürecine ilişkin teknik bir terimdir. Denetim riski, dava sonucu ortaya çıkan kayıplar, kötü tanıtım veya finansal tabloların denetimiyle bağlantılı olarak ortaya çıkan diğer olaylar gibi denetçinin iş hayatına ilişkin risklerini ifade etmez.

“Önemli Yanlışlık” Riskleri

- A37. “Önemli yanlışlık” riskleri iki düzeyde ortaya çıkabilir:
- Finansal tabloların geneli düzeyinde ve
 - İşlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalara ilişkin yönetim beyanı düzeyinde.
- A38. Finansal tablonun geneli düzeyindeki “önemli yanlışlık” riskleri, bir bütün olarak finansal tablolarda yaygın olan ve çok sayıda yönetim beyanını etkileme ihtimali bulunan yanlışlık risklerini ifade eder.
- A39. Yönetim beyanı düzeyindeki “önemli yanlışlık” riskleri, yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilmesi için müteakip denetim prosedürlerinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını belirlemek amacıyla değerlendirilir. Bu kanıtlar, denetçinin finansal tablolar hakkında kabul edilebilir düşük bir denetim riski düzeyinde görüş vermesini sağlar. Denetçiler “önemli yanlışlık” risklerinin değerlendirilmesi amacını yerine getirmek için çeşitli yaklaşımlar kullanır. Örneğin denetçi, kabul edilebilir bir tespit edememe riski düzeyine ulaşmak için denetim riski

bileşenlerinin genel ilişkisini matematiksel terimlerle ifade eden bir model kullanabilir. Bazı denetçiler bu tür bir modeli denetim prosedürlerinin planlanmasında faydalı bulmaktadır.

- A40. Yönetim beyanı düzeyindeki “önemli yanlışlık” riskleri iki bileşenden oluşur: Yapısal risk ve kontrol riski. Yapısal risk ve kontrol riski işletmenin riskleridir. Söz konusu riskler finansal tabloların denetiminden bağımsızdır.
- A41. Yapısal risk, yapısal risk faktörlerinden etkilenir. Yapısal risk faktörlerinin bir yönetim beyanının yanlışlığa olan açıklığını ne ölçüde etkilediğine bağlı olarak, yapısal risk seviyesi yapısal risk aralığı olarak ifade edilen bir ölçüğe göre farklılık gösterir. “Önemli yanlışlık” risklerini belirleme ve değerlendirme sürecinin bir parçası olarak denetçi, önemli işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalara ve bunlarla ilgili yönetim beyanlarına karar verir. Örneğin, önemli tahmin belirsizlikleri içeren muhasebe tahminlerinden elde edilen tutarların yer aldığı hesap bakiyeleri önemli hesap bakiyeleri olarak belirlenebilir ve denetçinin yönetim beyanı düzeyindeki ilgili riskler için yapısal riske ilişkin değerlendirmesi, yüksek tahmin belirsizliği nedeniyle daha yüksek olabilir.
- A42. İş hayatına ilişkin risklere sebep olabilecek dış şartlar da yapısal riski etkileyebilir. Örneğin, teknolojik gelişmeler belirli bir ürünü modası geçmiş hâle getirebilir ve bu durum stokların finansal tablolarda olduğundan daha fazla bir değerle gösterilmesine yol açabilir. İşlem sınıflarının, hesap bakiyelerinin veya açıklamaların bazılarında veya tamamına ilişkin işletme ve çevresiyle ilgili faktörler de belirli bir yönetim beyanına ilişkin yapısal riski etkileyebilir. Yapısal riski etkileyen faktörlere, işletmenin faaliyetlerinin devamlılığını sağlayacak yeterli bir işletme sermayesinin bulunmaması veya işletmenin faaliyet gösterdiği sektörde çok sayıda işletmenin kapanmasına yol açan bir daralmanın ortaya çıkması örnek olarak verilebilir.
- A43. Kontrol riski, bir işletmenin finansal tabloların hazırlanmasıyla ilgili amaçlarına ulaşılmasını tehdit eden belirlenmiş riskleri ele almak amacıyla yönetim tarafından kontrollerin tasarlanması, uygulanması ve sürdürülmesinin etkinliğinin bir fonksiyonudur. Ancak ne kadar iyi tasarlanmış ve uygulanmış olursa olsun kontroller, yapısal kısıtlamalar sebebiyle finansal tablolardaki “önemli yanlışlık” risklerini ortadan kaldırmaz, sadece azaltabilir. Kişilerin hatası veya yanlış hareketleri ya da yönetimin uygun olmayan davranışları veya muvazaalı işlem sonucu iç kontrolün ihlal edilmesi ihtimali gibi durumlar, bu kısıtlamalara örnek olarak verilebilir. Bu sebeple, belirli bir kontrol riski her zaman olacaktır. Uygulanacak olan maddi doğrulama prosedürlerinin niteliğinin, zamanlamasının ve kapsamının belirlenmesi için BDS’ler, hangi şartlarda denetçinin iç kontrolün işleyiş etkinliğini test etmesinin gerekli olduğunu veya test etmeyi tercih edebileceğini açıklar.¹⁸
- A44. “Önemli yanlışlık” risklerinin değerlendirilmesi, nitel olarak veya yüzdelerle veriler hâlinde nicel olarak ifade edilebilir. Her durumda, denetçinin uygun risk

¹⁸ BDS 330, “Bağımsız Denetçinin Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapacağı İşler”, 7-17 nci paragraflar

değerlendirmeleri yapma ihtiyacı, bu değerlendirmelerde kullanılacak farklı yaklaşımlardan daha önemlidir. BDS'ler, genel olarak yapısal riske ve kontrol riskine ayrı ayrı atıfta bulunmak yerine “önemli yanlışlık” risklerine atıfta bulunur. Ancak BDS 315¹⁹ denetçinin; BDS 330'a uygun olarak, yönetim beyanı düzeyinde “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen risklere karşılık veren müteakip denetim prosedürlerinin tasarlanması ve uygulanmasına dayanak sağlamak amacıyla yapısal riski kontrol riskinden ayrı olarak değerlendirmesini zorunlu kılar.

- A45. BDS 315, finansal tablo düzeyindeki ve yönetim beyanı düzeyindeki “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesine yönelik hükümleri içerir ve bu konuyla ilgili rehberlik sağlar.
- A46. “Önemli yanlışlık” riskleri, yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilmesi için gereken müteakip denetim prosedürlerinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını belirlemek amacıyla yönetim beyanı düzeyinde değerlendirilir.²⁰

Tespit Edememe Riski

- A47. Belirli bir denetim riski düzeyinde, kabul edilebilir tespit edememe riski düzeyi ile yönetim beyanı düzeyinde, “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen riskler arasında ters yönlü bir ilişki vardır. Örneğin, denetçiye göre “önemli yanlışlık” riskleri ne kadar yüksekse, kabul edilebilir tespit edememe riski o kadar düşük bir düzeyde olacaktır. Böylece denetçinin ihtiyaç duyacağı ikna edici denetim kanıtı da o kadar artmış olacaktır.
- A48. Tespit edememe riski, denetçinin denetim riskini kabul edilebilir bir düzeye indirmek için belirlediği prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamıyla ilgilidir. Bu sebeple tespit edememe riski, denetim prosedürünün etkinliğinin ve denetçi tarafından uygulanmasının bir fonksiyonudur. Aşağıdaki gibi hususlar bir denetim prosedürünün ve bu prosedürün uygulanmasının etkinliğinin artırılmasına yardımcı olur:

- Yeterli planlama,
- Denetim ekibine uygun personelin atanması,
- Mesleki şüpheciliğin uygulanması ve
- Yürütülen denetim çalışmasının yönlendirilmesi ve gözetimi ile gözden geçirilmesi.

Ayrıca bu hususlar; denetçinin uygun olmayan bir denetim prosedürünü seçme, uygun olan denetim prosedürünü yanlış şekilde uygulama veya denetim sonuçlarını yanlış yorumlama ihtimalini azaltmaya yardım eder.

¹⁹ BDS 315, “‘Önemli Yanlışlık’ Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi”

²⁰ BDS 330, 6 ncı paragraf

A49. BDS 300²¹ ve BDS 330, finansal tabloların denetiminin planlanmasına ve denetçinin risk olarak değerlendirilen hususlara karşı yapacağı işlere ilişkin hükümler içerir ve bu konularda rehberlik sağlar. Ancak denetimin yapısal kısıtlamaları sebebiyle tespit edememe riski ortadan kaldırılamaz, sadece azaltılabilir. Bu sebeple, belirli bir tespit edememe riski her zaman var olacaktır.

Denetimin Yapısal Kısıtlamaları

A50. Denetçinin denetim riskini sifıra indirmesi beklenmez ve zaten söz konusu risk de sifıra indirilemez. Dolayısıyla, finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içermediğine dair mutlak bir güvence elde edilemez. Bunun sebebi, denetçinin vardığı sonuçların ve görüşüne dayanak teşkil eden denetim kanıtlarının çoğunun, denetimin yapısal kısıtlamaları sebebiyle, kesin olmaktan ziyade ikna edici olmasıdır. Bir denetimin yapısal kısıtlamaları:

- Finansal raporlamanın niteliğinden,
 - Denetim prosedürlerinin niteliğinden ve
 - Denetimin makul bir sürede ve makul bir maliyetle yürütülmesi gerekliliğinden,
- kaynaklanır.

Finansal Raporlamanın Niteliği

A51. Yönetim, finansal tabloların hazırlanması sürecinde, geçerli finansal raporlama çerçevesinin işletmenin durum ve gerçeklerine uygulanmasına ilişkin muhakemelerde bulunur. Ayrıca çoğu finansal tablo kalemi subjektif kararlar veya değerlendirmeler veya belirli bir düzeyde belirsizlik içerir ve bu kalemlere ilişkin olarak kabul edilebilir düzeyde çeşitli yorum veya yargılar yapılmış olabilir. Sonuç olarak bazı finansal tablo kalemleri, ilâve denetim prosedürlerinin uygulanmasıyla ortadan kaldırılamayacak olan yapısal bir değişkenlik düzeyine sahiptir. Örneğin, bu durum belirli muhasebe tahminlerinde sıklıkla görülür. Bununla birlikte BDS'ler, denetçinin özellikle:

- Muhasebe tahminlerinin geçerli finansal raporlama çerçevesi ve ilgili açıklamalar kapsamında makul olup olmadığını ve
- Yönetimin yargılarındaki muhtemel taraflılığın göstergeleriyle birlikte, işletmenin muhasebe uygulamalarının nitel yönlerini,

dikkate almasını gerektirir.²²

²¹ BDS 300, "Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması"

²² BDS 540, "Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Olanlar Dâhil Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi" ve BDS 700, "Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama", 12 nci paragraf

Denetim Prosedürlerinin Niteliği

A52. Denetçinin denetim kanıtları elde etme kabiliyetinde uygulamadan ve mevzuattan kaynaklanan kısıtlamalar bulunur. Örneğin:

- Denetçi tarafından talep edilen veya finansal tabloların hazırlanmasıyla ilgili olan gerekli bilgilerin tamamını yönetimin veya diğer ilgililerin kasıtlı veya kasıtsız olarak vermeme ihtimali vardır. Bu sebeple denetçi, ilgili tüm bilgilerin elde edildiğine dair güvence elde etmek amacıyla denetim prosedürlerini uygulamış olsa bile bilgilerin tamlığından emin olamaz.
- Bir hile, yapılan hileyi gizlemek için tasarlanmış karmaşık ve dikkatlice organize edilmiş planları içerebilir. Bu sebeple, denetim kanıtının toplanmasında kullanılan denetim prosedürleri, hile içeren kasıtlı bir yanlışlığın tespit edilmesinde yetersiz kalabilir. Örneğin, denetim kanıtı geçerli olmamasına rağmen, denetçinin söz konusu kanıtın geçerli olduğuna inanmasına sebep olabilecek şekilde belgede sahtecilik yapılabilir. Denetçinin belgelerin gerçek olduğunu ispat etme konusunda eğitilmiş olması veya bu alanda uzman olması beklenemez.
- Denetim, mevzuata aykırılık iddiasının araştırılmasına yönelik resmi bir soruşturma değildir. Bu sebeple, denetçiye bu tür bir araştırmanın yapılması için gerekli olabilecek arama emri gibi özel yetkiler verilmemiştir.

Finansal Raporlamanın Zamanında Yapılması ve Fayda–Maliyet Dengesi

A53. Alternatifi bulunmayan bir denetim prosedürünün zorluğu, süresi veya maliyeti kendi başına, denetçinin o prosedürü ihmal etmesi veya ikna edicilikten uzak denetim kanıtlarıyla yetinmesi için geçerli bir sebep oluşturmaz. Uygun planlama, denetimin yürütülmesinde yeterli zaman ve kaynakların bulunmasına yardımcı olur. Bununla birlikte, bilginin ihtiyaca uygunluğu ve dolayısıyla değeri zaman içinde azalma eğilimi gösterir. Bilginin güvenilirliği ve maliyeti arasında kurulması gereken bir denge vardır. Bu husus bazı finansal raporlama çerçevelerinde de (Bkz.: Örneğin, Kurum tarafından yayımlanan Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve’de) vurgulanmaktadır. Bu sebeple finansal tablo kullanıcıları, aksi ispat edilmedikçe bilgilerin hata veya hile içerdiği varsayımı altında denetçinin mevcut tüm bilgileri ele almasının ve her konuyu derinlemesine araştırmasının mümkün olmadığını kabul eder ve denetçinin finansal tablolarla ilgili görüşünü makul bir sürede ve makul bir maliyetle oluşturmasını bekler.

A54. Sonuç olarak, denetçinin:

- Denetimi etkin bir biçimde yürütecek şekilde planlaması,
- Denetim çalışmalarını, hata veya hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerini daha çok içerdiği düşünülen alanlara yönlendirmesi ve diğer alanlara daha az yoğunlaştırması,

- Yanlılıkların belirlenmesi amacıyla test veya diğer anakitle inceleme yöntemlerini kullanması,

gerekir.

A55. BDS'ler, A54 paragrafında tanımlanan yaklaşımlar ışığında denetimin planlanması ve yürütülmesine ilişkin hükümler içerir. Diğer hususların yanında bu hükümler denetçinin:

- Risk değerlendirme prosedürleri ve ilgili faaliyetleri yürüterek finansal tablo düzeyinde ve yönetim beyanı düzeyinde, “önemli yanlılık” risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi için bir dayanak oluşturmasını²³ ve
- Test veya diğer anakitle inceleme yöntemlerini, anakitle hakkında bir sonuca varmak için makul bir dayanak sağlayacak şekilde kullanmasını²⁴,

zorunlu tutar.

Denetimin Yapısal Kısıtlamalarını Etkileyen Diğer Hususlar

A56. Denetçinin, belirli yönetim beyanlarına veya denetim konularına ilişkin önemli yanlılıkları tespit etme becerisi üzerindeki yapısal kısıtlamaların muhtemel etkileri özel önem arz eder. Bu tür beyanlar veya denetim konuları aşağıdakileri içerir:

- Hile (özellikle kıdemli yöneticilerin dâhil olduğu hile veya muvazaalı işlemler). Ayrıntılı bilgi için BDS 240'a bakınız.
- İlişkili taraf ilişkilerinin ve işlemlerinin var olması ve tamlığı. Ayrıntılı bilgi için BDS 550'ye²⁵ bakınız.
- Mevzuata aykırılığın olması. Ayrıntılı bilgi için BDS 250'ye²⁶ bakınız.
- İşletmenin sürekliliğini sona erdirebilecek gelecekteki olay veya şartlar. Ayrıntılı bilgi için BDS 570'e²⁷ bakınız.

İlgili BDS'ler yapısal kısıtlamaların etkisini azaltmaya yardımcı olacak özel denetim prosedürlerini belirler.

A57. Denetimin BDS'lere uygun olarak planlanmasına ve yürütülmesine rağmen, yapısal kısıtlamalar sebebiyle kaçınılmaz olarak finansal tablolardaki bazı önemli yanlılıkların tespit edilememesi riski vardır. Bu sebeple, finansal tablolarda hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlılığın daha sonradan tespit edilmiş olması, tek başına, denetimin BDS'lere uygun olarak yürütülmediğini göstermez. Ancak denetimin yapısal kısıtlamaları, denetçinin daha az ikna edici nitelikteki denetim kanıtlarıyla

²³ BDS 315, 17-22 nci paragraflar

²⁴ BDS 330, BDS 500, BDS 520, “Analitik Prosedürler”, BDS 530, “Bağımsız Denetimde Örneklem”

²⁵ BDS 550, “İlişkili Taraflar”

²⁶ BDS 250, “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde İlgili Mevzuatın Dikkate Alınması”

²⁷ BDS 570, “İşletmenin Sürekliliği”

yetinmesinin gerekçesi olamaz. Denetçinin bir denetimi BDS'lere uygun olarak yürütüp yürütmediği:

- İçinde bulunulan şartlar altında uygulanan denetim prosedürlerine,
 - Bu prosedürler sonucu elde edilen denetim kanıtlarının yeterliliği ve uygunluğuna,
 - Denetçinin genel amaçları ışığında ilgili kanıtların değerlendirilmesine dayanan denetçi raporunun uygunluğuna,
- göre belirlenir.

Denetimin BDS'lere Uygun Olarak Yürütülmesi

BDS'lerin Niteliği (Bkz.: 18 inci paragraf)

- A58. BDS'ler, denetçinin genel amaçlarını yerine getirmek için yapacağı çalışmalara ilişkin standartları belirler. BDS'ler, denetçinin özel konulara ilişkin sorumluluklarını yerine getirirken dikkate alması gereken hususların yanı sıra genel sorumluluklarını da ele alır.
- A59. Bir BDS'nin kapsamı, yürürlük tarihi ve uygulanabilirliğine ilişkin özel sınırlamalar, söz konusu standardın içinde açıklanır. İlgili BDS'de aksi belirtilmediği sürece denetçi, BDS'yi belirtilen yürürlük tarihinden önce uygulayabilir.
- A60. Denetimin yürütülmesinde, denetçinin BDS'lerin yanı sıra mevzuat hükümlerine de uyması gerekir. BDS'ler finansal tabloların denetimini düzenleyen ilgili mevzuatı geçersiz kılmaz. Mevzuat hükümlerinin BDS'lerden farklı olması hâlinde mevzuata uygun olarak yürütülen bir denetimin, doğrudan BDS'lere uygun olarak yürütüldüğü kabul edilmez.
- A61. Ayrıca denetçi, bir denetimi BDS'lere ve ilgili işletme ve işletme faaliyetlerine özgü olarak belirlenmiş diğer denetim standartlarına uygun olarak yürütebilir. Bu durumlarda, denetimle ilgili her bir BDS'ye uymasının yanı sıra denetçinin, ilgili işletme ve işletme faaliyetlerine özgü belirlenmiş denetim standartlarına uymak için ilâve denetim prosedürleri uygulaması da gerekebilir.

Kamu Sektöründeki Denetimlere Özgü Hususlar

- A62. BDS'ler kamu sektöründeki denetimlerde de uygulanabilir. Ancak kamu sektörü denetçisinin sorumlulukları, denetimin yetki dayanağı ile mevzuattan kaynaklanan kamu sektörüne özgü yükümlülüklerden (tüzükler, hükümet politikası yükümlülükleri ya da mevzuat tarafından yayımlanan yönergeler) etkilenebilir. Dolayısıyla, kamu sektörü denetimlerinin kapsamı, BDS'lere uygun olarak yürütülen finansal tablo denetimlerinin kapsamından daha geniş olabilir. Söz konusu ilâve sorumluluklar BDS'lerde ele alınmamaktadır. Bu hususlar, Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları

Örgütü, standart yayımlamaya yetkili kurumlar veya devlet denetim kurumları tarafından geliştirilen kılavuzlarda yer alabilir.

BDS'lerin İçeriği (Bkz.: 19 uncu paragraf)

A63. Bir BDS'de, amaç bölümü ve ana hükümlere ek olarak açıklayıcı hükümler ve uygulama bölümü de yer almaktadır. BDS'lerde ayrıca standardın daha iyi anlaşılmasına yönelik kapsam ve tanımları içeren bir giriş bölümü yer alabilir. Bu sebeple bir BDS metninin tamamı, ilgili standartta belirtilen amaçların anlaşılmasını ve hükümlerinin uygun biçimde uygulanmasını sağlar.

A64. Gerekli hâllerde, açıklayıcı hükümler ve uygulama bölümü standardın ana hükümlerine ilişkin ayrıntılı açıklamalara yer verir ve bu ana hükümlerin uygulanmasına yönelik rehberlik sağlar. Bu bölüm özellikle:

- BDS 315 gibi bazı BDS'ler, bir prosedürün zorunlu kılınma sebebi dâhil, bir ana hükmün neyi ifade ettiğini veya amaçlanan kapsamı daha sarıh biçimde açıklayabilir.
- İçinde bulunulan şartlara uygun olabilecek prosedürlere ilişkin örnekler verebilir. BDS 315 gibi bazı BDS'lerde örnekler kutu içinde sunulur.

Bu bölümde yer alan hükümler bir ana hüküm niteliğinde olmamakla birlikte, BDS'lerde yer alan ana hükümlerin doğru bir şekilde uygulanmasına yardımcı olur. Ayrıca açıklayıcı hükümler ve uygulama bölümü, bir BDS'de ele alınan konuların arka planına ilişkin bilgiler de sağlayabilir.

A65. Ekler, açıklayıcı hükümler ve uygulama bölümünün bir parçasıdır. Bir ekin amacı ve hedeflenen kullanımı, ilgili BDS metninde veya ekin başlığında ve ekin giriş bölümünde açıklanır.

A66. Bir BDS'nin giriş bölümü, ihtiyaç hâlinde aşağıdaki konulara ilişkin açıklamalar içerebilir:

- BDS'nin diğer BDS'lerle ilişkisi dâhil olmak üzere, amaç ve kapsamı.
- BDS'nin konusu.
- BDS'nin ele aldığı konuya ilişkin denetçinin ve diğer tarafların ayrı ayrı sorumlulukları.
- BDS'nin düzenlenme sebebi.

A67. Bir BDS'de, "Tanımlar" başlıklı ayrı bir bölüm olabilir. Bu bölümde, kullanılan bazı terimlerin BDS'lerin amaçları doğrultusunda belirtilen anlamlarına ilişkin açıklamalar yer alır. Bunlar, BDS'nin tutarlı bir şekilde yorumlanmasına ve uygulanmasına yardımcı olmak amacıyla sunulmaktadır. Ancak bu durum mevzuatta veya başka bir şekilde, diğer amaçlarla oluşturulmuş tanımları geçersiz kılmaz. Bu terimler, aksi

belirtilmediği sürece, tüm BDS'lerde aynı anlamlarda kullanılır. Kurum tarafından yayımlanan Kalite Kontrol, Bağımsız Denetim, Sınırlı Bağımsız Denetim, Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetler Standartlarına yönelik Terimler Sözlüğü, BDS'lerde tanımlanan terimleri içerir. Terimler Sözlüğünde ayrıca, BDS'lerin ortak ve tutarlı biçimde yorumlanmasına yardımcı olmak amacıyla bu BDS'lerde geçen diğer terimlerin açıklamalarına da yer verilmiştir.

- A68. Bir BDS'nin açıklayıcı hükümler ve uygulama bölümünde, -uygun hâllerde- küçük işletmelerin ve kamu sektörü işletmelerinin denetimlerine özgü hususlar da yer alır. Bu ilâve hususlar bu tür işletmelerin denetiminde ilgili BDS hükümlerinin uygulanmasına yardımcı olur. Ancak bu tür hususlar, denetçinin ilgili BDS hükümlerini yerine getirme ve bunlara uyma sorumluluğunu sınırlandırmaz veya azaltmaz.

Ölçeklenebilirlikle İlgili Hususlar

- A69. Bazı BDS'ler (örneğin, BDS 315) işletmelerin nitelik ve şartlarının karmaşıklık düzeyine bakılmaksızın, hükümlerin tüm işletmeler için nasıl uygulanacağını gösteren ölçeklenebilirlikle ilgili hususlar içermektedir. Karmaşıklık düzeyi daha düşük olan işletmeler, A71 paragrafında yer alan özelliklerin geçerli olduğu işletmelerdir.

- A70. Bazı BDS'lerde "küçük işletmelere özgü hususlar" öncelikle borsada işlem görmeyen işletmeler göz önünde bulundurularak düzenlenmiştir. Ancak bu hususlardan bazıları, borsada işlem gören küçük işletmelerin denetiminde de yardımcı olabilir.

- A71. Küçük işletmelerin denetiminde dikkate alınması gereken ilâve hususları açıklayan bölümlerde "küçük işletme" terimi genellikle aşağıdaki niteliksel özelliklere sahip bir işletmeyi ifade eder:

- (a) Sahiplik ve yönetimin az sayıda kişinin elinde toplanması (genellikle tek kişi- bu gerçek kişi veya sahipleri gerekli niteliksel özellikleri taşıyan bir tüzel kişi olabilir),
- (b) Aşağıdaki özelliklerden birini veya daha fazlasını taşıması:
 - (i) Karmaşık olmayan veya basit işlemler,
 - (ii) Basit kayıt düzeni,
 - (iii) Az sayıda iş kolu ve bu iş kollarında az sayıda ürün,
 - (iv) Daha basit iç kontrol sistemleri,
 - (v) Geniş kontrol sorumluluğuna sahip az sayıda yönetim kademesi veya
 - (vi) Görev kapsamı geniş az sayıda personel.

Yukarıda yer alan özellikler, niteliksel özelliklerin tamamı değildir. Bu özellikler sadece küçük işletmelere özgü değildir ve küçük işletmelerin bu özelliklerin tamamını taşıma zorunluluğu yoktur.

Otomatik Araç ve Tekniklere Özgü Hususlar

- A72. Bazı BDS'lerde (örneğin BDS 315) yer verilen "otomatik araç ve tekniklere" özgü hususlar, denetçinin denetim prosedürlerini uygulaması sırasında otomatik araç ve teknikleri kullanırken belirli hükümleri nasıl uygulayabileceğini açıklamak amacıyla geliştirilmiştir
- A73. BDS'lerde "işletmenin sahibi olan yönetici", küçük işletmenin günlük faaliyetlerinin yönetiminden sorumlu olan işletme sahibini ifade eder.

BDS'lerde Belirtilen Amaçlar (Bkz.: 21 inci paragraf)

- A74. Her BDS, ana hükümler ile denetçinin genel amaçları arasında bağlantı sağlayan bir veya daha fazla amaç içerir. BDS'lerde yer alan amaçlar, denetçinin standardın istenen sonucuna odaklanmasını sağlar. Bununla birlikte denetçinin:
- Yerine getirilmesi gereken hususların neler olduğunu ve gerekli hâllerde bu hususları yerine getirmek için uygun olan yöntemleri anlamasına,
 - Bu hususların yerine getirilmesi için denetime özgü şartlar altında ilâve olarak başka işlemlerin yapılıp yapılmaması gerektiğine karar vermesine,
- yardımcı olur.
- A75. Amaçlar, bu BDS'nin 11 inci paragrafında belirtilen, denetçinin genel amaçları çerçevesinde anlaşılmalıdır. Denetçinin genel amaçlarına ve BDS'lerde belirtilen her bir amaca ulaşabilme kabiliyeti, eşit düzeyde, denetimin yapısal kısıtlamalarına tabidir.
- A76. Amaçların kullanılmasında denetçinin BDS'ler arasındaki karşılıklı ilişkileri dikkate alması gerekir. Çünkü A58 paragrafında belirtildiği gibi BDS'ler, bazı durumlarda genel sorumlulukları ele alırken; bazı durumlarda özel konulara ilişkin sorumlulukların uygulanmasını ele alır. Örneğin, bu BDS denetçinin mesleki şüphecilik içinde hareket etmesini gerektirir. Denetçinin mesleki şüphecilik içinde hareket etmesi, bir denetimin planlanması ve yürütülmesine ilişkin her aşamada gerekli olmakla birlikte, her bir BDS'de ayrı bir hüküm olarak tekrarlanmamaktadır. BDS 315 ve BDS 330, diğer hususların yanı sıra denetçinin "önemli yanlışlık" risklerini belirlemesi ve değerlendirmesine ve "önemli yanlışlık" riski olarak değerlendirdiği risklere karşı müteakip denetim prosedürlerini tasarlaması ve uygulamasına yönelik sorumluluklarını içeren amaçları ve hükümleri daha ayrıntılı bir düzeyde ele alır. Bu amaç ve hükümler tüm denetim boyunca geçerlidir. Örneğin BDS 540 gibi denetimin özel yönlerini ele alan bir standart, BDS 315 ve BDS 330 gibi standartların amaç ve hükümlerinin ilgili BDS'nin konusuna nasıl uygulanacağını açıklayabilir, fakat bunları tekrar etmez. Dolayısıyla, BDS 540'ta ifade edilen amaca ulaşırken denetçi, diğer ilgili BDS'lerin amaçlarını ve hükümlerini dikkate alır.

İlâve Denetim Prosedürleri İhtiyacının Belirlenmesinde Amaçların Kullanılması (Bkz.: 21(a) paragrafı)

A77. BDS'lerin hükümleri denetçinin BDS'lerde belirtilen amaçlara ve dolayısıyla denetçinin genel amaçlarına ulaşmasını sağlayacak şekilde düzenlenmiştir. Bu sebeple, BDS hükümlerinin doğru bir şekilde uygulanmasının, denetçinin söz konusu amaçlara ulaşmasında yeterli dayanağı sağlayacağı düşünülmektedir. Ancak denetimlere ilişkin şartların büyük ölçüde farklılık göstermesi ve tüm bu şartların BDS'lerde öngörülmesinin mümkün olmaması sebebiyle denetçi, BDS'lerin hükümlerini yerine getirmek ve amaçlarına ulaşmak için gerekli denetim prosedürlerini belirlemekten sorumludur. Denetimin şartlarına bağlı olarak, BDS'lerde belirtilen amaçlara ulaşmak için BDS'lerin zorunlu kıldıklarına ilâve olarak, denetçinin başka denetim prosedürleri uygulamasını gerektiren özel hususlar söz konusu olabilir.

Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtının Elde Edilip Edilmediğinin Değerlendirilmesinde Amaçların Kullanılması (Bkz.: 21(b) paragrafı)

A78. Denetçinin genel amaçları kapsamında yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilip edilmediğinin değerlendirilmesi için denetçinin, her bir BDS'de belirtilen amaçları kullanması gereklidir. Sonuç olarak denetim kanıtının yeterli ve uygun olmadığına kanaat getirmesi hâlinde denetçi, 21(b) paragrafında yer alan hükmü yerine getirmek için aşağıdaki yaklaşımlardan birini veya daha fazlasını kullanabilir:

- Diğer BDS'lerin hükümlerine uyulması sonucunda ilgili ilâve denetim kanıtlarının elde edilip edilmediği veya elde edilip edilemeyeceğinin değerlendirilmesi,
- Bir veya daha fazla hüküm yerine getirilirken yapılan çalışmaların genişletilmesi veya
- İçinde bulunulan şartlar altında, denetçinin gerekli olduğuna karar verdiği diğer prosedürlerin uygulanması.

İçinde bulunulan şartlar altında yukarıda belirtilen yaklaşımlardan hiçbirinin uygulanabilir veya mümkün olmasının beklenmediği durumlarda denetçi, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemeyecektir. Böyle bir durumda BDS'ler, bu durumun denetçi raporuna olan etkisinin veya denetçinin denetimi tamamlayabilmesi üzerindeki etkisinin belirlenmesini zorunlu kılar.

İlgili Hükümlere Uyma (Bkz.: 22 nci paragraf)

A79. Bazı durumlarda bir BDS (ve dolayısıyla tüm hükümleri) içinde bulunulan şartlarla ilgili olmayabilir. Örneğin, işletmenin iç denetim fonksiyonu yoksa BDS 610'un²⁸ hiçbir hükmü uygulanabilir değildir.

²⁸ BDS 610, "İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması", 2 nci paragraf

A80. İlgili BDS’de şarta bağlı hükümler olabilir. Böyle bir hüküm, hükümde ele alınan şartlar geçerli ve mevcut olduğunda uygulanır. Genel olarak bir hükmün şarta bağlı olması açık veya zımni olabilir. Örneğin:

- Kapsam sınırlamasının²⁹ olması hâlinde denetçinin olumlu görüş dışında bir görüş vermesini gerektiren hüküm, açık bir şarta bağlı hükmü yansıtır.
- Aşağıdaki durumlar zımni şarta bağlı hükümlere örnek olarak gösterilebilir:
 - Denetim sırasında tespit edilen önemli iç kontrol eksikliklerinin üst yönetimden sorumlu olanlara³⁰ bildirilmesinin, bu tür tespit edilmiş önemli eksikliklerin bulunması şartına bağlı olduğu hüküm,
 - Geçerli finansal raporlama çerçevesine³¹ uygun olarak faaliyet bölümleri bilgisinin sunulmasına ve açıklanmasına ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilmesinin, finansal raporlama çerçevesinin bu tür bir açıklamaya izin vermesi veya zorunlu kılması şartına bağlı olduğu hüküm.

Bazı durumlarda, bir hükmün ilgili mevzuatta şarta bağlı olduğu ifade edilebilir. Örneğin, *mevzuata göre denetimden çekilmenin mümkün olduğu hâllerde* denetçinin, denetimden çekilmesi gerekebilir veya *mevzuatla yasaklanmadığı sürece* denetçinin yapması gereken diğer işlemler olabilir. Ülke uygulamalarına bağlı olarak, mevzuatta yer alan izin veya yasaklamalar açık veya zımni olarak ifade edilebilir.

Bir Hükümden Sapma (Bkz.: 23 üncü paragraf)

A81. BDS 230 denetçinin ilgili bir hükümden saptığı istisnai durumlarda yapılacak belgelendirmeye ilişkin hükümleri düzenlemektedir.³² BDS’ler denetimin şartlarıyla ilgili olmayan bir hükme uyulmasını gerektirmez.

Denetçinin İlgili BDS’de Belirtilen Bir Amaca Ulaşamaması (Bkz.: 24 üncü paragraf)

A82. Bir amacın yerine getirilip getirilmediğine ilişkin karar, denetçinin mesleki muhakemesinin konusudur. Denetçi kullandığı muhakeme sonucunda böyle bir yargıya varırken; BDS hükümlerine uyulurken uygulanan denetim prosedürlerinin sonuçlarını ve yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilip edilemediğine ilişkin değerlendirmesini dikkate alır. Bununla birlikte bu yargıya varırken denetçi, BDS’lerde belirtilen amaçları yerine getirmek için yürütülen denetimin belirli şartları altında yapılması gereken başka işlemlerin bulunup bulunmadığını da dikkate alır. Aşağıdakiler bir amacın yerine getirilmesine engel olabilecek durumlardandır:

- Denetçinin BDS’nin ilgili hükümlerine uymasını engelleyen durumlar.

²⁹ BDS 705, “Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi”, 13 üncü paragraf

³⁰ BDS 265, “İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi”, 9 uncu paragraf

³¹ BDS 501, “Bağımsız Denetim Kanıtları–Belirli Kalemler İçin Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar”, 13 üncü paragraf

³² BDS 230, 12 nci paragraf

- Mevcut denetim kanıtının sınırlı olması gibi sebeplerle, 21 inci paragrafa uygun olarak amaçların kullanımını sonucunda gerekli olduğuna karar verilen ilâve denetim prosedürlerinin denetçi tarafından uygulanmasının veya ilâve denetim kanıtının toplanmasının uygulanabilir veya mümkün olmamasına sebep olan durumlar.

A83. BDS 230 hükümlerine ve diğer ilgili BDS'lerde yer alan özel belgelendirme hükümlerine uygun olarak hazırlanan çalışma kâğıtları, denetçinin genel amaçlarına ulaştığına ilişkin kararına kanıt oluşturur. Denetçinin amaçların her birine ulaştığını ayrı ayrı (örneğin, bir kontrol listesi aracılığıyla) belgelendirmesi gerekmez. Ancak bir amaca ulaşamadığının belgelendirilmesi, bu amaca ulaşamamasının denetçinin genel amaçlarına ulaşmasına engel olup olmadığı hususunda yaptığı değerlendirmeye yardımcı olur.