



TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI

BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 600

***ÖZEL HUSUSLAR–TOPLULUK FİNANSAL TABLOLARININ
BAĞIMSIZ DENETİMİ
(TOPLULUĞA BAĞLI BİRİM DENETÇİLERİNİN ÇALIŞMALARI DÂHİL)***

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, 2022 yılı yayımı, Bölüm 1’de yer alan Uluslararası Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 600 “Özel Hususlar-Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dahil)’in, 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 600 *Özel Hususlar–Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil)* Standardının ilk sürümü, 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 20/02/2014 tarihli ve 28919 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- BDS 600 *Özel Hususlar–Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil)* Standardı 01/10/2014 tarih ve 29136 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan değişiklik Tebliğiyle güncellenmiştir.
- BDS 600 *Özel Hususlar–Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil)* Standardının güncellenen sürümü, 19/04/2018 tarihli ve 75935942-050.01.01-01/32 sayılı Kurul Kararıyla, 1/1/2017 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 26/04/2018 tarihli ve 30403(1.M) sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.
- BDS 600 *Özel Hususlar–Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil)* Standardının dördüncü 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 600 *Özel Hususlar–Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil)* 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.
- BDS 600 *Özel Hususlar–Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil)* Standardına ilişkin değişiklikler; 20/12/2022 tarihli ve 13747 sayılı Kurul Kararıyla 31/12/2023 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 16/01/2023 tarihli ve 32075 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.
- **BDS 600 *Özel Hususlar–Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil)* Standardına ilişkin değişiklikler; 27/12/2023 tarih ve 21621 sayılı Kurul Kararıyla 31/12/2023 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 29/12/2023 tarihli ve 32414 (1.M) sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.**

BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 600 (REVİZE)
ÖZEL HUSUSLAR–TOPLULUK FİNANSAL TABLOLARININ
BAĞIMSIZ DENETİMİ
(TOPLULUĞA BAĞLI BİRİM DENETÇİLERİNİN ÇALIŞMALARI DÂHİL)

İÇİNDEKİLER

	Paragraf
Giriş	
Kapsam.....	1-11
Yürürlük Tarihi	12
Amaçlar	13
Tanımlar	14-15
Ana Hükümler	
Bir Topluluk Denetiminde Kalitenin Yönetilmesi ve Kaliteye Ulaşılmasına İlişkin Liderlik Sorumlulukları.....	16
Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi.....	17-21
Topluluk Genel Denetim Stratejisi ve Topluluk Denetim Planı.....	22-29
Topluluk ve Çevresi, Geçerli Finansal Raporlama Çerçevesi ve Topluluğun İç Kontrol Sistemi Hakkında Kanaat Edinilmesi.....	30-32
“Önemli Yanlışlık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi	33-34
Önemlilik	35-36
“Önemli Yanlışlık” Riski Olarak Değerlendirilen Risklere Karşılık Verilmesi	37-44
Birim Denetçisinin Çalışmasının Yeterliliğinin ve Kurduğu İletişimin Değerlendirilmesi.....	45-48
Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar	49-50
Elde Edilen Denetim Kanıtının Yeterliliğinin ve Uygunluğunun Değerlendirilmesi.....	51-52
Denetçi Raporu.....	53
Topluluk Yönetimiyle ve Topluluğun Üst Yönetiminden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim.....	54-58
Belgelendirme	59
Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama	
Kapsam.....	A1-A18
Tanımlar.....	A19-A28

Bir Topluluk Denetiminde Kalitenin Yönetilmesi ve Kaliteye Ulaşılmasına İlişkin Liderlik Sorumlulukları	A29-A31
Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi.....	A32-A46
Topluluk Genel Denetim Stratejisi ve Topluluk Denetim Planı.....	A47-A87
Topluluk ve Çevresi, Geçerli Finansal Raporlama Çerçevesi ve Topluluğun İç Kontrol Sistemi Hakkında Kanaat Edinilmesi.....	A88-A107
“Önemli Yanlışlık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi.....	A108-A115
Önemlilik.....	A116-A123
“Önemli Yanlışlık” Riski Olarak Değerlendirilen Risklere Karşılık Verilmesi	A124-A143
Birim Denetçisinin Çalışmasının Yeterliliğinin ve Kurduğu İletişimin Değerlendirilmesi	A144-A149
Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar	A150
Elde Edilen Denetim Kanıtının Yeterliliğinin ve Uygunluğunun Değerlendirilmesi	A151-A156
Denetçi Raporu.....	A157-A158
Topluluk Yönetimiyle ve Topluluğun Üst Yönetiminden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim.....	A159-A165
Belgelendirme.....	A166-A182
Ek 1: Topluluk Denetçisinin Topluluk Denetim Görüşüne Dayanak Teşkil Edecek Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı Elde Edememesi Durumunda Düzenlenecek Denetçi Raporuna İlişkin Örnek	
Ek 2: Topluluk İç Kontrol Sistemi Hakkında Kanaat Edinilmesi	
Ek 3: Topluluk Finansal Tablolarındaki “Önemli Yanlışlık” Risklerine Neden Olabilecek Olay veya Koşullara İlişkin Örnekler	

Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 600 (Revize) “Özel Hususlar–Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil)”, 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), topluluk finansal tablolarının denetimine (topluluk denetimine) uygulanır. Bu BDS, topluluğa bağlı birim denetçilerinin katılım sağladığı durumlar dâhil olmak üzere, topluluk denetimlerinde dikkate alınan özel hususları düzenler. Bu BDS'deki ana hükümler ve açıklayıcı hükümler, başta BDS 220 (Revize),¹ BDS 230,² BDS 300,³ BDS 315⁴ ve BDS 330⁵ olmak üzere diğer ilgili BDS'lerin topluluk denetimlerine uygulanması konusunu ele alır veya bu konuyu ayrıntılı bir şekilde açıklar. (Bkz.: A1-A2 paragrafları)

Bu Standartta, ilgili mevzuattan farklılaşan hükümlerin bulunması durumunda denetim şirketi söz konusu mevzuat hükümlerini uygular.

2. Topluluk finansal tabloları, 14(k) paragrafında açıklandığı üzere, birden fazla işletme veya işletme biriminin konsolide edilen finansal bilgilerini içerir. Bu BDS'de kullanılan konsolidasyon süreci terimi; sadece geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak konsolide finansal tabloların hazırlanmasını değil, aynı zamanda birleştirilmiş finansal tabloların sunulmasını ve bölümler veya şubeler gibi işletme birimlerinin finansal bilgilerinin toplulaştırılmasını da ifade eder. (Bkz.: A3-A5, A27 paragrafları)
3. Bu BDS, BDS 220'de (Revize)⁶ açıklandığı üzere, gerektiğinde şartlara göre uyarlanmak kaydıyla, denetim ekibinde başka bir denetim şirketinden kişilerin de yer aldığı finansal tablo denetimleri açısından da faydalı olabilir. Örneğin; uzak bir yerdeki ortak bir hizmet merkezinde yapılacak fiziki stok sayımına, maddi duran varlık tetkikine veya uygulanacak denetim prosedürlerine başka bir denetim şirketinden bir kişinin katılması durumunda, bu BDS faydalı olabilir.

Topluluk ve Topluluğa Bağlı Birimler

4. Bir topluluk çeşitli şekillerde oluşturulabilir. Örneğin, bir topluluk, tüzel kişiliğe sahip işletmeler veya diğer işletmeler (örneğin, bir ana ortaklık ve bir veya daha fazla bağlı ortaklık, iş ortaklıkları veya özkaynak yöntemiyle muhasebeleştirilen yatırımlar) tarafından oluşturulabilir. Bunun dışında topluluklar; bulunduğu bölgeye, diğer ekonomik birimlere (bölüm veya şubeler dâhil) ya da fonksiyon veya işletme faaliyetlerine göre oluşturulabilir. Bu BDS'de söz konusu farklı organizasyon biçimleri toplu olarak "işletme veya işletme birimi" olarak ifade edilir. (Bkz.: A6 paragrafı)
5. Topluluk denetçisi, topluluk finansal tablolarının "önemli yanlışlık" riski olarak değerlendirilen risklerine karşılık vermek için denetim prosedürlerinin planlanması ve uygulanmasına yönelik uygun bir yaklaşım belirler. Bu amaçla, topluluk denetçisi; denetim çalışmasının gerçekleştirileceği topluluğa bağlı birimleri tespit ederken mesleki muhakemesini kullanır. Bu tespit, topluluk denetçisinin topluluk ve çevresi hakkında

¹ BDS 220 (Revize), Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Yönetimi

² BDS 230, Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi

³ BDS 300, Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması

⁴ BDS 315, "Önemli Yanlışlık" Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi

⁵ BDS 330, Bağımsız Denetçinin Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapacağı İşler

⁶ BDS 220 (Revize), A1 paragrafı

edindiği kanaate ve denetim prosedürlerini merkezi olarak uygulama yeteneği, ortak hizmet merkezlerinin bulunması veya ortak bilgi sistemleri ve iç kontrolün varlığı gibi diğer faktörlere dayanır. (Bkz.: A7-A9 paragrafları)

Birim Denetçilerinin Katılımı

6. BDS 220 (Revize),⁷ sorumlu denetçinin; denetimin yürütülmesi için yeterli ve uygun kaynakların denetim ekibine zamanında tahsis edildiğine veya kullanımına hazır tutulduğuna karar vermesini zorunlu kılar. Bir topluluk denetiminde, bu tür kaynaklar birim denetçilerini de kapsayabilir. Bu nedenle, bu BDS, topluluk denetçisinin birim denetçilerinin katılımının niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını belirlemesini zorunlu kılar.
7. Topluluk denetçisi, bu BDS hükümlerini yerine getirmek amacıyla, bilgi temin etmek veya denetim çalışması yapmak üzere birim denetçilerini görevlendirebilir. Birim denetçileri, işletmeye bağlı birimler ve çevreleri (yerel mevzuat, iş uygulamaları, dil ve kültür dâhil) hakkında topluluk denetçisinden daha fazla deneyime ve daha derin bilgiye sahip olabilir. Bu nedenle, birim denetçileri, topluluk denetiminin tüm aşamalarında yer alabilir ve genellikle de yer alır. (Bkz.: A10-A11 paragrafları)
8. Denetim riski, “önemli yanlışlık” riskinin ve tespit edememe riskinin bir fonksiyonudur.⁸ Bir topluluk denetimindeki tespit edememe riski; birim denetçisinin, bir birimin finansal bilgilerinde, topluluğun finansal tablolarında önemli bir yanlışlığa neden olabilecek bir yanlışlığı tespit edememesi ve topluluk denetçisinin de bu yanlışlığı tespit edememesi riskini içerir. Dolayısıyla, bu BDS; topluluk sorumlu denetçisinin veya topluluk denetçisinin, birim denetçilerinin çalışmalarına yeterli ve uygun şekilde katılımını gerektirir ve topluluk denetçisi ile birim denetçileri arasındaki karşılıklı iletişimin önemini vurgular. Buna ek olarak, bu BDS; topluluk denetçisinin, birim denetçilerinin yönlendirilmesi ve gözetimi ile çalışmalarının gözden geçirilmesinin niteliği, zamanlaması ve kapsamını belirlerken dikkate aldığı hususları açıklar. (Bkz.: A12-A13 paragrafları)

Mesleki Şüphencilik

9. BDS 200⁹, denetim ekibinin; topluluk denetimini mesleki şüphencilik içinde planlayarak yürütmesini ve mesleki muhakemesini kullanmasını zorunlu kılar. Mesleki şüphencilik uygun bir şekilde kullanıldığı, topluluk denetimi boyunca mesleki şüphencilik her bir denetim ekibi üyesi tarafından kullanılmasının öneminin vurgulanması dâhil olmak üzere, denetim ekibinin eylemleri ve kurduğu iletişim aracılığıyla gösterilebilir. Bu tür eylem ve iletişim, mesleki şüphencilik uygun şekilde kullanılmasını engelleyebilecek faktörleri azaltacak belirli adımları içerebilir. (Bkz.: A14-A18 paragrafları)

⁷ BDS 220 (Revize), 25 inci paragraf

⁸ BDS 200, Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi, A35 paragrafı

⁹ BDS 200, 15-16 ncı paragraflar

Ölçeklenebilirlik

10. Bu BDS, büyüklüğü veya karmaşıklığına bakılmaksızın tüm topluluk denetimlerine yönelik olarak hazırlanmıştır. Ancak, bu BDS hükümlerinin, her bir topluluk denetiminin nitelik ve şartları bağlamında uygulanması gerekir. Örneğin, bir topluluk denetimi tümüyle topluluk denetçisi tarafından yürütüldüğünde, bu BDS'deki bazı hükümler birim denetçilerinin katılımı hâlinde geçerli olduğundan, bu hükümler söz konusu denetim açısından geçerli olmayacaktır. Topluluk denetçisinin, denetim prosedürlerini merkezi olarak veya topluluğa bağlı birimlerde birim denetçilerini dâhil etmeden uygulayabildiği durumlarda da bu durum geçerli olabilir. A119 ve A120 paragraflarındaki hükümler de bu BDS'nin söz konusu durumlarda uygulanması konusunda yardımcı olabilir.

Topluluk Sorumlu Denetçisinin ve Topluluk Denetçisinin Sorumlulukları

11. Bu BDS'de yer alan hükümlere uyulması konusundaki nihai sorumluluk ve hesap verme yükümlülüğü topluluk sorumlu denetçisine aittir. "Topluluk sorumlu denetçisi ... konularında sorumluluğu üstlenir" veya "topluluk denetçisi ... konularında sorumluluğu üstlenir" ifadesi; topluluk sorumlu denetçisinin veya topluluk denetçisinin bazı prosedür, görev veya atılacak adımların tasarımı veya yürütülmesi için birim denetçileri dâhil olmak üzere, denetim ekibinin uygun beceri veya deneyime sahip diğer üyelerini görevlendirmesine izin veren hükümler için kullanılır. Diğer hükümler için bu BDS, ilgili hükmün veya sorumluluğun; duruma göre, topluluk sorumlu denetçisi veya topluluk denetçisi tarafından yerine getirileceğini ve topluluk sorumlu denetçisi veya topluluk denetçisinin denetim şirketinden veya denetim ekibinin diğer üyelerinden bilgi alabileceğini açıkça ifade eder. (Bkz.: A29 paragrafı)

Yürürlük Tarihi

12. Bu BDS, 31/12/2023 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerine ait topluluk finansal tablolarının denetiminde uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

Amaçlar

13. Denetçinin amaçları:
 - (a) Topluluk denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesiyle ilgili olarak, topluluk finansal tabloları hakkında oluşturulacak görüşe dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilmesinin makul bir şekilde beklenip beklenemeyeceğine karar vermek,
 - (b) Topluluk finansal tablolarının, hata veya hile kaynaklı "önemli yanlışlık" risklerini belirleyip değerlendirmek ve değerlendirilen bu risklere uygun şekilde karşılık vermek için müteakip denetim prosedürlerini planlamak ve uygulamak,
 - (c) Çalışmalarının kapsamı ve zamanlaması hakkında açık bir şekilde iletişim kurmak ve yapılan çalışmanın sonuçlarını değerlendirmek dâhil olmak üzere, topluluk denetimi süresince birim denetçilerinin çalışmalarına yeterince ve uygun şekilde katılım sağlamak ve
 - (d) Topluluk finansal tabloları hakkında oluşturulacak görüşe dayanak teşkil edecek şekilde, birim denetçileri tarafından gerçekleştirilen çalışmalar da dâhil olmak

üzere, uygulanan denetim prosedürlerinden yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilip edilmediğini değerlendirmektir.

Tanımlar

14. Aşağıdaki terimler BDS'lerde, karşılarında belirtilen anlamlarıyla kullanılmıştır:
- (a) Toplulaştırma riski: Düzeltilmemiş ve tespit edilmemiş yanlışlıkların toplamının, bir bütün olarak finansal tablolar için belirlenen önemliliği aşma olasılığıdır. (Bkz.: A19 paragrafı)
 - (b) Topluluğa bağlı birim (Birim): Bir topluluk denetiminde denetim prosedürlerinin planlanması ve uygulanması amacıyla topluluk denetçisi tarafından belirlenen bir işletme, işletme birimi, fonksiyon, ticari faaliyet ya da bunların bir bileşimidir. (Bkz.: A20 paragrafı)
 - (c) Topluluğa bağlı birim denetçisi (Birim denetçisi): Topluluk denetiminin amaçları doğrultusunda bir birimle ilgili denetim çalışması yapan denetçidir. Birim denetçisi, bir topluluk denetimi için denetim ekibinin¹⁰ bir üyesidir. (Bkz.: A21-A23 paragrafları)
 - (d) Topluluğa bağlı birim yönetimi (Birim yönetimi): Bir birimden sorumlu olan yönetimdir. (Bkz.: A24 paragrafı)
 - (e) Topluluğa bağlı birim performans önemliliği (Birim performans önemliliği): Topluluk denetçisi tarafından, bir birimle ilgili denetim prosedürlerini planlamak ve uygulamak amacıyla, toplulaştırma riskini uygun düşük bir seviyeye indirmek için belirlenen bir tutardır.
 - (f) Topluluk: Topluluk finansal tablolarının hazırlandığı bir raporlayan işletmedir.
 - (g) Topluluk denetimi: Topluluk finansal tablolarının denetimidir.
 - (h) Topluluk denetçisi: Birim denetçileri dışındaki denetim ekibi üyeleri ve topluluk sorumlu denetçisidir. Topluluk denetçisi:
 - (i) Topluluk genel denetim stratejisini ve topluluk denetim planını oluşturmaktan,
 - (ii) Birim denetçilerinin yönlendirilmesi, gözetimi ve çalışmalarının gözden geçirilmesinden,
 - (iii) Topluluk finansal tablolarına ilişkin bir görüşe dayanak teşkil eden denetim kanıtlarından elde edilen sonuçların değerlendirilmesinden sorumludur.
 - (i) Topluluk denetim görüşü: Topluluk finansal tabloları hakkında verilen denetim görüşüdür.
 - (j) Topluluk sorumlu denetçisi: Topluluk denetiminden sorumlu olan sorumlu denetçidir.¹¹

¹⁰ BDS 220 (Revize), 12(d) paragrafı

¹¹ BDS 220 (Revize), 12(a) paragrafı

- (k) Topluluk finansal tabloları: Birden fazla işletme veya işletme biriminin finansal bilgilerinin konsolide edilmesiyle oluşturulan finansal tablolardır. Bu BDS'nin amaçları açısından bir konsolidasyon süreci aşağıdakileri içerir: (Bkz.: A26-A28 paragrafları)
- (i) Konsolidasyon, oransal konsolidasyon veya özkaynak yöntemiyle muhasebeleştirme,
- (ii) Bir ana şirketi olmayan ancak müşterek kontrol veya müşterek yönetim altında bulunan işletme veya işletme birimlerinin finansal bilgilerinin birleşik finansal tablolarda sunulması veya
- (iii) Bölüm veya şube gibi işletme veya işletme birimlerinin finansal bilgilerinin toplulaştırılması.
- (l) Topluluk yönetimi: Topluluk finansal tablolarının hazırlanmasından sorumlu olan yönetimdir.
- (m) Topluluk performans önemliliği: Bir bütün olarak topluluk finansal tablolarıyla ilgili olarak topluluk denetçisi tarafından belirlenen performans önemliliğidir.¹²
15. Bu BDS'de "geçerli finansal raporlama çerçevesine" yapılan atıf, topluluk finansal tablolarında kullanılan finansal raporlama çerçevesini ifade eder.

Ana Hükümler

Bir Topluluk Denetiminde Kalitenin Yönetilmesi ve Kaliteye Ulaşılmasına İlişkin Liderlik Sorumlulukları

16. Topluluk sorumlu denetçisi, BDS 220'yi (Revize)¹³ uygularken, topluluk denetiminde kaliteyi yönetme ve kaliteye ulaşma konusunda genel sorumluluğu üstlenir. Topluluk sorumlu denetçisi bunu yaparken: (Bkz.: A29-A30 paragrafları)
- (a) Topluluk denetimlerinde, denetim ekibi üyelerinden beklenen davranışları vurgulayan bir ortam oluşturma sorumluluğunu üstlenir. (Bkz.: A31 paragrafı)
- (b) Birim denetçilerinin çalışmaları dâhil olmak üzere, topluluk denetimine yeterli ve uygun düzeyde katılır. Bu sayede, topluluk sorumlu denetçisi, yapılan önemli muhakemelerin ve ulaşılan sonuçların topluluk denetiminin niteliği ve içinde bulunduğu şartlar açısından uygun olup olmadığına karar verecek bir dayanağa sahip olur.

Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi

17. Denetim sözleşmesinin kabulünden veya devam ettirilmesinden önce, topluluk sorumlu denetçisi; topluluk finansal tabloları hakkında oluşturulacak görüşe dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmesinin makul ölçüde beklenip beklenemeyeceğine karar verir. (Bkz.: A32-A35 paragrafları)
18. Topluluk sorumlu denetçisi, denetim sözleşmesi kabul edildikten veya devam ettirildikten sonra, yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilemeyeceği sonucuna varırsa, bu

¹² BDS 320, Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik, 9 ve 11 inci paragraflar

¹³ BDS 220 (Revize), 13 üncü paragraf

durumun topluluk denetimi üzerindeki muhtemel etkilerini mütalaa eder. (Bkz.: A36 paragrafi)

Denetim Sözleşmesinin Şartları

19. Topluluk denetçisi; BDS 210'u¹⁴ uygularken, topluluk yönetiminden, denetim ekibine aşağıda belirtilen hususları sağlayacaklarına ilişkin sorumluluklarını anladıklarına ve üstlendiklerine dair mutabakat alır: (Bkz.: A37 paragrafi)
- (a) Topluluk finansal tablolarının hazırlanmasıyla ilgili kayıtlar, belgeler ve diğer hususlar gibi topluluk yönetiminin muttali olduğu tüm bilgilere erişim imkânı sağlama sorumluluğu,
 - (b) Topluluk denetiminin amacı doğrultusunda, denetim ekibinin, topluluk yönetiminden veya birim yönetiminden talep edebileceği ilave bilgileri sağlama sorumluluğu ve
 - (c) Denetim kanıtlarının toplanması için denetim ekibine, topluluk içinde gerekli gördüğü kişilerle kısıtlama olmaksızın görüşme imkânı sağlama sorumluluğu.

Topluluk Yönetiminin Kontrolü Dışında, Kişilere veya Bilgilere Erişim Konusunda Getirilen Kısıtlamalar

20. Topluluk sorumlu denetçisi; topluluk yönetiminin, kendi kontrolü dışındaki kısıtlamalar nedeniyle denetim ekibine bilgiye erişim veya topluluk içindeki kişilere sınırsız erişim olanağı sağlayamayacağı sonucuna varırsa, bu durumun topluluk denetimi üzerindeki muhtemel etkilerini değerlendirir. (Bkz.: A38-A46 paragrafları)

Topluluk Yönetimi Tarafından Bilgilere veya Kişilere Erişim Konusunda Getirilen Kısıtlamalar

21. Topluluk sorumlu denetçisi: (Bkz.: A43-A46 paragrafları)
- (a) Topluluk yönetimi tarafından getirilen kısıtlamalar nedeniyle yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmesinin mümkün olmayacağı ve
 - (b) Bu sınırlamanın muhtemel etkisinin, topluluk finansal tabloları hakkında görüş vermekten kaçınmaya neden olacağı
- sonucuna varırsa aşağıdakilerden birisini yapar:
- (i) İlk kez yapılan bir denetim söz konusuysa, bu denetimi kabul etmez ya da müteakip bir denetim söz konusuysa, mevzuatla izin verilmesi hâlinde denetimden çekilir veya
 - (ii) Denetçinin, denetimi reddetmesinin mevzuatla yasaklandığı veya başka bir şekilde denetimden çekilmenin mümkün olmadığı hâllerde, topluluk finansal tablolarının denetimini mümkün olduğu ölçüde gerçekleştirdikten sonra topluluk finansal tabloları hakkında görüş vermekten kaçınır.

¹⁴ BDS 210, Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması, 6(b) ve 8(b) paragrafları

Topluluk Genel Denetim Stratejisi ve Topluluk Denetim Planı

22. Topluluk denetçisi, BDS 300'ü¹⁵ uygularken, topluluğun genel denetim stratejisini ve topluluk denetim planını oluşturur ve gerektiğinde günceller. Topluluk denetçisi bunu yaparken: (Bkz.: A47-A50 paragrafları)
- (a) Denetim çalışmasının yapılacağı birimleri ve (Bkz.: A51 paragrafı)
 - (b) Birim denetçilerinin katılımının niteliği, zamanlaması ve kapsamı dâhil olmak üzere, topluluk denetimini gerçekleştirmek için ihtiyaç duyulan kaynakları (Bkz.: A52-A56 paragrafları)
- belirler.

Birim Denetçilerinin Katılımında Dikkate Alınacak Hususlar

23. Topluluk sorumlu denetçisi, topluluğun genel denetim stratejisini ve topluluk denetim planını oluştururken, topluluk denetçisinin birim denetçisinin çalışmalarına yeterli ve uygun şekilde katılıp katılamayacağını değerlendirir. (Bkz.: A57 paragrafı)
24. Topluluk denetçisi, 23 üncü paragraftaki değerlendirmenin bir parçası olarak, birim denetçisinden, talep ettiği işi yapıp yapmayacağı da dâhil olmak üzere, kendisiyle iş birliği yapacağını teyit etmesini talep eder. (Bkz.: A58 paragrafı)

Bağımsızlıkla İlgili Olanlar Dâhil Etik Hükümler

25. Topluluk sorumlu denetçisi, BDS 220'yi (Revize)¹⁶ uygularken: (Bkz.: A59-A60, A87 paragrafları)
- (a) Topluluk denetiminin niteliği ve içinde bulunduğu şartlar açısından geçerli olan etik hükümlerden birim denetçilerinin haberdar edilmesine ve
 - (b) Birim denetçilerinin, topluluk denetimi için geçerli olan, bağımsızlıkla ilgili olanlar dâhil etik hükümleri anlayıp anlamadıklarının ve bunlara uyum sağlayıp sağlamayacaklarının teyit edilmesine
- ilişkin sorumluluğu üstlenir.

Denetim Kaynakları

26. Topluluk sorumlu denetçisi, BDS 220'yi¹⁷ (Revize) uygularken: (Bkz.: A61-A68 paragrafları)
- (a) Birim denetçilerinin, birim için belirlenen denetim prosedürlerini uygulamak için yeterli zaman dâhil olmak üzere uygun yetkinlik ve kabiliyete sahip olduğuna karar verir ve
 - (b) İzleme ve düzeltme sürecinin veya birim denetçisiyle ilgili dış teftişlerin sonuçlarına ilişkin bilgiler, topluluk denetçisinin denetim şirketi tarafından temin edilmişse veya başka bir şekilde topluluk sorumlu denetçisine iletilmişse, bu tür bilgilerin 26(a) paragrafındaki kararıyla uygunluğuna karar verir.

¹⁵ BDS 300, 7-A10 paragrafları

¹⁶ BDS 220 (Revize), 17 nci paragraf

¹⁷ BDS 220 (Revize), 25-26 ncı paragraflar

27. Topluluk denetçisi, aşağıdaki durumlarda, birim denetçisini dâhil etmeden birimde yapılacak işle ilgili yeterli ve uygun denetim kanıtı elde eder:
- (a) Birim denetçisi, topluluk denetimi için geçerli olan, bağımsızlıkla ilgili olanlar dâhil etik hükümlere uygunluk sağlamazsa¹⁸ veya (Bkz.: A69-A70 paragrafları)
 - (b) Topluluk sorumlu denetçisinin, 23-26 ncı paragraflarda yer alan hususlarla ilgili ciddi kaygıları varsa. (Bkz.: A71 paragrafı)

Denetimin Yürütülmesi

28. Topluluk sorumlu denetçisi, BDS 220'yi (Revize)¹⁹ uygularken, birim denetçilerinin yönlendirilmesi ve gözetiminin niteliği, zamanlaması ve kapsamı ile çalışmalarının gözden geçirilmesi sorumluluğunu üstlenirken aşağıdakileri dikkate alır: (Bkz.: A72-A77 paragrafları)
- (a) Topluluk finansal tablolarında “önemli yanlışlık” riski daha yüksek olarak değerlendirilen alanlar veya BDS 315 uyarınca ciddi risk olarak belirlenen riskler ve
 - (b) Topluluk finansal tablolarının denetiminde önemli muhakeme gerektiren alanlar.

Birim Denetçileriyle Kurulacak İletişim

29. Topluluk denetçisi, birim denetçileriyle arasındaki iletişimin topluluk denetimi boyunca uygun zamanlarda gerçekleşmesi beklentisi de dâhil olmak üzere, birim denetçilerinin konuyla ilgili sorumlulukları ve topluluk denetçisinin beklentileri hakkında birim denetçileriyle iletişim kurar. (Bkz.: A78-A87 paragrafları)

Topluluk ve Çevresi, Geçerli Finansal Raporlama Çerçevesi ve Topluluğun İç Kontrol Sistemi Hakkında Kanaat Edinilmesi

30. Topluluk denetçisi, BDS 315'i²⁰ uygularken, aşağıdaki hususlar hakkında kanaat edinilmesi sorumluluğunu üstlenir: (Bkz.: A88–A92 paragrafları)
- (a) Aşağıdakiler dâhil olmak üzere, topluluk ve çevresi: (Bkz.: A93-A95 paragrafları)
 - (i) Aşağıdakiler dâhil olmak üzere, topluluğun organizasyon yapısı ve iş modeli:
 - a. Topluluğun operasyonlarının veya faaliyetlerinin bulunduğu yerler,
 - b. Topluluğun operasyonlarının veya faaliyetlerinin niteliği ve bunların topluluk genelinde ne ölçüde benzer olduğu ve
 - c. Topluluğun iş modelinin bilgi teknolojisi (BT) kullanımını ne ölçüde entegre ettiği,
 - (ii) Topluluktaki işletme ve işletme birimlerini etkileyen düzenleyici

¹⁸ BDS 200, 14 üncü paragraf

¹⁹ BDS 220 (Revize), 29 uncu paragraf

²⁰ BDS 315, 19-27 nci paragraflar

- faktörler ve
- (iii) İşletme veya işletme birimlerinin finansal performansını değerlendirmek için kullanılan iç ve dış ölçütler,
- (b) Geçerli finansal raporlama çerçevesi ile topluluk genelinde muhasebe politikaları ve uygulamalarının tutarlılığı ve
- (c) Aşağıdakiler dâhil olmak üzere, topluluğun iç kontrol sistemi:
- (i) Ortak kontrollerin niteliği ve kapsamı, (Bkz.: A96-A99, A102 paragrafları)
 - (ii) Topluluğun finansal raporlamayla ilgili faaliyetleri merkezileştirip merkezileştirmediği ve merkezileştirmesi durumunda nasıl merkezileştirdiği, (Bkz.: A100-A102 paragrafları)
 - (iii) -Varsa- alt konsolidasyonlar ve konsolidasyon düzeltmeleri dâhil olmak üzere, topluluk tarafından kullanılan konsolidasyon süreci ve
 - (iv) Topluluk yönetiminin, topluluk finansal tablolarının hazırlanmasını destekleyen önemli konular ile bilgi sistemindeki ilgili finansal raporlama sorumluluklarını ve topluluğun iç kontrol sisteminin diğer bileşenlerini, işletme veya işletme birimlerinin yönetimine nasıl ilettiği. (Bkz.: A103-A105 paragrafları)

Birim Denetçilerinin Katılımında Dikkate Alınacak Hususlar

31. Topluluk denetçisi, aşağıdaki hususları birim denetçilerine zamanında bildirir: (Bkz.: A106 paragrafı)
- (a) Topluluk denetçisinin; topluluk denetiminin amaçları açısından, birim denetçisinin risk değerlendirme prosedürlerini tasarlaması veya uygulamasıyla ilgili olduğuna karar verdiği hususlar,
 - (b) BDS 550²¹ uygulanırken, birim denetçisinin çalışmasıyla ilgili olan ve topluluk yönetimi tarafından belirlenen ilişkili taraf ilişkileri veya işlemleri ile topluluk denetçisinin haberdar olduğu diğer ilişkili taraflar ve (Bkz.: A107 paragrafı)
 - (c) BDS 570²² uygulanırken, birim denetçisinin çalışmasıyla ilgili olan, topluluk yönetimi veya topluluk denetçisi tarafından belirlenen ve topluluğun sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlar.
32. Topluluk denetçisi, birim denetçilerinin aşağıdaki hususları zamanında bildirmesini ister:
- (a) Birim denetçisinin, topluluk finansal tablolarındaki hata veya hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesiyle ilgili olduğuna karar verdiği, birimin finansal bilgileriyle ilgili hususlar,
 - (b) Topluluk yönetimi veya topluluk denetçisi tarafından önceden belirlenmemiş

²¹ BDS 550, İlişkili Taraflar, 17 nci paragraf

²² BDS 570, İşletmenin Sürekliliği

ilişkili taraf ilişkileri ve (Bkz.: A107 paragrafı)

- (c) Birim denetçisi tarafından belirlenen ve topluluğun sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlar.

“Önemli Yanlışlık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi

33. Topluluk denetçisi, BDS 315’i²³ uygularken; 30 uncu paragrafta edindiği kanaati esas alarak, konsolidasyona ilişkin olanlar da dâhil olmak üzere, topluluk finansal tablolarındaki “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi konusunda sorumluluğu üstlenir. (Bkz.: A108-A113 paragrafları)

Birim Denetçilerinin Katılımında Dikkate Alınacak Hususlar

34. Topluluk denetçisi, BDS 315’i²⁴ uygularken; kendisi ve birim denetçileri tarafından uygulanan risk değerlendirme prosedürlerinden elde edilen denetim kanıtlarının, topluluk finansal tablolarına ilişkin “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi için uygun bir dayanak teşkil edip etmediğini değerlendirir. (Bkz.: A114-A115 paragrafları)

Önemlilik

35. Topluluk denetçisi, topluluk finansal tablolarındaki işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamaların birimler arasında ayrıştırıldığı durumlarda, BDS 320²⁵ ve BDS 450’yi²⁶ uygularken, denetim prosedürlerinin planlanması ve uygulanması amacıyla aşağıdakileri belirler:
- (a) Birim performans önemliliği. Birim performans önemliliği, toplulaştırma riskini ele almak için topluluk performans önemliliğinden daha düşük olarak belirlenir. (Bkz.: A116-A120 paragrafları)
- (b) Birimin finansal bilgilerinde belirlenen yanlışlıkların üstünde kalması durumunda topluluk denetçisine bildirilmesi gereken eşik. Bu eşik, topluluk finansal tabloları için bariz biçimde önemsiz kabul edilen tutarı aşamaz. (Bkz.: A121 paragrafı)

Birim Denetçilerinin Katılımında Dikkate Alınacak Hususlar

36. Topluluk denetçisi, 35 inci paragrafta göre belirlenen tutarları birim denetçisine bildirir. (Bkz.: A122-A123 paragrafları)

“Önemli Yanlışlık” Riski Olarak Değerlendirilen Risklere Karşılık Verilmesi

37. Topluluk denetçisi, BDS 330’u²⁷ uygularken; müteakip denetim prosedürlerinin uygulanacağı birimler ile bu birimlerde yapılacak çalışmanın niteliği, zamanlaması ve kapsamının belirlenmesi dâhil olmak üzere, uygulanacak müteakip denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamına ilişkin sorumluluğu üstlenir. (Bkz.: A124-A139 paragrafları)

²³ BDS 315, 28-34 üncü paragraflar

²⁴ BDS 315, 35 inci paragraf

²⁵ BDS 320, 11 inci paragraf

²⁶ BDS 450, Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi, 5 inci paragraf

²⁷ BDS 330, 6-7 nci paragraflar

Konsolidasyon Süreci

38. Topluluk denetçisi; topluluk finansal tablolarında, konsolidasyon sürecinden kaynaklanan ve “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen risklere karşılık vermek üzere müteakip denetim prosedürlerinin tasarlanması ve uygulanmasına ilişkin sorumluluğu üstlenir. Bu sorumluluk aşağıdakileri içerir: (Bkz.: A140 paragrafı)
- (a) Geçerli finansal raporlama çerçevesine göre ve -varsa- alt konsolidasyonlara ilişkin müteakip denetim prosedürlerinin tasarlanması ve uygulanması için tüm işletme ve işletme birimlerinin topluluk finansal tablolarına dâhil edilip edilmediğinin değerlendirilmesi,
 - (b) Konsolidasyon düzeltmelerinin ve yeniden sınıflandırmaların uygunluğunun, tamlığının ve doğruluğunun değerlendirilmesi, (Bkz.: A141 paragrafı)
 - (c) Konsolidasyon sürecinde yönetim tarafından yapılan muhakemelerin muhtemel yönetim taraflılığı göstergelerine yol açıp açmadığının değerlendirilmesi ve
 - (d) Konsolidasyon sürecinden kaynaklanan ve hile kaynaklı “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen risklere karşılık verilmesi.
39. Topluluk denetçisi; işletme veya işletme biriminin finansal bilgilerinin, topluluk finansal tablolarında kullanılan muhasebe politikalarına göre hazırlanmamış olması durumunda, söz konusu finansal bilgilerin topluluk finansal tablolarının hazırlanması ve sunulması amacıyla uygun olarak düzeltilip düzeltilmediğini değerlendirir.
40. Topluluk denetçisi; topluluk finansal tablolarının, topluluğunkinden farklı bir tarihte sona eren finansal raporlama dönemine sahip bir işletme veya işletme biriminin finansal bilgilerini içermesi durumunda, söz konusu finansal bilgilerde geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun düzeltmelerin yapılıp yapılmadığını değerlendirme sorumluluğunu üstlenir.

Birim Denetçilerinin Katılımında Dikkate Alınacak Hususlar

41. Topluluk denetçisi, birim denetçilerini müteakip denetim prosedürlerinin tasarımına veya uygulanmasına dâhil ettiğinde, kendisi veya birim denetçisi tarafından topluluğun finansal tablolarında “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen risklere verilecek karşılıkların tasarlanmasıyla ilgili olan konular hakkında, birim denetçisiyle iletişim kurar.
42. Topluluk denetçisi, topluluk finansal tablolarında BDS 315 uyarınca “önemli yanlışlık” riskinin daha yüksek olduğu değerlendirilen veya ciddi risklerin olduğu belirlenen ve birim denetçisinin uygulanacak müteakip denetim prosedürlerini belirlediği alanlar için söz konusu müteakip denetim prosedürlerinin tasarımının ve uygulanmasının uygunluğunu değerlendirir. (Bkz.: A142 paragrafı)
43. Birim denetçileri, alt konsolidasyonlar da dâhil olmak üzere, konsolidasyon sürecine ilişkin müteakip denetim prosedürlerini uyguladığında, topluluk denetçisi, birim denetçilerinin yönlendirilmesi ve gözetimi ile çalışmalarının gözden geçirilmesinin niteliğini ve kapsamını belirler. (Bkz.: A143 paragrafı)
44. Topluluk denetçisi, birim denetçisinin bildiriminde tanımlanan finansal bilgilerin (Bkz.: 45(a) paragrafı) topluluk finansal tablolarına dâhil edilen finansal bilgiler olup

olmadığına karar verir.

Birim Denetçisinin Çalışmasının Yeterliliğinin ve Kurduğu İletişimin Değerlendirilmesi

45. Topluluk denetçisi; birim denetçisinden, topluluk denetçisinin topluluk denetimi hakkında vardığı sonuçlarla ilgili olan hususları bildirmesini talep eder. Bu bildirimde aşağıdaki hususlar yer alır: (Bkz.: A144 paragrafı)

- (a) Birim denetçisinden denetim prosedürlerini uygulaması talep edilen finansal bilgilere ilişkin tanımlama,
- (b) Birim denetçisinin, topluluk denetçisi tarafından talep edilen çalışmaları yapıp yapmadığı,
- (c) Birim denetçisinin, bağımsızlıkla ilgili olanlar dâhil topluluk denetimiyle ilgili etik hükümlere uyup uymadığı,
- (d) Mevzuata aykırılık hâllerine ilişkin bilgiler,
- (e) Birimin finansal bilgilerinde birim denetçisi tarafından belirlenen ve 36 ncı paragraf uyarınca topluluk denetçisi tarafından bildirilen eşik değer üzerinde kalan düzeltilmiş veya düzeltilmemiş yanlışlıklar, (Bkz.: A145 paragrafı)
- (f) Muhtemel yönetim taraflılığına ilişkin göstergeler,
- (g) Uygulanan denetim prosedürleriyle bağlantılı olarak tespit edilen iç kontrol eksikliklerin tanımlanması,
- (h) Birim yönetiminin, topluluğun iç kontrol sisteminde önemli görevleri bulunan çalışanların veya birimin finansal bilgilerinde “önemli yanlışlığa” yol açan bir hilenin olduğu durumlarda diğer kişilerin dâhil olduğu hile veya şüphelenilen hile hâlleri,
- (i) Birim denetçisinin, birim yönetimine veya üst yönetiminden sorumlu olanlara bildirdiği veya bildirmesi beklenen diğer önemli hususlar,
- (j) Topluluk denetimiyle ilgili olabilecek diğer hususlar veya birim yönetiminden talep ettiği yazılı beyanlarda belirtilen istisnalar da dâhil olmak üzere birim denetçisinin, topluluk denetçisinin dikkatine sunmak için uygun olduğuna karar verdiği diğer tüm hususlar ve
- (k) Birim denetçisinin genel bulguları veya vardığı sonuçlar. (Bkz.: A146 paragrafı)

46. Topluluk denetçisi:

- (a) 45 inci paragraf uyarınca yapılan bildirimdeki hususlar dâhil olmak üzere, birim denetçisiyle kurduğu iletişim sonucunda ortaya çıkan önemli hususları duruma göre birim denetçisi, birim yönetimi veya topluluk yönetimiyle müzakere eder ve
- (b) Topluluk denetçisinin amaçları açısından birim denetçisiyle kurulan iletişimin yeterli olup olmadığını değerlendirir. Kurulan iletişimin topluluk denetçisinin amaçları açısından yeterli olmadığı sonucuna varırsa, bu durumun topluluk denetimi üzerindeki etkilerini mütalaa eder. (Bkz.: A147 paragrafı)

47. Topluluk denetçisi, birim denetçisinin ilave çalışma kâğıtlarının gözden geçirilmesinin gerekli olup olmadığına ve bunun kapsamına karar verir. Topluluk denetçisi bu kararı verirken aşağıdakileri değerlendirir: (Bkz.: A148-A149 paragrafları)
- (a) Birim denetçisi tarafından gerçekleştirilen çalışmanın niteliği, zamanlaması ve kapsamı,
 - (b) Birim denetçisinin 26(a) paragrafı uyarınca belirlenen yetkinlik ve kabiliyetleri ile
 - (c) Birim denetçisinin yönlendirilmesi ve gözetimi ile çalışmalarının gözden geçirilmesi.
48. Topluluk denetçisi, birim denetçisinin yaptığı çalışmanın topluluk denetçisinin amaçları açısından yeterli olmadığı sonucuna varırsa, uygulanacak ilave denetim prosedürlerine ve bu prosedürlerin birim denetçisi tarafından mı yoksa topluluk denetçisi tarafından mı uygulanacağına karar verir.

Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar

49. Topluluk denetçisi, BDS 560'ı²⁸ uygularken; duruma göre topluluk finansal tablolarında düzeltme veya açıklama gerektirebilecek olayları belirlemek için tasarlanmış prosedürlerin uygulanmasını birim denetçilerinden talep etmek de dâhil olmak üzere, prosedürlerin uygulanmasına ilişkin sorumluluğu üstlenir. (Bkz.: A150 paragrafı)

Birim Denetçilerinin Katılımında Dikkate Alınacak Hususlar

50. Topluluk denetçisi, birim denetçilerinden, topluluk finansal tablolarında düzeltme veya açıklama gerektirebilecek bilanço tarihinden sonraki olayların farkına varmaları hâlinde, topluluk denetçisini bilgilendirmelerini ister. (Bkz.: A150 paragrafı)

Elde Edilen Denetim Kanıtının Yeterliliğinin ve Uygunluğunun Değerlendirilmesi

51. Topluluk denetçisi, BDS 330'u²⁹ uygularken; birim denetçileri tarafından gerçekleştirilen çalışmalar da dâhil olmak üzere, uygulanan denetim prosedürlerinden topluluk denetim görüşüne dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilip edilmediğini değerlendirir. (Bkz.: A151-A155 paragrafları)
52. Topluluk sorumlu denetçisi, (topluluk denetçisi tarafından tespit edilen veya birim denetçileri tarafından bildirilen) düzeltilmemiş yanlışlıkların ve yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilemeyen durumların topluluk denetim görüşü üzerindeki etkisini değerlendirir. (Bkz.: A156 paragrafı)

Denetçi Raporu

53. Topluluk finansal tablolarına ilişkin denetçi raporu, mevzuat tarafından zorunlu kılınmadıkça, birim denetçisine atıfta bulunmaz. Mevzuat böyle bir atfın yapılmasını gerektiriyorsa, yapılan atfın, topluluk sorumlu denetçisinin veya topluluk sorumlu denetçisinin şirketinin, topluluk denetim görüşüne ilişkin sorumluluğunu azaltmadığı denetçi raporunda vurgulanır. (Bkz.: A157-A158 paragrafları)

²⁸ BDS 560, Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar, 6-7 nci paragraflar

²⁹ BDS 330, 26 ncı paragraf

Topluluk Yönetimiyle ve Topluluğun Üst Yönetiminden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim

Topluluk Yönetimiyle Kurulacak İletişim

54. Topluluk denetçisi, topluluğa bağlı birimlerde gerçekleştirilecek çalışmanın genel bir açıklaması da dâhil olmak üzere, denetimin planlanan kapsamı ve zamanlamasını topluluk yönetimine genel hatlarıyla bildirir. (Bkz.: A159 paragrafı)
55. Bir hile, topluluk denetçisi tarafından tespit edilmişse veya birim denetçisi tarafından topluluk denetçisinin dikkatine sunulmuşsa (Bkz.: 45(h) paragrafı) ya da bir hilenin var olabileceğine işaret eden bilgiler mevcutsa, topluluk denetçisi bu durumu, sorumluluk alanlarındaki konulara ilişkin hilenin önlenmesinden ve tespit edilmesinden birinci derecede sorumlu olanları bilgilendirmek için topluluk yönetiminin uygun kademesindeki yöneticilere zamanında bildirir. (Bkz.: A160 paragrafı)
56. Bir birim denetçisinin, mevzuat gereği veya başka bir nedenle, topluluğun bir parçası olan bir işletme veya işletme biriminin finansal tabloları hakkında denetim görüşü vermesi gerekebilir. Böyle bir durumda topluluk denetçisi, haberdar olduğu ve söz konusu işletme veya işletme biriminin finansal tabloları açısından önemli olabilecek ancak işletme veya işletme birimi yönetiminin haberdar olmadığı herhangi bir hususla ilgili olarak topluluk yönetiminden, işletme veya işletme birimi yönetimini bilgilendirmesini talep eder. Topluluk denetçisi, topluluk yönetiminin; bu durumu işletme veya işletme birimi yönetimine bildirmeyi reddetmesi durumunda, söz konusu durumu topluluğun üst yönetiminden sorumlu olanlarla müzakere eder. Bu durumun çözülememesi hâlinde topluluk denetçisi, sır saklamayla ilgili yasal ve mesleki yükümlülükleri de dikkate alarak, bir çözüm bulunana kadar işletme veya işletme biriminin finansal tablolarına ilişkin denetçi raporunu yayımlamaması konusunda birim denetçisine tavsiyede bulunup bulunmayacağını mütalaa eder. (Bkz.: A161-A162 paragrafları)

Topluluğun Üst Yönetiminden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim

57. Topluluk denetçisi, BDS 260³⁰ ve diğer BDS'lerin zorunlu kıldığı hususlara ek olarak aşağıdakileri, topluluğun üst yönetiminden sorumlu olanlara bildirir: (Bkz.: A163 paragrafı)
 - (a) Topluluğa bağlı birimlerde yürütülecek çalışmaların türüne ilişkin genel açıklama ile topluluk denetçisinin, birim denetçilerinin yürüteceği çalışmalara planlanan katılımının niteliği. (Bkz.: A164 paragrafı)
 - (b) Birim denetçisinin çalışmasıyla ilgili olarak topluluk denetçisi tarafından yapılan gözden geçirmenin, söz konusu çalışmanın kalitesi hakkında kaygıya yol açtığı durumlar ve topluluk denetçisinin bu durumu nasıl ele aldığı.
 - (c) Topluluk denetimi üzerindeki tüm kısıtlamalar, örneğin kişilere veya bilgiye erişimin kısıtlanmasıyla ilgili önemli konular.
 - (d) Topluluk yönetiminin, birim yönetiminin, topluluğun iç kontrol sisteminde önemli görevleri bulunan çalışanların veya hilenin topluluk finansal tablolarında

³⁰ BDS 260, Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim

önemli yanlışlığa yol açtığı durumlarda, diğer kişilerin dâhil olduğu hile veya şüphelenilen hile hâlleri.

Tespit Edilen İç Kontrol Eksikliklerinin Bildirilmesi

58. Topluluk denetçisi, BDS 265'i³¹ uygularken; topluluğun iç kontrol sisteminde tespit edilen herhangi bir eksikliğin, topluluğun üst yönetiminden sorumlu olanlara veya topluluk yönetimine bildirilmesinin gerekip gerekmediğine karar verir. Topluluk denetçisi, bu kararı verirken, birim denetçileri tarafından belirlenen ve 45(g) paragrafı uyarınca topluluk denetçisine bildirilen iç kontrol eksikliklerini dikkate alır. (Bkz.: A165 paragrafı)

Belgelendirme

59. BDS 230³² uyarınca, bir topluluk denetimine ilişkin çalışma kâğıtlarının, söz konusu denetimle daha önceden hiçbir bağlantısı bulunmayan tecrübeli bir denetçinin; uygulanan denetim prosedürlerinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını, elde edilen kanıtları ve denetim sırasında ortaya çıkan önemli hususlarla ilgili varılan sonuçları anlayabilmesine olanak sağlayacak şekilde hazırlanması gerekir. Topluluk denetçisi, BDS 230'u³³ uygularken çalışma kâğıtlarına aşağıdakileri dâhil eder: (Bkz.: A166-A169, A179-A182 paragrafları)

- (a) Topluluk içindeki kişilere veya bilgilere erişim konusunda getirilen kısıtlamalarla ilgili olarak; denetimin kabulü veya devam ettirilmesine karar vermeden önce dikkate alınan ya da söz konusu kabul veya devam etme kararı sonrasında ortaya çıkan önemli konular ve bu konuların nasıl ele alındığı.
- (b) Topluluk denetçisinin, topluluk denetimini planlamak ve yürütmek amacıyla birimler hakkında yaptığı belirlemenin dayanağı. (Bkz.: A170 paragrafı)
- (c) Birim performans önemliliğine ve birimin finansal bilgilerindeki yanlışlıkların topluluk denetçisine bildirilmesine ilişkin eşik değer hakkındaki kararın dayanağı.
- (d) Topluluk denetçisinin; birim denetçilerinin, denetim prosedürlerini uygulamak için yeterli zaman dâhil olmak üzere, uygun yetkinlik ve kabiliyete sahip olduğuna ilişkin kararının dayanağı. (Bkz.: A171 paragrafı)
- (e) 30(c) paragrafı uyarınca topluluğun iç kontrol sistemi hakkında edinilen kanaatin temel unsurları.
- (f) Topluluk denetçisinin, 47 nci paragraf uyarınca, uygun hâllerde, birim denetçisinin ilave çalışma kâğıtlarını gözden geçirmesi de dâhil olmak üzere, birim denetçilerini yönlendirmesi ve gözetimi ile çalışmalarını gözden geçirmesinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı. (Bkz.: A172-A178 paragrafları)
- (g) Aşağıdakiler dâhil olmak üzere, birim denetçileriyle kurulan iletişimle ilgili konular:

³¹ BDS 265, İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi

³² BDS 230, 8 inci paragraf

³³ BDS 230, 1-3, 9-11, A6-A7 paragrafları ve Ek

- (i) -Varsa- 32 nci paragraf uyarınca bildirilen hile, ilişkili taraflar veya işletmenin sürekliliğiyle ilgili konular.
 - (ii) Topluluk denetçisinin; birim denetçileri, birim yönetimi veya topluluk yönetimi ile müzakere ettiği önemli konuları nasıl ele aldığı dâhil olmak üzere, 45 inci paragraf uyarınca topluluk denetimi hakkında vardığı sonuçla ilgili hususlar.
- (h) Birim denetçilerinin, topluluk finansal tabloları üzerinde önemli bir etkiye sahip olabilecek hususlar hakkındaki bulgu veya sonuçlarına ilişkin topluluk denetçisinin değerlendirmesi ve verdiği karşılıklar.

Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

Kapsam (Bkz.: 1-2 nci paragraflar)

- A1. Bu BDS aynı zamanda, birim denetçilerinin yönlendirilmesi ve gözetimi ile çalışmalarının gözden geçirilmesi dâhil olmak üzere, BDS 220'deki (Revize) ana hükümler ve açıklayıcı hükümlerin uygulanmasında, uygun olduğu ölçüde, topluluk sorumlu denetçisi veya topluluk denetçisi için dikkate alınması gereken özel hususları ele alır.
- A2. KYS 1³⁴, kalitesi gözden geçirilmesi gereken denetimleri ele alır. KYS 2³⁵, denetimin kalitesini gözden geçiren kişinin atanması ve liyakati ile topluluk denetimleri dâhil olmak üzere, denetimin kalitesini gözden geçiren kişinin denetimin kalitesinin gözden geçirilmesinin yürütülmesi ve belgelendirilmesine ilişkin sorumluluklarını ele alır.
- A3. Bir topluluğa bağlı işletme veya işletme birimi, kendi bünyesinde bulunan işletme veya işletme birimlerinin (yani bir alt topluluğun) finansal bilgilerini içeren kendi topluluk finansal tablolarını da hazırlayabilir. Bu BDS, bu tür alt toplulukların topluluk finansal tablolarının mevzuattan kaynaklanan veya diğer nedenlerle gerçekleştirilen denetimlerinde de uygulanır.
- A4. Tek bir tüzel kişilik, birden fazla işletme birimi şeklinde yapılabilir. Örneğin, birden çok şubesi olan bir banka gibi birden fazla yerde faaliyet gösterebilir. Bu işletme birimlerinin ayrı faaliyet yerleri, ayrı yönetim veya ayrı bilgi sistemleri (ayrı bir defteri kebir dâhil) gibi özelliklere sahip olması ve finansal bilgilerinin tek bir tüzel kişiliğin finansal tablolarının hazırlanmasında bir araya getirilmesi durumunda söz konusu finansal tablolar, bir konsolidasyon süreci yoluyla birden fazla işletme veya işletme biriminin finansal bilgilerini içerdiğinden, topluluk finansal tabloları tanımını karşılar.
- A5. Bazı durumlarda, tek bir tüzel kişilik, bilgi sistemini; mevzuattan kaynaklanan raporlama veya diğer yönetim amaçları için birden fazla ürün veya hizmet hattına ilişkin finansal bilgileri toplayacak şekilde yapılandırabilir. Bu durumlarda, birden fazla işletme veya işletme biriminin finansal bilgilerinin bir konsolidasyon süreci yoluyla birleştirilmesi söz konusu olmadığından, işletmenin finansal tabloları topluluk finansal tabloları değildir. Ayrıca, mevzuattan kaynaklanan raporlama veya diğer yönetim amaçları için ayrı bilgilerin (örneğin, bir yardımcı defterde) toplanması, bu BDS'nin amaçları açısından ayrı işletme veya işletme birimleri (örneğin, bölümler) oluşturmaz.

Topluluk ve Topluluğa Bağlı Birimler (Bkz.: 4-5 inci paragraflar)

- A6. Finansal raporlama süreci de dâhil olmak üzere topluluğun bilgi sistemi, topluluğun organizasyon yapısıyla uyumlu olabilir veya olmayabilir. Örneğin, bir topluluk hukuki yapısına göre teşkilatlandırılabilir, ancak bilgi sistemi; yönetim ve raporlama amaçları doğrultusunda fonksiyona, sürece, ürüne ya da hizmete (veya ürün veya hizmet gruplarına) veya coğrafi bölgelere göre oluşturabilir.

³⁴ Kalite Yönetim Standardı (KYS) 1, Finansal Tabloların Bağımsız Denetim veya Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri veya İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Şirketleri İçin Kalite Yönetimi

³⁵ KYS 2, Denetimin Kalitesinin Gözden Geçirilmesi

- A7. Topluluk denetçisi, topluluğun organizasyon yapısı ve bilgi sistemi hakkında edinilen kanaate dayanarak, denetim prosedürlerinin planlanması ve uygulanması amacıyla belirli işletme veya işletme birimlerinin finansal bilgilerinin birlikte değerlendirilebileceğine karar verilebilir. Örneğin, bir topluluğun aynı coğrafi bölgede, aynı yönetim altında faaliyet gösteren ve bilgi sistemi de dâhil olmak üzere ortak bir iç kontrol sistemi kullanan, benzer iş özellikleri bulunan tüzel kişiliğe sahip üç işletmesi olabilir. Bu durumda, topluluk denetçisi tüzel kişiliğe sahip söz konusu üç işletmeyi tek bir birim olarak ele almaya karar verebilir.
- A8. Bir topluluk ayrıca, örneğin ortak bir hizmet merkezinin kullanımı yoluyla, topluluk bünyesindeki birden fazla işletme veya işletme birimi için geçerli olan faaliyetleri veya süreçleri merkezileştirebilir. Bu tür merkezleştirilmiş faaliyetler, topluluğun finansal raporlama süreciyle ilgili olduğunda, topluluk denetçisi ortak hizmet merkezinin bir birim olduğuna karar verebilir.
- A9. Yönetimin, faaliyet bölümlerini geçerli finansal raporlama çerçevesinin açıklama hükümlerine uygun olarak nasıl belirlediği,³⁶ birimleri belirlerken topluluk denetçisine faydalı olabilecek diğer bir husustur.

Birim Denetçilerinin Katılımı (Bkz.: 7-8 inci paragraflar)

- A10. Birim denetçileri, özellikle bir birimin tüzel kişiliğe sahip olduğu durumlarda, bir birimin, mevzuat gereği veya diğer nedenlerle finansal tablolarının denetimini yapabilir. Bir birim denetçisi, aynı zamanda birimin finansal tablolarının denetimini yürüttüğünde veya tamamladığında, topluluk denetçisi, bu tür bir çalışmanın topluluk denetiminin amacına uygun olduğuna ikna olması koşuluyla, birimin finansal tabloları üzerinde gerçekleştirilen denetim çalışmasını kullanabilir. Ayrıca, birim denetçileri, birim finansal tablolarının denetiminde yapılan çalışmayı, topluluk denetçisinin ihtiyaçlarını da karşılayacak şekilde uyarlayabilir. Her halükârda, birim denetçilerinin yönlendirilmesi ve gözetimi ile çalışmalarının gözden geçirilmesiyle ilgili olanlar da dâhil olmak üzere, bu BDS hükümleri uygulanır.
- A11. BDS 220 (Revize)³⁷ uyarınca, sorumlu denetçinin; yönlendirme, gözetim ve gözden geçirme yaklaşımının denetimin niteliğine ve içinde bulunduğu şartlara karşılık verecek mahiyette olduğuna karar vermesi gerekir. A76 paragrafı, topluluk sorumlu denetçisinin, birim denetçilerinin yönlendirilmesi ve gözetimi ile çalışmalarının gözden geçirilmesi sorumluluğunu üstlenebileceği farklı yollara ilişkin örnekler sunar ve topluluk denetçisinin, birimin finansal tablolarının hâlihazırda tamamlanmış olan denetiminden elde edilen çalışmayı kullanmayı planladığı durumlarda faydalı olabilir.
- A12. BDS 200'de³⁸ açıklandığı üzere, tespit edememe riski, denetim riskini kabul edilebilir düşük bir düzeye indirmek için denetçi tarafından belirlenen prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamıyla ilgilidir. Tespit edememe riski, yalnızca bir denetim prosedürünün etkinliğinin değil, aynı zamanda bu prosedürün denetçi tarafından uygulanmasının da bir fonksiyonudur. Bu nedenle, tespit edememe riski; yeterli planlama, denetime uygun kaynakların tahsis edilmesi, mesleki şüpheciliğin

³⁶ Bakınız, örneğin, Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) 8, Faaliyet Bölümleri

³⁷ BDS 220 (Revize), 30(b) paragrafı

³⁸ BDS 200, A45 paragrafı

uygulanması, yürütülen denetim çalışmasının gözetimi ve gözden geçirilmesi gibi hususlardan etkilenir.

- A13. Tespit edememe riski, 14(a) ve A19 paragraflarında açıklandığı üzere toplulaştırma riskinden daha geniş bir kavramdır. Bir topluluk denetiminde, denetim prosedürleri topluluk genelindeki birimlerin finansal bilgilerine ayrı ayrı uygulanabileceğinden, düzeltilmemiş ve tespit edilmemiş yanlışlıklar toplamının bir bütün olarak topluluk finansal tabloları için belirlenen önemliliği aşma ihtimali daha yüksek olabilir. Bu nedenle, birim performans önemliliği topluluk denetçisi tarafından toplulaştırma riskini uygun düşük bir seviyeye indirecek şekilde belirlenir.

Mesleki Şüphencilik (Bkz.: 9 uncu paragraf)

- A14. BDS 220 (Revize)³⁹, denetim prosedürlerini tasarlarken, uygularken ve denetim kanıtlarını değerlendirirken mesleki şüphencilikğin uygulanmasını engelleyebilecek kasti olmayan denetçi önyargıları da dâhil olmak üzere, denetim düzeyinde mesleki şüphencilikğin uygulanmasının önündeki engellere ilişkin örnekler sunar. BDS 220 (Revize), denetim ekibinin, denetim düzeyinde mesleki şüphencilikğin uygulanmasının önündeki engelleri azaltmak için atabileceği muhtemel adımlara da yer verir.
- A15. BDS 315,⁴⁰ BDS 540⁴¹ ve diğer BDS'lerdeki ana hükümler ve açıklayıcı hükümler, mesleki şüphencilikğin uygulanmasını ele alır ve belgelendirmenin, denetçinin mesleki şüphencilikğini uyguladığına dair kanıt sağlamaya nasıl yardımcı olabileceği konusunda örnekler içerir.
- A16. Denetim ekibinin tüm üyelerinin, topluluk denetimi boyunca mesleki şüphencilik içinde hareket etmesi gerekir. Topluluk denetçisinin, birim denetçileri dâhil olmak üzere denetim ekibi üyelerini yönlendirmesi ve gözetimi ile çalışmalarını gözden geçirmesi, denetim ekibinin uygun şekilde mesleki şüphencilik içinde hareket edip etmediği hakkında topluluk denetçisine bilgi verebilir.
- A17. Bir topluluk denetiminde mesleki şüphencilikğin kullanımı aşağıdaki gibi hususlardan etkilenebilir:
- Farklı yerlerdeki birim denetçileri, maruz kaldıkları önyargıların niteliğini etkileyebilecek farklı kültürel etkilere tabi olabilir.
 - Bazı toplulukların karmaşık yapısı, “önemli yanlışlık” risklerine karşı duyarlılığın artmasına yol açan unsurları ortaya çıkarabilir. Ayrıca, aşırı derecede karmaşık bir organizasyon yapısı, BDS 240'a⁴² göre bir hile riski faktörü olabilir ve bu nedenle belirli işletme veya işletme birimlerinin iş amacını ve faaliyetlerini anlamak, ilave zaman veya uzmanlık gerektirebilir.
 - Topluluk içi işlemlerin niteliği ve kapsamı (örneğin, topluluk bünyesindeki birden çok işletme ve işletme birimini veya birden çok ilişkili tarafı içeren işlemler), nakit akışları veya transfer fiyatlandırması anlaşmaları karmaşıklık düzeyini artırabilir. Bazı durumlarda, bu tür konular hile riski faktörlerine de yol

³⁹ BDS 220 (Revize), A34-A36 paragrafları

⁴⁰ BDS 315, A238 paragrafı

⁴¹ BDS 540, Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi, A11 paragrafı

⁴² BDS 240, Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları, Ek 1 25

açabilir.

- Topluluk denetiminin, raporlama açısından topluluk yönetimi tarafından belirlenen katı zaman sınırına tabi olması durumunda, bu durum verilen işi tamamlarken denetim ekibi üyeleri üzerinde baskı oluşturabilir. Bu durumlarda, denetim ekibinin; yönetim beyanlarını uygun şekilde sorgulamak, uygun muhakemelerde bulunmak veya gerçekleştirilen denetim çalışmasını uygun şekilde gözden geçirmek için ilave süreye ihtiyacı olabilir.

A18. Topluluk denetçisinin mesleki şüphecilik içinde hareket etmesi, topluluk finansal tabloları için önemli olabilecek hususlar hakkında birim denetçilerinden, birim yönetiminden ve topluluk yönetiminden gelen tutarsız bilgilere karşı dikkatli olmayı içerir.

Tanımlar

Toplulaştırma Riski (Bkz.:14(a) paragrafı)

A19. Toplulaştırma riski, tüm finansal tablo denetimlerinde mevcuttur. Ancak denetim prosedürlerinin, birimlere göre ayrıştırılmış işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalar üzerinde uygulanma olasılığı daha yüksek olduğu için bir topluluk denetiminin anlaşılması ve ele alınması için özellikle önemlidir. Genel olarak, denetim prosedürlerinin, birim denetçileri veya denetim ekibinin diğer üyeleri tarafından ayrı ayrı uygulandığı birim sayısı arttıkça toplulaştırma riski de artar.

Topluluğa Bağlı Birimler (Bkz.: 14(b) paragrafı)

A20. Topluluk denetçisi, denetim çalışmasının gerçekleştirileceği birimleri belirlerken mesleki muhakemesini kullanır. A7 paragrafı, denetim prosedürlerinin planlanması ve uygulanması amacıyla belirli işletme veya işletme birimlerinin finansal bilgilerinin birlikte değerlendirilebileceğini belirtir. Ancak, topluluk denetçisinin topluluk finansal tablolarındaki “önemli yanlışlık” risklerini belirleme ve değerlendirme sorumluluğu, topluluğun finansal tablolarında finansal bilgileri yer alan tüm işletme ve işletme birimlerini kapsar.

Birim Denetçisi (Bkz.: 14(c) paragrafı)

A21. Bu BDS’de denetim ekibine yapılan atıflar, topluluk denetçisini ve birim denetçilerini içerir. Birim denetçileri; denetim ağına dâhil bir şirketten, denetim ağına olmayan bir şirketten veya topluluk denetçisinin denetim şirketinden (örneğin, topluluk denetçisinin denetim şirketi içindeki başka bir ofisten) olabilir.

A22. Bazı durumlarda topluluk denetçisi, işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalar üzerinde merkezleştirilmiş testler yapabilir veya bir birimle ilgili denetim prosedürlerini uygulayabilir. Bu durumlarda, topluluk denetçisi bir birim denetçisi olarak değerlendirilmez.

A23. 24 üncü paragraf, topluluk denetçisinin; birim denetçisinden, talep ettiği işi yapıp yapmayacağı da dâhil olmak üzere, birim denetçisinin kendisiyle iş birliği yapacağını teyit etmesini gerektirir. A58 paragrafı, birim denetçisinin böyle bir teyidi veremediği durumlar için rehberlik sağlar.

Birim Yönetimi (Bkz.: 14(d) paragrafı)

A24. Birim yönetimi, topluluğun bir parçası olan bir işletme veya işletme biriminde finansal bilgilerden veya diğer faaliyetlerden (örneğin, ortak bir hizmet merkezinde işlemlerin işlenmesinden) sorumlu olan yönetimi ifade eder. Topluluk denetçisi, belirli işletme veya işletme birimlerinin finansal bilgilerini birlikte bir birim olarak değerlendirdiğinde veya ortak bir hizmet merkezini bir birim olarak belirlediğinde (Bkz.: A7-A8 paragrafları), birim yönetimi, o birimle ilgili olarak yürütülen denetim prosedürlerine tabi olan finansal bilgilerin veya işlemlerin işlenmesi sürecinden sorumlu olan yönetimi ifade eder. Bazı durumlarda, ayrı birim yönetimi olmayabilir ve topluluk yönetimi, birimin finansal bilgileri veya diğer faaliyetlerinden doğrudan sorumlu olabilir.

Topluluk Sorumlu Denetçisi (Bkz.: 14(j) paragrafı)

A25. Bir topluluk denetiminin denetçiler tarafından müştereken yürütüldüğü durumlarda, denetimi müştereken yürüten sorumlu denetçiler ve bunların denetim ekipleri, bu BDS'nin amaçları doğrultusunda, bir bütün olarak "topluluk sorumlu denetçisini" ve "topluluk denetim ekibini" oluşturur. Ancak bu BDS, topluluk denetiminin amaçları doğrultusunda, denetimi müştereken yürüten denetçiler arasındaki ilişkiyi veya denetimi müştereken yürüten bir denetçinin, denetimi müştereken yürüten diğer bir denetçinin yürüttüğü çalışmayla bağlantılı olarak gerçekleştirdiği çalışmayı düzenlemez.

Topluluk Finansal Tabloları (Bkz.: 2, 14(k) paragrafları)

A26. Topluluk finansal tablolarının hazırlanmasına ve sunumuna ilişkin hükümler, geçerli finansal raporlama çerçevesinde belirtilmiş olabilir ve bu nedenle, topluluk finansal tablolarına dâhil edilecek işletme veya işletme birimlerinin finansal bilgilerinin belirlenmesini etkileyebilir. Örneğin, bazı çerçeveler, bir işletme (bir ana ortaklık), çoğunluk pay sahipliği veya başka yollarla bir veya daha fazla işletmeyi (örneğin, bağlı ortaklıklar) kontrol ettiğinde, konsolide finansal tabloların hazırlanmasını zorunlu kılar. Bazı durumlarda, geçerli finansal raporlama çerçevesi, birleştirilmiş finansal tabloların sunumu için ayrı hükümler içerir veya başka bir şekilde buna izin verebilir. Birleştirilmiş finansal tabloların sunumuna izin verilebilecek durumlara örnek olarak, ana ortaklığı olmayan ancak ortak kontrol altında olan işletmeler veya ortak yönetim altındaki işletmeler verilebilir.

A27. Bu BDS'de kullanılan "konsolidasyon süreci" terimi, finansal raporlama çerçevelerinde tanımlanan veya açıklanan şekliyle "konsolidasyon" veya "konsolide finansal tablolar" ile aynı anlamı taşımaz. "Konsolidasyon süreci" terimi daha ziyade, daha geniş anlamda topluluk finansal tablolarını hazırlamak için kullanılan süreci ifade eder.

A28. Konsolidasyon sürecinin detayları, finansal raporlama süreci de dâhil olmak üzere topluluğun yapısına ve bilgi sistemine bağlı olarak topluluktan topluluğa farklılık gösterir. Fakat bir konsolidasyon süreci, topluluk içi işlemlerin ve bakiyelerin elimine edilmesi ve uygun hâllerde topluluk finansal tablolarında yer alan işletme veya işletme birimleri için farklı raporlama dönemlerinin etkileri gibi hususları içerir.

Bir Topluluk Denetiminde Kalitenin Yönetilmesi ve Kaliteye Ulaşılmasına İlişkin Liderlik Sorumlulukları (Bkz.: 11 ve 16 ncı paragraflar)

- A29. Denetim ekibinin birden fazla lokasyonda bulunan çok sayıda birim denetçisinden oluşması durumunda, topluluk sorumlu denetçisinin, tek başına, BDS 220'deki (Revize) tüm hükümleri ele alması mümkün veya uygulanabilir olmayabilir. BDS 220 (Revize)⁴³, sorumlu denetçinin; denetim düzeyinde kalitenin yönetilmesinde kendisine yardımcı olması amacıyla ilgili prosedür, görev veya atılacak adımların tasarlanması veya yürütülmesine ilişkin olarak denetim ekibinin diğer üyelerini görevlendirmesine izin verir. Buna göre, topluluk sorumlu denetçisi; denetim ekibinin diğer üyelerini prosedürler, görevler veya atılacak adımlar için görevlendirebilir ve bu üyeler de ilave prosedürler, görevler veya atılacak adımları için görevlendirme yapabilir. Bu gibi durumlarda BDS 220 (Revize), sorumlu denetçinin, denetimde kalitenin yönetilmesi ve kaliteye ulaşılmasına ilişkin genel sorumluluğu üstlenmeye devam etmesini zorunlu kılar.
- A30. Denetim şirketi tarafından oluşturulan politika veya prosedürler ya da denetim açısından kaynaklanan ortak yükümlülükler veya denetim ağı hizmetleri⁴⁴, topluluk denetçisi ile birim denetçileri arasındaki iletişimi kolaylaştırmak ve topluluk denetçisinin, birim denetçilerini yönlendirmesi ve gözetimi ile çalışmalarını gözden geçirmesine destek olmak suretiyle topluluk sorumlu denetçisini destekleyebilir.
- A31. BDS 220 (Revize)⁴⁵, denetim ekibi üyelerinin denetimi yürütürken kendilerinden beklenen davranışları gösterdikçe, kaliteye bağlılığı gösteren bir kültürün şekillendiğini ve güçlendiğini ifade eder. Sorumlu denetçi, 16(a) paragrafında yer alan hükümleri ele alırken, denetim ekibinin diğer üyeleriyle (birim denetçileri dâhil) doğrudan iletişim kurabilir ve kişisel davranış ve eylemleriyle (diğer bir ifadeyle, örnek teşkil ederek) bu iletişimi güçlendirebilir.

Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi

Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı Elde Edilmesinin Makul Bir Şekilde Beklenip Beklenemeyeceğinin Belirlenmesi (Bkz.: 17-18 inci paragraflar)

- A32. Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmesinin makul bir şekilde beklenip beklenemeyeceği belirlenirken, topluluk sorumlu denetçisi, aşağıdaki gibi hususlar hakkında kanaat edinebilir:
- Hukuki ve kurumsal yapısı dâhil olmak üzere topluluğun yapısı.
 - Faaliyetlerin gerçekleştiği sektörel ve düzenleyici, ekonomik ve politik çevreler dâhil olmak üzere, topluluk açısından önemli olan faaliyetler.
 - Hizmet kuruluşlarının kullanımı.
 - Ortak hizmet merkezlerinin kullanımı.
 - Konsolidasyon süreci.

⁴³ BDS 220 (Revize), 15 inci paragraf

⁴⁴ KYS 1, 48-52 nci paragraflar

⁴⁵ BDS 220 (Revize), A28 paragrafı

- Topluluk denetçisinin:
 - Topluluğun üst yönetiminden sorumlu olanlara, topluluk yönetimine, birimin üst yönetiminden sorumlu olanlara, birim yönetimine ve birimin bilgilerine (özkaynak yöntemiyle muhasebeleştirilen birimler dâhil) kısıtlama olmaksızın erişim imkânına sahip olup olmayacağı ve
 - Uygun hâllerde, birimlerin finansal bilgilerine ilişkin gereken çalışmayı yürütüp yürütemeyeceği.
 - Yeterli ve uygun kaynakların tahsis edilip edilmediği veya kullanıma hazır tutulup tutulmayacağı.
- A33. Topluluk denetçisi, ilk topluluk denetimlerinde, A32 paragrafında belirtilen hususlar hakkındaki kanaati aşağıdakiler vasıtasıyla edinebilir:
- Topluluk yönetimi tarafından sağlanan bilgiler,
 - Topluluk yönetimiyle kurulan iletişim,
 - Topluluğun üst yönetiminden sorumlu olanlarla kurulan iletişim ve
 - Uygun hâllerde, birim yönetimiyle veya önceki denetçiyle kurulan iletişim.
- A34. Müteakip (birbirini takip eden) denetimlerde; yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etme imkânı, örneğin aşağıdakilerde meydana gelen önemli değişikliklerden etkilenebilir:
- Topluluk yapısı (örneğin; işletme satın alımları, elden çıkarmalar, iş ortaklığı, yeniden yapılanmalar veya topluluk finansal raporlama sisteminin organizasyon yapısındaki değişiklikler).
 - Birimlerin topluluk açısından önemli olan faaliyetleri.
 - Topluluğun üst yönetiminden sorumlu olanların, topluluk yönetiminin veya denetim prosedürlerini uygulaması beklenen birimlerin kilit yönetiminin kompozisyonu.
 - Topluluğun veya birim yönetiminin dürüstlüğü ve yetkinliği hakkında topluluk denetçisinin edindiği kanaat.
 - Geçerli finansal raporlama çerçevesi.
- A35. Birimlerin, topluluk denetçisinin bulunduğu ülke dışındaki ülkelerde bulunması durumunda, bir topluluk denetiminde, kültürel ve dil farklılıkları ile tabi olunan mevzuat farklılıkları nedeniyle yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etme konusunda ilave zorluklar yaşanabilir. Örneğin, mevzuat, birim denetçisinin kendi yetki alanı/bulduğu ülke dışında belgelendirme yapmasını kısıtlayabilir veya savaş, iç karışıklık ya da salgın hastalıklar, topluluk denetçisinin ilgili birim denetçisinin çalışma kâğıtlarına erişimini kısıtlayabilir. A180 paragrafı, bu durumları ele almanın muhtemel yollarını içerir.
- A36. Topluluk sorumlu denetçisi, topluluk denetimini kabul ettikten sonra denetim ekibinin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etme kabiliyetini etkileyebilecek kısıtlamalar getirilebilir. Bu tür kısıtlamalar;
- Topluluk denetçisinin; birime ait bilgilere, birimlerin yönetim veya üst yönetiminden sorumlu olanlara ya da birim denetçilerine (topluluk denetim ekibi

tarafından istenen ilgili çalışma kâğıtları dâhil) erişimini veya

- Birimlerin finansal bilgilerine ilişkin yapılacak çalışmayı etkileyebilecek nitelikteki kısıtlamaları içerebilir.

A45-A46 paragrafları, bu tür kısıtlamaların topluluk finansal tablolarına ilişkin denetçi raporu üzerindeki muhtemel etkisini açıklar.

Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması (Bkz.: 19 uncu paragraf)

A37. BDS 210⁴⁶ denetçinin, yönetim veya -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlarla denetim sözleşmesinin şartları üzerinde anlaşmaya varmasını zorunlu kılar. Denetim sözleşmesinin şartları, geçerli finansal raporlama çerçevesini tanımlar. Bir topluluk denetim sözleşmesinin şartlarına dâhil edilebilecek ilave hususlar aşağıdakileri içerir:

- Topluluk denetçisi ile birim denetçileri arasında kurulacak iletişim, mevzuat kapsamında mümkün olduğu ölçüde kısıtlanmamalıdır,
- İç kontroldeki önemli eksikliklere ilişkin bildirimler dâhil olmak üzere, birim denetçileri ile birim yönetimi veya birimin üst yönetiminden sorumlu olanlar arasında kurulan önemli iletişimler topluluk denetçisine bildirilmelidir,
- Topluluk denetimiyle ilgili olabilecek finansal raporlama konuları hakkında Kurum veya diğer düzenleyici kurumlar ile işletme veya işletme birimleri arasında kurulan iletişimler topluluk denetçisine bildirilmelidir ve
- Topluluk denetçisinin birimde çalışmasına veya birim denetçisinden çalışmasını istemesine izin verilmelidir.

Bilgilere veya Kişilere Erişim Konusunda Getirilen Kısıtlamalar (Bkz.: 20-21 inci paragraflar)

A38. Bilgilere veya kişilere erişim konusunda getirilen kısıtlamalar, topluluk denetçisinin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etme zorunluluğunu ortadan kaldırmaz.

A39. Bilgilere veya kişilere erişim; birim yönetimi, mevzuat veya diğer koşullar (örneğin, savaş, iç karışıklık veya salgın hastalık gibi) tarafından getirilen kısıtlamalar gibi birçok nedenle kısıtlanabilir. A180 paragrafı, topluluk denetçisinin, birim denetçisinin çalışma kâğıtlarına erişimi konusunda getirilen kısıtlamaları nasıl aşabileceğini açıklar.

A40. Bazı durumlarda, topluluk denetçisi, bilgilere veya kişilere erişim konusunda getirilen kısıtlamaları aşabilir. Örneğin:

- Birimin yönetimine veya üst yönetiminden sorumlu olanlara erişimin kısıtlanmış olması durumunda topluluk denetçisi, topluluk yönetiminden veya topluluğun üst yönetiminden sorumlu olanlardan kısıtlamanın kaldırılması konusunda yardımcı olmalarını isteyebilir veya başka bir şekilde doğrudan topluluk yönetiminden veya topluluğun üst yönetiminden sorumlu olanlardan bilgi talep edebilir.
- Topluluğun, özkaynak yöntemiyle muhasebeleştirilen bir işletmede kontrol gücü olmayan bir paya sahip olması durumunda topluluk denetçisi, söz konusu işletmenin finansal bilgilerine erişim konusunda topluluğa tanınmış bir hakkın

⁴⁶ BDS 210, 9 ve 10(d) paragrafı

(örneğin, iş ortaklığı anlaşmalarının veya diğer yatırım anlaşmalarının şartlarında) mevcut olup olmadığını belirleyebilir ve topluluk yönetiminden bu tür haklarını kullanmasını isteyebilir.

- Topluluğun, özkaynak yöntemiyle muhasebeleştirilen bir işletmede kontrol gücü olmayan paya sahip olması ve söz konusu işletmenin yönetim kurulunda veya üst yönetiminden sorumlu olanlar arasında temsilcilerinin bulunması durumunda topluluk denetçisi, bu görevlerde bulunan kişilere erişim sağladıkları finansal ve diğer bilgileri kendisine sağlayıp sağlayamayacaklarını sorabilir.

A41. Topluluğun, özkaynak yöntemiyle muhasebeleştirilen bir işletmede kontrol gücü olmayan paya sahip olması ve topluluk denetçisinin işletmedeki bilgilere veya kişilere erişiminin kısıtlanması durumunda topluluk denetçisi, işletmenin finansal bilgilerine ilişkin denetim kanıtı olarak kullanılacak bilgiler elde edebilir. Örneğin:

- Topluluk yönetiminin, topluluk finansal tablolarını hazırlamak için söz konusu işletmenin finansal bilgilerini de alması gerektiği için topluluk yönetiminden elde edilebilen finansal bilgiler.
- Denetlenmiş finansal tablolar, kamuyu aydınlatma belgeleri veya söz konusu işletmedeki özkaynak araçlarının teklif edilen fiyatları gibi halka açık bilgiler.

Denetçinin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edip edemediği; özellikle topluluk finansal tablolarındaki “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen riskler ve elde edilen denetim kanıtlarını destekleyebilecek veya bu kanıtlara başka şekilde katkıda bulunabilecek diğer bilgi kaynakları dikkate alındığında, bir mesleki muhakeme konusudur.⁴⁷

A42. Topluluğun, özkaynak yöntemiyle muhasebeleştirilen bir işletmede kontrol gücü olmayan bir paya sahip olması ve söz konusu işletmedeki bilgi veya kişilere erişimin kısıtlanması durumunda topluluk denetçisi; bu tür kısıtlamaların, topluluk yönetiminin özkaynak yönteminin kullanılmasının uygunluğu hakkındaki beyanlarıyla tutarsız olup olmadığını değerlendirebilir.

A43. Topluluk denetçisi, bilgilere veya kişilere erişim konusunda getirilen kısıtlamalar nedeniyle yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemediğinde:

- Kısıtlamaları, kendisine uygun bir eylem planı belirleme konusunda yardımcı olması için kendi denetim şirketine bildirebilir. Örneğin, topluluk denetçisinin denetim şirketi, kısıtlamalar hakkında topluluk yönetimiyle iletişim kurabilir ve topluluk yönetimini, kısıtlamaların Kuruma veya diğer düzenleyici kurumlara bildirilmesi konusunda teşvik edebilir. Bu adım, örneğin, büyük bir ekonomideki savaş, iç karışıklık veya salgın hastalık nedeniyle kısıtlamaların faaliyette bulunulan ülkedeki veya aynı denetim şirketi tarafından yürütülen birden fazla denetimi etkilediği durumlarda faydalı olabilir.
- Topluluk denetçisinin, mevzuat gereği, kısıtlamalar hakkında Kurum veya diğer düzenleyici kurumlarla iletişim kurması gerekebilir.

A44. Erişim kısıtlamalarının, topluluk denetimi üzerinde başka etkileri olabilir. Örneğin,

⁴⁷ BDS 330, 7(b) paragrafı

kısıtlamaların topluluk yönetimi tarafından getirilmesi durumunda topluluk denetçisinin; topluluk yönetimi tarafından sorgulamalara verilen yanıtların güvenilirliğini ve kısıtlamaların topluluk yönetiminin dürüstlüğü konusunda şüphe uyandırıp uyandırmadığını yeniden değerlendirmesi gerekebilir.

Bilgilere veya Kişilere Erişim Konusunda Getirilen Kısıtlamaların Topluluk Finansal Tablolarına İlişkin Bağımsız Denetçi Raporu Üzerindeki Etkileri (Bkz.: 20-21 inci paragraflar)

A45. BDS 705,⁴⁸ topluluk denetçisinin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemediği durumların nasıl ele alınacağına ilişkin ana hükümler ve açıklayıcı hükümler içerir. Ek 1’de, topluluk denetçisinin özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen bir birimle ilgili olarak yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememesine dayanan sınırlı olumlu topluluk denetimi görüşü içeren bir denetçi raporu örneği yer almaktadır.

Sorumlu Denetçinin, Denetimi Kabul Etmemesinin veya Denetimden Çekilmesinin Mevzuatla Yasaklanması (Bkz.: 20-21 inci paragraflar)

A46. Topluluk sorumlu denetçisinin bir denetimi kabul etmemesi veya denetimden çekilmesi mevzuatla yasaklanmış olabilir. Örneğin, bazı ülkelerde denetçi, belirli bir süre için atanabilir ve bu süre bitmeden denetçinin çekilmesi yasaklanmış olabilir. Ayrıca kamu sektöründe, yetki dayanağının niteliği veya kamu yararıyla ilgili hususlar nedeniyle, denetçinin denetimi kabul etmeme veya denetimden çekilme seçeneği olmayabilir. Bu tür durumlarda da topluluk denetimleri için bu BDS’deki hükümler hâlen geçerlidir ve topluluk denetçisinin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememesinin etkileri BDS 705’te ele alınır.

Topluluk Genel Denetim Stratejisi ve Topluluk Denetim Planı

Bir Topluluk Denetimini Planlamanın ve Yürütmenin Sürekli ve Yinelenen Niteliği (Bkz.: 22 nci paragraf)

A47. BDS 300’de⁴⁹ açıklandığı gibi, planlama denetimin ayrı bir safhası olmayıp, genellikle bir önceki denetim tamamlandıktan hemen sonra (veya bir önceki denetimle bağlantılı olarak) başlayan ve cari denetim tamamlanıncaya kadar devam eden sürekli ve yinelenen bir süreçtir. Örneğin; beklenmeyen olaylar, şartlardaki değişiklikler veya risk değerlendirmesi ya da müteakip denetim prosedürlerinden elde edilen denetim kanıtları nedeniyle topluluk denetçisinin; topluluk genel denetim stratejisini, topluluk denetim planını ve değerlendirilmiş risklere ilişkin hususların yeniden gözden geçirilmesine bağlı olarak müteakip denetim prosedürlerinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını değiştirmesi gerekebilir. Topluluk denetçisi ayrıca, denetim çalışmasının yapılacağı birimler hakkında yaptığı belirlenmenin yanı sıra birim denetçilerinin katılımının niteliği, zamanlaması ve kapsamını da değiştirebilir. BDS 300⁵⁰, denetçinin denetim sırasında gerekmesi durumunda genel denetim stratejisini ve denetim planını güncellemesini ve değiştirmesini zorunlu kılar.

⁴⁸ BDS 705, Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi

⁴⁹ BDS 300, A2 paragrafi

⁵⁰ BDS 300, 10 uncu paragraf

Topluluk Genel Denetim Stratejisinin ve Topluluk Denetim Planının Oluşturulması
(Bkz.: 22 nci paragraf)

- A48. İlk topluluk denetiminde, topluluk denetçisi; topluluk yönetiminden, topluluğun üst yönetiminden sorumlu olanlardan ve -uygun hâllerde- birim yönetimi veya önceki denetçiyle kurduğu iletişimlerden elde edilen bilgilere dayanarak, topluluk ve çevresi, geçerli finansal raporlama çerçevesi ve işletmenin iç kontrol sistemi hakkında bir ön bilgi edinebilir. Müteakip bir topluluk denetiminde, topluluk denetçisinin sahip olduğu ön bilgi, önceki dönem denetimleri yoluyla elde edilebilir. Söz konusu ön bilgi, topluluk denetçisine önemli olabilecek işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalar hakkında ilk beklentileri geliştirme konusunda yardımcı olabilir.
- A49. Topluluk denetçisi, topluluk genel denetim stratejisini ve topluluk denetim planını oluşturmak için örneğin, topluluk denetimini yürütmek için ihtiyaç duyulan kaynaklarla ilgili olarak, denetimin kabulü ve devam ettirilmesi sürecinde elde edilen bilgileri de kullanabilir.
- A50. Topluluk genel denetim stratejisini ve topluluk denetim planını oluşturma süreci ve topluluk finansal tabloları düzeyinde önemli olabilecek işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalar hakkındaki ilk beklentiler; aşağıdaki gibi hususlar hakkında bir ön tespit yapma konusunda topluluk denetçisine yardımcı olabilir:
- Denetim çalışmasının merkezi olarak mı, birimlerde mi ya da bunların her ikisinde de mi yapılacağı ve
 - Birimlerin finansal bilgilerine ilişkin olarak yapılacak denetim çalışmasının niteliği, zamanlaması ve kapsamı (örneğin, risk değerlendirme prosedürlerinin, müteakip denetim prosedürlerinin veya bunların bir bileşiminin tasarlanması ve uygulanması).

Denetim Çalışmasının Yapılacağı Birimler (Bkz.: 22(a) paragrafı)

- A51. Denetim çalışmasının yapılacağı birimlerin belirlenmesi bir mesleki muhakeme konusudur. Topluluk denetçisinin kararını etkileyebilecek hususlar örneğin aşağıdakileri içerir:
- Topluluk finansal tablolarında yönetim beyanı düzeyinde “önemli yanlışlık” risklerine yol açabilecek, bir birimle ilişkili olay veya şartların niteliği, örneğin:
 - Yeni kurulmuş veya yeni iktisap edilmiş işletme veya işletme birimleri.
 - Önemli değişikliklerin meydana geldiği işletme veya işletme birimleri.
 - İlişkili taraflarla gerçekleştirilen önemli işlemler.
 - Olağan iş akışı dışında gerçekleşen önemli işlemler.
 - BDS 315⁵¹ uyarınca, topluluk düzeyinde uygulanan analitik prosedürler tarafından belirlenen anormal dalgalanmalar.
 - Topluluk finansal tablolarındaki önemli işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamaların; topluluk finansal tablolarıyla ilgili bir konumdaki veya işletme

⁵¹ BDS 315, 14(b) paragrafı

birimindeki varlıkların, borçların ve işlemlerin boyutu ve niteliği göz önünde bulundurularak, birimler arasında ayrıştırılması.

- Belirlenen birimlerin finansal bilgilerine ilişkin planlanan denetim çalışmasından, topluluk finansal tablolarındaki tüm önemli işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalar için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmesinin beklenip beklenmediği.
- Önceki döneme ilişkin denetimlerde, bir birimde tespit edilen yanlışlıkların veya kontrol eksikliklerinin niteliği ve kapsamı.
- Topluluk genelinde kontrollerin ortak niteliği ve kapsamı ile topluluğun finansal raporlamayla ilgili faaliyetleri merkezileştirip merkezileştirmediği ve merkezileştirdiyse bunu nasıl yaptığı.

Kaynaklar (Bkz.: 22(b) paragrafı)

A52. Topluluk denetçisinin, topluluk denetimini gerçekleştirmek için ihtiyaç duyulan kaynaklar ile birim denetçilerinin katılımının niteliği, zamanlaması ve kapsamı hakkında vereceği kararı etkileyen hususlar bir mesleki muhakeme konusudur ve örneğin aşağıdakileri içerebilir:

- Denetim çalışmasının gerçekleştirileceği topluluk ile topluluk bünyesindeki birimler hakkında edinilen kanaat ve denetimin merkezi olarak mı, birimlerde mi yoksa bunların her ikisinde birden mi gerçekleştirilip gerçekleştirilmeyeceği.
- Denetim ekibinin bilgi ve deneyimi. Örneğin, birim denetçileri, birimlerin faaliyet gösterdiği yerel sektör, yerel mevzuat, iş uygulamaları, dil ve kültür hakkında topluluk denetçisinden daha fazla deneyime ve daha derinlemesine bilgiye sahip olabilir. Ayrıca, karmaşık konularda denetçinin faydalandığı uzmanlarının katılımına ihtiyaç duyulabilir.
- Muhtemel “önemli yanlışlık” risklerine ilişkin ilk beklentiler.
- Belirli denetim alanlarına tahsis edilecek kaynakların miktarı veya konumu. Örneğin, birimlerin birden fazla yere dağılmış olması, belirli konumdaki birim denetçilerinin katılımını etkileyebilir.
- Erişim konusundaki düzenlemeler. Örneğin, topluluk denetçisinin belirli bir ülkedeki bir birime erişimi kısıtlandığında, birim denetçilerinin katılımı gerekebilir.
- Birim faaliyetlerinin karmaşıklığı dâhil olmak üzere niteliği veya operasyonların uzmanlaşması.
- Mevcut bilgi sistemi ve merkezileşme derecesi dâhil olmak üzere, topluluğun iç kontrol sistemi. Örneğin, iç kontrol sistemi merkezi olmadığında birim denetçilerinin katılımı daha muhtemel olabilir.
- Birim denetçisiyle olan önceki deneyim.

A53. Birim denetçileri, bir denetimin farklı aşamalarında yer alabilir. Örneğin, birim denetçileri:

- Risk değerlendirme prosedürlerini ve
- “Önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen risklere karşılık vermeye yönelik prosedürleri

tasarlayabilir veya uygulayabilir.

A54. Birim denetçilerinin katılımının niteliği, zamanlaması ve kapsamı, topluluk denetiminin durum ve şartlarına bağlıdır. Genellikle birim denetçileri, denetimin tüm aşamalarında yer alır ancak topluluk denetçisi, birim denetçilerini denetimin yalnızca belirli bir aşamasında dâhil etmeye karar verebilir. Topluluk denetçisi, birim denetçilerini risk değerlendirme prosedürlerine dâhil etme niyetinde olmadığı durumlarda, yine de birim denetçileriyle, işletmede veya birimin iç kontrol sisteminde topluluk finansal tablolarının “önemli yanlışlık” risklerini etkileyebilecek önemli değişiklikler olup olmadığını müzakere edebilir.

A55. BDS 300,⁵² sorumlu denetçi ve denetim ekibinin diğer kilit üyelerinin denetimin planlanmasına dâhil edilmesini zorunlu kılar. Birim denetçileri dâhil edildiğinde, birim denetçilerinden bir veya daha fazla kişi denetim ekibinin kilit üyeleri olabilir ve bu nedenle topluluk denetiminin planlanmasına dâhil edilebilir. Birim denetçilerinin denetimin planlanmasına dâhil edilmesi, bu kişilerin deneyim ve sezgilerinden faydalanılmasını sağlar ve dolayısıyla planlama sürecinin etkinliğini ve verimliliğini artırır. Topluluk sorumlu denetçisi, denetimin planlanmasına hangi birim denetçilerinin dâhil edileceğini belirlerken mesleki muhakemesini kullanır. Bu durum, birim denetçilerinin, risk değerlendirme veya müteakip denetim prosedürlerinin tasarlanması ve uygulanmasına beklenen katılımının niteliği, zamanlaması ve kapsamından etkilenebilir.

A56. KYS 1’de⁵³ belirtildiği gibi bir denetim için teklif edilen ücretin, denetimin niteliği ve içinde bulunduğu şartlar dikkate alındığında yeterli olmadığı durumlar olabilir ve bu durum şirketin, denetimi standartlara ve mevzuat hükümlerine uygun olarak yürütebilme becerisini azaltabilir. Birim denetçilerine tahsisi de dâhil olmak üzere ücretlerin düzeyi ve bunların gerekli kaynaklarla ne ölçüde ilişkili olduğu, topluluk denetimleri açısından özel bir husus olabilir. Örneğin, bir topluluk denetiminde, denetim şirketinin finansal ve operasyonel öncelikleri, denetim çalışmasının gerçekleştirileceği birimlerin yanı sıra birim denetçilerinin katılımı da dâhil olmak üzere, ihtiyaç duyulan kaynakların belirlenmesi konusunda kısıtlamalar getirebilir. Bu tür durumlarda, bu kısıtlamalar, topluluk sorumlu denetçisinin denetim düzeyinde kaliteye ulaşma sorumluluğunu veya topluluk denetim görüşüne dayanak oluşturacak yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etme yükümlülüğünü ortadan kaldırmaz.

⁵² BDS 300, 5 inci paragraf

⁵³ KYS 1, A74 paragrafı

Birim Denetçilerinin Katılımında Dikkate Alınacak Hususlar

Birim Denetçisinin Çalışmasına Yeterli ve Uygun Katılım (Bkz.: 23-24 üncü paragraflar)

A57. Topluluk denetçisi, birim denetçisinin çalışmasına yeterli ve uygun şekilde katılıp katılmayacağını değerlendirirken, çalışma kâğıtlarının topluluk denetçisiyle paylaşılması da dâhil olmak üzere, birim denetçisinin kendisiyle iletişimini sınırlandıran herhangi bir kısıtlamaya tabi olup olmadığı hakkında kanaat edinebilir. Topluluk denetçisi ayrıca, farklı bir ülkede bulunan birimlerle ilgili denetim kanıtlarının farklı bir dilde olup olmadığı ve kendisi tarafından kullanılmak üzere tercüme edilmesinin gerekip gerekmediği hakkında da kanaat edinebilir.

A58. Birim denetçisi, topluluk denetçisiyle iş birliği yapamıyorsa topluluk denetçisi:

- Birim denetçisinden bu durumun gerekçesini sunmasını isteyebilir.
- Yapılması talep edilen işin niteliğinin belirlenmesi dâhil olmak üzere konuyu ele almak için uygun önlemler alabilir. Alternatif olarak, 27 nci paragraf uyarınca topluluk denetçisinin, birim denetçisini dâhil etmeden birimde yapılacak işle ilgili yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmesi gerekebilir.

Bağımsızlıkla İlgili Olanlar Dâhil Etik Hükümler (Bkz.: 25 inci paragraf)

A59. Birim denetçisi, topluluk denetimi için bir birimde çalışma yaparken, topluluk denetimiyle ilişkili bağımsızlıkla ilgili olanlar dâhil etik hükümlere tabidir. Bu hükümler, birim denetçisinin faaliyet gösterdiği ülkede geçerli olan yasal, düzenleyici veya başka nedenlerle topluluğun bir parçası olan bir işletme veya işletme biriminin finansal tablolarının denetimini yaparken geçerli olan hükümlerden farklı olabilir veya bu hükümlere ek yükümlülükler getirebilir.

A60. Topluluk denetçisi, birim denetçilerini etik hükümler konusunda bilgilendirirken, topluluk denetimiyle ilgili etik hükümler hakkında ek bilgilendirme yapılmasının veya eğitim verilmesinin gerekli olup olmadığını değerlendirebilir.

Denetim Kaynakları (Bkz.: 26 ncı paragraf)

A61. BDS 220 (Revize)⁵⁴, sorumlu denetçinin, denetimin yürütülmesi için yeterli ve uygun kaynakların denetim ekibine zamanında tahsis edildiğine veya kullanımına hazır tutulduğuna karar vermesini zorunlu kılar. Bir birim denetçisi tarafından gerçekleştirilecek denetimle ilgili olarak yeterli veya uygun kaynakların kullanıma hazır tutulmadığı durumlarda, topluluk sorumlu denetçisi konuyu birim denetçisi, topluluk yönetimi veya topluluk denetçisinin denetim şirketiyle görüşebilir ve birim denetçisinden veya topluluk denetçisinin denetim şirketinden yeterli ve uygun kaynakların kullanıma hazır tutulmasını isteyebilir.

Birim denetçilerinin yetkinlik ve kabiliyeti

A62. BDS 220 (Revize)⁵⁵, sorumlu denetçinin, denetim ekibinin yetkinlik ve kabiliyetine karar verirken dikkate alabileceği hususlara ilişkin rehberlik sağlar. Bu karar, birim denetçilerinin denetim ekibine dâhil olduğu bir topluluk denetiminde özellikle

⁵⁴ BDS 220 (Revize), 25 inci paragraf

⁵⁵ BDS 220 (Revize), A71 paragrafı

önemlidir. BDS 220'ye (Revize)⁵⁶ göre, denetim şirketinin politika veya prosedürleri; denetim şirketinin veya sorumlu denetçinin, başka bir denetim şirketindeki birim denetçisinin denetimi yürütmek için uygun yetkinlik ve kabiliyete sahip olup olmadığı hakkında kanaat edinirken, denetim şirketi personeline uygulananlardan farklı adımlar atmasını gerektirebilir.

A63. Birim denetçilerinin uygun yetkinlik ve kabiliyete sahip olup olmadığının belirlenmesi, bir mesleki muhakeme konusudur ve topluluk denetiminin niteliğinden ve içinde bulunduğu şartlardan etkilenir. Bu belirleme, topluluk sorumlu denetçisinin, birim denetçisini yönlendirmesi ve gözetimi ile çalışmalarını gözden geçirmesinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını etkiler.

A64. Topluluk sorumlu denetçisi, birim denetçilerinin birimde, görevlendirildiği denetim prosedürlerini uygulamak için uygun yetkinlik ve kabiliyete sahip olup olmadığını belirlerken aşağıdaki gibi konuları dikkate alabilir:

- Birim denetçisiyle ilgili geçmiş tecrübe ve bilgiler.
- Birim denetçisinin uzmanlık becerileri (örneğin, sektöre özgü bilgi).
- Topluluk denetçisi ve birim denetçisinin ne düzeyde ortak bir kalite yönetim sistemine tabi olduğu, örneğin, topluluk denetçisi ve birim denetçisinin:
 - Çalışmayı yürütmek için ortak kaynak kullanıp kullanmadığı (örneğin, denetim metodolojileri veya BT uygulamaları),
 - Denetim performansını etkileyen ortak politika veya prosedürler paylaşım paylaşmadığı (örneğin, yönlendirme, gözetim ve çalışmanın gözden geçirilmesi veya istişare),
 - Ortak izleme faaliyetlerine tabi olup olmadığı veya
 - Ortak liderlik veya ortak bir kültürel çevre dâhil olmak üzere, başka ortak noktalara sahip olup olmadığı.
- Aşağıdaki hususlar arasındaki tutarlılıklar ve benzerlikler:
 - Mevzuat veya yasal sistem,
 - Dil ve kültür,
 - Mesleki eğitim ve öğretim,
 - Mesleki gözetim, disiplin ve dış kalite güvencesi veya
 - Meslek örgütleri ve mesleki standartlar.
- Birim yönetimi, üst yönetimden sorumlu olanlar ve iç denetçiler gibi diğer kilit personelle kurulan etkileşimler yoluyla birim denetçisi hakkında elde edilen bilgiler.

⁵⁶ BDS 220 (Revize), A24 paragrafı

A65. Birim denetçisinin yetkinlik ve kabiliyetini belirlemeye yönelik prosedürler, örneğin aşağıdakileri içerebilir:

- Aşağıdakiler de dâhil olmak üzere, topluluk denetçisinin denetim şirketi tarafından kendisine iletilen bilgiler hakkında bir değerlendirme:
 - Topluluk denetçisi ve birim denetçisinin aynı denetim şirketinde çalıştığı durumlarda, şirketin izleme ve düzeltmeyle ilgili devam eden iletişimi.⁵⁷
 - Denetim ağı tarafından denetim ağına dâhil şirketlerde gerçekleştirilen izleme faaliyetlerinin sonuçları hakkında denetim ağından alınan bilgiler.⁵⁸
 - Birim denetçisinin mensubu olduğu mesleki kuruluş(lar)dan, yetkilendirildiği kurumlardan veya diğer üçüncü kişilerden elde edilen bilgiler.
- “Önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen risklerin birim denetçisiyle müzakere edilmesi.
- Birim denetçisinden 25 inci paragrafta atıfta bulunulan konuları anladığını yazılı olarak teyit etmesinin talep edilmesi.
- Topluluk sorumlu denetçisinin denetim şirketinde, birim denetçisiyle doğrudan çalışmış olan iş arkadaşlarıyla birim denetçisinin yetkinliği ve kabiliyetinin müzakere edilmesi.
- Yayımlanmış dış denetim raporlarının edinilmesi.

A66. Topluluk sorumlu denetçisinin denetim şirketi ve birim denetçisi, aynı denetim ağının üyesi olabilir ve ortak ağ yükümlülüklerine tabi olabilir veya ortak ağ hizmetlerini kullanabilir.⁵⁹ Topluluk sorumlu denetçisi, birim denetçilerinin topluluk denetimini destekleyecek çalışmaları yapmak için uygun yetkinlik ve kabiliyete sahip olup olmadığını belirlerken, örneğin, mesleki eğitim veya işe alımla ilgili olan veya denetim metodolojilerinin ve ilgili uygulama araçlarının kullanılmasını gerektiren denetim ağı yükümlülüklerine bağlı olabilir. KYS 1⁶⁰ uyarınca denetim şirketi, kalite yönetim sisteminin tasarlanmasından, uygulanmasından ve işleyişinden sorumludur ve denetim şirketinin, denetim ağından kaynaklanan yükümlülükleri veya denetim ağı hizmetlerini kalite yönetim sisteminin kullanımına uygun olacak şekilde uyarlaması veya desteklemesi gerekebilir.

Denetçinin faydalandığı uzman çalışmalarının kullanılması

A67. BDS 220 (Revize)⁶¹ sorumlu denetçinin; denetim ekibi üyelerinin ve denetim ekibinin parçası olmayan herhangi bir denetçinin faydalandığı dış uzmanların, toplu olarak, denetimi yürütmek için yeterli zaman da dâhil olmak üzere uygun yetkinlik ve kabiliyete sahip olduğuna karar vermesini zorunlu kılar. Bir birim denetçisinin bir uzmandan faydalanması durumunda, topluluk sorumlu denetçisinin birim denetçisinden bilgi alması gerekebilir. Örneğin, topluluk denetçisi, birim denetçisiyle, uzmanın yetkinlik ve

⁵⁷ KYS 1, 47 nci paragraf

⁵⁸ KYS 1, 51(b) paragrafı

⁵⁹ KYS 1, A19, A175 paragrafları

⁶⁰ KYS 1, 48-49 uncu paragraflar

⁶¹ BDS 220 (Revize), 26 ncı paragraf

kabiliyeti hakkında birim denetçisinin yaptığı değerlendirmeyi müzakere edebilir.

Otomatik araç ve teknikler

A68. Topluluk sorumlu denetçisi, denetim ekibinin uygun yetkinlik ve kabiliyete sahip olup olmadığını belirlerken, birim denetçisinin otomatik araç ve teknikleri kullanım konusundaki uzmanlığı gibi konuları dikkate alabilir. Örneğin, BDS 220'de (Revize)⁶² ele alındığı üzere, topluluk denetçisi; birim denetçilerinden denetim prosedürlerini uygularken belirli otomatik araç ve teknikleri kullanmasını talep ettiğinde, bu tür otomatik araç ve tekniklerin topluluk denetçisinin talimatlarına uygun olarak kullanılması gerektiği konusunda birim denetçileriyle iletişim kurabilir.

Topluluk Denetçisinin Birim Denetçisi Hakkında Edindiği Kanaatin Kullanılması (Bkz.: 27 nci paragraf)

A69. BDS 220 (Revize)⁶³, sorumlu denetçinin; denetimin niteliği ve içinde bulunduğu şartlar açısından geçerli olan etik hükümler ile denetim şirketinin ilgili politika veya prosedürlerinden denetim ekibinin diğer üyelerinin haberdar edilmesi sorumluluğunu üstlenmesini zorunlu kılar. Bu, denetim şirketinin; bağımsızlıkla ilgili olanlar dâhil etik hükümlerin ihlal edilmesine sebep olabilecek durumları ve denetim ekibi üyelerinin ihlallerin farkına varmaları hâlinde üstlenecekleri sorumlulukları ele alan politika veya prosedürlerini içerir. Denetim şirketinin politika veya prosedürleri aynı zamanda, birim denetçileri tarafından bağımsızlık hükümlerinin ihlal edilmesini ve bu durumda ilgili etik hükümlere uygun olarak topluluk denetçisinin atabileceği adımları da ele alabilir. Ayrıca, etik hükümler ya da ilgili mevzuatta, bağımsızlık hükümlerine ilişkin ihlallerin tespit edildiği durumlarda üst yönetimden sorumlu olanlarla kurulacak iletişimle ilgili özel düzenlemeler yer alabilir.⁶⁴

A70. Bağımsızlıkla ilgili olanlar dâhil topluluk denetimi için geçerli olan ilgili etik hükümler birim denetçisi tarafından ihlal edilmişse ve ihlal ilgili etik hükümlere uygun olarak tatmin edici bir şekilde ele alınmamışsa, topluluk denetçisi birim denetçisinin çalışmalarını kullanamaz.

A71. Ciddi kaygılar, topluluk denetçisinin mesleki muhakemesiyle üstesinden gelinemeyecek kaygılardır. Topluluk sorumlu denetçisi, topluluk denetçisinin birim denetçisinin çalışmasına daha fazla katılımı veya birimin finansal bilgileri üzerinde doğrudan ilave denetim prosedürlerinin uygulanması yoluyla, birim denetçisinin mesleki yeterliliğinden (örneğin, sektöre özgü bilgi eksikliği) veya birim denetçisinin, denetçilerin aktif olarak denetlendiği bir ortamda faaliyet göstermemesinden kaynaklanan daha az ciddi kaygıların üstesinden gelebilir.

Denetimin Yürütülmesi (Bkz.: 28 inci paragraf)

A72. BDS 220 (Revize)⁶⁵, sorumlu denetçinin yönlendirme, gözetim ve gözden geçirmenin nitelik, zamanlama ve kapsamının; denetim şirketinin politika veya prosedürleri, mesleki standartlar ve yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygun olarak planlandığı ve yürütüldüğüne ve denetimin niteliği ve içinde bulunduğu şartlar ile denetim ekibine

⁶² BDS 220 (Revize), A65 paragrafı

⁶³ BDS 220 (Revize), 17 nci paragraf

⁶⁴ BDS 260, A31 paragrafı

⁶⁵ BDS 220 (Revize), 30 uncu paragraf

tahsis edilen veya kullanımına hazır tutulan kaynaklara karşılık verecek mahiyette olduğuna karar vermesini zorunlu kılar. Bir topluluk denetimi açısından; yönlendirme, gözetim ve gözden geçirme yaklaşımı, genellikle topluluk denetçisinin denetim şirketinin politika veya prosedürleri ile topluluk denetimine özgü karşılıkların ele alınmasının bileşiminden oluşur.

- A73. Bir topluluk denetiminde, özellikle denetim ekibinde birden çok yerde yerleşik olabilen çok sayıda birim denetçisi bulunduğu, topluluk sorumlu denetçisi, birim denetçilerinin yönlendirilmesi ve gözetimi ile çalışmalarının gözden geçirilmesinin niteliği, zamanlaması ve kapsamına ilişkin sorumluluğu yerine getirmesine yardımcı olması için denetim ekibinin diğer üyelerini prosedürler, görevler veya atılacak adımların tasarımı veya uygulanması amacıyla görevlendirebilir. (Bkz.: 11 inci paragraf)
- A74. Birim denetçilerinin topluluk denetçisinin denetim şirketi dışında bir şirkette çalışması durumunda, şirketin politika veya prosedürleri farklı olabilir veya denetim ekibi üyelerinin yönlendirme ve gözetimi ile çalışmalarının gözden geçirilmesinin niteliği, zamanlaması ve kapsamıyla ilgili olarak sırasıyla farklı önlemlerin alınması gerekebilir. Özellikle, denetim şirketinin politika veya prosedürleri; denetim şirketinin veya topluluk sorumlu denetçisinin, denetim şirketi veya denetim ağındaki denetim ekibi üyeleri için geçerli olanlardan farklı adımlar atmasını gerektirebilir (örneğin, birim denetçilerine yönelik topluluk denetçisi talimatlarının kullanımı da dâhil olmak üzere, birim denetçileriyle kurulan iletişimlerin şekli, içeriği ve zamanlamasıyla ilgili olarak). BDS 220 (Revize), bu tür durumlarda atılması gereken adımlara ilişkin örnekler sunar.⁶⁶
- A75. Birim denetçilerinin yönlendirilmesi ve gözetimi ile çalışmalarının gözden geçirilmesinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı, denetimin niteliğine ve içinde bulunduğu şartlara göre uyarlanabilir. Örneğin:
- “Önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen riskler. Örneğin, topluluk denetçisinin ciddi risk içeren bir birim tespit etmesi durumunda, birim denetçisinin yönlendirilme ve gözetim kapsamının genişletilmesi ve birim denetçisinin çalışma kâğıtlarının daha ayrıntılı bir şekilde gözden geçirilmesi uygun olabilir.
 - Denetimi yürüten birim denetçilerinin yetkinlik ve kabiliyetleri. Örneğin, topluluk denetçisinin bir birim denetçisiyle daha önce çalışma deneyimi yoksa, topluluk denetçisi daha ayrıntılı talimatlar verebilir, birim denetçisiyle müzakerelerin veya diğer etkileşimlerin sıklığını artırabilir veya birim denetçisi tarafından yapılan çalışmayı teftiş etmesi için daha deneyimli kişileri görevlendirebilir.
 - Hizmet sunum merkezlerinin kullanıldığı durumları içerecek şekilde, denetim ekibi üyelerinin ne ölçüde birden fazla yerde bulunduğu da dâhil olmak üzere, denetim ekibi üyelerinin buldukları yer.
 - Birim denetçisinin çalışma kâğıtlarına erişim. Örneğin, mevzuatın birim denetçisinin çalışma kâğıtlarının birim denetçisinin yetki alanı dışına

⁶⁶ BDS 220 (Revize), A24-A25 paragrafları

aktarılmasını engellediği durumlarda, topluluk denetçisi, mevzuatla yasaklanmadıkça, çalışma kâğıtlarını birim denetçisinin bulunduğu yerde veya teknoloji aracılığıyla uzaktan gözden geçirebilir. (Bkz.: A179-A180 paragrafları)

A76. Topluluk sorumlu denetçisinin, birim denetçilerinin yönlendirilmesi ve gözetimi ile çalışmalarının gözden geçirilmesi sorumluluğunu üstlenebileceği farklı yollar vardır. Örneğin;

- Bu BDS'nin zorunlu kıldığı iletişimler dâhil olmak üzere, topluluk denetimi boyunca birim denetçileriyle kurulan iletişim.
- Belirlenen ve değerlendirilen riskleri, sorunları, bulguları ve sonuçları müzakere etmek için birim denetçileriyle yapılan toplantılar veya telefon görüşmeleri.
- Mevzuatın izin verdiği durumlarda, birim denetçisinin çalışma kâğıtlarının şahsen veya uzaktan gözden geçirilmesi.
- Birim denetçileri ve birim yönetimi arasındaki kapanış toplantılarına veya diğer önemli toplantılara katılım sağlanması.

A77. Topluluk sorumlu denetçisinin BDS 220'yi (Revize)⁶⁷ uygularken, denetim sırasında uygun zamanlarda, aşağıdakilerle ilgili olanlar da dâhil olmak üzere, topluluk denetimine ilişkin çalışma kâğıtlarını gözden geçirmesi gerekir:

- Önemli hususlar,
- Denetim sırasında tespit edilen zor veya ihtilafli konuları da kapsayan önemli muhakemeler ve ulaşılan sonuçlar ile
- Sorumlu denetçinin mesleki muhakemesine göre kendi sorumluluklarıyla ilgili olan diğer hususlar.

Topluluk sorumlu denetçisi tarafından bu tür çalışma kâğıtlarının gözden geçirilmesi, genellikle, ilgili birim denetçisinin çalışma kâğıtlarının gözden geçirilmesi de dâhil olmak üzere, topluluk denetimi sırasında gerçekleştirilir. (Bkz.: A148 paragrafı)

Birim Denetçileriyle Kurulacak İletişim (Bkz.: 29 uncu paragraf)

A78. Topluluk denetçisi ile birim denetçileri arasında kendi sorumlulukları hakkında açık bir biçimde ve zamanında kurulan iletişim; yapılacak çalışmanın niteliği, zamanlaması ve kapsamı ile topluluk denetçisine iletilmesi beklenen hususlar hakkında birim denetçilerinin açık bir biçimde yönlendirilmesiyle birlikte karşılıklı etkin bir iletişimin temelini oluşturulmasına yardımcı olur. Topluluk denetçisi ile birim denetçileri arasındaki karşılıklı etkin bir iletişim ayrıca, birim denetçilerine yönelik beklentilerin belirlenmesine yardımcı olur ve topluluk denetçisinin, birim denetçilerini yönlendirmesi ve gözetimi ile çalışmalarını gözden geçirmesini kolaylaştırır. Bu tür bir iletişim, topluluk sorumlu denetçisine, topluluk denetiminin amaçları için yapılan çalışmalarda, birim denetçilerinin mesleki şüphecilik içinde hareket etmesi gerekliliğini vurgulama fırsatı da verir.

⁶⁷ BDS 220 (Revize), 31 inci paragraf, A92-A93 paragrafları

- A79. Karşılıklı etkin bir iletişime de katkıda bulunabilecek diğer faktörler aşağıdakileri içerir:
- Özellikle birim denetçisinin, başka bir denetim şirketinden olduğu ve topluluk denetçisinin denetim şirketinin politika veya prosedürlerine aşına olamadığı durumlarda birim denetçisine verilen talimatların açıklığı.
 - Birim denetçisinin, birim hakkındaki bilgisine ve kanaatine bağlı olarak, yapılması talep edilen denetim çalışmasını müzakere edebileceği konusunda varılan mutabakat.
 - İlgili hususlar ve iletişim süreci sonucunda atılacak adımlar hakkında varılan mutabakat.
 - İletişimin şekli. Örneğin, zamanında dikkate sunulması gereken hususlar, e-posta alışverişinden ziyade bir toplantıda daha uygun bir şekilde müzakere edilebilir.
 - Topluluk denetçisi ve birim denetçileri arasından, belirli hususlar hakkında iletişimi yönetmekten sorumlu olan kişi veya kişiler konusunda varılan mutabakat.
 - Birim denetçisinin, topluluk denetçisi tarafından bildirilen hususlar hakkında adım atma ve geri raporlama süreci.
- A80. Topluluk denetçisi ile birim denetçileri arasındaki iletişim; birim denetçilerinin katılımının niteliği ve kapsamı ile topluluk denetçisi ve birim denetçilerinin ne düzeyde ortak kalite yönetim sistemlerine ya da ortak denetim ağından kaynaklanan yükümlülükler veya denetim ağı hizmetlerine tabi olduğu dâhil olmak üzere, topluluk denetiminin durum ve gerçeklerine bağlıdır.

İletişimin şekli

- A81. Topluluk denetçisi ile birim denetçileri arasındaki iletişimin şekli; birim denetçilerinden yapmaları talep edilen denetim çalışmasının niteliği ve iletişim kabiliyetlerinin, topluluk denetimi için kullanılan denetim araçlarına ne ölçüde entegre edildiği gibi faktörlere bağlı olarak farklılık gösterebilir.
- A82. İletişimin şekli ayrıca aşağıdaki gibi faktörlerden etkilenebilir:
- Konunun önemi, karmaşıklığı veya ivedilik düzeyi.
 - Konunun topluluk yönetimine ve topluluğun üst yönetiminden sorumlu olanlara iletilip iletilmediği veya iletilmesinin beklenip beklenmediği.
- A83. Topluluk denetçisi ile birim denetçisi arasındaki iletişimin yazılı olması gerekmeyebilir. Bununla birlikte, topluluk denetçisinin belirli hususlara özel önem vermek veya bu hususlar hakkında varılan mutabakatı geliştirmek istemesi durumunda, birim denetçileriyle kuracağı sözlü iletişim, yapılacak çalışmayla ilgili bir dizi talimat gibi, yazılı iletişim kanallarıyla desteklenebilir. Topluluk denetçisi ayrıca, önemli hususları müzakere etmek veya birim denetçisinin çalışma kâğıtlarındaki ilgili bölümleri gözden geçirmek için birim denetçisiyle bir araya gelebilir.

- A84. 45 inci paragraf, topluluk denetçisinin birim denetçisinden, topluluk denetçisinin topluluk denetimi hakkında vardığı sonuçlarla ilgili olan hususları bildirmesini talep etmesini gerektirir. A146 paragrafında açıklandığı üzere, birim denetçisinin bildirdiği hususların şekli ve içeriği, birim denetçisinin yapması gereken denetim çalışmasının niteliği ve kapsamından etkilenir.
- A85. İletişimin şekline bakılmaksızın, bu BDS'nin ve diğer BDS'lerin belgelendirmeye ilişkin hükümleri uygulanır.

İletişimlerin zamanlaması

- A86. İletişim için uygun zamanlama, denetimin şartlarına göre farklılık gösterir. Bu şartlar, birim denetçisi tarafından yapılan çalışmanın niteliği, zamanlaması ve kapsamı ile birim denetçisi tarafından atılması beklenen adımları içerebilir. Örneğin, planlama konularıyla ilgili bildirimler, çoğunlukla denetimin ilk safhasında; ilk kez yapılan bir topluluk denetiminde ise denetimin şartları üzerinde mutabakata varılması sürecinin bir parçası olarak yapılabilir.

Mevzuata aykırılık (Bkz.: 25 ve 29 uncu paragraflar)

- A87. Topluluk sorumlu denetçisi, BDS 250'yi⁶⁸ uygularken mevzuata aykırı olan veya aykırı olduğundan şüphelenilen bilgilerden haberdar olabilir. Bu tür durumlarda, topluluk sorumlu denetçisinin, etik hükümler ve ilgili mevzuat uyarınca bu hususu birim denetçisine bildirme yükümlülüğü bulunabilir.⁶⁹ Topluluk sorumlu denetçisinin aykırılıkları veya şüphelenilen aykırılıkları bildirme yükümlülüğü, mevzuat gereği veya başka bir nedenle bağımsız denetim yaptırması gereken ancak topluluk denetiminin amaçları açısından herhangi bir denetim çalışması yapılmayan işletme veya işletme birimlerinin finansal tablolarının denetçilerini de kapsayabilir.

Topluluk ve Çevresi, Geçerli Finansal Raporlama Çerçevesi ve Topluluğun İç Kontrol Sistemi Hakkında Kanaat Edinilmesi (Bkz.: 30 uncu paragraf)

- A88. BDS 315⁷⁰, denetçinin; işletme ve çevresi, geçerli finansal raporlama çerçevesi ve işletmenin iç kontrol sistemi hakkında kanaat edinme sorumluluğuna ilişkin hükümler içerir ve bu konuda rehberlik sağlar. Bu BDS'de yer alan Ek 2'de, bir topluluk çevresi bağlamında iç kontrol sistemi hakkında kanaat edinilmesi konusunda yardımcı olabilecek iç kontrolle ilgili hususlara ilişkin örnekler verilmekte ve BDS 315'in topluluk finansal tablolarının denetimine nasıl uygulanacağı ele alınmaktadır.
- A89. Topluluk ve çevresi, geçerli finansal raporlama çerçevesi ve topluluğun iç kontrol sistemi hakkında aşağıdakilerle kurulacak iletişim yoluyla kanaat edinilebilir:
- Topluluk yönetimi, birim yönetimi veya -varsa- iç denetim fonksiyonundaki kişiler ile topluluğun iç kontrol sistemi, muhasebe politikaları ve uygulamaları ile konsolidasyon süreci hakkında bilgi sahibi olan kişiler dâhil, işletme içindeki diğer uygun kişiler,
 - Birim denetçileri veya

⁶⁸ BDS 250, Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Mevzuatın Dikkate Alınması

⁶⁹ Örneğin, bkz.: Kurum tarafından yayımlanan Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar'ın (Bağımsızlık Standartları Dâhil) (Etik Kurallar) A360.17 ve A360.18 paragrafları

⁷⁰ BDS 315, 19-27 nci paragraflar, A50-A183 paragrafları

- Topluluğun parçası olan bir işletme veya işletme biriminin finansal tablolarının mevzuat gereği veya başka sebeplerle denetimini yürüten denetçiler.

A90. Topluluk hakkında kanaat edinilmesi, “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesi ve yapısal risk ile kontrol riskinin değerlendirilmesi, tercih edilen denetim teknik veya metodolojilerine bağlı olarak farklı şekillerde gerçekleştirilebilir ve farklı şekillerde ifade edilebilir. Buna göre, birim denetçilerinin, risk değerlendirme prosedürlerinin tasarlanması ve uygulanmasına dâhil edilmesi durumunda topluluk denetçisinin, tercih ettiği yaklaşımı birim denetçilerine bildirmesi veya talimatlar vermesi gerekebilir.

Denetim Ekibi İçinde Yapılan Müzakere (Bkz.: 30 uncu paragraf)

A91. Topluluk sorumlu denetçisi ve denetim ekibinin diğer kilit üyelerinin, BDS 315⁷¹ uygularken, geçerli finansal raporlama çerçevesinin uygulanması ve topluluğun finansal tablolarının önemli yanlışlıklara olan açıklığı hakkında müzakereye bulunmaları gerekir. Topluluk sorumlu denetçisinin müzakereye hangi denetim ekibi üyelerinin dâhil edileceğine ve müzakere edilecek konulara ilişkin kararı, “önemli yanlışlık” riskleri hakkındaki ilk beklentiler ve birim denetçilerinin dâhil edilip edilmeyeceğine ilişkin ön beklentiler gibi hususlardan etkilenir.

A92. Söz konusu müzakere aşağıdakilere imkân sağlar:

- Hangi birimlerin faaliyetlerinin merkezleştirildiği dâhil, birimler ve çevreleri hakkında edinilen kanaatin paylaşılması.
- Birimlerin veya topluluğun iş hayatına ilişkin riskleri ve yapısal risk faktörlerinin işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamaların yanlışlığa olan açıklığını nasıl etkileyebileceği hakkında bilgi alışverişinde bulunulması.
- Topluluk finansal tablolarının nasıl ve nerede hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlığa açık olabileceği hakkında görüş alışverişi yapılması. BDS 240⁷², denetim ekibi içinde yapılan müzakereye hilenin nasıl meydana gelebileceği dâhil, finansal tabloların nasıl ve nerede hile kaynaklı önemli yanlışlıklara açık olabileceği konusuna özel önem verilmesini zorunlu kılar.
- Topluluk veya birim yönetimi tarafından icra edilen, taraflı olabilecek nitelikteki politikaların ya da kazançların hileli finansal raporlamaya yol açabilecek şekilde yönetilmesi amacıyla tasarlanmış politikaların belirlenmesi.
- Topluluk yönetimi, birim yönetimi veya diğer kişiler üzerinde hile yapmaları için teşvik ya da baskı oluşturabilecek, hile yapılmasına fırsat sağlayabilecek veya topluluk yönetiminin, birim yönetiminin veya diğer kişilerin hile yapmayı rasyonelleştirmesine imkân tanıyan bir kültüre veya çevreye işaret edebilecek nitelikte olan ve topluluğu etkileyen bilinen iç ve dış etkenlerin değerlendirilmesi.
- Topluluk veya birim yönetiminin kontrolleri ihlal etme riskinin değerlendirilmesi.
- Tespit edilmiş hilenin veya hilenin varlığına işaret eden bilgilerin müzakere

⁷¹ BDS 315, 17 nci paragraf

⁷² BDS 240, 16 ncı paragraf

edilmesi.

- Mesleki şüpheliğin kullanılmasına engel olabilecek birimlerle ilgili “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesi.
- Topluluk finansal tabloları için birimlerin finansal bilgilerinin hazırlanmasında aynı muhasebe politikalarının kullanılıp kullanılmadığının ve kullanılmadığı durumlarda muhasebe politikalarındaki farklılıkların nasıl belirlendiğinin ve düzeltildiğinin (geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca gerekli olması hâlinde) değerlendirilmesi.
- Bir birimin finansal bilgilerindeki, diğer birimlerin bazıları veya tamamı için daha geniş anlamda geçerli olabilecek “önemli yanlışlık” riskleri hakkındaki bilgilerin paylaşılması.
- Rüşvet verilmesi ve uygun olmayan transfer fiyatlandırması uygulamaları gibi, mevzuata aykırılığa işaret eden bilgilerin paylaşılması.
- Topluluk yönetimi, birim yönetimi veya denetim ekibi tarafından belirlenen ve topluluğun sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartların müzakere edilmesi.
- Topluluk yönetimi veya birim yönetimi tarafından belirlenen ilişkili taraf ilişkileri veya işlemlerinin ve denetim ekibinin haberdar olduğu diğer ilişkili tarafların müzakere edilmesi.

Topluluk ve Çevresi (Bkz.: 30(a) paragrafı)

A93. Topluluğun organizasyon yapısı ve iş modeli hakkında edinilen kanaat, topluluk denetçisinin aşağıdaki gibi konuları anlamasını sağlayabilir:

- Topluluk yapısının karmaşıklığı. Bir topluluk, tek bir işletmeden daha karmaşık olabilir, çünkü bir topluluğun, birden fazla yerde bulunanlar dâhil olmak üzere, pek çok bağlı ortaklığı, bölümleri veya diğer işletme birimleri olabilir. Ayrıca topluluğun hukuki yapısı, örneğin vergi amaçları açısından, faaliyet yapısından farklı olabilir. Karmaşık yapılar genellikle önemli yanlışlıklara daha fazla açıklığa sebep olabilecek etkenleri (şerefiye, iş ortaklıkları veya özel amaçlı işletmelerin uygun bir şekilde muhasebeleştirilip muhasebeleştirilmediği ve bu konular hakkında yeterli açıklamaların yapıp yapılmadığı gibi) ortaya çıkarır.
- Topluluğun faaliyet gösterdiği coğrafi bölgeler. Birden fazla coğrafi bölgede bulunan bir topluluğa sahip olunması, önemli yanlışlıklara daha fazla açıklığa sebep olabilir. Örneğin, farklı coğrafi bölgeler; farklı dilleri, kültürleri ve iş uygulamalarını içerebilir.
- Topluluğun BT çevresinin yapısı ve karmaşıklığı. Karmaşık bir BT çevresi genellikle önemli yanlışlıklara daha fazla açıklığa sebep olabilecek etkenleri ortaya çıkarır. Örneğin; bir topluluk, yakın bir geçmişte gerçekleştirilen satın almalar veya birleşmeler nedeniyle entegre olmayan birden fazla BT sisteminden dolayı karmaşık bir BT çevresine sahip olabilir. Dolayısıyla, BT uygulamalarının, veri tabanlarının ve BT çevresinin diğer yönlerinin zafiyeti dâhil olmak üzere, BT çevresine ilişkin güvenliğin karmaşıklığı hakkında kanaat

edinilmesi özellikle önem arz edebilir. Bir topluluk ayrıca, BT çevresinin yönleri için bir veya daha fazla harici hizmet tedarikçisi kullanabilir.

- Düzenleyici çevre dâhil, ilgili mevzuata ilişkin faktörler. Farklı mevzuatlar, önemli yanlışlıklara daha fazla açıklığa sebep olabilecek etkenleri ortaya çıkarabilir. Bir topluluğun; birden fazla ülkede, karmaşıklık düzeyi yüksek mevzuata tabi olan faaliyetleri ya da topluluk bünyesinde farklı mevzuatlara tabi birden fazla sektörde faaliyet gösteren işletme veya işletme birimleri bulunabilir.
- Sahiplik yapısı ve işletme sahipleri ile ilişkili taraflar dâhil diğer işletmeler ve kişiler arasındaki ilişkiler. Birden fazla ülkede faaliyet gösteren bir toplulukta ve kurulma, satın alma, elden çıkarma veya iş ortaklığı yoluyla ortaklık yapısında değişiklikler meydana gelmesi durumunda, ortaklık yapısı ve ilişkilerin anlaşılması daha karmaşık olabilir. Bu etkenler, önemli yanlışlıklara daha fazla açıklığa sebep olabilir.

A94. Topluluğun operasyonlarının veya faaliyetlerinin ne düzeyde benzer olduğu hakkında kanaat edinilmesi, birimler arasında benzer “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesine ve uygun karşılıkların tasarlanmasına yardımcı olabilir.

A95. İşletme veya işletme birimlerinin finansal sonuçları genellikle, topluluk yönetimi tarafından ölçülür ve gözden geçirilir. Topluluk yönetiminin sorgulanması, topluluk yönetiminin, topluluğa ait işletme ve işletme birimlerinin finansal performansını değerlendirmek ve adımlar atmak için bazı kilit göstergeleri esas aldığı ortaya çıkarabilir. Bu tür performans ölçümlerinin anlaşılması aşağıdakilerin belirlenmesine yardımcı olabilir:

- Önemli yanlışlıklara olan açıklığın nerelerde arttığı (örneğin, belirli performans ölçümlerini karşılamak için birim yönetimi üstündeki baskılar nedeniyle).
- Topluluğun finansal raporlama süreci üzerindeki kontroller.

Topluluğun İç Kontrol Sistemi

Ortak Kontrollerin Niteliği ve Kapsamı (Bkz.: 30(c)(i) paragrafı)

A96. Topluluk yönetimi, birden fazla işletme veya işletme birimi arasında ortak bir şekilde işlemesi amaçlanan kontroller tasarlayabilir (diğer bir ifadeyle, ortak kontroller). Örneğin; topluluk yönetimi, stok yönetimi için aynı BT sistemini kullanarak işleyen ve topluluk bünyesindeki tüm işletme veya işletme birimlerinde uygulanan ortak kontroller tasarlayabilir. Ortak kontroller, topluluğun iç kontrol sisteminin her bir bileşeninde bulunabilir ve topluluk bünyesinde farklı düzeylerde uygulanabilir (örneğin, bir bütün olarak konsolide edilen topluluk düzeyinde veya topluluk bünyesindeki diğer toplulaştırma düzeyleri için). Ortak kontroller doğrudan kontroller veya dolaylı kontroller şeklinde olabilir. Doğrudan kontroller, yönetim beyanı düzeyindeki “önemli yanlışlık” risklerini ele alabilecek kadar hassas olan kontrollerdir. Dolaylı kontroller ise doğrudan kontrolleri destekleyen kontrollerdir.⁷³

⁷³ BDS 315, A5 paragrafı

A97. Topluluğun iç kontrol sisteminin bileşenlerinin anlaşılması, topluluk genelinde bu bileşenlerdeki ortak kontrollerin anlaşılmasını içerir. Topluluk genelindeki ortak bir kontrolün anlaşılmasıyla ilgili olabilecek hususlar aşağıdakileri içerir:

- Kontrolün merkezi olarak tasarlanıp tasarlanmadığı ve birimlerin bazılarında ya da tümünde tasarlandığı şekliyle (diğer bir ifadeyle, değişiklik yapılmaksızın) uygulanmasının gerekip gerekmediği,
- Kontrolün uygulanıp uygulanmadığı ve -uygun hâllerde- kontrolün uygulandığı tüm birimlerde benzer sorumluluk ve kabiliyete sahip kişiler tarafından izlenip izlenmediği,
- Bir kontrolün BT uygulamalarından gelen bilgileri kullanması durumunda, söz konusu bilgileri üreten BT uygulamaları ve BT çevresinin diğer yönlerinin, birimler veya bölgeler arasında aynı olup olmadığı veya
- Kontrolün otomatik olması durumunda, birimlerdeki her bir BT uygulamasında aynı şekilde yapılandırılıp yapılandırılmadığı.

A98. Bir kontrolün ortak bir kontrol olup olmadığını belirlemek için genellikle muhakemede bulunmak gerekebilir. Örneğin; topluluk yönetimi, tüm işletme ve işletme birimlerinin, belirli bir BT uygulamasından üretilmiş olan müşteri hesaplarının yaşlandırılmasına ilişkin aylık bir değerlendirme yapmalarını zorunlu tutabilir. Yaşlandırma raporlarının farklı BT uygulamalarından üretilmesi veya BT uygulamasının gerçekleştirilmesinin işletme veya işletme birimleri arasında farklılık göstermesi durumunda, kontrolün ortak olarak belirlenip belirlenemeyeceğinin dikkate alınması gerekebilir. Bunun nedeni, farklı BT uygulamalarının varlığından dolayı kontrol tasarımında oluşabilecek farklılıklardır (örneğin, BT uygulamasının birimler arasında aynı şekilde yapılandırılıp yapılandırılmadığı ve farklı BT uygulamalarında etkin genel BT kontrollerinin bulunup bulunmadığı).

A99. Kontrollerin topluluk içindeki uygulanma düzeyi (örneğin, bir bütün olarak konsolide edilen topluluk düzeyinde veya topluluk bünyesindeki diğer toplulaştırma düzeyleri için) ile merkezileşme ve ortaklık derecesinin dikkate alınması, bilgilerin nasıl işlendiği ve kontrol edildiğinin anlaşılması açısından önemli olabilir. Bazı durumlarda kontroller, merkezi şekilde uygulanabilir (örneğin, yalnızca tek bir işletme veya işletme biriminde uygulanır) ancak diğer işletme veya işletme birimleri üzerinde yaygın bir etkiye sahip olabilir (örneğin, topluluk bünyesindeki diğer işletme veya işletme birimleri adına işlemleri işleyen ortak hizmet merkezi). Ortak hizmet merkezindeki işlemlerin ve ilgili kontrollerin işlenmesi, işletme veya işletme biriminden bağımsız olarak, ortak hizmet merkezi tarafından işlenen işlemlerle aynı şekilde gerçekleşebilir (örneğin, işlemin kaynağından bağımsız olarak süreçler, riskler ve kontroller aynı olabilir). Bu tür durumlarda, kontrollerin belirlenmesi ve tasarımının değerlendirilmesi ile söz konusu kontrollerin uygulanmasına karar verilmesi ve -uygun hâllerde- tek bir ana kitle olarak işleyiş etkinliğinin test edilmesi uygun olabilir.

Merkezileştirilmiş Faaliyetler (Bkz.: 30(c)(i)-(ii) paragrafları)

- A100. Topluluk yönetimi bazı faaliyetlerini merkezileştirir; örneğin, finansal raporlama veya muhasebe fonksiyonları, belirli bir ortak işlem grubu veya diğer finansal bilgiler açısından birden fazla işletme veya işletme birimi için tutarlı ve merkezi bir şekilde uygulanabilir (örneğin; hasılat işlemlerinin başlatılması, yetkilendirilmesi, kaydedilmesi, işlenmesi veya raporlanmasının ortak bir hizmet merkezinde gerçekleştirildiği durumlarda).
- A101. Merkezileştirilmiş faaliyetlerin genel topluluk yapısıyla nasıl uyumlaştırıldığı ve yürütülen faaliyetlerin niteliğinin anlaşılması; “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi ile bu tür risklere uygun karşılığın verilmesine yardımcı olabilir. Örneğin; ortak bir hizmet merkezindeki kontroller, diğer kontrollerden bağımsız olarak işleyebilir ya da finansal bilgilerin türetildiği bir işletme veya işletme birimindeki kontrollere bağlı olabilir (örneğin; satış işlemleri, bir işletme veya işletme biriminde başlatılabilir ve yetkilendirilebilir ancak işlenmesi, ortak bir hizmet merkezinde gerçekleşebilir).
- A102. Topluluk denetçisi, ortak kontrollerin veya merkezileştirilmiş faaliyetlerle ilgili kontrollerin işleyiş etkinliğinin test edilmesinde birim denetçilerini görevlendirebilir. Bu tür durumlarda; ortak kontrollerin veya merkezileştirilmiş faaliyetlerle ilgili kontrollerin işleyiş etkinliğinin test edilmesi yoluyla elde edilen denetim kanıtı, topluluk genelinde uygulanacak maddi doğrulama prosedürlerinin niteliğinin, zamanlamasının ve kapsamının belirlenmesini desteklediği için topluluk denetçisi ile birim denetçileri arasındaki etkin iş birliği önemlidir.

Topluluk Finansal Tablolarının Hazırlanmasını Destekleyen Önemli Hususlar Hakkında Kurulacak İletişimler (Bkz.: 30(c)(iv) paragrafı)

- A103. Topluluk işletme veya işletme birimleri, mevzuat gereği veya başka sebeplerle, topluluğun finansal tabloları için kullanılan finansal raporlama çerçevesinden farklı bir finansal raporlama çerçevesi kullanabilir. Bu tür durumlarda, topluluk yönetiminin; muhasebe politikalarını ve -uygun hâllerde- topluluğunkinden farklı bir tarihte sona eren finansal raporlama dönemi tarihlerini uyumlaştırmak için kullandığı finansal raporlama süreçlerinin anlaşılması, topluluk denetçisinin; düzeltmelerin, mutabakatların ve yeniden sınıflandırmaların nasıl yapıldığını ve bunların topluluk yönetimi ya da işletme veya işletme birimi tarafından merkezi şekilde yapıp yapılmadığını anlamasına olanak sağlar.

Topluluk yönetiminin işletme veya işletme birimlerine yönelik talimatları

- A104. Topluluk denetçisinin BDS 315'i⁷⁴ uygularken; topluluk yönetiminin, topluluk finansal tablolarının hazırlanmasını destekleyen önemli hususlar hakkında nasıl iletişim kurduğunu anlaması gerekir. Topluluk yönetimi, finansal bilgilerin tekdüzeliğinin ve karşılaştırılabilirliğinin sağlanması amacıyla işletme veya işletme birimlerine, finansal raporlama süreçleri hakkında ayrıntılar içeren talimatlar (örneğin, finansal raporlama politikalarının bildirilmesi) verebilir ya da topluluk genelinde ortak politikalar

⁷⁴ BDS 315, 25(b) paragrafı

benimseyebilir. Topluluk yönetiminin talimatları hakkında kanaat edinilmesi, topluluk finansal tablolarındaki “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesini etkileyebilir. Örneğin; yetersiz talimatlar, işlemlerin yanlış kaydedilmesi veya işlenmesi ya da muhasebe politikalarının yanlış uygulanması riskinden dolayı yanlışlık ihtimalini artırabilir.

A105. Topluluk denetçisinin talimatlar veya politikalar hakkında edindiği kanaat aşağıdakileri içerebilir:

- Raporlama paketinin tamamlanmasına ilişkin talimatların anlaşılabilirliği ve uygulanabilirliği.
- Talimatların:
 - Geçerli finansal raporlama çerçevesinin ve uygulanacak muhasebe politikalarının özelliklerini yeterli şekilde tanımlayıp tanımlamadığı,
 - Geçerli finansal raporlama çerçevesinin hükümlerine uyum açısından yeterli açıklamaların (örneğin, ilişkili taraf ilişkileri ve işlemleri ile faaliyet bölümlerine ilişkin bilgilerin açıklanması gibi) hazırlanması için gerekli olan bilgileri ele alıp almadığı,
 - Konsolidasyon düzeltmelerinin (örneğin, topluluk içi işlemler ve gerçekleşmemiş kârlar ile topluluk içi hesap bakiyeleri gibi) yapılması için gerekli olan bilgileri ele alıp almadığı ve
 - Raporlama takvimini içerip içermediği.

Birim Denetçilerinin Katılımında Dikkate Alınacak Hususlar (Bkz.: 31-32 nci paragraflar)

A106. Topluluk denetçisi, topluluk denetimi sırasında, 31 inci paragrafta yer alan hususları, bu hususların birim denetçilerinin çalışmalarıyla ilgili olması durumunda, söz konusu diğer birim denetçilerine bildirebilir. A144 paragrafı, birim denetçisinin çalışması sırasında zamanında bildirilmesi gerekebilecek diğer hususlara ilişkin örnekler içerir.

A107. Bazı durumlarda, ilişkili taraf ilişki ve işlemlerinin niteliği, ilişkili olmayan taraflarla gerçekleştirilen benzer işlemlere göre finansal tablolarda daha yüksek “önemli yanlışlık” riskine sebep olabilir.⁷⁵ Aşağıdaki durumlarda, bir topluluk denetiminde, ilişkili taraf ilişkileriyle bağlantılı olarak, hile kaynaklı olanlar dâhil olmak üzere, topluluk finansal tablolarında “önemli yanlışlık” riski daha yüksek olabilir:

- Topluluk yapısının karmaşık olduğu durumlarda,
- Topluluğun bilgi sistemlerinin entegre olmadığı ve bu nedenle, ilişkili taraf ilişki ve işlemlerinin belirlenmesi ile kaydedilmesi noktasında daha az etkin olduğu durumlarda ve
- İşletme ve işletme birimleri arasında çok sayıda veya sıklıkta ilişkili taraf işlemlerinin gerçekleştiği durumlarda.

⁷⁵ BDS 550, 2 nci paragraf

Bu durumların mevcut olması hâlinde, BDS 200'in⁷⁶ gerektirdiği şekilde, denetimin mesleki şüphecilik içerisinde planlanması ve yürütülmesi özellikle önem taşır.

“Önemli Yanlışlık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi (Bkz.: 33 üncü paragraf)

A108. Topluluk finansal tablolarındaki “önemli yanlışlık” risklerini belirleme ve değerlendirme süreci, yinelenen ve dinamik bir süreçtir ve özellikle, birimin faaliyetlerinin karmaşık veya özellikli olması ya da birden fazla yerde birçok birimin bulunması durumunda zor olabilir. Denetçi, BDS 315'i⁷⁷ uygularken; topluluk ve çevresi, geçerli finansal raporlama çerçevesi ve topluluğun iç kontrol sistemi hakkında edindiği kanaate dayanarak, muhtemel “önemli yanlışlık” riskleri hakkındaki ilk beklentileri ve topluluk finansal tablolarındaki önemli işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalar hakkındaki ilk belirlemeyi şekillendirir.

A109. Muhtemel “önemli yanlışlık” riskleri hakkındaki ilk beklentiler, denetçinin; topluluğun işletme veya işletme birimleri dâhil olmak üzere, topluluk ile faaliyet gösterdikleri çevre ve sektörler hakkındaki kanaatini göz önünde bulundurur. İlk beklentilere bağlı olarak topluluk denetçisi, birim denetçilerini risk değerlendirme prosedürlerine dâhil edebilir ve genellikle de dâhil edecektir. Çünkü, birim denetçileri; işletme veya işletme birimleri hakkında, faaliyetler ve ilgili riskler ile söz konusu işletme veya işletme birimleriyle ilgili olarak hangi durumlarda topluluk finansal tablolarında “önemli yanlışlık” risklerinin ortaya çıkabileceğinin anlaşılmasına yardımcı olabilecek doğrudan bilgi ve tecrübeye sahip olabilir.

A110. Topluluk denetçisinin, yönetim beyanı düzeyinde belirlenen “önemli yanlışlık” risklerine ilişkin yapısal riskin değerlendirilmesi sorumluluğunu üstlenmesi gerekir. Bu tür bir değerlendirme, yanlışlık ihtimalinin ve yanlışlığın büyüklüğünün değerlendirilmesini içerir ve aşağıdakiler dikkate alınır⁷⁸:

- Yapısal risk faktörlerinin, ilgili yönetim beyanlarının yanlışlığa olan açıklığını nasıl ve ne ölçüde etkilediği.
- Topluluk finansal tablosu düzeyindeki “önemli yanlışlık” risklerinin, yönetim beyanı düzeyindeki “önemli yanlışlık” risklerine ilişkin yapısal risk değerlendirmesini nasıl ve ne ölçüde etkilediği.

A111. Uygulanan risk değerlendirme prosedürlerine bağlı olarak topluluk denetçisi, topluluk finansal tablolarındaki “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen bir riskin, yalnızca belirli birimlerin finansal bilgileriyle ilgili olarak ortaya çıktığına karar verebilir. Örneğin; hukuki bir iddiaya ilişkin “önemli yanlışlık” riski yalnızca, belirli bir ülkede faaliyet gösteren işletme veya işletme birimlerinde ya da benzer operasyonları veya faaliyetleri bulunan işletme veya işletme birimlerinde mevcut olabilir.

A112. Ek 3'te, münferit veya toplu olarak, topluluk finansal tablolarındaki hata veya hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerine (konsolidasyon sürecine ilişkin olanlar dâhil) işaret edebilecek olay ve koşullara ilişkin örnekler yer almaktadır.

⁷⁶ BDS 200, 15 inci paragraf

⁷⁷ BDS 315, A126 paragrafı

⁷⁸ BDS 315, 31 inci paragraf

Hile

A113. Denetçinin, BDS 240'ı⁷⁹ uygularken, finansal tablolardaki hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerini belirleyip değerlendirmesi ve yönetim beyanı düzeyinde hile kaynaklı “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirdiği risklere; niteliği, zamanlaması ve kapsamıyla karşılık veren müteakip denetim prosedürlerini tasarlaması ve uygulaması gerekir. Topluluk finansal tablolarındaki hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerini belirlemek için kullanılan bilgiler arasında aşağıdakiler yer alabilir:

- Topluluk finansal tablolarında hile kaynaklı önemli yanlışlığa neden olabilecek riskler için topluluk yönetiminin yaptığı değerlendirme.
- Hile riskinin daha yüksek olduğu işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalar ya da topluluk yönetimi tarafından tespit edilen hile riskleri dâhil olmak üzere, topluluk yönetimi tarafından topluluk finansal tablolarındaki hile risklerinin belirlenmesinde ve bunlara karşılık verilmesinde izlenen süreç.
- Hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerine daha açık olan belirli birimlerin bulunup bulunmadığı.
- Konsolidasyon sürecinde herhangi bir hile riski faktörünün veya yönetimin taraflılığına ilişkin göstergelerin mevcut olup olmadığı.
- Topluluğun üst yönetiminden sorumlu olanların, topluluktaki hile risklerinin belirlenmesi ve bu risklere karşılık verilmesi için topluluk yönetimi tarafından yürütülen süreçleri ve bu risklerin asgari seviyeye indirilmesi için topluluk yönetiminin oluşturduğu kontrolleri ne şekilde izlediği.
- Topluluğun üst yönetiminden sorumlu olanların, topluluk yönetiminin, iç denetim fonksiyonundaki uygun kişilerin (ve -uygun hâllerde- birim yönetiminin, birim denetçilerinin ve diğer kişilerin), topluluğu ya da bir birimi etkileyen herhangi bir mevcut, şüphelenilen veya iddia edilen hile hakkında bilgilerinin olup olmadığı konusunda topluluk denetçisinin yaptığı sorgulamada verdiği yanıtlar.

Birim Denetçilerinin Katılımında Dikkate Alınacak Hususlar (Bkz.: 34 üncü paragraf)

A114. Topluluk denetçisinin; risk değerlendirme prosedürlerinin tasarlanması ve uygulanmasına birim denetçilerini dâhil etmesi durumunda, 33 üncü paragrafta uygun olarak topluluk finansal tablolarındaki “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi için yeterli bir dayanağa sahip olmak amacıyla topluluk ve çevresi, geçerli finansal raporlama çerçevesi ve topluluğun iç kontrol sistemi hakkında kanaat edinme sorumluluğu devam eder.

A115. Risk değerlendirme prosedürlerinden elde edilen denetim kanıtlarının “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi için uygun bir dayanak teşkil etmemesi durumunda BDS 315,⁸⁰ denetçinin, bu tür bir dayanak teşkil edecek denetim kanıtı elde edilene kadar ilave risk değerlendirme prosedürleri uygulamasını zorunlu kılar.

⁷⁹ BDS 240, 26 ve 31 inci paragraflar

⁸⁰ BDS 315, 35 inci paragraf

Önemlilik

Birim Performans Önemliliği (Bkz.: 35(a) paragrafı)

A116. 35(a) paragrafı; topluluk denetçisinin, ayrıştırılan finansal bilgilere yönelik denetim prosedürlerinin uygulandığı her bir birim için birim performans önemliliğini belirlemesini gerektirir. Birim performans önemliliği tutarı, her birim için farklı olabilir. Ayrıca, münferit bir birime ait birim performans önemliliği tutarının, topluluk performans önemliliğinin aritmetik bir parçası olması gerekmez. Dolayısıyla, birim performans önemliliği tutarlarının toplamı, topluluk performans önemliliğini aşabilir.

A117. Bu BDS, denetim prosedürlerinin uygulandığı birimlere ait her bir işlem sınıfı, hesap bakiyesi veya açıklama için birim performans önemliliğinin belirlenmesini gerektirmez. Ancak, topluluğa özgü koşullar altında, bir bütün olarak topluluk finansal tabloları için belirlenen önemlilikten daha düşük tutarlardaki yanlışlıkları içerebilecek bir veya daha fazla işlem sınıfının, hesap bakiyesinin veya açıklamanın bulunduğu ve söz konusu yanlışlıkların kullanıcıların topluluk finansal tablolarına istinaden alacakları ekonomik kararları etkilemesinin makul şekilde beklendiği durumlarda, BDS 320,⁸¹ söz konusu belirli işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalara uygulanmak üzere önemlilik düzeyi veya düzeylerinin belirlenmesini zorunlu kılar. Bu tür durumlarda, topluluk denetçisinin, birim denetçisine bildirilen tutardan daha düşük bir birim performans önemliliğinin söz konusu belirli işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalar için uygun olup olmayabileceğini değerlendirmesi gerekebilir.⁸²

A118. Birim performans önemliliğinin belirlenmesi basit bir mekanik hesaplama değildir ve mesleki muhakemenin kullanılmasını içerir. Topluluk denetçisinin, birim performans önemliliğini belirlerken dikkate alabileceği faktörler aşağıdakileri içerir:

- Finansal bilgilerin birimler arasında ayrıştırılma derecesi (örneğin, birimler arasında ayrıştırılma derecesi arttıkça, toplulaştırma riskini ele almak için daha düşük bir birim performans önemliliği genellikle uygun olacaktır). Birimin topluluk için nispi önemi, ayrıştırılma derecesini etkileyebilir (örneğin; tek bir birim, topluluğun büyük bir bölümünü temsil ediyorsa, birimler arasında daha az ayrıştırma olması muhtemeldir).
- Birimin finansal bilgilerindeki yanlışlıkların niteliği, sıklığı ve büyüklüğü hakkındaki beklentiler. Örneğin:
 - Birimin finansal bilgilerine özgü risklerin bulunup bulunmadığı (örneğin; sektöre özgü muhasebe konuları, olağandışı veya karmaşık işlemler).
 - Önceki denetimlerde birimde belirlenen yanlışlıkların niteliği ve boyutu.

A119. 35(a) paragrafı, toplulaştırma riskini ele almak için birim performans önemliliğinin topluluk performans önemliliğinden daha düşük olmasını gerektirir. A118 paragrafında açıklandığı üzere, birimler arasında ayrıştırılma derecesi arttıkça, toplulaştırma riskini ele almak için daha düşük bir birim performans önemliliği tutarının belirlenmesi genellikle uygun olacaktır. Ancak bazı durumlarda, birim performans önemliliği, topluluk performans önemliliğine yakın bir tutarda belirlenebilir çünkü, bir birime

⁸¹ BDS 320, 10 uncu paragraf ve A11-A12 paragrafları

⁸² BDS 320, A13 paragrafı

ilişkin finansal bilgilerin, topluluk finansal tablolarının önemli bir bölümünü temsil ettiği durumlarda olduğu gibi, daha az toplulaştırma riski vardır. Topluluk denetçisi, özkaynak yöntemiyle muhasebeleştirilen bir işletmedeki kontrol gücü olmayan bir pay için birim performans önemliliğini belirlerken, topluluğun sahiplik yüzdesini ve yatırım yapılan işletmenin kâr ve zarar payını dikkate alabilir.

A120. Bazı durumlarda, topluluk denetçisi veya birim denetçisi tarafından müteakip denetim prosedürleri, önemli işlem sınıfı ya da hesap bakiyesine tek bir ana kitle olarak (diğer bir ifadeyle, birimler arasında ayrıştırılmadan) uygulanabilir. Bu tür durumlarda, topluluk performans önemliliği genellikle bu prosedürlerin uygulanması amacıyla kullanılacaktır.

“Bariz Biçimde Önemsiz” Kabul Edilen Eşik Tutar (Bkz.: 35(b) paragrafi)

A121. Yanlışlıkların topluluk denetçisine bildirilmesine ilişkin eşik tutar, topluluk finansal tabloları için bariz biçimde önemsiz sayılan tutara eşit veya daha düşük bir tutar olarak belirlenir. BDS 450⁸³ uyarınca bu eşik tutar; topluluk denetçisi, bu tür tutarların birikmesinin topluluk finansal tabloları üzerinde bariz biçimde önemli bir etkiye sahip olmayacağını beklediğinden, bu seviyenin altında kalan yanlışlıkların biriktirilmesinin gerekli olmadığı tutardır.

Birim Denetçilerinin Katılımında Dikkate Alınacak Hususlar

Birim Performans Önemliliğinin Bildirilmesi (Bkz.: 36 ncı paragraf)

A122. Bazı durumlarda, birim denetçisinin birim hakkındaki bilgisi ve birimin finansal bilgilerindeki muhtemel yanlışlık kaynakları göz önünde bulundurulduğunda, topluluk denetçisinin uygun bir birim performans önemliliği tutarı belirlerken, birim denetçisini dâhil etmesi uygun olabilir. Bu bağlamda, topluluk denetçisi; topluluk performans önemliliğiyle ilişkili olarak birim performans önemliliğinin, içinde bulunulan şartlara uygun olup olmadığının belirlenmesi konusundaki iş birliğini desteklemek amacıyla topluluk performans önemliliğini birim denetçisine bildirmeyi de değerlendirebilir.

A123. Birim performans önemliliği, en azından kısmen, birimin finansal bilgilerindeki yanlışlıkların niteliği, sıklığı ve büyüklüğü hakkındaki beklentilere dayanır. Dolayısıyla, özellikle birim denetçisi tarafından belirlenen yanlışlıkların sayısı ve büyüklüğü beklenenden daha yüksekse, birim denetçisi ile topluluk denetçisi arasındaki devam eden iletişim önemlidir.

“Önemli Yanlışlık” Riski Olarak Değerlendirilen Risklere Karşılık Verilmesi (Bkz.: 37 nci paragraf)

Müteakip Denetim Prosedürlerinin Uygulanması

Müteakip Denetim Prosedürlerinin Merkezi Şekilde Uygulanması

A124. Bir veya daha fazla önemli işlem sınıfı, hesap bakiyesi veya açıklamaya toplu olarak müteakip denetim prosedürlerinin uygulanması sonucu elde edilecek denetim kanıtlarının, “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen risklere karşılık verecek olması durumunda, örneğin, tüm topluluğun hasılat işlemlerine ilişkin muhasebe kayıtları merkezi şekilde (örneğin, ortak hizmet merkezinde) tutuluyorsa, müteakip

⁸³ BDS 450, A3 paragrafi

denetim prosedürleri merkezi şekilde tasarlanabilir ve uygulanabilir. Denetçinin, müteakip denetim prosedürlerini merkezi şekilde uygulayıp uygulamayacağına ilişkin kararıyla ilgili olabilecek faktörler örneğin aşağıdakileri içerir:

- Finansal raporlamayla ilgili faaliyetlerin merkezileştirilme düzeyi.
- Ortak kontrollerin niteliği ve kapsamı.
- Topluluğun faaliyetlerinin ve iş kollarının benzerliği.

A125. Topluluk denetçisi, müteakip denetim prosedürlerini uygulamak amacıyla çeşitli birimlerin finansal bilgilerinin tek bir ana kitle olarak dikkate alınabileceğine karar verebilir, örneğin; işlemler aynı özelliklere sahip olduğu için homojen kabul edildiğinde, ilgili “önemli yanlışlık” riskleri aynıdır ve kontroller tutarlı bir şekilde tasarlanmış ve işletilmektedir.

A126. Müteakip denetim prosedürlerinin merkezi şekilde uygulanması durumunda, birim denetçileri yine de sürece dâhil edilebilir. Örneğin; topluluğun birden fazla ortak hizmet merkezi bulunması durumunda, topluluk denetçisi, bu ortak hizmet merkezlerine yönelik müteakip denetim prosedürlerinin uygulanmasına birim denetçilerini dâhil edebilir.

Birim Düzeyinde Müteakip Denetim Prosedürlerinin Uygulanması

A127. Diğer durumlarda, bir birimin finansal bilgileriyle ilgili olan topluluk finansal tablolarındaki “önemli yanlışlık” risklerine karşılık vermeye yönelik prosedürler, birim düzeyinde daha etkin bir şekilde uygulanabilir. Aşağıdaki hâllerde bu durum geçerlidir:

- Topluluğun farklı hasılat akışlarının olması hâlinde,
- Topluluğun birden fazla iş kolunun olması hâlinde,
- Topluluğun birden fazla yerde faaliyetlerinin olması hâlinde veya
- Topluluğun merkezi olmayan iç kontrol sistemlerinin olması hâlinde.

Finansal Bilgileri Tek Başına Önemli Olmayan Ancak Toplu Olarak Topluluk Finansal Tabloları İçin Önemli Olan Çok Sayıda Birim

A128. Bir topluluk, finansal bilgileri tek başına önemli olmayan ancak toplu olarak topluluk finansal tabloları için önemli olan çok sayıda birimden oluşabilir. Topluluk finansal tablolarındaki önemli işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamaların çok sayıda birim üzerinden ayrıştırılması gibi durumlar, topluluk denetçisi için müteakip denetim prosedürlerinin tasarlanmasında ve uygulanmasında ilave zorluklar ortaya çıkarabilir.

A129. Bazı durumlarda; bu önemli işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalara yönelik müteakip denetim prosedürlerini merkezi şekilde uygulayarak yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek mümkün olabilir (örneğin; bunların homojen olduğu, ortak kontrollere tabi olduğu ve uygun bilgilere erişimin sağlanabildiği durumlarda). BDS 520 uyarınca müteakip denetim prosedürleri, analitik maddi doğrulama prosedürlerini de içerebilir.⁸⁴ Denetimin içinde bulunduğu şartlara bağlı olarak, birimlerin finansal bilgileri, beklentilerin geliştirilmesi ve analitik maddi doğrulama prosedürlerinin uygulanması sırasında beklenen değerlerle kayıtlı tutarlar arasındaki tutar farklarının belirlenmesi

⁸⁴ BDS 520, Analitik Prosedürler

amacıyla uygun düzeylerde toplulaştırılabilir. Otomatik araç ve tekniklerin kullanılması bu tür durumlarda yardımcı olabilir.

A130. Diğer bazı durumlarda, topluluk finansal tablolarındaki “önemli yanlışlık” risklerini ele almak için seçilen birimlerde müteakip denetim prosedürlerinin uygulanması gerekebilir. Denetim prosedürlerinin uygulanacağı birimlerin ve seçilen birimlerde uygulanacak müteakip denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamının belirlenmesi, mesleki muhakemenin kullanılmasını gerektiren konulardır. Bu tür durumlarda, test edilmek üzere seçilen birimlere öngörülemezlik unsurunun dâhil edilmesi, topluluk finansal tablolarındaki hile kaynaklı “önemli yanlışlık” riskleriyle ilgili olarak da yardımcı olabilir (Ayrıca bakınız: A136 paragrafı).

Müteakip Denetim Prosedürlerinin Niteliği ve Kapsamı

A131. Topluluk denetçisi, “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen risklere karşılık verilirken, bir birim için aşağıdaki çalışma kapsamının uygun olacağına karar verebilir (-uygun hâllerde- birim denetçilerinin katılımıyla):

- Birimin finansal bilgilerinin tamamına yönelik müteakip denetim prosedürlerinin tasarlanması ve uygulanması,
- Bir veya daha fazla işlem sınıfı, hesap bakiyesi veya açıklamaya yönelik müteakip denetim prosedürlerinin tasarlanması ve uygulanması veya
- Belirli müteakip denetim prosedürlerinin uygulanması.

A132. Topluluk denetçisi, uygulanacak müteakip denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamına ilişkin sorumluluğu üstlense de birim denetçileri, müteakip denetim prosedürlerinin tasarlanması ve uygulanması dâhil olmak üzere, topluluk denetiminin tüm aşamalarına katılabilir ve genellikle de katılır.

Birimin Finansal Bilgilerinin Tamamına Yönelik Müteakip Denetim Prosedürlerinin Tasarlanması ve Uygulanması

A133. Topluluk denetçisi, aşağıdaki durumlar dâhil olmak üzere, bir birimin finansal bilgilerinin tamamına yönelik müteakip denetim prosedürlerinin tasarlanması ve uygulanmasının uygun bir yaklaşım olduğuna karar verebilir:

- Topluluk finansal tablolarındaki “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen risklere karşılık olarak, bir birimin finansal bilgilerinin tamamı veya önemli bir bölümü hakkında denetim kanıtı elde edilmesi gerekmektedir.
- Topluluk denetçisinin, topluluk yönetimi tarafından topluluğun sürekliliğini devam ettirme kabiliyeti hakkında yapılan değerlendirmeyi incelemesiyle bağlantılı olabilecek birimdeki olay veya şartların varlığı nedeniyle topluluk finansal tablolarında yaygın bir “önemli yanlışlık” riski bulunmaktadır.

Bir veya Daha Fazla İşlem Sınıfı, Hesap Bakiyesi veya Açıklamaya Yönelik Müteakip Denetim Prosedürlerinin Tasarlanması ve Uygulanması

A134. Topluluk denetçisi, bir birimin finansal bilgilerindeki bir veya daha fazla belirli işlem sınıfı, hesap bakiyesi veya açıklamaya yönelik müteakip denetim prosedürlerinin tasarlanması ve uygulanmasının, topluluk finansal tablolarındaki “önemli yanlışlık”

riski olarak değerlendirilen riskleri ele almak için uygun bir yaklaşım olduğuna karar verebilir. Örneğin; bir birim, sınırlı düzeyde faaliyette bulunabilir ancak topluluğa ait arsa ve binaların önemli bir bölümünü elinde bulundurur veya önemli vergi bakiyelerine sahiptir.

Belirli Müteakip Denetim Prosedürlerinin Uygulanması

A135. Topluluk denetçisi, yalnızca bir veya daha fazla ilgili yönetim beyanına ilişkin denetim kanıtı elde edilmesi gerektiğinde olduğu gibi, bir birimin finansal bilgilerine yönelik belirli müteakip denetim prosedürlerinin tasarlanması ve uygulanmasının uygun bir yaklaşım olduğuna karar verebilir. Örneğin, topluluk denetçisi; işlem sınıfı, hesap bakiyesi veya açıklamayı merkezi şekilde test edebilir ve birim denetçisinden birimde belirli müteakip denetim prosedürlerini uygulamasını talep edebilir (örneğin, birimin bulunduğu ülkedeki dava veya iddialara ilişkin değerlendirmelerle ya da bir varlığın mevcudiyetiyle ilgili belirli müteakip denetim prosedürleri).

Öngörülemezlik Unsuru

A136. Yapılacak çalışmanın türüne, prosedürlerin uygulandığı işletme veya işletme birimlerine ve topluluk denetçisinin çalışmalara ne ölçüde katıldığına öngörülemezlik unsurunun dâhil edilmesi, topluluk finansal tablolarındaki hile kaynaklı “önemli yanlışlık” riskine sebep olabilecek birimlerin finansal bilgilerindeki önemli yanlışlığın belirlenmesi ihtimalini artırabilir.⁸⁵

Kontrollerin İşleyiş Etkinliği

A137. Topluluk denetçisi, topluluk düzeyinde veya birimlerde uygulanacak olan maddi doğrulama prosedürlerinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını belirlerken topluluk genelinde işleyen kontrollerin işleyiş etkinliğine güvenebilir. BDS 330,⁸⁶ denetçinin, bu kontrollerin işleyiş etkinliklerine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek amacıyla kontrol testlerini tasarlamasını ve uygulamasını zorunlu kılar. Birim denetçileri, bu tür kontrol testlerinin tasarlanmasına ve uygulanmasına dâhil edilebilir.

A138. Denetçinin, güvenmeyi düşündüğü kontrollerde sapmalar tespit etmesi hâlinde, BDS 330⁸⁷ uyarınca bu hususları ve muhtemel sonuçlarını anlamak üzere özel sorgulamalar yapması gerekir. Kontrollerin işleyiş etkinliğinin test edilmesi sonucunda beklenenden daha fazla sapma tespit edilmesi durumunda topluluk denetçisinin, topluluk denetim planını revize etmesi gerekebilir. Topluluk denetim planına ilişkin muhtemel revizyonlar aşağıdakileri içerebilir:

- Belirli birimlerde uygulanacak olan ilave maddi doğrulama prosedürlerinin talep edilmesi.
- Etkin bir şekilde tasarlanan ve uygulanan diğer ilgili kontrollerin işleyiş etkinliğinin belirlenmesi ve test edilmesi.
- Müteakip denetim prosedürleri için seçilen birimlerin sayısının artırılması.

⁸⁵ BDS 240, 30(c) paragrafı

⁸⁶ BDS 330, 8 inci paragraf

⁸⁷ BDS 330, 17 nci paragraf

A139. Kontrollerin işleyiş etkinliğinin merkezi bir şekilde test edilmesi durumunda (örneğin, ortak hizmet merkezindeki kontroller veya ortak kontrollerin test edilmesi) topluluk denetçisinin, yapılan denetim çalışmasına ilişkin bilgileri birim denetçilerine bildirmesi gerekebilir. Örneğin; bir birim denetçisinden; birimin tüm finansal bilgilerine yönelik maddi doğrulama prosedürlerinin tasarlanması ve uygulanmasının ya da bir veya daha fazla işlem sınıfı, hesap bakiyesi veya açıklamaya yönelik maddi doğrulama prosedürlerinin tasarlanması ve uygulanmasının talep edilmesi durumunda birim denetçisi, maddi doğrulama prosedürlerinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını belirlemek amacıyla, merkezi şekilde uygulanan kontrol testlerini topluluk denetçisiyle müzakere edebilir.

Konsolidasyon Süreci

Konsolidasyon Prosedürleri (Bkz.: 38 inci paragraf)

A140. Alt konsolidasyonlar dâhil olmak üzere, konsolidasyon sürecine yönelik müteakip denetim prosedürleri aşağıdakileri içerebilir:

- Gerekli yevmiye kayıtlarının konsolidasyona yansıtıldığı belirlenmesi ve
- Konsolidasyon süreci üzerindeki kontrollerin işleyiş etkinliğinin değerlendirilmesi ve herhangi bir kontrolün etkisiz olduğu belirlenirse, uygun şekilde karşılık verilmesi.

Konsolidasyon Düzeltmeleri ve Yeniden Sınıflandırmalar (Bkz.: 38(b) paragrafı)

A141. Konsolidasyon süreci, topluluk finansal tablolarında olağan BT uygulamalarından geçmeden raporlanan tutarlarda düzeltmeler ve yeniden sınıflandırmalar yapılmasını gerektirebilir ve diğer finansal bilgilerin tabi olduğu kontrollere tabi olmayabilir. Topluluk denetçisinin, düzeltmeler ve yeniden sınıflandırmaların uygunluğu, tamlığı ve doğruluğuna ilişkin yaptığı değerlendirme aşağıdaki hususları içerebilir:

- Önemli düzeltmelerin, altında yatan işlem ve olayları uygun şekilde yansıtır yansıtmadığının değerlendirilmesi,
- Finansal bilgileri topluluk finansal tablolarına dâhil edilen işletme veya işletme birimlerinin uygun şekilde dâhil edilip edilmediğinin belirlenmesi,
- Önemli düzeltmelerin doğru biçimde hesaplanıp hesaplanmadığının, işlenip işlenmediğinin ve bu düzeltmelerin topluluk yönetimi ve -uygun hâllerde- birim yönetimi tarafından onaylanıp onaylanmadığının belirlenmesi,
- Önemli düzeltmelerin düzgün bir şekilde desteklenip desteklenmediğinin ve yeterli bir şekilde belgelendirilip belgelendirilmediğinin belirlenmesi ve
- Topluluk içi işlemler, gerçekleşmemiş kârlar ile topluluk içi hesap bakiyelerinin mutabakatının ve eliminasyonunun değerlendirilmesi.

Birim Denetçilerinin Katılımında Dikkate Alınacak Hususlar (Bkz.: 42-43 üncü paragraflar)

A142. Topluluk denetçisinin, müteakip denetim prosedürlerinin tasarlanması veya uygulanmasına birim denetçilerini dâhil etmesi durumunda birim denetçisi, faydalandığı uzmanın çalışmasının kullanılmasının uygun olduğuna karar verebilir ve bunu topluluk denetçisine bildirebilir. Bu tür durumlarda topluluk denetçisi, birim denetçisinin

müteakip denetim prosedürlerini tasarlaması ve uygulamasının uygun olup olmadığına karar verirken, birim denetçisiyle örneğin aşağıdaki hususları müzakere edebilir:

- Uzmanın çalışmasının niteliği, kapsamı ve amaçları.
- Topluluk denetçisinin amaçları açısından, faydalandığı uzmanın çalışmasının yeterliliği hakkında birim denetçisinin yaptığı değerlendirme.

A143. Topluluk denetçisinin uygun katılım düzeyi, topluluğun içinde bulunduğu şartlar ile topluluğun yapısına ve topluluk denetçisinin, alt konsolidasyonlar dâhil, konsolidasyon sürecine yönelik prosedürleri uygulayan birim denetçileriyle ilgili geçmiş tecrübeleri ile topluluk denetiminin şartları (örneğin, bir işletme veya işletme biriminin finansal bilgilerinin, topluluk finansal tablolarında kullanılan muhasebe politikalarına göre hazırlanmamış olması durumunda) gibi diğer faktörlere bağlı olabilir.

Birim Denetçisinin Çalışmasının Yeterliliğinin ve Kurduğu İletişimin Değerlendirilmesi

Topluluk Denetçisinin Topluluk Denetimi Hakkında Vardığı Sonuçlarla İlgili Olan Hususlara İlişkin Yapılan Bildirim (Bkz.: 45 inci paragraf)

A144. 45 inci paragraf uyarınca bildirilmesi gereken hususlar, topluluk denetçisinin topluluk denetimi hakkında vardığı sonuçlarla ilgili olsa da belirli hususlar, birim denetçisinin prosedürleri sırasında da bildirilebilir. 32 ve 50 nci paragraflarda yer alan hususlara ek olarak, bu tür hususlar örneğin aşağıdakileri içerebilir:

- Bağımsızlık hükümlerinde tespit edilen ihlaller dâhil olmak üzere, etik hükümlerin ihlaline ilişkin bilgiler,
- Mevzuata aykırılık hâllerine ilişkin bilgiler,
- Hile riskleri dâhil, yakın zamanda ortaya çıkan ciddi “önemli yanlışlık” riskleri,
- Topluluk yönetiminin veya çalışanların dâhil olduğu, topluluk finansal tablolarında önemli etki oluşturabilecek, tespit edilen ya da şüphelenilen hileler veya yasadışı olaylar ya da
- Önemli ve olağan dışı işlemler.

Birimin Finansal Bilgilerindeki Yanlışlıkların Bildirilmesi (Bkz.: 45(e) paragrafı)

A145. Birimlerdeki düzeltilmiş veya düzeltilmemiş yanlışlıklara ilişkin bilgiler, 45(g) paragrafı uyarınca eksikliklerin bildirilmesiyle birlikte dikkate alındığında, muhtemel yaygın iç kontrol eksiklikleri konusunda topluluk denetçisini uyarabilir. Ayrıca, beklenenden daha yüksek sayıda belirlenen (düzeltilmemiş veya düzeltilmiş) yanlışlıklar, daha yüksek bir tespit edilmemiş yanlışlık riskinin olduğunu gösterebilir ve bu durum, topluluk denetçisinin belirli birimlerde ilave denetim prosedürlerinin uygulanması gerektiği sonucuna varmasına neden olabilir.

Birim Denetçisinin Genel Bulguları veya Vardığı Sonuçlar (Bkz.: 45(k) paragrafı)

A146. Birim denetçisinin vardığı sonuçların şekli ve içeriği, birim denetçisinden yapması talep edilen denetim çalışmasının niteliği ve kapsamından etkilenir. Topluluk denetçisinin denetim şirketinin politika veya prosedürleri, topluluk denetiminin amaçları açısından yapılan denetim çalışmasına ilişkin olarak birim denetçisinin vardığı genel sonucun şeklini veya yazılış biçimini ele alabilir. Bazı durumlarda, yerel mevzuat, birim denetçisi

tarafından sağlanacak sonucun şeklini (örneğin, bir görüş) belirleyebilir.

Birim Denetçisiyle Kurulan İletişimlerin Topluluk Denetçisinin Amaçları Açısından Yeterli Olup Olmadığının Değerlendirilmesi (Bkz.: 46(b) paragrafı)

A147. Topluluk denetçisinin, birim denetçisiyle kurulan iletişimlerin kendi amaçları açısından yeterli olmadığına karar vermesi durumunda, topluluk denetçisi, örneğin aşağıdaki hususları değerlendirebilir:

- Birim denetçisinden daha fazla bilgi elde edilip edilemeyeceği (örneğin, ilave görüşmeler veya toplantılar yoluyla),
- 47 nci paragraf uyarınca birim denetçisinin oluşturduğu ilave çalışma kâğıtlarının gözden geçirilmesinin gerekli olup olmadığı,
- 48 inci paragraf uyarınca ilave denetim prosedürlerinin uygulanmasının gerekip gerekmediği veya
- Birim denetçisinin yetkinlik veya kabiliyeti hakkında herhangi bir endişe olup olmadığı.

Birim Denetçisinin Oluşturduğu İlave Çalışma Kâğıtlarının Gözden Geçirilmesi (Bkz.: 47 nci paragraf)

A148. A75 paragrafı, topluluk denetiminin durum ve gerçekleri ile diğer hususlara (örneğin, topluluk finansal tablolarındaki “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen riskler) bağlı olarak, birim denetçisinin yönlendirilmesi ve gözetimi ile çalışmalarının gözden geçirilmesinin niteliği, zamanlaması ve kapsamını uyarlarken topluluk denetçisine rehberlik sağlar. Topluluk denetçisinin 47(c) paragrafı uyarınca yaptığı değerlendirme, birim denetçisinin çalışmalarına devam eden katılımıyla ilgili aşağıdaki hususlardan da etkilenebilir:

- Bu BDS’nin 45 inci paragrafı uyarınca yapılanlar da dâhil olmak üzere, birim denetçisi tarafından yapılan bildirimler ve
- Topluluk denetimi sırasında topluluk denetçisi (örneğin; 34, 42 ve 43 üncü paragraflarda yer alan hükümleri yerine getirmek için) veya BDS 220’nin (Revize) 31 inci paragrafı uyarınca topluluk sorumlu denetçisi tarafından birim denetçisinin çalışma kâğıtlarının gözden geçirilmesi.

A149. İçinde bulunulan şartlar altında birim denetçisinin oluşturduğu ilave çalışma kâğıtlarının gözden geçirilmesinin gerekli olup olmadığı ve bunun kapsamı hakkında topluluk denetçisinin vereceği kararı etkileyebilecek diğer faktörler aşağıdakileri içerir:

- Birim denetçisinin, risk değerlendirme prosedürlerine ve topluluk finansal tablolarındaki “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesine katılma derecesi,
- Finansal tablolar açısından önemli olan hususlar hakkında birim denetçisi tarafından yapılan önemli muhakemeler ve bunlara ilişkin bulgular veya sonuçlar,
- Daha az deneyimli kişilerin çalışmalarının gözden geçirilmesinden sorumlu birim denetçisinden daha deneyimli olan denetim ekibi üyelerinin yetkinlik ve

kabiliyetleri ile

- Birim denetçisi ve topluluk denetçisinin, çalışma kâğıtlarının gözden geçirilmesi konusunda ortak politika veya prosedürlere tabi olup olmadığı.

Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar (Bkz.: 49-50 nci paragraflar)

A150. Topluluk denetçisi;

- Birimlerin finansal bilgilerinin tarihleriyle, topluluk finansal tablolarına ilişkin denetçi raporu tarihi arasında meydana gelen olayları belirlemesine yardımcı olması için birim denetçisinden bilanço tarihinden sonraki olaylara ilişkin prosedürler uygulamasını talep edebilir.
- Birim denetçisi tarafından bilanço tarihinden sonraki olayların bildirildiği tarih ile topluluk finansal tablolarına ilişkin denetçi raporu tarihi arasındaki dönemi kapsayacak şekilde prosedürler uygulayabilir.

Elde Edilen Denetim Kanıtının Yeterliliğinin ve Uygunluğunun Değerlendirilmesi

Denetim Kanıtının Yeterliliği ve Uygunluğu (Bkz.: 51 inci paragraf)

A151. Topluluk finansal tablolarının denetimi kümülatif ve yinelenen bir süreçtir. Topluluk denetçisinin planlanan denetim prosedürlerini uygularken elde ettiği denetim kanıtı, planlanan diğer denetim prosedürlerinin niteliğini, zamanlamasını veya kapsamını değiştirmesine neden olabilir. Çünkü topluluk denetçisi, risk değerlendirmesine dayanak oluşturan bilgilerden önemli ölçüde farklılık gösteren yeni bilgiler elde edebilir. Örneğin:

- Bir birimde belirlenen yanlışlıkların, diğer birimlerle ilgili olarak değerlendirilmesi gerekebilir veya
- Topluluk denetçisi, çevresel değişiklikler (örneğin; savaş, iç karışıklık veya salgın hastalıklar) nedeniyle bir birimdeki bilgilere veya kişilere erişim konusundaki kısıtlamaların farkına varabilir.

Bu tür durumlarda; önemli işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalar ile ilgili yönetim beyanlarının tamamı ya da bir kısmı için değerlendirilen risklere ilişkin faktörlerin yeniden gözden geçirilmesine bağlı olarak topluluk denetçisinin, planlanan denetim prosedürlerini yeniden değerlendirmesi gerekebilir.

A152. 51 inci paragrafta zorunlu kılınan değerlendirme, topluluk finansal tablolarındaki “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen risklere karşılık vermek için geliştirilen topluluğun genel denetim stratejisinin ve topluluk denetim planının uygun olmaya devam edip etmediğini belirlerken topluluk denetçisine yardımcı olur. Denetçinin, “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen risklerden bağımsız olarak, her bir önemli işlem sınıfı, hesap bakiyesi ve açıklama için maddi doğrulama prosedürleri tasarlaması ve uygulamasına ilişkin olarak BDS 330’da⁸⁸ yer alan hüküm, topluluk finansal tabloları bağlamında bu değerlendirmenin amaçları açısından da yardımcı olabilir.

⁸⁸ BDS 330, 18 inci paragraf

A153. Topluluk denetçisi, elde edilen denetim kanıtının yeterliliğini ve uygunluğunu değerlendirirken, denetim ekibinin mesleki şüphecilik içinde hareket ettiğini dikkate alabilir. Örneğin; topluluk denetçisi, A17 paragrafında belirtilen hususlar gibi hususların, denetim ekibinin uygun olmayan şekilde aşağıdakileri yapmasına neden olup olmadığını mütalaa edebilir:

- İhtiyaca uygunluğu ve güvenilirliği uygun şekilde değerlendirmeksizin, erişilmesi daha kolay denetim kanıtlarının elde edilmesi,
- İçinde bulunulan şartlar altında gerekli olandan daha az ikna edici kanıtların elde edilmesi veya
- Denetim prosedürlerinin, doğrulayıcı olan kanıtları elde etme veya çelişkili olan kanıtları hariç tutma eğiliminde olacak şekilde (diğer bir ifadeyle, taraflı bir şekilde) tasarlanması ve uygulanması.

A154. BDS 220 (Revize),⁸⁹ sorumlu denetçinin, denetçi raporu tarihinde veya öncesinde çalışma kâğıtlarını gözden geçirmek ve denetim ekibiyle müzakere etmek suretiyle, ulaşılan sonuçların desteklenmesi ve denetçi raporunun tamamlanması için yeterli ve uygun denetim kanıtının toplandığına karar vermesini zorunlu kılar. Topluluk denetçisinin, birim denetçileri tarafından yapılan çalışmalardan elde edilen denetim kanıtları hakkında yapacağı değerlendirmeyle ilgili olabilecek bilgiler, topluluk denetiminin durum ve gerçeklerine bağlıdır ve aşağıdaki hususları içerebilir:

- Topluluk denetiminin amaçları açısından yapılan çalışmalara ilişkin olarak birim denetçilerinin genel bulguları veya sonuçları dâhil olmak üzere, 45 inci paragraf uyarınca birim denetçileri tarafından yapılan bildirimler,
- 32 nci paragrafta zorunlu kılınanlar dâhil olmak üzere, topluluk denetimi boyunca birim denetçileri tarafından yapılan diğer bildirimler ve
- -Uygun hâllerde- 47 nci paragraf uyarınca topluluk denetçisi tarafından, birim denetçisinin oluşturduğu ilave çalışma kâğıtlarının gözden geçirilmesi dâhil olmak üzere, topluluk denetçisinin birim denetçilerini yönlendirmesi ve gözetimi ile çalışmalarını gözden geçirmesi.

A155. Bazı durumlarda; yapılan çalışmaları ve bunların sonuçlarını açıklayan genel bir özet bilgi notu, topluluk denetçisinin, birim denetçisinin yaptığı çalışmaların ve elde ettiği denetim kanıtlarının topluluk denetiminin amaçları açısından yeterli olduğu sonucuna varması için kendi başına bir dayanak sağlayabilir. Böyle bir durum, örneğin birim denetçisinden, topluluk denetçisi tarafından belirlenen ve bildirilen belirli müteakip denetim prosedürlerini uygulamasının talep edilmesi hâlinde söz konusu olabilir.

Topluluk Denetim Görüşü Üzerindeki Etkinin Değerlendirilmesi (Bkz.: 52 nci paragraf)

A156. Topluluk sorumlu denetçisinin değerlendirmesi, birim denetçileri tarafından bildirilen düzeltilmiş veya düzeltilmemiş yanlışlıkların, diğer birimleri etkileyebilecek sistemik bir soruna (örneğin, ortak muhasebe politikalarına veya ortak kontrollere tabi işlemlere ilişkin) işaret edip etmediğinin dikkate alınmasını içerebilir.

⁸⁹ BDS 220 (Revize), 32 nci paragraf

Denetçi Raporu (Bkz.: 53 üncü paragraf)

A157. Birim denetçileri, topluluk denetimi açısından birimlerin finansal bilgilerine ilişkin çalışma yürütebilmelerine ve ulaştıkları bulgulardan veya sonuçlardan sorumlu olmalarına rağmen, topluluk denetim görüşünden topluluk sorumlu denetçisi veya topluluk sorumlu denetçisinin denetim şirketi sorumludur.

A158. Topluluk denetçisinin, bir veya daha fazla birimin finansal bilgileriyle ilgili yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememesi nedeniyle olumlu görüş dışında bir topluluk denetim görüşü verilmesi durumunda; topluluk finansal tablolarına ilişkin denetçi raporunda yer alan Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanağı veya Görüş Vermekten Kaçınmanın Dayanağı bölümünde, söz konusu finansal bilgilerle ilgili yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesinin sebepleri açıklanır.⁹⁰ Bazı durumlarda, olumlu görüş dışında bir görüş verilmesinin sebeplerinin yeterli şekilde açıklanması için birim denetçisine atıfta bulunulması gerekli olabilir (örneğin, birim denetçisinin, birim yönetiminin kontrolü dışındaki durumlar nedeniyle birim finansal bilgilerine ilişkin talep edilen işi yapamaması veya tamamlayamaması durumunda).

Topluluk Yönetimiyle ve Topluluğun Üst Yönetiminden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim

Topluluk Yönetimiyle Kurulacak İletişim (Bkz.: 54-56 ncı paragraflar)

A159. Topluluk denetimi, topluluğu oluşturan işletme ve işletme birimlerinin sayısı ve niteliği nedeniyle karmaşık olabilir. Ayrıca, A7 paragrafında açıklandığı üzere, topluluk denetçisi, topluluk denetiminin planlanması ve yürütülmesi amacı açısından belirli işletme veya işletme birimlerinin birlikte bir birim olarak değerlendirilebileceğine karar verebilir. Dolayısıyla, planlanan kapsamın ve zamanlamanın genel hatları hakkında topluluk yönetimiyle müzakere yapılması, birim denetçilerinin katılımı dâhil olmak üzere, birimlerde yapılan çalışmaların koordinasyonunun sağlanması ve birim yönetiminin belirlenmesi konusunda yardımcı olabilir (Bkz.: A24 paragrafı).

A160. BDS 240,⁹¹ hilenin yönetime ve -yönetimin hileye karıştığı durumlarda- üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilmesine ilişkin hükümler içerir ve bu konuda rehberlik sağlar.

A161. Topluluk yönetimi, bazı önemli ve hassas bilgileri gizli tutma (saklama) gereği duyabilir. Aşağıdakiler, birim finansal tabloları açısından önemli olabilen ve birim yönetiminin haberdar olamayabileceği hususlara örnek olarak verilebilir:

- Muhtemel bir dava.
- Önemli işletme varlıklarının elden çıkarılmasına ilişkin planlar.
- Bilanço tarihinden sonraki olaylar.
- Önemli hukuki anlaşmalar.

A162. Topluluk yönetimi, topluluk bünyesindeki işletme veya işletme birimlerinde mevzuata aykırı olan veya aykırı olduğundan şüphelenilen durumlar hakkında topluluk denetçisini bilgilendirebilir. A87 paragrafı, bu tür durumlarda topluluk sorumlu denetçisine

⁹⁰ BDS 705, 20 ve 24 üncü paragraflar

⁹¹ BDS 240, 41-43 üncü paragraflar

rehberlik sağlar.

Topluluğun Üst Yönetiminden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim (Bkz.: 57 nci paragraf)

A163. Topluluk denetçisi tarafından topluluğun üst yönetiminden sorumlu olanlara bildirilen hususlar arasında, birim denetçileri tarafından topluluk denetçisinin dikkatine sunulan ve topluluk denetçisinin topluluğun üst yönetiminden sorumlu olanların sorumlulukları açısından önemli gördüğü hususlar yer alabilir. Topluluğun üst yönetiminden sorumlu olanlarla, topluluk denetimi süresince çeşitli zamanlarda iletişim kurulabilir. Örneğin, 57(a) paragrafında yer alan husus, topluluk denetçisi, birimlerin finansal bilgilerine ilişkin yapılacak çalışmaya karar verdikten sonra bildirilebilir. Buna karşılık, 57(b) paragrafında yer alan husus denetimin sonunda, 57(c)-(d) paragraflarında yer alan hususlar ise meydana geldikleri zaman bildirilebilir.

A164. BDS 260,⁹² denetçinin, üst yönetimden sorumlu olanlara, denetimin planlanan kapsamını ve zamanlamasını genel hatlarıyla bildirmesini zorunlu kılar. Bir topluluk denetimi açısından bu bildirim; üst yönetimden sorumlu olanların, topluluğun belirli işletme veya işletme birimlerinin birlikte bir birim olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği de dâhil olmak üzere, denetim çalışmasının yapılacağı birimler hakkında topluluk denetçisinin vereceği kararı ve birim denetçilerinin planlanan katılımını anlamasına yardımcı olur. Bu bildirim ayrıca, topluluk ve çevresi (Bkz.: 30 uncu paragraf) ile -varsa- üst yönetimden sorumlu olanların, topluluk denetçisinden ilave prosedürler uygulamasını talep edebileceği alanların müzakere edilmesine ve konuyla ilgili bir mutabakat sağlanmasına yardımcı olur.

Tespit Edilen İç Kontrol Eksikliklerinin Bildirilmesi (Bkz.: 58 inci paragraf)

A165. Topluluk denetçisi, yaptığı denetim çalışmasına dayanarak, tespit edilen bir veya birden fazla iç kontrol eksikliğinin tek başına veya birlikte önemli bir eksiklik teşkil edip etmediğine karar vermekten sorumludur.⁹³ Topluluk denetçisi, birim denetçisinden birimde tespit edilen bir eksikliğin veya eksikliklerin bileşiminin ciddi iç kontrol eksikliği olup olmadığı hakkında bilgi talep edebilir.

Belgelendirme (Bkz.: 59 uncu paragraf)

A166. BDS 230'un diğer BDS'lerde yer alan özel durumlarda nasıl uygulanacağını netleştirmek için diğer BDS'lerde, çalışma kâğıtlarına ilişkin özel hükümler yer alır. BDS 230'un Ek'inde, çalışma kâğıtlarına ilişkin özel hükümler ve konuyla ilgili rehberlik içeren diğer BDS'lerin listesi yer almaktadır.

A167. Topluluk denetimine ilişkin çalışma kâğıtları, topluluk denetçisinin, topluluk denetim görüşüne dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilip edilmediği hakkında 51 inci paragraf uyarınca yaptığı değerlendirmeyi destekler (Ayrıca bakınız: A154 paragrafı).

A168. Topluluk denetimine ilişkin çalışma kâğıtları aşağıdakilerden oluşur:

- Topluluk denetçisinin denetim dosyasındaki çalışma kâğıtları ve
- Topluluk denetiminin amaçları açısından birim denetçileri tarafından yapılan

⁹² BDS 260, 15 inci paragraf

⁹³ BDS 265, 8 inci paragraf

çalışmalara ilişkin olarak, ilgili birim denetçilerinin denetim dosyalarındaki ayrı çalışma kâğıtları (diğer bir ifadeyle, birim denetçisinin çalışma kâğıtları).

A169. Topluluk denetimine ilişkin çalışma kâğıtlarının nihai denetim dosyasında birleştirilmesi ve saklanması, KYS 1 uyarınca topluluk denetçisinin denetim şirketinin politika veya prosedürlerine tabidir.⁹⁴ Topluluk denetçisi, birim denetçilerine, topluluk denetiminin amaçları açısından yaptıkları çalışmalara ait çalışma kâğıtlarının birleştirilmesi ve saklanmasına ilişkin özel talimatlar verebilir.

Topluluk Denetçisinin Birimler Hakkında Yaptığı Belirlemenin Dayanağı (Bkz.: 59(b) paragrafi)

A170. Topluluk denetçisinin birimler hakkında yaptığı belirlemenin dayanağı, örneğin bu BDS'nin 22, 33 ve 57(a) paragraflarında yer alan hükümlerin yerine getirilmesiyle ilgili çalışma kâğıtları dâhil olmak üzere, çeşitli yollarla belgelendirilebilir.

Topluluk Denetçisinin Birim Denetçilerinin Yetkinlik ve Kabiliyetleri Hakkında Verdiği Kararın Dayanağı (Bkz.: 59(d) paragrafi)

A171. KYS 1,⁹⁵ denetim şirketinin, denetim ekibi üyelerinin yetkinlik ve kabiliyetlerini ele alabilen politika veya prosedürlerine ilişkin hususlar hakkında rehberlik sağlar. Bu tür politika veya prosedürler, birim denetçileri dâhil olmak üzere, denetim ekibi üyelerinin yetkinlik ve kabiliyetleri hakkında verilen kararların nasıl belgelendirileceğini açıklayabilir veya bu konuda rehberlik sağlayabilir. Örneğin, 24 üncü paragraf uyarınca birim denetçisinden alınan teyitler, birim denetçisinin ilgili sektör hakkındaki tecrübesine ilişkin bilgiler içerebilir. Topluluk denetçisi ayrıca, birim denetçisinden, görevlendirildiği denetim prosedürlerini uygulamak için yeterli zamana sahip olduğuna ilişkin teyit de isteyebilir.

Birim Denetçilerinin Yönlendirilmesi ve Gözetimi ile Çalışmalarının Gözden Geçirilmesinin Belgelendirilmesi (Bkz.: 59(f) paragrafi)

A172. A75 paragrafında açıklandığı üzere, bir topluluk denetiminde yönlendirme, gözetim ve gözden geçirme yaklaşımı, denetimin durum ve gerçeklerine bağlı olarak topluluk denetçisi tarafından uyarlanır ve genellikle, topluluk denetçisinin denetim şirketinin politika veya prosedürlerinin ele alınması ile topluluk denetimine özgü karşılıkların bir bileşimini içerir. Bu tür politika veya prosedürler ayrıca, topluluk denetçisinin denetim ekibini yönlendirmesi ve gözetimi ile çalışmalarını gözden geçirmesine ilişkin belgelendirmeyi açıklayabilir veya bu konuda rehberlik sağlayabilir.

A173. BDS 300⁹⁶ denetçinin; denetim ekibi üyelerinin planlanan yönlendirilmesi ve gözetimi ile çalışmalarının gözden geçirilmesinin niteliği, zamanlaması ve kapsamını tanımlayan bir denetim planı hazırlamasını zorunlu kılar. Birim denetçilerinin dâhil edilmesi durumunda, birim denetçilerinin yönlendirilmesi ve gözetimi ile çalışmalarının gözden geçirilmesinin planlanan niteliği, zamanlaması ve kapsamının, A51 paragrafında açıklanan hususlardan etkilenebileceği kabul edilerek, bu tür tanımlamaların kapsamı genellikle birime göre farklılık gösterecektir.

⁹⁴ KYS 1, 31(f) paragrafi ve A83-A85 paragrafları

⁹⁵ KYS 1, A96 paragrafi

⁹⁶ BDS 300, 9 uncu paragraf

A174. Topluluk denetçisinin, birim denetçilerinin yönlendirilmesi ve gözetimi ile çalışmalarının gözden geçirilmesine ilişkin çalışma kâğıtları, örneğin aşağıdakileri içerebilir:

- Verilen talimatlar ve bu BDS'nin gerektirdiği diğer teyitler dâhil olmak üzere, birim denetçileriyle kurulacak gerekli iletişim.
- Birim denetçilerine yapılan saha ziyaretlerinin, toplantılara katılanların ve müzakere edilen hususların niteliğinin seçimine ilişkin gerekçe.
- Birim denetçileri veya birim yönetimiyle yapılan toplantılarda müzakere edilen hususlar.
- Topluluk denetçisinin, birim denetçisinin gözden geçirilmek üzere seçilen çalışma kâğıtlarını belirlemesinin gerekçesi.
- Birim denetçilerinin çalışmalarına katılımın planlanan niteliği ve kapsamındaki değişiklikler ve bunun nedenleri (örneğin, başlangıçta tahmin edilenden daha karmaşık veya subjektif olan denetim alanlarında daha deneyimli denetim ekibi üyelerinin görevlendirilmesi).

A175. 47 nci paragraf, topluluk denetçisinin; birim denetçisinin oluşturduğu ilave çalışma kâğıtlarının gözden geçirilmesinin gerekli olup olmadığına ve bunun kapsamına karar vermesini gerektirir. A148-A149 paragrafları, bu kararı verirken topluluk denetçisine rehberlik sağlar.

A176. Genellikle, birim denetçisinin çalışma kâğıtlarının, topluluk denetçisinin denetim dosyasında kopyalanmasına gerek yoktur. Bununla birlikte, topluluk denetçisi, bu BDS uyarınca bildirilmesi zorunlu kılınan hususlar dâhil olmak üzere, birim denetçisi tarafından yapılan bildirimlerdeki belirli bir hususun tanımlanmasını desteklemek için kendi denetim dosyasında, birim denetçisinin belirli çalışma kâğıtlarını özetlemeye, kopyalamaya veya kopyalarını saklamaya karar verebilir. Birim denetçisinin bu tür çalışma kâğıtlarına ilişkin örnekler aşağıdakileri içerebilir:

- Topluluk denetimine ilişkin olarak birim denetçisi tarafından yapılan önemli muhakemelerin ve bunlarla ilgili varılan sonuçların bir listesi veya özeti,
- Topluluğun üst yönetiminden sorumlu olanlara iletilmesi gerekebilecek hususlar veya
- Topluluk finansal tablolarına ilişkin denetçi raporunda bildirilecek kilit denetim konularından olduğuna karar verilebilecek hususlar.

A177. Mevzuat tarafından zorunlu tutulması durumunda, örneğin düzenleyici bir kurumun, birim denetçisi tarafından yapılan çalışmalarla ilgili çalışma kâğıtlarını inceleme talebine karşılık olarak, birim denetçisinin belirli çalışma kâğıtlarının topluluk denetçisinin denetim dosyasına dâhil edilmesi gerekebilir.

A178. Denetim şirketinin kalite yönetim sistemine uygun olarak denetim şirketi tarafından oluşturulan politika veya prosedürler ya da denetim şirketi veya bir denetim ağı tarafından sağlanan kaynaklar, birim denetçilerinin yönlendirilmesi ve gözetimi ile çalışmalarının gözden geçirilmesinin belgelendirilmesinde topluluk denetçisine yardımcı olabilir. Örneğin, topluluk denetçisi ile birim denetçileri arasındaki iletişimi

kolaylaştırmak için elektronik bir denetim aracı kullanılabilir. Elektronik denetim aracı ayrıca, gözden geçiren(ler) ve gözden geçirmelerinin tarih(ler)i ile kapsamı hakkında bilgi sağlanması dâhil olmak üzere, çalışma kâğıtları için de kullanılabilir.

Birim Denetçisinin Çalışma Kâğıtlarına Erişimin Kısıtlanması Durumunda Dikkate Alınacak İlave Hususlar (Bkz.: 59 uncu paragraf)

A179. Topluluk denetimine ilişkin çalışma kâğıtları, belirli durumlarda bazı ilave karmaşıklıklar veya zorluklar ortaya çıkarabilir. Böyle bir durum, örneğin mevzuatın, birim denetçisinin kendi ülkesi dışına çalışma kâğıdı sağlamasını kısıtlaması ya da savaş, iç karışıklık veya salgın hastalıkların ilgili birim denetçisinin çalışma kâğıtlarına erişimi kısıtlaması hâllerinde söz konusu olabilir.

A180. Topluluk denetçisi, örneğin;

- Birim denetçisinin çalışma kâğıtlarını gözden geçirmek için birim denetçisinin bulunduğu yeri ziyaret etmek veya birim denetçisinin bulunduğu yerden farklı bir yerde birim denetçisiyle toplantı yapmak,
- Mevzuatla yasaklanmadıkça, ilgili çalışma kâğıtlarını teknoloji kullanarak uzaktan gözden geçirmek,
- Birim denetçisinden, ilgili bilgileri ele alan bir bilgi notu hazırlamasını ve sunmasını talep etmek ve -gerekli hâllerde- söz konusu bilgi notunun içeriğini müzakere etmek için birim denetçisiyle görüşmeler yapmak veya
- Birim denetçisi tarafından uygulanan prosedürleri, elde edilen denetim kanıtlarını ve ulaşılan sonuçları birim denetçisiyle müzakere etmek

suretiyle bu tür kısıtlamaları aşabilir.

Topluluk denetiminin durum ve gerçeklerine bağlı olarak, yukarıda açıklanan adımlardan bir veya birden fazlasının, kısıtlamaları aşmak için yeterli olup olmayacağı, mesleki muhakemenin kullanılmasını gerektiren bir konudur.

A181. Topluluk denetçisinin, birim denetçilerini yönlendirmesi ve gözetimi ile çalışmalarını gözden geçirmesinin niteliği, zamanlaması ve kapsamına ilişkin belgelendirmeyle ilgili olanlar dâhil olmak üzere, birim denetçisinin çalışma kâğıtlarına erişimin kısıtlanması durumunda dahi topluluk denetçisinin çalışma kâğıtlarının BDS'lerin hükümlerine uygun olması gerekir. A148-A149 paragraflarında yer alan hükümler, bu tür durumlarda topluluk denetçisi tarafından birim denetçisinin çalışma kâğıtlarının gözden geçirilmesinin kapsamının belirlenmesinde yardımcı olabilir. A176 ve A177 paragrafları, birim denetçisinin belirli çalışma kâğıtlarının topluluk denetçisinin denetim dosyasına dâhil edilebileceği durumlara ilişkin örnekler içerir.

A182. Topluluk denetçisinin, birim denetçisinin çalışma kâğıtlarına erişim üzerindeki kısıtlamaları aşamaması durumunda, topluluk finansal tablolarına ilişkin olumlu görüş dışında bir görüş verilmesini gerektirebilecek bir kapsam sınırlamasının mevcut olup olmadığını değerlendirmesi gerekebilir. (Bkz.: A45 paragrafı)

Topluluk Denetçisinin Topluluk Denetim Görüşüne Dayanak Teşkil Edecek Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı Elde Edememesi Durumunda Düzenlenecek Denetçi Raporuna İlişkin Örnek [TTK'ya göre uyarlanmamıştır]

Bu örnek denetçi raporunda aşağıdaki durumların geçerli olduğu varsayılmıştır:

- Borsada işlem görmeyen bir işletmenin gerçeğe uygun sunum çerçevesine uygun olarak hazırlanmış tam set konsolide finansal tablolarının bağımsız denetimi yapılmıştır. Söz konusu denetim, bağlı ortaklıkları bulunan bir işletmenin topluluk denetimidir (diğer bir ifadeyle, BDS 600 (Revize) uygulanmıştır).
- Konsolide finansal tablolar, işletme yönetimi tarafından Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına (genel amaçlı bir çerçeveye) uygun olarak hazırlanmıştır.
- Denetim sözleşmesinin şartları, yönetimin konsolide finansal tablolara ilişkin olarak BDS 210'da tanımlanan sorumluluğunu yansıtmaktadır.
- Özkaynak yöntemiyle muhasebeleştirilen önemli bir birimle ilgili olarak (toplam varlıkların 60 milyon TL olduğu finansal durum tablosuna, 15 milyon TL olarak yansıtılmıştır), birimin muhasebe kayıtlarına, yönetimine veya denetçisine ulaşamaması nedeniyle topluluk denetçisi tarafından yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememiştir.
- Topluluk denetçisi, ilgili denetçi raporu dâhil, birime ait 31 Aralık 20X1 tarihli denetlenmiş finansal tabloları okumuş ve birimle ilgili olarak topluluk yönetimi tarafından tutulan ilgili finansal bilgileri dikkate almıştır.
- Topluluk sorumlu denetçisinin muhakemesine göre, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesinin topluluk finansal tabloları üzerindeki etkisi önemlidir, ancak yaygın değildir.¹
- Etik Kurallar, denetim için geçerli olan tüm etik hükümleri karşılamaktadır.*
- Denetçi, elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, BDS 570 uyarınca işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olmadığı sonucuna varmıştır.
- Denetçinin, BDS 701'e² uygun olarak kilit denetim konularını bildirme zorunluluğu bulunmamaktadır.**

¹ Topluluk sorumlu denetçisinin yargısına göre, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesinin topluluk finansal tabloları üzerindeki etkisi önemli ve yaygın ise, topluluk sorumlu denetçisi BDS 705 uyarınca görüş vermekten kaçınacaktır.

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

² BDS 701, Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi

** Bu varsayımlar Türkiye uygulaması açısından geçerli değildir.

- Denetçi; diğer bilgilerin tamamını denetçi raporu tarihinden önce elde etmiş ve finansal tablolara ilişkin sınırlı olumlu görüş verilmesine sebep olan hususun diğer bilgileri de etkilediği sonucuna varmıştır. Diğer bilgiler için ayrı bir raporlama yapılmamaktadır.**
- Konsolide finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu olanlar ile gözetiminden sorumlu olanlar farklı kişilerdir.
- Konsolide finansal tabloların denetimine ek olarak, denetçinin, mevzuatla zorunlu tutulan diğer raporlama sorumlulukları da bulunmaktadır.

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

ABC Şirketi Hissedarlarına [veya Uygun Olan Muhatap]

Konsolide Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi³

Sınırlı Olumlu Görüş

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

Görüşümüze göre aşağıda “Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanağı” bölümünde açıklanan hususun muhtemel etkileri hariç olmak üzere, konsolide finansal tablolar Topluluğun 31 Aralık 20XY tarihindeki konsolide finansal durumunu ve aynı tarihte sona eren döneme ilişkin konsolide finansal performansını ve konsolide nakit akışlarını Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır (*veya... doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlamaktadır*).

Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanağı

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

Yaptığımız bağımsız denetim, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGGK) tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartlarının bir parçası olan Bağımsız

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

Denetim Standartlarına (BDS'lere) uygun olarak yürütülmüştür. Bu Standartlar kapsamındaki sorumluluklarımız, raporumuzun *Bağımsız Denetçinin Konsolide Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları* bölümünde ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır. KGK tarafından yayımlanan *Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar'a (Bağımsızlık Standartları Dâhil)* (Etik Kurallar) uygun olarak Topluluktan bağımsız olduğumuzu beyan ederiz. Etik Kurallar ve mevzuat kapsamındaki etiğe ilişkin diğer sorumluluklar da tarafımızca yerine getirilmiştir. Bağımsız denetim sırasında elde ettiğimiz bağımsız denetim kanıtlarının, sınırlı olumlu görüşümüzün oluşturulması için yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

Diğer Bilgiler [veya uygun hâllerde “Finansal Tablolar ile Bu Tablolara İlişkin Bağımsız Denetçi Raporu Dışındaki Bilgiler” gibi bir başlık]

[BDS 720⁴'de yer alan raporlama hükümlerine uygun olarak yapılan raporlama – Bkz.: BDS 720 Ek 2'de yer alan Örnek 6. Örnek 6'da yer verilen diğer bilgiler bölümünün son paragrafı, diğer bilgileri de etkileyen ve sınırlı olumlu görüş verilmesine sebep olan özel hususu açıklayacak/tanımlayacak şekilde uyarlanacaktır.]

Yönetim ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Konsolide Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları⁵

[BDS 700⁶'e uygun olarak yapılan raporlama – Bkz.: BDS 700'de yer alan Örnek 2]

Bağımsız Denetçinin Konsolide Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları

[BDS 700'e uygun olarak yapılan raporlama – Bkz.: BDS 700'de yer alan Örnek 2. Borsada işlem gören işletmelerin denetimlerine yönelik yer verilmesi gereken son iki paragraf dâhil edilmeyecektir.]

Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler

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

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

[Bağımsız Denetçi Raporu Tarihi]

[Bağımsız Denetçinin İmzası]⁷

[Sorumlu Denetçinin Adı, Soyadı]

[Bağımsız Denetçinin Adresi]

⁴ BDS 720, Bağımsız Denetçinin Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları

⁵ Bu örnek denetçi raporlarının genelinde kullanılan yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanlar ifadelerinin bazı durumlarda mevzuata uygun diğer bir ifade ile değiştirilmesine gerek duyulabilir.

⁶ BDS 700, Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama

⁷ Bağımsız denetçinin mührü ve varsa mevzuatın gerektirdiği diğer hususlara bu bölümde yer verilir.

Topluluğun İç Kontrol Sistemi Hakkında Kanaat Edinilmesi

1. Bu Ek'te, bir topluluk çevresi bağlamında iç kontrol sistemi hakkında kanaat edinilmesi konusunda yardımcı olabilecek iç kontrolle ilgili hususlara ilişkin örnekler verilmekte ve topluluk finansal tablolarının denetimiyle ilgili olarak BDS 315'in⁹⁷ nasıl uygulanacağı ele alınmaktadır. Verilen örnekler, her topluluk denetimi için geçerli olmayabilir ve aşağıdaki liste, hakkında kanaat edinilecek hususların tamamını içermez.

Kontrol Çevresi

2. Topluluk denetçisinin, kontrol çevresiyle ilgili edineceği kanaat aşağıdaki gibi hususları içerebilir:
 - Topluluk bünyesindeki işletme veya işletme birimlerinin yönetimine yetki ve sorumlulukların verilmesine ilişkin düzenlemeler dâhil, topluluk genelindeki yönetim ve yönetim fonksiyonlarının yapısı ile topluluk yönetiminin gözetim sorumlulukları.
 - Üst yönetimden sorumlu olanlar tarafından topluluğun iç kontrol sisteminin gözetiminin nasıl yapılandırıldığı ve organize edildiği.
 - Etik ve davranış standartlarının topluluk genelinde ne şekilde bildirildiği ve uygulamada bu standartların nasıl uygulandığı (örneğin, iş ahlâkı kuralları ve hileyi önleme programları gibi topluluk genelindeki programlar).
 - Topluluk finansal raporlama prosedürlerine ilişkin rehberler dâhil, topluluk genelinde politika ve prosedürlerin tutarlılığı.

Topluluğun Risk Değerlendirme Süreci

3. Topluluk denetçisinin topluluğun risk değerlendirme süreciyle ilgili edineceği kanaat; topluluk yönetiminin risk değerlendirme süreci, başka bir ifadeyle topluluk finansal tablolarında önemli yanlışlığa yol açabilecek, hile riski dâhil, iş hayatına ilişkin risklerin belirlenmesi, analiz edilmesi ve yönetilmesi süreci gibi hususları içerebilir. Ayrıca, topluluğun risk değerlendirme sürecinin ne kadar karmaşık olduğu ile işletme ve işletme birimlerinin bu sürece dâhil edilmesi hakkında kanaat edinmeyi de içerebilir.

Topluluğun İç Kontrol Sistemini İzleme Süreci

4. Topluluk denetçisinin, topluluğun iç kontrol sistemini izleme süreciyle ilgili edineceği kanaat; kontrollerin topluluk genelinde nasıl izlendiği dâhil olmak üzere, kontrollerin izlenmesi ve -uygun hâllerde- niteliği ve sorumlulukları dâhil olmak üzere iç denetim fonksiyonunun topluluk genelindeki faaliyetleri ile topluluk bünyesindeki işletme veya işletme birimlerinde bulunan kontrollerin izlenmesine ilişkin faaliyetler gibi hususları içerebilir. BDS 610⁹⁸, denetçinin; iç denetim fonksiyonunun kurumsal statüsünün ve

⁹⁷ BDS 315, Ek 3

⁹⁸ BDS 610, İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması, 15 inci paragraf

ilgili politika ve prosedürlerin iç denetçilerin tarafsızlığını hangi ölçüde desteklediğini, iç denetim fonksiyonunun yeterlik düzeyini ve iç denetim fonksiyonunun, kalite kontrol dâhil sistematik ve disiplinli bir yaklaşım uygulayıp uygulamadığını değerlendirmesini zorunlu kılar.

Bilgi Sistemi ve İletişim

5. Topluluk denetçisinin topluluğun bilgi sistemi ve iletişimiyle ilgili edineceği kanaat aşağıdaki gibi hususları içerebilir:

- Topluluğun BT çevresindeki merkezileştirmenin kapsamı ve BT uygulamalarının, BT süreçlerinin ve BT altyapısının ortaklığı.
- Topluluk yönetimine, performansı bütçeye göre izleme ve uygun adım atma imkânı sunan düzenli raporlama programları dâhil, topluluk bünyesindeki işletme veya işletme birimlerinin faaliyetlerinin ve finansal sonuçlarının topluluk yönetimi tarafından izlenmesi.
- Topluluk içi işlemlerin, gerçekleşmemiş kârların ve topluluk içi hesap bakiyelerinin topluluk düzeyinde izlenmesi, kontrolü, mutabakatı ve eliminasyonu.
- Topluluk bünyesindeki işletme veya işletme birimlerinden alınan finansal bilgilerin zamanında izlenmesine ve bu bilgilerin doğruluğunun ve tamlığının değerlendirilmesine ilişkin süreç.

Konsolidasyon Süreci

6. Topluluk denetçisinin konsolidasyon süreciyle ilgili edineceği kanaat aşağıdaki gibi hususları içerebilir:

Geçerli Finansal Raporlama Çerçevesiyle İlgili Hususlar

- Topluluk bünyesindeki işletme veya işletme birimlerinin yönetiminin geçerli finansal raporlama çerçevesiyle ilgili sahip olduğu bilginin kapsamı.
- Topluluk bünyesindeki işletme veya işletme birimlerinin geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak belirlenme ve muhasebeleştirilme süreci.
- Faaliyet bölümlerinin geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak raporlanabilmesi için raporlanabilecek bölümlerin belirlenme süreci.
- Geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak raporlama yapabilmek için ilişkili taraf ilişki ve işlemlerinin belirlenme süreci.
- Topluluk finansal tablolarında kullanılan muhasebe politikaları, bu politikalarda önceki hesap dönemine göre meydana gelen değişiklikler ve geçerli finansal raporlama çerçevesi kapsamındaki yeni veya revize edilmiş standartlardan kaynaklanan değişiklikler.
- Topluluk bünyesindeki, topluluğun finansal raporlama döneminden farklı bir tarihte sona eren finansal raporlama dönemine sahip olan işletme veya işletme birimlerinin ele alınmasında uygulanan prosedürler.

Konsolidasyon Süreciyle İlgili Hususlar

- Topluluk yönetiminin; topluluk bünyesindeki işletme veya işletme birimleri tarafından kullanılan muhasebe politikalarını anlama süreci ve -uygun hâllerde- topluluk finansal tabloları için topluluk bünyesindeki işletme veya işletme birimlerinin finansal bilgilerinin hazırlanmasında kullanılan muhasebe politikalarının tekdüzeliğini, muhasebe politikalarındaki farklılıkların tespit edilmesini ve -gerekli hâllerde- geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca bunların düzeltilmesini sağlaması. Tekdüze muhasebe politikaları; topluluk bünyesindeki işletme veya işletme birimlerinin benzer işlemleri tutarlı biçimde raporlamasını sağlayan, geçerli finansal raporlama çerçevesini esas alan, topluluk tarafından benimsenen belirli ilke, esas, teamül, kural ve uygulamalardır. Bu politikalar genellikle topluluk yönetiminin yayımladığı finansal raporlama prosedürlerine ilişkin manüellerde ve raporlama paketinde tanımlanır.
- Konsolidasyon açısından topluluk bünyesindeki işletme veya işletme birimleri tarafından tam, doğru ve zamanında finansal raporlama yapılmasını sağlamak üzere topluluk yönetiminin izlediği süreç.
- Topluluk bünyesindeki yurtdışı işletme veya işletme birimlerinin finansal bilgilerinin, topluluk finansal tablolarında kullanılan para birimine çevrilmesi süreci.
- Konsolidasyon açısından topluluğun BT çevresinin nasıl organize edildiği ve ilgili BT uygulamaları dâhil olmak üzere, konsolidasyon sürecindeki bilgi akışlarını tanımlayan politikalar.
- Topluluk yönetiminin bilanço tarihinden sonraki olaylara ilişkin bilgi edinme süreci.

Konsolidasyon Düzeltmeleri ve Yeniden Sınıflandırmalarla İlgili Hususlar

- İlgili yevmiye kayıtlarının hazırlanması, yetkilendirilmesi ve işlenmesi dâhil, konsolidasyon düzeltmelerinin kaydedilmesi süreci ve konsolidasyondan sorumlu personelin tecrübesi.
- Geçerli finansal raporlama çerçevesinin gerektirdiği konsolidasyon düzeltmeleri.
- Konsolidasyon düzeltmelerinin yapılmasına neden olan işlem ve olayların iş mantığı.
- Topluluk bünyesindeki işletme veya işletme birimleri arasındaki işlemlerin sıklığı, niteliği ve büyüklüğü.
- Topluluk içi hesap bakiyelerinin, topluluk içi işlemlerin ve gerçekleşmemiş kârların izlenmesi, kontrolü, mutabakatı ve eliminasyonuna ilişkin prosedürler.
- Geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak, iktisap edilmiş varlık ve

yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerini bulmak için atılan adımlar, (uygun hâllerde) şerefiyenin itfa edilme prosedürleri ve şerefiyenin değer düşüklüğü testi.

- Topluluk bünyesindeki bir işletme veya işletme biriminden kaynaklanan zararlarla ilgili olarak çoğunluk pay sahibi veya azınlık pay sahiplerini ilgilendiren düzenlemeler (örneğin, azınlık payının bu zararları karşılama yükümlülüğü).

Kontrol Faaliyetleri

7. Topluluk denetçisinin kontrol faaliyetleri bileşeniyle ilgili edineceği kanaat aşağıdaki gibi hususları içerebilir:
 - Topluluğun tamamı veya bir kısmı için bilgi işleme kontrollerinin ve genel BT kontrollerinin ortaklığı.
 - Topluluğun tamamı veya bir kısmı için yönetim beyanı düzeyinde topluluk finansal tablolarındaki “önemli yanlışlık” risklerini ele alan kontrollerin tasarımındaki ortaklığın kapsamı.
 - Ortak olarak tasarlanmış kontrollerin, topluluğun tamamı veya bir kısmı için tutarlı biçimde uygulanma kapsamı.

(Bkz.: A112 paragrafi)

Topluluk Finansal Tablolarındaki “Önemli Yanlışlık” Risklerine Neden Olabilecek Olay veya Koşullara İlişkin Örnekler

Topluluk finansal tablolarındaki, hata veya hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerinin (konsolidasyon sürecine ilişkin olanlar dâhil) varlığına işaret edebilecek olay (işlemler dâhil) ve koşullara ilişkin örnekler aşağıdaki tabloda yer almaktadır. Yapısal risk faktörü tarafından sağlanan örnekler geniş bir olay ve koşul yelpazesini kapsar ancak olay ve koşulların tümü her bir topluluk denetimiyle ilgili olmayabilir ve verilen örnekler tüm durumları kapsamaz. Olay ve koşullar, içinde bulunulan şartlar altında en büyük etkiye sahip olabilecek yapısal risk faktörüne göre kategorize edilmiştir. Daha da önemlisi, yapısal risk faktörleri arasındaki ilişkiler nedeniyle, örnek olay ve koşulların da çeşitli derecelerde farklı yapısal risk faktörlerine maruz kalma veya bunlardan etkilenme olasılığı bulunmaktadır (Ayrıca bakınız: BDS 315, Ek 2).

Yapısal Risk Faktörü	Topluluk Finansal Tablolarında Yönetim Beyanı Düzeyinde “Önemli Yanlışlık” Risklerinin Varlığına İşaret Edebilecek Olay veya Koşullara İlişkin Örnekler
Karmaşıklık	<ul style="list-style-type: none"> • Topluluk bünyesindeki birden fazla işletme veya işletme birimi tarafından muhasebeleştirilen karmaşık işlemlerin mevcudiyeti. • Topluluk bünyesindeki işletme veya işletme birimleri tarafından topluluk finansal tablolarında uygulananlardan farklı muhasebe politikaları uygulanması. • Topluluk bünyesindeki işletme veya işletme birimleri tarafından kullanılan, karmaşık finansal araçların muhasebeleştirilmesi gibi karmaşık süreçleri içeren muhasebe ölçümleri veya açıklamaları. • Birden fazla ülkede yüksek düzeyde karmaşık düzenlemelere tabi olan faaliyetler ya da farklı türde düzenlemelere tabi birden fazla sektörde faaliyet gösteren topluluk bünyesindeki işletme veya işletme birimleri.
Subjektiflik	<ul style="list-style-type: none"> • Geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak, topluluk bünyesindeki hangi işletme veya işletme birimlerinin finansal bilgilerinin topluluk finansal tablolarına dâhil edilmesi gerektiğine ilişkin muhakemeler. Örneğin, özel amaçlı işletmelerin veya ticari faaliyette bulunmayan (aktif olmayan) işletmelerin mevcut olup olmadığı ve bunlara ilişkin finansal bilgilerin dâhil edilmesinin gerekli olup olmadığı.

Yapısal Risk Faktörü	Topluluk Finansal Tablolarında Yönetim Beyanı Düzeyinde “Önemli Yanlışlık” Risklerinin Varlığına İşaret Edebilecek Olay veya Koşullara İlişkin Örnekler
	<ul style="list-style-type: none"> • Topluluk bünyesindeki işletme veya işletme birimleri tarafından geçerli finansal raporlama çerçevesi hükümlerinin doğru şekilde uygulanmasına ilişkin muhakemeler.
Değişiklik	<ul style="list-style-type: none"> • İşletme satın almalarının, elden çıkarmaların veya yeniden yapılanmaların sıklıkla gerçekleşmesi.
Belirsizlik	<ul style="list-style-type: none"> • Ticaret ve maliye politikası gibi alanlarda beklenmeyen devlet müdahaleleri, döviz ve temettü hareketlerine getirilen kısıtlamalar ve döviz kurlarındaki dalgalanmalar gibi etkenlere maruz kalabilen topluluk bünyesindeki yurtdışında faaliyet gösteren işletme veya işletme birimleri.
Yapısal Riski Etkilediği Ölçüde Yönetimin Tarafılığı veya Diğer Hile Riski Faktörleri Nedeniyle Yanlışlığa Olan Açıklık	<ul style="list-style-type: none"> • Olağandışı ilişkili taraf ilişki ve işlemleri. • İşlemlerin zamanlamasını manipüle etmek için kullanılabilir farklı finansal raporlama dönemi tarihlerine sahip olan topluluk bünyesindeki işletme veya işletme birimleri. • Geçmişte yetkisiz veya eksik olarak yapılmış konsolidasyon düzeltmeleri. • Topluluk bünyesindeki agresif vergi planlaması veya vergi cenneti olarak bilinen yerlerdeki işletmelerle yapılan büyük miktardaki nakit işlemleri. • Geçmişte konsolidasyon işlemleri sırasında mutabakatı sağlanmayan veya kapatılmayan topluluk içi hesap bakiyeleriyle karşılaşılması. • Topluluk bünyesindeki büyük veya olağandışı nakit transferleri (özellikle, hile riskinin önemli ya da yüksek olduğu yerlerde faaliyet gösteren ve topluluğa yeni dâhil edilmiş işletme veya işletme birimlerine yapılan transferler).

Topluluğun niteliği ve karmaşıklığı dikkate alındığında; kontrol çevresinin, topluluğun risk değerlendirme sürecinin veya topluluğun iç kontrol sistemini izleme sürecinin, topluluğun içinde bulunduğu şartlara uygun olmadığına ve topluluğun iç kontrol sisteminin diğer bileşenleri için uygun bir zemin oluşturmadığına ilişkin göstergeler aşağıdakileri içerir:

- Şeffaf olmayan, karar alma süreçleri dâhil zayıf kurumsal yönetim yapıları.
- Topluluk bünyesindeki işletme veya işletme birimlerinin faaliyetlerinin ve finansal sonuçlarının izlenmesine ilişkin topluluk yönetimin yeterli olmayan bilgileri dâhil, topluluğun finansal raporlama süreci üzerinde kontrollerin bulunmaması veya etkin olmaması.