# TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI

## BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 540

*MUHASEBE TAHMİNLERİNİN VE İLGİLİ AÇIKLAMALARIN BAĞIMSIZ DENETİMİ*

Bu metin, Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu (IAASB) tarafından düzenlenen ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan Uluslararası Kalite Yönetim, Bağımsız Denetim, Sınırlı Bağımsız Denetim, Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetler Standartları Kitabı, 2023 yılı yayımı, Bölüm 1'de yer alan Uluslararası Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 540 "Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi"nin, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yapılan Türkçe tercümesini IFAC'in izniyle tamamen ya da kısmen çoğaltmaktadır. Bu Türkçe tercümenin çoğaltılmasına ve tanınmasına Türkiye sınırları içinde izin verilmektedir. Telif hakkı dâhil mevcut tüm haklar Türkiye sınırları dışında saklıdır. IFAC'in web sitesine www.ifac.org veya permissions@ifac.org adresine başvurarak konuyla ilgili daha fazla bilgi elde edilebilir.

*(Bu ifade Standardın yalnızca internet sitesinde yayımlanan versiyonunda bulunmaktadır.)*

## GÜNCELLEMELER VE YÜRÜRLÜK TARİHLERİ

- BDS 540 *Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Olanlar Dâhil Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi* Standardının ilk sürümü, 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 24/01/2014 tarihli ve 28892 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.
- BDS 540 *Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Olanlar Dâhil Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi* Standardının ikinci sürümü, 19/04/2018 tarihli ve 75935942-050.01.01-01/30 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 540 *Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi* Standardının üçüncü sürümü, 26/12/2019 tarihli ve 75935942-050.01.04-[01/336] sayılı Kurul Kararıyla, 1/1/2020 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 31/12/2019 tarihli ve 30995 (4.Mükerrer) sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.
- BDS 540 *Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi* 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 540 *Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi* 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.**

**BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 540**
**MUHASEBE TAHMİNLERİNİN VE İLGİLİ AÇIKLAMALARIN BAĞIMSIZ DENETİMİ**

**İÇİNDEKİLER**


Paragraf

**Giriş**

Kapsam....1
Muhasebe Tahminlerinin Niteliği....2-3
Temel Kavramlar....4-9
Yürürlük Tarihi....10
**Amaç**....11
**Tanımlar**....12

**Ana Hükümler**

Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Çalışmalar....13-15
"Önemli Yanlışlık" Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi....16-17
"Önemli Yanlışlık" Riski Olarak Değerlendirilen Risklere Karşı Yapılacak İşler....18-30
Muhasebe Tahminleriyle İlgili Açıklamalar....31
Yönetimin Muhtemel Taraflılığına İlişkin Göstergeler....32
Uygulanan Denetim Prosedürlerine Dayalı Genel Değerlendirme....33-36
Yazılı Beyanlar....37
Yönetim, Üst Yönetimden Sorumlu Olanlar veya Diğer İlgili Taraflarla Kurulacak İletişim....38
Belgelendirme....39

**Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama**

Muhasebe Tahminlerinin Niteliği....A1-A7
Temel Kavramlar....A8-A13
Tanımlar....A14-A18
Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Çalışmalar....A19-A63
"Önemli Yanlışlık" Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi....A64-A80
"Önemli Yanlışlık" Riski Olarak Değerlendirilen Risklere Karşı Yapılacak İşler....A81-A132
Yönetimin Muhtemel Taraflılığına İlişkin Göstergeler....A133-A136
Uygulanan Denetim Prosedürlerine Dayalı Genel Değerlendirme....A137-A144
Yazılı Beyanlar....A145

Yönetim, Üst Yönetimden Sorumlu Olanlar veya
Diğer İlgili Taraflarla Kurulacak İletişim ..... A146-A148

Belgelendirme ..... A149-A152

Ek 1: Yapısal Risk Faktörleri

Ek 2: Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişimler

Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 540 "Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi", BDS 200 "Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi" ile birlikte dikkate alınır.

## Giriş

### Kapsam

1. Bu Bağımsız Denetim Standardı (BDS), denetçinin, finansal tabloların denetiminde muhasebe tahminleri ve ilgili açıklamalara yönelik sorumluluklarını düzenler. Bu BDS özellikle, BDS 315[1], BDS 330[2], BDS 450[3] ve BDS 500[4] ile diğer ilgili BDS'lerin muhasebe tahminleri ve ilgili açıklamalara ilişkin olarak nasıl uygulanacağı konusunda yükümlülükler içermekte ve rehberlik sağlamaktadır. Bu BDS'de ayrıca, muhasebe tahminleri ve ilgili açıklamalara ilişkin yanlışlıkların değerlendirilmesine yönelik hüküm ve açıklamalar ile yönetimin muhtemel taraflılığına ilişkin göstergeler yer almaktadır.

### Muhasebe Tahminlerinin Niteliği

2. Muhasebe tahminleri, nitelikleri gereği büyük farklılıklar gösterir ve parasal büyüklüklerin doğrudan gözlemlenemediği durumlarda muhasebe tahminlerinin yönetim tarafından oluşturulması gerekir. Söz konusu parasal büyüklüklerin ölçümü, bilgi veya verilerdeki yapısal kısıtlamaları yansıtan tahmin belirsizliğine maruz kalır. Bu kısıtlamalar, yapısal subjektifliğe ve ölçüm sonuçlarında farklılığa yol açar. Muhasebe tahmini oluşturma süreci; ölçümde karmaşıklığa yol açabilen ve yönetim tarafından muhakemede bulunulmasını gerektiren varsayım ve veriler kullanılarak bir yöntemin (metodun) seçilmesini ve uygulanmasını içerir. Karmaşıklık, subjektiflik veya diğer yapısal risk faktörlerinin söz konusu parasal büyüklüklerin ölçümü üzerindeki etkileri, bunların yanlışlığa olan açıklıklarını etkilemektedir (Bkz.: A1-A6 paragrafları, Ek 1).

3. Bu BDS tüm muhasebe tahminlerine uygulanmasına rağmen, bir muhasebe tahmininin tahmin belirsizliğine maruz kalma derecesi önemli ölçüde farklılık gösterecektir. Risk değerlendirmesinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı ile bu BDS'nin gerektirdiği müteakip denetim prosedürleri, tahmin belirsizliğine ve ilgili "önemli yanlışlık" risklerinin değerlendirilmesine bağlı olarak değişir. Belirli muhasebe tahminlerindeki tahmin belirsizliği, söz konusu tahminlerin nitelikleri gereği çok düşük olabilir. Ayrıca bu tahminleri oluşturma sürecindeki karmaşıklık ve subjektiflik de çok düşük olabilir. Bu tür muhasebe tahminleri için, bu BDS'nin gerektirdiği risk değerlendirme prosedürleri ve müteakip denetim prosedürlerinin kapsamlı olması beklenmez. Tahmin belirsizliği, karmaşıklığı veya subjektifliğinin çok yüksek olduğu durumlarda ise, bu tür prosedürlerin çok daha kapsamlı olması beklenir. Bu BDS, hükümlerinin nasıl ölçeklendirilebileceğine dair rehberlik sağlar (Bkz.: A7 paragrafı).

### Temel Kavramlar

4. BDS 315, yönetim beyanı düzeyinde belirlenen "önemli yanlışlık" riskleri için yapısal riskin ayrı bir değerlendirmeye tabi tutulmasını gerektirir[5]. BDS 540 bağlamında ve belirli bir muhasebe tahmininin niteliğine bağlı olarak, bir yönetim beyanının önemli olabilecek bir yanlışlığa açıklığı; tahmin belirsizliğine, karmaşıklığa, subjektifliğe veya diğer yapısal risk faktörlerine ve bunlar arasındaki karşılıklı ilişkilere bağlı olabilir veya bunlardan etkilenebilir.

---

[1] BDS 315, "'Önemli Yanlışlık' Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi"

[2] BDS 330, "Bağımsız Denetçinin Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapacağı İşler"

[3] BDS 450, "Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi"

[4] BDS 500, "Bağımsız Denetim Kanıtları"

[5] BDS 315, 31 inci paragraf

BDS 200[6]'de açıklandığı üzere, bazı yönetim beyanı ve ilgili işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalarda yapısal risk diğerlerine göre daha yüksektir. Buna göre, yapısal riskin değerlendirilmesi; yapısal risk faktörlerinin yanlışlık ihtimalini veya yanlışlığın büyüklüğünü ne derecede etkilediğine bağlıdır ve bu BDS'de yapısal risk aralığı olarak adlandırılan bir ölçek kapsamında değişir (Bkz.: A8-A9, A65-A66 paragrafları, Ek 1).

5. Bu BDS, BDS 315 ve BDS 330'un ilgili hükümlerine atıfta bulunur ve muhasebe tahminlerine ilişkin kontroller hakkında denetçinin kararlarının -aşağıdakilere ilişkin kararları dâhil- önemini vurgulamak için rehberlik sağlar:

   - Denetçinin uygulanıp uygulanmadığını belirlemesi ve tasarımını değerlendirmesi gereken, belirlenmesi BDS 315 tarafından zorunlu kılınan kontrollerin mevcut olup olmadığı.
   - Kontrollerin işleyiş etkinliğinin test edilip edilmediği.

6. BDS 315, yönetim beyanı düzeyindeki "önemli yanlışlık" riskleri değerlendirilirken, kontrol riskine ilişkin ayrı bir değerlendirme yapılmasını da gerektirir. Kontrol riskini değerlendirirken denetçi, müteakip denetim prosedürlerinin, kontrollerin işleyiş etkinliğine dair planlı bir güven sağlayıp sağlamadığını dikkate alır. Denetçinin kontrollerin işleyiş etkinliğini test etmeyi planlamaması veya kontrollerin işleyiş etkinliğine güvenmeyi düşünmemesi durumunda, denetçinin kontrol riskine ilişkin değerlendirmesi; "önemli yanlışlık" riskine ilişkin değerlendirmenin, yapısal riske ilişkin değerlendirmeyle aynı olduğu şeklinde olur (Bkz.: A10 paragrafı).

7. Bu BDS, denetçinin uyguladığı müteakip denetim prosedürlerinin (uygun hâllerde kontrol testleri dâhil); bir veya daha fazla yapısal risk faktörünün etkisini ve denetçinin kontrol riskine ilişkin değerlendirmesini dikkate alarak, yönetim beyanı düzeyinde "önemli yanlışlık" riski olarak değerlendirilen risklerin nedenlerine karşılık verir nitelikte olması gerektiğini vurgular.

8. Muhasebe tahminlerine ilişkin olarak mesleki şüpheciliğin kullanılması, denetçinin yapısal risk faktörlerine ilişkin değerlendirmesinden etkilenir ve muhasebe tahminleri daha yüksek derecede bir tahmin belirsizliğine maruz kaldığında veya yüksek derecede karmaşıklık, subjektiflik ve diğer yapısal risk faktörlerinden etkilendiğinde daha önemli hâle gelir. Benzer şekilde, yönetimin taraflılığı veya yapısal riski etkiledikleri ölçüde diğer hile riski faktörleri nedeniyle yanlışlığa daha fazla açıklık olduğu durumlarda mesleki şüpheciliğin kullanılması önemlidir (Bkz.: A11 paragrafı).

9. Bu BDS, denetçinin; uygulanan denetim prosedürlerine ve elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, muhasebe tahminleri ve ilgili açıklamaların geçerli finansal raporlama çerçevesi bağlamında makul olup olmadığını[7] veya yanlışlık içerip içermediğini değerlendirmesini gerektirir. Bu BDS'nin amaçları açısından, geçerli bir finansal raporlama çerçevesi bağlamında makul olma; geçerli finansal raporlama çerçevesinin ilgili hükümlerinin -aşağıdakileri ele alan hükümler dâhil- uygun bir şekilde uygulandığı anlamına gelmektedir (Bkz.: A12-A13, A139-A144 paragrafları):

---

[6] BDS 200, "Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi", A40 paragrafı

[7] BDS 700, "Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama", 13(c) paragrafı

- Muhasebe tahmininin niteliği ve işletmenin durum ve gerçekleri göz önünde bulundurularak; yöntem, varsayım ve verilerin seçilmesi dâhil, muhasebe tahmininin oluşturulması,
- Yönetimin nokta tahmininin seçimi ve
- Muhasebe tahmininin nasıl geliştirildiği hakkındaki açıklamalar ile tahmin belirsizliğinin niteliği, kapsamı ve kaynaklarını içeren açıklamalar dâhil, muhasebe tahminlerine ilişkin açıklamalar.

**Yürürlük Tarihi**

10. Bu BDS, 01/01/2020 tarihinde veya sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

**Amaç**

11. Denetçinin amacı, finansal tablolarda yer alan muhasebe tahminleri ve ilgili açıklamaların geçerli finansal raporlama çerçevesi bağlamında makul olup olmadığı hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmektir.

**Tanımlar**

12. Aşağıdaki terimler BDS'lerde, karşılarında belirtilen anlamlarıyla kullanılmıştır:

    (a) Denetçinin nokta tahmini veya denetçinin tahmin aralığı: Yönetimin nokta tahmininin değerlendirilmesinde, denetçi tarafından geliştirilen bir büyüklük veya büyüklük aralığıdır (Bkz.: A15 paragrafı).

    (b) Muhasebe tahmini: Geçerli finansal raporlama çerçevesinin hükümlerine uygun olarak, ölçümü tahmin belirsizliğine maruz kalan parasal bir büyüklüktür (Bkz.: A14 paragrafı).

    (c) Muhasebe tahmininin sonucu: Bir muhasebe tahmininin konusu olan işlem, olay veya şartların gerçekleşmesi sonucunda ortaya çıkan gerçek parasal büyüklüktür (Bkz.: A18 paragrafı).

    (ç) Tahmin belirsizliği: Tahminin, ölçümündeki kesinlikten yapısal olarak yoksun olmaya açıklığıdır (Bkz.: A16 paragrafı, Ek-1).

    (d) Yönetimin nokta tahmini: Bir muhasebe tahmininin finansal tablolara alınması veya finansal tablolarda açıklanması için yönetim tarafından seçilen büyüklüktür.

    (e) Yönetimin taraflılığı: Yönetimin bilgilerin hazırlanmasında yansız olmamasıdır (Bkz.: A17 paragrafı).

**Ana Hükümler**

**Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Çalışmalar**

13. Denetçi, BDS 315'in[8] zorunlu kıldığı üzere, işletme ve çevresini, geçerli finansal raporlama çerçevesini ve işletmenin iç kontrol sistemini tanırken, işletmenin muhasebe tahminleriyle ilgili olarak aşağıdaki hususlar hakkında kanaat edinir. Denetçinin kanaat edinmek amacıyla uygulayacağı prosedürler, finansal tablo ve yönetim beyanı düzeylerindeki "önemli yanlışlık"

[8] BDS 315, 19-27 nci paragraflar

risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesine uygun bir dayanak oluşturan denetim kanıtlarının elde edilmesi için gereken ölçüde uygulanır (Bkz.: A19-A22 paragrafları).

*İşletme ve Çevresi ile Geçerli Finansal Raporlama Çerçevesi Hakkında Kanaat Edinilmesi*

(a) Finansal tablolara alınması veya finansal tablolarda açıklanması gereken muhasebe tahminlerine sebep olabilecek veya söz konusu tahminlerin değiştirilmesini gerektirebilecek, işletmenin işlemleri ile diğer olay veya şartlar (Bkz.: A23 paragrafı).

(b) Geçerli finansal raporlama çerçevesinin muhasebe tahminleriyle ilgili hükümleri (finansal tablolara alma kıstasları, ölçüm esasları ve ilgili sunum ve açıklama hükümleri dâhil) ile bu hükümlerin işletme ve çevresinin niteliği ve şartları bağlamında nasıl uygulandığı (yapısal risk faktörlerinin yönetim beyanlarının yanlışlığa açıklığını nasıl etkilediği dâhil) (Bkz.: A24-A25 paragrafları).

(c) -Uygun hâllerde- ihtiyati gözetime ilişkin düzenleyici çerçeveler dâhil, işletmenin muhasebe tahminleriyle ilgili düzenleyici etkenler (Bkz.: A26 paragrafı).

(ç) Denetçinin işletmenin finansal tablolarına dâhil olmasını beklediği ve denetçinin 13(a)-(c) paragraflarında belirtilen hususlarla ilgili kanaatine dayanan muhasebe tahminleri ve ilgili açıklamaların niteliği (Bkz.: A27 paragrafı).

*İşletmenin İç Kontrol Sistemi Hakkında Kanaat Edinilmesi*

(d) İşletmenin; yönetimin muhasebe tahminleriyle ilgili finansal raporlama süreci üzerinde uyguladığı gözetim ve yönetişimin niteliği ve kapsamı (Bkz.: A28-A30 paragrafları).

(e) Yönetimin faydalandığı bir uzmanın kullanılmasıyla ilgili olanlar dâhil, yönetimin muhasebe tahminlerine ilişkin uzmanlık gerektiren bilgi ve becerilere olan ihtiyacı nasıl belirlediği ve söz konusu bilgi ve becerileri nasıl uyguladığı (Bkz.: A31 paragrafı).

(f) İşletmenin risk değerlendirme sürecinin muhasebe tahminlerine ilişkin riskleri nasıl belirlediği ve bunları nasıl ele aldığı (Bkz.: A32-A33 paragrafları).

(g) Aşağıdakiler dâhil, muhasebe tahminleriyle ilgili olduğu ölçüde, işletmenin bilgi sistemi:

  (i) Önemli işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalara ilişkin muhasebe tahminleriyle ve ilgili açıklamalarla ilgili bilgilerin işletmenin bilgi sisteminde nasıl bir yol izlediği (Bkz.: A34-A35 paragrafları) ve

  (ii) Bu tür muhasebe tahminleri ve ilgili açıklamalar için yönetimin;

    a. Aşağıdakiler dâhil, geçerli finansal raporlama çerçevesi bağlamında uygun olan ilgili yöntem, varsayım veya veri kaynaklarını ve bunlarda değişiklik yapma ihtiyacını nasıl belirlediği (Bkz.: A36-A37 paragrafları):

      i. Modellerin kullanımı dâhil, kullanılan modeli nasıl seçtiği veya tasarladığı ve uyguladığı (Bkz.: A38-A39 paragrafları),

      ii. Alternatiflerin değerlendirilmesi dâhil, kullanılan varsayımları nasıl seçtiği ve önemli varsayımları nasıl belirlediği (Bkz.: A40-A43 paragrafları) ve

      iii. Kullanılan verileri nasıl seçtiği (Bkz.: A44 paragrafı),

b. Muhtemel ölçüm sonuçları aralığını değerlendirmek suretiyle anlaması dâhil, tahmin belirsizliğinin derecesini nasıl anladığı ve (Bkz.: A45 paragrafı)

c. Finansal tablolara dâhil edilmek üzere bir nokta tahminin ve ilgili açıklamaların seçilmesi dâhil, tahmin belirsizliğini nasıl ele aldığı (Bkz.: A46-A49 paragrafları).

(ğ) 13(g)(ii) paragrafında açıklandığı üzere yönetimin muhasebe tahminleri oluşturma sürecine ilişkin kontrol faaliyetleri bileşenindeki belirlenen kontroller[9] (Bkz.: A50-A54 paragrafları),

(h) Yönetimin, önceki muhasebe tahminlerinin sonucunu/sonuçlarını nasıl gözden geçirdiği ve bu gözden geçirmenin sonuçlarına nasıl karşılık verdiği.

14. Denetçi, cari dönemdeki "önemli yanlışlık" risklerini belirlemesi ve değerlendirmesine yardımcı olması amacıyla önceki muhasebe tahminlerinin sonuçlarını ya da -uygun hâllerde- söz konusu tahminlere ilişkin oluşturulan sonraki tahminleri gözden geçirir. Söz konusu gözden geçirmenin niteliğine ve kapsamına karar verirken denetçi, muhasebe tahminlerinin özelliklerini dikkate alır. Gözden geçirme faaliyetinde amaç, tahminlerin yapıldığı zamanda mevcut olan bilgilere dayandığında uygun olan önceki dönem muhasebe tahminlerine ilişkin varılmış yargılar hakkında şüphe oluşturmak değildir (Bkz.: A55-A60 paragrafları).

15. Muhasebe tahminlerine ilişkin olarak denetçi; risk değerlendirme prosedürlerini uygulamak, "önemli yanlışlık" risklerini belirlemek ve değerlendirmek, söz konusu risklere karşılık vermek amacıyla denetim prosedürlerini tasarlamak ve uygulamak veya elde edilen denetim kanıtlarını değerlendirmek için denetim ekibinin, uzmanlık bilgi veya becerilerine ihtiyaç duyup duymadığına karar verir (Bkz.: A61-A63 paragrafları).

**"Önemli Yanlışlık" Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi**

16. BDS 315'te[10] zorunlu kılındığı üzere, yapısal riskin ve kontrol riskinin yönetim beyanı düzeyinde ayrı ayrı değerlendirilmesi dâhil, bir muhasebe tahminine ve ilgili açıklamalara ilişkin olarak yönetim beyanı düzeyindeki "önemli yanlışlık" risklerini belirlerken ve değerlendirirken denetçi, "önemli yanlışlık" risklerinin belirlenmesinde ve yapısal riskin değerlendirilmesinde aşağıdakileri dikkate alır (Bkz.: A64-A71 paragrafları):

(a) Muhasebe tahmininin tahmin belirsizliğine maruz kalma derecesi (Bkz.: A72-A75 paragrafları) ve

(b) Aşağıda yer alan hususların karmaşıklık, subjektiflik veya diğer yapısal risk faktörlerinden etkilenme derecesi (Bkz.: A76-A79 paragrafları):

(i) Muhasebe tahmininin oluşturulmasında yöntem, varsayım ve verilerin seçilmesi ve uygulanması veya

(ii) Finansal tablolara dâhil edilmek üzere yönetimin nokta tahmininin ve ilgili açıklamaların seçimi.

---

[9] BDS 315, 26(a)(i)-(iv) paragrafları

[10] BDS 315, 31 ve 34 üncü paragraflar

17. Denetçi, kendi yargısına göre, 16 ncı paragrafa uygun olarak belirlenen ve değerlendirilen "önemli yanlışlık" risklerinin ciddi risk olup olmadığına karar verir.[11] Ciddi bir riskin mevcut olduğuna karar vermesi durumunda denetçi, söz konusu riski ele alan kontrolleri belirler[12] ve bu tür kontrollerin etkin bir biçimde tasarlanıp tasarlanmadığını değerlendirir ve uygulanıp uygulanmadığına karar verir[13] (Bkz.: A80 paragrafı).

**"Önemli Yanlışlık" Riski Olarak Değerlendirilen Risklere Karşı Yapılacak İşler**

18. BDS 330[14] uyarınca, denetçinin uygulayacağı müteakip denetim prosedürleri, yönetim beyanı düzeyinde[15] "önemli yanlışlık" riski olarak değerlendirilen risklere, bu risklere ilişkin yapılan değerlendirmenin nedenlerini de dikkate alarak karşılık verecek mahiyette olmalıdır. Denetçinin uygulayacağı müteakip denetim prosedürleri aşağıda yer alan yaklaşımlardan bir veya daha fazlasını içerir:

    (a) Denetçi raporu tarihine kadar meydana gelen olaylar hakkında denetim kanıtı elde edilmesi (Bkz.: 21 inci paragraf),

    (b) Yönetimin muhasebe tahminini nasıl oluşturduğunun test edilmesi (Bkz.: 22-27 nci paragraflar) veya

    (c) Denetçinin nokta tahmininin veya tahmin aralığının geliştirilmesi (Bkz.: 28-29 uncu paragraflar).

    Denetçinin uygulayacağı müteakip denetim prosedürleri; "önemli yanlışlık" riski olarak değerlendirilen risklerin düzeyi ne kadar yüksekse, o kadar fazla ikna edici denetim kanıtı elde edilmesi gerektiğini dikkate alır.[16] Denetçi müteakip denetim prosedürlerini, doğrulayıcı olabilecek denetim kanıtı elde etme veya çelişkili olabilecek denetim kanıtlarını hariç tutma eğiliminde olmayacak şekilde tasarlar ve uygular (Bkz.: A81-A84 paragrafları).

19. BDS 330[17] uyarınca denetçi aşağıdaki durumlarda, kontrollerin işleyiş etkinliğine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek amacıyla kontrol testlerini tasarlar ve uygular:

    (a) Denetçinin yönetim beyanı düzeyinde ortaya çıkan "önemli yanlışlık" risklerine ilişkin yaptığı değerlendirme, kontrollerin etkin bir şekilde işlediğine dair bir beklenti içeriyorsa veya

    (b) Maddi doğrulama prosedürleri, tek başlarına, yönetim beyanı düzeyinde yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlayamıyorsa.

    Muhasebe tahminlerine ilişkin olarak, denetçinin bu tür kontrol testleri, "önemli yanlışlık" risklerine ilişkin değerlendirmelerin nedenlerine karşılık verecek mahiyettedir. Denetçi kontrol testlerini tasarlarken ve uygularken, ilgili kontrolün etkinliğine daha fazla güvenmek istiyorsa, daha fazla ikna edici denetim kanıtı elde eder (Bkz.: A85-A89 paragrafları).[18]

---

[11] BDS 315, 32 nci paragraf

[12] BDS 315, 26(a)(i) paragrafı

[13] BDS 315, 26(a) paragrafı

[14] BDS 330, 6-15 ve 18 inci paragraflar

[15] BDS 330, 6-7 ve 21 inci paragraflar

[16] BDS 330, 7(b) paragrafı

[17] BDS 330, 8 inci paragraf

[18] BDS 330, 9 uncu paragraf

20. Bir muhasebe tahminiyle ilgili ciddi bir risk için denetçinin uygulayacağı müteakip denetim prosedürleri, denetçi cari dönemdeki kontrollere güvenmeyi planlıyorsa, söz konusu kontrol testlerini içerir. Ciddi riske karşı yalnızca maddi doğrulama prosedürlerinin uygulanacak olması hâlinde, bu prosedürler detay testlerini de içerir (Bkz.: A80 paragrafı).[19]

*Denetçi Raporu Tarihine Kadar Meydana Gelen Olaylardan Denetim Kanıtı Elde Edilmesi*

21. Denetçinin uygulayacağı müteakip denetim prosedürleri denetçi raporu tarihine kadar meydana gelen olaylardan denetim kanıtı elde etmeyi içerdiğinde denetçi, olayın gerçekleştiği tarih ile ölçüm tarihi arasındaki durumlar ve diğer ilgili şartlardaki değişikliklerin geçerli finansal raporlama çerçevesi bağlamında bu tür denetim kanıtlarının ihtiyaca uygunluğunu (ilgililiğini) etkileyebileceğini dikkate alarak, bu tür denetim kanıtlarının, muhasebe tahminine ilişkin "önemli yanlışlık" risklerini ele almak için yeterli ve uygun olup olmadığını değerlendirir (Bkz.: A91-A93 paragrafları).

*Yönetimin Muhasebe Tahminini Nasıl Oluşturduğunun Test Edilmesi*

22. Yönetimin muhasebe tahminini nasıl oluşturduğu test edilirken, denetçinin müteakip denetim prosedürleri; aşağıdakilerle ilgili "önemli yanlışlık" riskleri hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek amacıyla, 23-26 ncı paragraflara uygun olarak tasarlanan ve uygulanan prosedürleri içerir (Bkz.: A94 paragrafı):

    (a) Muhasebe tahmini oluştururken yönetim tarafından kullanılan yöntemlerin, önemli varsayımların ve verilerin seçimi ile uygulanması ve

    (b) Yönetimin, nokta tahminini nasıl seçtiği ve tahmin belirsizliğine ilişkin ilgili açıklamaları nasıl geliştirdiği.

Yöntemler

23. Yöntemlere ilişkin olarak 22 nci paragraf hükümleri uygulanırken, denetçinin müteakip denetim prosedürleri aşağıdakileri ele alır:

    (a) Seçilen yöntemin geçerli finansal raporlama çerçevesi bağlamında uygun olup olmadığı ve -uygun hâllerde- önceki döneme göre meydana gelen değişikliklerin uygun olup olmadığı (Bkz.: A95, A97 paragrafları),

    (b) Yöntemin seçiminde yapılan muhakemelerin, yönetimin muhtemel taraflılığına ilişkin göstergelere yol açıp açmadığı (Bkz.: A96 paragrafı),

    (c) Hesaplamaların, yönteme uygun olarak yapılıp yapılmadığı ve matematiksel olarak doğru olup olmadığı,

    (ç) Yönetimin yöntemi uygulaması karmaşık modellemeyi içeriyorsa, muhakemelerin tutarlı bir şekilde uygulanıp uygulanmadığı ve -uygun hâllerde- (Bkz.: A98-A100 paragrafları);

        (i) Modelin tasarımının geçerli finansal raporlama çerçevesinin ölçüm amaçlarını karşılayıp karşılamadığı, içinde bulunulan şartlara uygun olup olmadığı ve -uygun hâllerde- kullanılan yöntemde önceki döneme göre meydana gelen değişikliklerin içinde bulunulan şartlara uygun olup olmadığı ve

[19] BDS 330, 15 ve 21 inci paragraflar

(ii) Modelin çıktısındaki düzeltmelerin geçerli finansal raporlama çerçevesinin ölçüm amaçları ile tutarlı olup olmadığı ve içinde bulunulan şartlara uygun olup olmadığı ve

(d) Yöntemin uygulanmasında, önemli varsayım ve verilerin bütünlüğünün korunup korunmadığı (Bkz.: A101 paragrafı).

Önemli Varsayımlar

24. Önemli varsayımlara ilişkin olarak 22 nci paragraf hükümleri uygulanırken, denetçinin müteakip denetim prosedürleri aşağıdakileri ele alır:

(a) Önemli varsayımların geçerli finansal raporlama çerçevesi bağlamında uygun olup olmadığı ve -uygun hâllerde- önceki döneme göre meydana gelen değişikliklerin uygun olup olmadığı (Bkz.: A95, A102-A103 paragrafları),

(b) Önemli varsayımların seçiminde yapılan muhakemelerin, yönetimin muhtemel taraflılığına ilişkin göstergelere yol açıp açmadığı (Bkz.: A96 paragrafı),

(c) Denetçinin denetim sırasında elde ettiği bilgilere dayanarak; önemli muhasebe varsayımlarının birbirleriyle ve diğer muhasebe tahminlerinde kullanılanlarla veya işletme faaliyetlerinin diğer alanlarında kullanılan ilgili varsayımlarla tutarlı olup olmadığı (Bkz.: A104 paragrafı) ve

(ç) Uygun hâllerde, yönetimin belirli adımları atma niyeti ve kabiliyetine sahip olup olmadığı (Bkz.: A105 paragrafı).

Veriler

25. Verilere ilişkin olarak 22 nci paragraf hükümleri uygulanırken, denetçinin müteakip denetim prosedürleri aşağıdakileri ele alır:

(a) Verilerin geçerli finansal raporlama çerçevesi bağlamında uygun olup olmadığı ve -uygun hâllerde- önceki döneme göre meydana gelen değişikliklerin uygun olup olmadığı (Bkz.: A95, A106 paragrafları),

(b) Verilerin seçiminde yapılan muhakemelerin, yönetimin muhtemel taraflılığına ilişkin göstergelere yol açıp açmadığı (Bkz.: A96 paragrafı),

(c) Verilerin içinde bulunulan şartlarda ihtiyaca uygun (ilgili) ve güvenilir olup olmadığı (Bkz.: A107 paragrafı) ve

(ç) Verilerin, sözleşme şartlarına ilişkin olanlar dâhil, yönetim tarafından uygun şekilde anlaşılıp anlaşılmadığı veya yorumlanıp yorumlanmadığı (Bkz.: A108 paragrafı).

Yönetimin Nokta Tahminini Seçimi ve Tahmin Belirsizliğine İlişkin İlgili Açıklamalar

26. 22 nci paragraf hükümleri uygulanırken, denetçinin müteakip denetim prosedürleri yönetimin, geçerli finansal raporlama çerçevesi bağlamında, aşağıdakilere ilişkin uygun adımları atıp atmadığını ele alır:

(a) Tahmin belirsizliğini anlamak (Bkz.: A109 paragrafı) ve

(b) Uygun nokta tahmini seçmek ve tahmin belirsizliğine ilişkin ilgili açıklamaları geliştirmek suretiyle tahmin belirsizliğini ele almak (Bkz.: A110-A114 paragrafları).

27. Denetçinin elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak vardığı yargıya göre, yönetim tahmin belirsizliğini anlamak veya ele almak amacıyla uygun adımları atmadığında, denetçi (Bkz.: A115-A117 paragrafları):

    (a) Yönetimden; tahmin belirsizliğini anlamak için ilave prosedürler uygulamasını veya yönetimin nokta tahmininin seçimini tekrar değerlendirerek ya da tahmin belirsizliğiyle ilgili ilave açıklamalar yapmayı değerlendirerek tahmin belirsizliğini ele almasını talep eder ve yönetimin cevabını/cevaplarını 26 ncı paragraf uyarınca değerlendirir,

    (b) Yönetimin söz konusu talebe verdiği cevabın tahmin belirsizliğini yeterince ele almadığına karar vermesi durumunda denetçi, uygulanabilir olduğu ölçüde, 28-29 uncu paragraflara uygun olarak denetçinin nokta tahminini veya tahmin aralığını geliştirir ve

    (c) İç kontrolde bir eksikliğin olup olmadığını değerlendirir ve eksiklik olması durumunda, BDS 265'e[20] uygun olarak iletişim kurar.

*Denetçinin Nokta Tahmininin veya Tahmin Aralığının Geliştirilmesi*

28. Denetçi, yönetimin nokta tahminini ve tahmin belirsizliğine ilişkin ilgili açıklamaları değerlendirmek amacıyla bir nokta tahmini veya tahmin aralığı geliştirdiğinde, 27(b) paragrafının gerektirdiği durumlar dâhil, denetçinin müteakip denetim prosedürleri; kullanılan yöntem, varsayım veya verilerin geçerli finansal raporlama çerçevesi bağlamında uygun olup olmadığının değerlendirilmesine yönelik prosedürler içerir. Denetçinin, kendisinin veya yönetimin yöntem, varsayım veya verilerini kullanıp kullanmadığına bakılmaksızın, söz konusu müteakip denetim prosedürleri, 23-25 inci paragraflarda yer alan hususları ele almak için tasarlanır ve uygulanır (Bkz.: A118-A123 paragrafları).

29. Denetçinin tahmin aralığını geliştirdiğinde denetçi;

    (a) Aralığın; yalnızca yeterli ve uygun denetim kanıtıyla desteklenen ve geçerli finansal raporlama çerçevesinin ölçüm amaçları ve diğer hükümleri bağlamında makul olması açısından denetçi tarafından değerlendirilen büyüklükleri içerdiğine karar verir (Bkz.: A124-A125 paragrafları) ve

    (b) Finansal tablolardaki tahmin belirsizliğini açıklayan dipnotlara ilişkin "önemli yanlışlık" riski olarak değerlendirilen risklere yönelik yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek amacıyla müteakip denetim prosedürlerini tasarlar ve uygular.

*Denetim Kanıtlarına İlişkin Diğer Hususlar*

30. Muhasebe tahminlerine ilişkin "önemli yanlışlık" risklerine yönelik denetim kanıtı elde ederken, denetim kanıtı olarak kullanılacak bilgi kaynaklarından bağımsız olarak denetçi, BDS 500'de yer alan ilgili hükümlere uyar.

    Yönetimin faydalandığı uzmanın çalışması kullanılırken, bu BDS'nin 21-29 uncu paragraflarındaki hükümler; BDS 500'ün 8(c) paragrafına uygun olarak, ilgili yönetim beyanına ilişkin bir denetim kanıtı olarak kullanımı konusunda uzman çalışmasının uygunluğunu değerlendirmesinde denetçiye yardımcı olabilir. Yönetimin faydalandığı uzmanın çalışmasının değerlendirilmesinde, müteakip denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı; denetçinin uzmanın yeterliği, kabiliyeti ve tarafsızlığına ilişkin

[20] BDS 265, "İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi"

değerlendirmesinden, denetçinin uzman tarafından gerçekleştirilen çalışmanın niteliğine ilişkin kanaatinden ve denetçinin söz konusu uzmanın uzmanlık alanı hakkındaki bilgisinden etkilenir (Bkz.: A126-A132 paragrafları).

**Muhasebe Tahminleriyle İlgili Açıklamalar**

31. Denetçi, tahmin belirsizliğiyle ilgili 26(b) ve 29(b) paragraflarında belirtilenler hariç olmak üzere, bir muhasebe tahminiyle ilgili açıklamalara yönelik yönetim beyanı düzeyinde "önemli yanlışlık" riski olarak değerlendirilen risklere ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için müteakip denetim prosedürlerini tasarlar ve uygular.

**Yönetimin Muhtemel Taraflılığına İlişkin Göstergeler**

32. Denetçi, finansal tablolara alınan muhasebe tahminlerinin oluşturulmasında yönetim tarafından varılan yargıların ve alınan kararların, münferit olarak makul olsalar dahi, yönetimin muhtemel taraflılığına ilişkin göstergeler olup olmadıklarını değerlendirir. Yönetimin muhtemel taraflılığına ilişkin göstergelerin tespit edilmesi durumunda denetçi, bu durumun denetime olan etkilerini değerlendirir. Yanıltma kastı varsa, yönetimin taraflılığı niteliği itibarıyla hilelidir (Bkz.: A133-A136 paragrafları).

**Uygulanan Denetim Prosedürlerine Dayalı Genel Değerlendirme**

33. BDS 330 muhasebe tahminlerine uygulanırken[21] denetçi, uygulanan denetim prosedürlerine ve elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak aşağıdakileri değerlendirir (Bkz.: A137-A138 paragrafları):

    (a) Yönetimin muhtemel taraflılığına ilişkin göstergelerin tespit edilmiş olduğu durumlar dâhil, yönetim beyanı düzeyinde "önemli yanlışlık" risklerine ilişkin değerlendirmelerinin uygunluğunun devam edip etmediği,

    (b) Yönetimin, finansal tablolardaki bu muhasebe tahminlerinin finansal tablolara alınması, ölçümü, sunumu ve açıklanmasıyla ilgili kararlarının, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olup olmadığı ve

    (c) Yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilip edilmediği.

34. 33(c) paragrafında belirtilen değerlendirmeyi yaparken denetçi, birbirini doğrulayan ya da birbiriyle çelişen nitelikte olsun veya olmasın, elde edilen ilgili tüm denetim kanıtlarını dikkate alır.[22] Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememesi durumunda denetçi, BDS 705[23] uyarınca bu durumun finansal tablolar hakkındaki görüşü veya denetim üzerindeki etkilerini değerlendirir.

*Muhasebe Tahminlerinin Makul Olup Olmadığının veya Yanlışlık İçerip İçermediğinin Belirlenmesi*

35. Denetçi, muhasebe tahminleri ve ilgili açıklamaların geçerli finansal raporlama çerçevesi bağlamında makul olup olmadığına veya yanlışlık içerip içermediğine karar verir. BDS 450[24], denetçinin, düzeltilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki etkisini değerlendirirken yanlışlıkları (fiili yanlışlıklar, muhakeme yanlışlıkları veya öngörülen yanlışlıklar) nasıl ayırt edebileceği hakkında rehberlik sağlar (Bkz.: A12-A13, A139-A144 paragrafları).

---

[21] BDS 330, 25-26 ncı paragraflar

[22] BDS 500, 11 inci paragraf

[23] BDS 705, "Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi"

[24] BDS 450, A6 paragrafı

36. Denetçi, muhasebe tahminlerine ilişkin olarak aşağıdakileri değerlendirir:

(a) Finansal tabloların bir gerçeğe uygun sunum çerçevesine göre hazırlandığı durumda yönetimin, çerçevenin özel olarak gerektirdiği açıklamalar dışında, finansal tabloların bir bütün olarak gerçeğe uygun sunumunu sağlamak için gerekli olan açıklamalara yer verip vermediği[25] veya

(b) Finansal tabloların bir uygunluk çerçevesine göre hazırlandığı durumda açıklamaların, finansal tabloların yanıltıcı olmaması için yapılması gereken açıklamalar olup olmadığı.[26]

**Yazılı Beyanlar**

37. Denetçi, yönetimden[27] ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlardan; muhasebe tahminleri oluşturulurken kullanılan yöntem, önemli varsayım ve veriler ile ilgili açıklamaların geçerli finansal raporlama çerçevesinin finansal tablolara alma, ölçüm ve açıklama hükümlerine uygunluk sağlayıp sağlamadığı hakkında yazılı beyan talep eder. Denetçi; kullanılan yöntem, varsayım veya verilerle ilgili olanlar dâhil, belirli muhasebe tahminleri hakkında beyan alınmasına ihtiyaç olup olmadığını ayrıca değerlendirir (Bkz.: A145 paragrafı).

**Yönetim, Üst Yönetimden Sorumlu Olanlar veya Diğer İlgili Taraflarla Kurulacak İletişim**

38. BDS 260[28] ve BDS 265[29] uyarınca denetçinin, işletmenin muhasebe uygulamalarının önemli nitel yönleri ve önemli iç kontrol eksiklikleri dâhil, belirli konular hakkında yönetim veya üst yönetimden sorumlu olanlarla iletişim kurması gerekmektedir. Bunu yaparken denetçi, -varsa- muhasebe tahminlerine yönelik görüşülecek hususları değerlendirir ve "önemli yanlışlık" risklerinin nedenlerinin, tahmin belirsizliğiyle mi yoksa muhasebe tahminlerini oluştururkenki karmaşıklık, subjektiflik ve diğer yapısal risk faktörlerinin etkileriyle ve ilgili açıklamalarla mı ilgili olup olmadığını dikkate alır. Ayrıca, belirli durumlarda, mevzuat uyarınca denetçinin, düzenleyici kurumlar veya ihtiyati olarak gözetim yapanlar gibi ilgili diğer taraflarla belirli konularda iletişim kurması gerekmektedir (Bkz.: A146-A148 paragrafları).

**Belgelendirme**

39. Denetçi çalışma kağıtlarına aşağıdakileri dâhil eder (Bkz.: A149-A152 paragrafları):[30]

(a) Denetçinin; işletmenin muhasebe tahminleriyle ilgili iç kontrolü dâhil, işletme ve çevresi hakkında edindiği kanaatin temel unsurları,

(b) Yönetim beyanı düzeyindeki "önemli yanlışlık" risklerinin değerlendirilme nedenleri (yapısal risk veya kontrol riskleriyle ilişkili olup olmadığı) dikkate alınmak suretiyle, müteakip denetim prosedürlerinin yönetim beyanı düzeyinde "önemli yanlışlık" riski olarak değerlendirilen risklerle bağlantısı[31],

---

[25] BDS 700, "Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama", 14 üncü paragraf

[26] BDS 700, 19 uncu paragraf

[27] BDS 580, "Yazılı Beyanlar"

[28] BDS 260, "Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim", 16(a) paragrafı

[29] BDS 265, 9 uncu paragraf

[30] BDS 230 "Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi" 8-11, A6, A7 ve A10 paragrafları

[31] BDS 330, 28(b) paragrafı

(c) Yönetim tahmin belirsizliğini anlamak ve ele almak amacıyla uygun adımları atmadığında, denetçinin verdiği karşılık(lar),

(ç) -Varsa- muhasebe tahminlerine ilişkin yönetimin muhtemel taraflılığına ilişkin göstergeler ve 32 nci paragraf uyarınca, bu durumun denetim üzerindeki etkisine ilişkin denetçinin değerlendirmesi ve

(d) Denetçinin, muhasebe tahminleri ve ilgili açıklamaların yanlışlık içerip içermediği veya geçerli finansal raporlama çerçevesi bağlamında makul olup olmadığı kararına ilişkin önemli yargılar.

***

**Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama**

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

*Muhasebe Tahminlerine İlişkin Örnekler*

A1. İşlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalara ilişkin muhasebe tahminlerinin örnekleri aşağıdakileri içerir:

- Stok değer düşüklüğü.
- Maddi duran varlıkların amortismanı.
- Altyapı varlıklarının değerlemesi.
- Finansal araçların değerlemesi.
- Devam etmekte olan bir hukuki davanın sonucu.
- Beklenen kredi zararları karşılığı.
- Sigorta sözleşmesi yükümlülüklerinin değerlemesi.
- Garanti yükümlülükleri.
- Emeklilik fayda yükümlülükleri.
- Hisse bazlı ödemeler.
- Şerefiye ve maddi olmayan duran varlıkların tespiti dâhil, bir işletme birleşmesinden elde edilen varlık veya yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerleri.
- Uzun ömürlü varlıkların veya elden çıkarma amacıyla tutulan gayrimenkul veya makine/teçhizatın değer düşüklüğü.
- Bağımsız taraflar arasında varlık veya yükümlülüklerin parasal olmayan değişimi.
- Uzun vadeli sözleşmeler için finansal tablolara alınan hasılat.

*Yöntemler*

A2. Yöntem; yönetim tarafından, gerekli ölçüm esasına uygun şekilde muhasebe tahmininin oluşturulması için kullanılan bir ölçüm tekniğidir. Örneğin, hisse bazlı ödeme işlemlerine ilişkin muhasebe tahmini oluşturulurken kullanılan ve geçerliliği kabul edilmiş yöntemlerden biri, Black Scholes opsiyon fiyatlandırma formülü kullanılarak opsiyonun teorik alım fiyatının belirlenmesidir. Yöntem, bazen bir model olarak anılan, hesaplama aracı veya işlemi kullanılarak uygulanır ve varsayım ve verilerin uygulanmasını ve bunlar arasındaki birtakım ilişkilerin dikkate alınmasını içerir.

*Varsayımlar ve Veriler*

A3. Varsayımlar; faiz oranı seçimi, iskonto oranı seçimi veya gelecekteki durum veya olaylara ilişkin yargılar gibi konular hakkındaki mevcut bilgilere dayanan muhakemeleri içerir. Bir varsayım, yönetim tarafından bir dizi uygun alternatif arasından seçilmiş olabilir. Yönetimin faydalandığı bir uzman tarafından yapılmış veya belirlenmiş varsayımlar, yönetim tarafından muhasebe tahmini oluşturulurken kullanıldığında, yönetimin varsayımları hâline gelir.

A4. Bu BDS'nin amaçları açısından veri, doğrudan gözlem yoluyla veya işletme dışındaki bir taraftan elde edilebilen bilgidir. Verilere analitik veya yorumlamalı tekniklerin uygulanmasıyla elde edilen bilgiler, bu tür tekniklerin iyi tasarlanmış teorik bir dayanağa sahip olduğu ve dolayısıyla yönetimin muhakemede bulunmasına daha az ihtiyaç duyulduğu durumlarda, türetilmiş veri olarak adlandırılır. Aksi hâlde, bu tür bilgiler bir varsayımdır.

A5. Veri örnekleri aşağıdakileri içerir:

- Piyasa işlemlerinde kabul edilen fiyat,
- Üretimde kullanılan bir makinenin çalışma süresi veya üretim miktarı,
- Sözleşmedeki faiz oranı, ödeme planı ve kredi sözleşmesindeki vade gibi, sözleşmelere dâhil edilen tarihi fiyatlar veya diğer şartlar,
- Bir dış bilgi kaynağından elde edilen ekonomik tahminler veya kazanç tahminleri gibi ileriye dönük bilgiler veya
- Forward sözleşmelerindeki faiz oranlarından enterpolasyon teknikleri kullanılarak belirlenmiş faiz oranı (türetilmiş veri).

A6. Veriler çok çeşitli kaynaklardan elde edilebilir. Örneğin, veriler;

- Kuruluş içinde veya dışında oluşturulabilir,
- Defteri kebir veya yardımcı defterlerden ya da bunların dışındaki bir sistemden elde edilebilir,
- Sözleşmelerden elde edilebilir veya
- Yasal veya düzenleyici bildirimlerden elde edilebilir.

*Ölçeklenebilirlik* (Bkz.: 3 üncü paragraf)

A7. A20-A22, A63, A67 ve A84 paragrafları, bu BDS'nin hükümlerinin nasıl ölçeklendirilebileceğine ilişkin rehberlik sağlayan paragraflara örnek olarak verilebilir.

**Temel Kavramlar**

*Yapısal Risk Faktörleri* (Bkz.: 4 üncü paragraf)

A8. Yapısal risk faktörleri, kontroller dikkate alınmadan önce, bir işlem sınıfı, hesap bakiyesi veya açıklamaya ilişkin bir yönetim beyanının hata veya hile kaynaklı yanlışlığa olan açıklığını etkileyen olay veya şartların özellikleridir.[32] Ek 1, söz konusu yapısal risk faktörlerinin ve aralarındaki karşılıklı ilişkilerin niteliğini; muhasebe tahminlerinin oluşturulması ve bunların finansal tablolarda sunulması bağlamında daha fazla açıklar.

A9. Yönetim düzeyinde "önemli yanlışlık" risklerini değerlendirirken[33], tahmin belirsizliği, karmaşıklık ve subjektifliğe ek olarak denetçi, BDS 315'te yer alan yapısal risk faktörlerinin yönetim beyanlarının muhasebe tahminleriyle ilgili yanlışlığa olan açıklığını ne derece etkilediğini de değerlendirir. Bu tür ilave yapısal risk faktörleri aşağıdakileri içerir:

- Muhasebe tahmini oluşturulurken kullanılan yöntem, varsayım veya verilerdeki

[32] BDS 315, 12(i) paragrafı

[33] BDS 315, 31 inci paragraf

değişikliklere yol açabilen; ilgili finansal tablo kalemlerinin niteliğindeki veya şartlarındaki ya da geçerli finansal raporlama çerçevesinin hükümlerindeki değişiklikler.

- Muhasebe tahmininin oluşturulmasında, yönetimin taraflılığı veya yapısal riski etkiledikleri ölçüde diğer hile riski faktörleri nedeniyle yanlışlığa olan açıklık.
- Tahmin belirsizliği dışındaki belirsizlik.

*Kontrol Riski* (Bkz.: 6 ncı paragraf)

A10. BDS 315'e uygun olarak yönetim beyanı düzeyindeki kontrol riskini değerlendirirken denetçi, kontrollerin işleyiş etkinliğini test etmeyi planlayıp planlamadığını dikkate alır. Denetçinin, kontrollerin işleyiş etkinliğini test edip etmemeyi değerlendirirken, kontrollerin etkin bir şekilde tasarlandığına ve uygulandığına ilişkin değerlendirmesi, denetçinin kontrolleri test etme planını oluşturmasında kontrollerin işleyiş etkinliğine dair beklentisini destekler.

*Mesleki Şüphecilik* (Bkz.: 8 inci paragraf)

A11. A60, A95, A96, A137 ve A139 paragrafları, denetçinin mesleki şüpheciliği ne şekilde uygulayabileceğini açıklayan paragraf örnekleridir. A152 paragrafı mesleki şüpheciliğin uygulanma şeklinin nasıl belgelendirilebileceğine dair denetçiye rehberlik sağlar ve hangi çalışma kâğıtlarının mesleki şüpheciliğin uygulanmasının kanıtı olabileceğine ilişkin bu BDS'deki belirli paragraf örneklerini içerir.

*"Makul" Kavramı* (Bkz.: 9 ve 35 inci paragraflar)

A12. Denetçinin, geçerli finansal raporlama çerçevesi bağlamında muhasebe tahminlerinin ve ilgili açıklamaların makul olup olmadığına ilişkin değerlendirmesiyle ilgili olabilecek diğer hususlar aşağıdakileri içerir:

- Muhasebe tahmininin oluşturulmasında kullanılan veriler ve varsayımların, birbirleriyle ve diğer muhasebe tahminlerinde kullanılanlarla veya işletmenin işletme faaliyetlerinin diğer alanlarında kullanılan veri ve varsayımlarla tutarlı olup olmadığı ve
- Muhasebe tahmininin, geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca uygun bilgileri dikkate alıp almadığı.

A13. 9 uncu paragrafta kullanıldığı şekliyle "uygun bir şekilde uygulanmak" kavramı, yalnızca geçerli finansal raporlama çerçevesinin hükümlerine uygun olma değil, bunu yaparken aynı zamanda çerçevedeki ölçüm esasının amacıyla tutarlı olan yargıları yansıtma durumudur.

**Tanımlar**

*Muhasebe Tahmini* (Bkz.: 12(b) paragrafı)

A14. Muhasebe tahminleri, finansal tablolara alınmış ya da finansal tablolarda açıklanmış işlem sınıfları veya hesap bakiyeleriyle ilgili olabilecek parasal büyüklüklerdir. Muhasebe tahminleri ayrıca, açıklamalara dâhil edilen veya ilgili bir işlem sınıfı veya hesap bakiyesinin finansal tablolara alınması ya da finansal tablolarda açıklanması hakkında muhakemede bulunmak için kullanılan parasal büyüklükleri de içerir.

*Denetçinin Nokta Tahmini veya Denetçinin Tahmin Aralığı* (Bkz.: 12(a) paragrafı)

A15. Denetçinin nokta tahmini veya tahmin aralığı, bir muhasebe tahminini değerlendirmek için doğrudan (örneğin, farklı finansal araç türlerinin değer düşüklüğü karşılığı ya da gerçeğe uygun değeri) ya da dolaylı olarak (örneğin, bir muhasebe tahmini için önemli bir varsayım olarak kullanılacak bir büyüklük) kullanılabilir. Denetçi tarafından, parasal olmayan bir veri veya bir varsayımın (örneğin, bir varlığın tahmini faydalı ömrü) değerlendirilmesinde bir büyüklük veya büyüklük aralığı geliştirilirken de benzer bir yaklaşım dikkate alınabilir.

*Tahmin Belirsizliği* (Bkz.: 12(ç) paragrafı)

A16. Muhasebe tahminlerinin tamamı, yüksek derecede bir tahmin belirsizliğine maruz kalmaz. Örneğin, bazı finansal tablo kalemleri; üzerinde gerçek işlemlerin yapıldığı fiyatlara ilişkin kolay erişilebilir ve güvenilir bilgiler sunan aktif ve serbest bir piyasaya sahip olabilir. Ancak, değerleme yönteminin ve verilerin iyi tanımlandığı durumlarda bile tahmin belirsizliği mevcut olabilir. Örneğin, sahip olunan menkul kıymetlerin önemli olması veya menkul kıymetlerin elden çıkarılması konusunda kısıtlamaların bulunması durumunda, aktif ve serbest bir piyasada kote edilen menkul kıymetlerin borsadaki piyasa fiyatı üzerinden yapılan değerlemesinin düzeltilmesi gerekebilir. Ayrıca, belirli bir piyasadaki likidite azlığı gibi ilgili tarihte geçerli olan genel ekonomik şartlar, tahmin belirsizliğini etkileyebilir.

*Yönetimin Taraflılığı* (Bkz.: 12(e) paragrafı)

A17. Finansal raporlama çerçeveleri genelde "yanlı olmama" anlamına gelen tarafsızlığı gerektirir. Tahmin belirsizliği, bir muhasebe tahmininin oluşturulmasında subjektifliğe yol açar. Subjektifliğin mevcut olması, yönetim tarafından muhakeme yapılması ihtiyacına ve yönetimin kasıtlı veya kasıtsız taraflılığına (örneğin, istenilen bir kâr hedefine veya sermaye rasyolarına ulaşmak gibi bir motivasyon) açıklığa yol açar. Bir muhasebe tahminin yönetimin taraflılığına açıklığı, tahminin oluşturulmasında subjektifliğin mevcut olduğu ölçüde artar.

*Muhasebe Tahmininin Sonucu* (Bkz.: 12(c) paragrafı)

A18. Nitelikleri itibarıyla bazı muhasebe tahminleri, denetçinin bu BDS'ye uygun olarak gerçekleştirdiği çalışmayla ilgili bir sonuca sahip değildir. Örneğin, bir muhasebe tahmini piyasa katılımcılarının belirli bir tarihteki (andaki) algılarına dayanabilir. Dolayısıyla, zamanla piyasa katılımcılarının değer algıları değişiklik gösterdiğinden, bir varlığın satıldığı veya bir yükümlülüğün devredildiğinde gerçekleşen fiyat, raporlama tarihinde yapılan ilgili muhasebe tahmininden farklı olabilir.

**Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Çalışmalar**

*İşletme ve Çevresi, Geçerli Finansal Raporlama Çerçevesi ve İşletmenin İç Kontrol Sistemi Hakkında Kanaat Edinilmesi* (Bkz.: 13 üncü paragraf)

A19. BDS 315'in 19-27 nci paragrafları denetçinin, işletme ve çevresi, geçerli finansal raporlama çerçevesi ve işletmenin iç kontrol sistemi ile ilgili belirli hususlar hakkında kanaat edinmesini gerektirir. Bu BDS'nin 13 üncü paragrafı, özellikle muhasebe tahminlerine ilişkindir ve BDS 315'in hükümlerinden daha kapsamlı hükümler içerir.

Ölçeklenebilirlik

A20. İşletmenin, ilgili muhasebe tahminlerine ilişkin olarak, işletme ve çevresi, geçerli finansal raporlama çerçevesi ve işletmenin iç kontrol sistemine ilişkin kanaat edinmek amacıyla denetçinin uyguladığı prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamı, münferit

hususun/hususların içinde bulunulan şartlar altında, ne ölçüde uygulanacağına -daha yüksek veya düşük bir düzeyde- bağlı olabilir. Örneğin, işletmede, muhasebe tahminlerine ihtiyaç duyulmasına yol açan az sayıda işlem veya diğer olay veya şartlar mevcut olabilir, geçerli finansal raporlama hükümleri kolayca uygulanabilir olabilir ve ilgili düzenleyici etkenler mevcut olmayabilir. Ayrıca, muhasebe tahminleri, önemli muhakemeler gerektirmeyebilir veya muhasebe tahmini oluşturma süreci daha az karmaşık olabilir. Bu durumlarda, muhasebe tahminleri; tahmin belirsizliği, karmaşıklık, subjektiflik veya diğer yapısal risk faktörlerine daha az derecede maruz kalabilir veya bunlardan etkilenebilir ve kontrol faaliyetleri bileşeninde daha az belirlenen kontrol mevcut olabilir. Bu tür durumlarda, denetçinin risk belirleme ve değerlendirme prosedürlerinin kapsamı daha dar olabilir ve -yönetimin muhasebe tahminini oluşturma sürecinin basit bir şekilde gözden geçirilmesi gibi- öncelikli olarak finansal tablolara ilişkin uygun sorumlulukları bulunan yönetimin sorgulanması suretiyle yerine getirilebilir (söz konusu süreçte belirlenen kontrollerin etkin bir biçimde tasalanıp tasarlanmadığının değerlendirilmesi ve kontrolün uygulanıp uygulanmadığına karar verilmesi durumları dâhil).

A21. Buna karşın, muhasebe tahminleri, yönetim tarafından önemli muhakemeler yapılmasını gerektirebilir, muhasebe tahmini oluşturma süreci karmaşık olabilir ve karmaşık modellerin kullanımını içeriyor olabilir. Ayrıca, işletme daha karmaşık bir bilgi sistemine ve muhasebe tahminleri üzerinde daha kapsamlı kontrollere sahip olabilir. Bu durumlarda, muhasebe tahminleri; tahmin belirsizliği, subjektiflik, karmaşıklık veya diğer yapısal risk faktörlerine daha yüksek derecede maruz kalabilir veya bunlardan etkilenebilir. Bu tür durumlar mevcutsa, denetçinin risk değerlendirme prosedürlerinin niteliği veya zamanlaması, A20 paragrafındaki şartlardan farklı veya daha kapsamlı olabilir.

A22. Aşağıdaki hususlar, yalnızca basit işletme faaliyeti bulunan birçok küçük işletmeyle ilgili olabilir:

- İşletme faaliyetlerinin basit olması veya gerekli tahminlerin daha az derecede bir tahmin belirsizliği içermesi nedeniyle muhasebe tahminlerine ilişkin süreçler karmaşık olmayabilir.
- Muhasebe tahminleri; defteri kebir ve yardımcı defter dışında oluşturulabilir, bunların oluşturulmasındaki kontroller sınırlı olabilir ve işletme sahibi olan yöneticiler bunların belirlenmesi konusunda önemli etkiye sahip olabilir. İşletme sahibi olan yöneticinin muhasebe tahminlerinin oluşturulmasındaki rolünün, "önemli yanlışlık" risklerinin belirlenmesinde ve yönetimin taraflılığı riskinin değerlendirilmesinde denetçi tarafından dikkate alınması gerekebilir.

İşletme ve Çevresi

İşletmenin işlemleri ile diğer olay veya şartlar (Bkz.: 13(a) paragrafı)

A23. Muhasebe tahminlerine ihtiyaç duyulmasına veya bunlarda değişiklik meydana gelmesine neden olabilecek durumlardaki değişiklikler örneğin aşağıdakileri içerebilir:

- İşletmenin yeni türde işlemler yapıp yapmadığı,
- İşlem şartlarının değişip değişmediği veya
- Yeni olay veya durumların meydana gelip gelmediği.

Geçerli finansal raporlama çerçevesinin hükümleri (Bkz.: 13(b) paragrafı)

A24. Geçerli finansal raporlama çerçevesinin hükümlerine ilişkin kanaat edinmek, denetçiye; yönetimin geçerli finansal raporlama çerçevesinin muhasebe tahminleriyle ilgili hükümlerini nasıl uyguladığına ve denetçinin bu hükümlerin gerektiği gibi uygulanıp uygulanmadığına ilişkin karara varması konusunda yönetimle ve -varsa- üst yönetimden sorumlu olanlarla yapılan müzakere için dayanak sağlar. Bu kanaat ayrıca, denetçi; önemli bir muhasebe politikası uygulamasına ilişkin olarak işletmeye özgü şartlar altında en uygun olanı değil de geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca kabul edilebilir olanı dikkate aldığında, denetçiye üst yönetimden sorumlu olanlarla iletişim konusunda rehberlik sağlayabilir.[34]

A25. Bu kanaati edinirken denetçi, aşağıdakileri anlamaya çalışır:

- Geçerli finansal raporlama çerçevesinin;
  - Muhasebe tahminlerinin finansal tablolara alınmasına ilişkin belirli kriterleri veya ölçülmesi için yöntemleri belirtip belirtmediği,
  - Örneğin, yönetimin bir varlığa veya yükümlülüğe ilişkin belirli adımları atma niyetine atıfta bulunarak, gerçeğe uygun bir değerin ölçümüne izin veren veya bunu gerektiren belirli kriterler belirleyip belirlemediği veya
  - Muhasebe tahminlerine ilişkin hükümler, varsayımlar veya diğer tahmin belirsizliği kaynaklarına ilişkin açıklamalar dâhil, zorunlu veya önerilen açıklamaları belirleyip belirlemediği ve
- Geçerli finansal raporlama çerçevesindeki değişikliklerin, işletmenin muhasebe tahminlerine ilişkin muhasebe politikalarında değişiklik yapılmasını gerektirip gerektirmediği.

Düzenleyici etkenler (Bkz.: 13(c) paragrafı)

A26. -Varsa- muhasebe tahminleriyle ilgili düzenleyici etkenler hakkında kanaat edinmek, denetçiye geçerli düzenleyici çerçevelerin (örneğin, bankacılık veya sigorta sektörlerindeki ihtiyati olarak gözetim yapanlar tarafından oluşturulan düzenleyici çerçeveler) belirlenmesi ve bu gibi düzenleyici çerçevelerin aşağıdakileri gerçekleştirip gerçekleştirmediğinin belirlenmesi konusunda rehberlik sağlayabilir:

- Muhasebe tahminlerinin ölçüm yöntemleri veya finansal tablolara alınma şartlarını ele alıp almadığı veya bunlara yönelik ilgili rehberliği sağlayıp sağlamadığı,
- Geçerli finansal raporlama çerçevesinin hükümlerine ek olarak açıklamaları belirleyip belirlemediği veya bu konuda rehberlik sağlayıp sağlamadığı,
- Mevzuat hükümlerini karşılamaya yönelik yönetimin taraflılığı potansiyeline sahip olabilecek alanlara ilişkin bir gösterge sağlayıp sağlamadığı veya
- Potansiyel "önemli yanlışlık" risklerini işaret edebilen, geçerli finansal raporlama çerçevesinin hükümleriyle tutarlı olmayan düzenleyici amaca sahip hükümler içerip içermediği. Örneğin, geçerli finansal raporlama çerçevesinin hükümlerinde belirtilenleri aşan beklenen kredi zararları için bazı düzenleyici çevreler asgari beklenen kredi zararları seviyelerini etkilemeye çalışabilirler.

[34] BDS 260, 16(a) paragrafı

Denetçinin işletmenin finansal tablolarına dâhil olmasını beklediği muhasebe tahminleri ve ilgili açıklamaların niteliği (Bkz.: 13(ç) paragrafı)

A27. İşletmenin finansal tablolarına dâhil olmasını beklediği muhasebe tahminleri ve ilgili açıklamaların niteliğine ilişkin kanaat edinmek denetçiye, bu tür muhasebe tahminlerinin ölçüm esasını ve ilgili olabilecek açıklamaların niteliği ve kapsamını anlama konusunda rehberlik sağlar. Bu tarz bir kanaat, denetçiye, muhasebe tahminlerini nasıl oluşturduğuna ilişkin yönetimle yapılan müzakere için dayanak sağlar.

*İşletmenin İç Kontrol Sistemi*

Gözetim ve yönetişimin niteliği ve kapsamı (Bkz.: 13(d) paragrafı)

A28. BDS 315'i[35] uygularken, denetçinin; yönetimin muhasebe tahminlerini oluşturma sürecine ilişkin olarak işletmenin yürüttüğü gözetim ve yönetişimin niteliği ve kapsamı hakkındaki anlayışı, denetçinin aşağıdakilerle ilgili yapması gereken değerlendirme açısından önemli olabilir:

- Üst yönetimden sorumlu olanların gözetiminde yönetimin, dürüstlük ve etik davranış kültürü oluşturarak bu kültürü devam ettirip ettirmediği,
- İşletmenin niteliği ve büyüklüğü göz önüne alındığında, kontrol çevresinin iç kontrol sisteminin diğer bileşenleri için uygun bir zemin oluşturup oluşturmadığı ve
- Kontrol çevresinde belirlenen kontrol eksikliklerinin iç kontrol sisteminin diğer bileşenlerini zayıflatıp zayıflatmadığı.

A29. Denetçi, üst yönetimden sorumlu olanlarla ilgili olarak aşağıdakiler hakkında kanaat edinebilir:

- Muhasebe tahminleriyle ilgili riskleri (örneğin, muhasebe tahmini oluşturmada kullanılan bir yöntem veya bilgi teknolojisiyle ilgili riskler) veya muhasebe tahmini oluşturmada kullanılan belirli bir yöntem veya modelin özelliklerini anlama bilgi ve becerilerine sahip olup olmadıkları,
- Yönetimin muhasebe tahminlerini geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak oluşturup oluşturmadığını anlama bilgi ve becerilerine sahip olup olmadıkları,
- Yönetimden bağımsız olmaları durumunda, yönetimin muhasebe tahminlerini nasıl oluşturduğunu zamanında değerlendirmek için gerekli bilgiye ve yönetimin davranışlarının yetersiz veya uygunsuz göründüğü durumlarda söz konusu davranışları sorgulama gücüne sahip olup olmadıkları,
- Model kullanımı dâhil, yönetimin muhasebe tahminleri oluşturma sürecine ilişkin gözetim yapıp yapmadıkları veya
- Yönetim tarafından üstlenilen izleme faaliyetlerine ilişkin gözetim yapıp yapmadıkları. Bu eylem, muhasebe tahminleri üzerindeki kontrollerin tasarımında veya işleyiş etkinliğinde herhangi bir eksikliğin tespit edilmesi ve düzeltilmesi için tasarlanmış gözetim/denetim ve gözden geçirme prosedürlerini içerebilir.

[35] BDS 315, 21(a) paragrafı

A30. Üst yönetimden sorumlu olanlar tarafından yapılan gözetim hakkında kanaat edinmek;

- Subjektifliği ele almak için yönetim tarafından önemli bir muhakemede bulunulmasını gerektiren,
- Yüksek tahmin belirsizliği içeren,
- Yapılması karmaşık olan (örneğin, bilgi teknolojisinin yaygın kullanımı, büyük miktarlarda veri ya da çoklu veri kaynaklarının veya birbiri içerisinde karmaşık ilişkiler içeren varsayımların kullanılması),
- Önceki dönemlere kıyasla yöntem, varsayım veya verilerinde bir değişiklik yapılmış ya da yapılmış olma ihtimali olan veya
- Önemli varsayımlar içeren,

muhasebe tahminleri mevcut olduğunda, önemli olabilir.

Yönetimin, uzman kullanımı dâhil, uzmanlık gerektiren bilgi ve becerileri uygulaması (Bkz.: 13(e) paragrafı)

A31. Denetçi, aşağıdaki durumların yönetimin bir uzmanla çalışma ihtimalini artırıp artırmadığını değerlendirir:[36]

- Tahmin gerektiren konunun uzmanlık gerektiren niteliği, örneğin, muhasebe tahmini, maden çıkarma endüstrilerinde mineral veya hidrokarbon rezervlerinin ölçülmesini veya karmaşık sözleşme şartlarının uygulanmasının muhtemel sonucunun değerlendirilmesini içerebilir.
- 3. Seviye gerçeğe uygun değerler gibi belirli ölçümlerde olabileceği üzere, geçerli finansal raporlama çerçevesinin ilgili hükümlerinin uygulanmasını gerektiren modellerin karmaşık yapısı,[37]
- Muhasebe tahminini gerektiren durum, işlem veya olayların olağandışılığı veya seyrekliği.

İşletmenin risk değerlendirme süreci (Bkz.: 13(f) paragrafı)

A32. İşletmenin risk değerlendirme sürecinin muhasebe tahminleriyle ilgili riskleri nasıl belirlediği ve ele aldığını anlamak, denetçinin aşağıdaki değişiklikleri değerlendirmesinde rehberlik sağlayabilir:

- Geçerli finansal raporlama çerçevesinin muhasebe tahminlerine ilişkin hükümleri,
- Kullanılan verilerin güvenilirliğini etkileyebilecek veya muhasebe tahmini oluşturmayla ilgili olan veri kaynaklarının mevcudiyeti veya niteliği,
- İşletmenin bilgi sistemi veya bilgi teknolojileri (BT) çevresi ve
- Kilit personel.

A33. Muhasebe tahminlerini oluştururken yönetimin, taraflılık veya hile nedeniyle yanlışlığa olan açıklığı nasıl belirlediğine ve ele aldığına ilişkin kanaat edinirken denetçinin

[36] BDS 500, 8 inci paragraf

[37] Örneğin bakınız: Türkiye Finansal Raporlama Standardı 13, "Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü"

değerlendirebileceği hususlar, yönetimin aşağıdakileri yapıp yapmadığı ve -varsa- bunları nasıl yaptığını içerir:

- Muhasebe tahminlerini oluştururken kullanılan yöntem, varsayım ve verileri seçmeye veya uygulamaya özel önem verme.
- Geçmiş veya bütçelenmiş performansla veya diğer bilinen etkenlerle karşılaştırıldığında beklenmedik veya tutarsız performansa işaret edebilecek kilit performans göstergelerini izleme.
- Taraflılık için bir motivasyon olabilecek finansal veya diğer teşvikleri belirleme.
- Muhasebe tahminlerinin oluşturulmasında kullanılan yöntem, önemli varsayım veya verilerdeki değişiklik ihtiyacını izleme.
- Muhasebe tahminlerinin oluşturulmasında kullanılan modellerin uygun şekilde gözden geçirilmesini ve gözetimini sağlama.
- Muhasebe tahminlerinin oluşturulmasında kullanılan önemli muhakemelerin gerekçesinin veya bağımsız gözden geçirmenin belgelendirilmesini zorunlu tutma.

İşletmenin, muhasebe tahminleriyle ilgili bilgi sistemi (Bkz.: 13(g)(i) paragrafı)

A34. 13(g) paragrafı kapsamındaki önemli işlem sınıfları, olay ve şartlar; BDS 315'in 25(a) paragrafına konu olan muhasebe tahminleri ve ilgili açıklamalarla ilgili önemli işlem sınıfları, olay ve şartlarla aynıdır. Muhasebe tahminleriyle ilgili olduğu ölçüde işletmenin bilgi sistemi hakkında kanaat edinirken denetçi aşağıdakileri dikkate alabilir:

- Muhasebe tahminlerinin; rutin ve yinelenen işlemlerin kayda alınmasından ya da tekrarlamayan veya olağandışı işlemlerden kaynaklanıp kaynaklanmadığı.
- Bilgi sisteminin, özellikle yükümlülüklerle ilgili muhasebe tahminleri olmak üzere, muhasebe tahminlerinin ve ilgili açıklamaların tamlığını nasıl ele aldığı.

A35. Denetim esnasında denetçi, yönetimin belirleyemediği muhasebe tahminleri ve ilgili açıklamalara ihtiyaç doğuran işlem sınıfları, olay veya şartları belirleyebilir. BDS 315, denetçinin işletmenin risk değerlendirme sürecine ilişkin değerlendirmesine olan etkilerin göz önünde bulundurulması dâhil, denetçinin yönetimin belirleyemediği "önemli yanlışlık" risklerini tespit ettiği durumları ele alır.[38]

Yönetimin İlgili Yöntem, Varsayım ve Veri Kaynaklarını Belirlemesi (Bkz.: 13(g)(ii)(a) paragrafı)

A36. Yönetim, bir muhasebe tahmininin oluşturulmasına ilişkin yöntemi değiştirmişse, değerlendirmeler örneğin; yeni yöntemin daha uygun olup olmadığı, bu yöntemin ortamdaki veya işletmeyi etkileyen şartlardaki değişikliklere veya geçerli finansal raporlama çerçevesinin hükümlerindeki veya düzenleyici çevredeki değişikliklere bir karşılık olup olmadığı ya da değişiklik yapma konusunda yönetimin başka bir geçerli sebebinin olup olmadığı hususlarını içerebilir.

A37. Yönetimin muhasebe tahminlerini oluşturma yöntemini değiştirmediği durumlarda değerlendirmeler; kullanımına devam edilen önceki yöntem, varsayım ve verilerin mevcut

[38] BDS 315, 22(b) paragrafı

ortam veya şartlar açısından uygun olup olmadığı hususunu içerebilir.

Yöntemler (Bkz.: 13(g)(ii)(a)(i) paragrafı)

A38. Geçerli finansal raporlama çerçevesi, bir muhasebe tahmininin oluşturulmasında kullanılacak yöntemi belirleyebilir. Bununla birlikte, pek çok durumda, geçerli finansal raporlama çerçevesi tek bir yöntem öngörmez ya da zorunlu tutulan ölçüm esası, alternatif yöntemlerin kullanılmasını öngörür veya izin verir.

Modeller

A39. Yönetim, kendi modeli veya bir dış model olup olmadığına bakmaksızın, muhasebe tahminlerini oluşturmak için kullanılan modellere ilişkin belirli kontroller tasarlayabilir ve uygulayabilir. Modelin kendisi, beklenen kredi zararı modeli veya 3. Seviye girdiler kullanan bir gerçeğe uygun değer modeli gibi, yüksek seviyede bir karmaşıklık veya subjektiflik içerdiğinde, bu karmaşıklığı veya subjektifliği ele alan kontrollerin, denetimle ilgili olarak tanımlanması daha muhtemel olabilir. Modellerle ilgili karmaşıklık mevcut olduğunda, veri bütünlüğü üzerindeki kontrollerin BDS 315'e uygun olarak belirlenen kontroller olma olasılığı daha fazladır. Denetçinin, modele ve belirlenen ilgili kontrollere ilişkin bir kanaat edinirken dikkate almasının uygun olabileceği etkenler aşağıdakileri içerir:

- Yönetimin, modelin ihtiyaca uygunluğunu ve doğruluğunu nasıl belirlediği,
- Modelin kullanımdan önce geçerliliğinin doğrulanıp doğrulanmadığı ve kullanım amacına hala uygun olup olmadığını belirlemek için düzenli aralıklarla geçerliliğinin yeniden doğrulanıp doğrulanmadığı dâhil olmak üzere, modelin doğrulanması veya geriye dönük olarak test edilmesi. İşletmenin modeli doğrulaması, aşağıdakilerin değerlendirilmesini içerebilir:
    - Modelin teorik geçerliliği,
    - Modelin matematiksel doğruluğu ve
    - Verilerin doğruluğu ve tamlığı ile modelde kullanılan veri ve varsayımların uygunluğu.
- Modelin, piyasada veya diğer şartlarda meydana gelen değişiklikler için zamanında ve uygun bir şekilde nasıl değiştirildiği veya düzeltildiği ve model üzerinde uygun değişim kontrol politikalarının mevcut olup olmadığı,
- Düzeltmelerin modelin çıktısında yapılıp yapılmadığı ve bu tür düzeltmelerin, geçerli finansal raporlama çerçevesinin hükümleri uyarınca içinde bulunulan şartlarda uygun olup olmadığı. Düzeltmeler uygun olmadığında, bu tür düzeltmeler yönetimin muhtemel taraflılığına ilişkin göstergeler olabilir ve
- Modelin planlanan uygulamaları, kısıtlamalar, kilit parametreler, gerekli veriler ve varsayımlar, yapılan herhangi bir geçerlilik doğrulamasının sonucu ve modelin çıktılarında yapılan herhangi bir düzeltmenin niteliği ve dayanağı dâhil olmak üzere, modelin yeterince belgelendirilip belgelendirilmediği.

Varsayımlar (Bkz.: 13(g)(ii)(a)(ii) paragrafı)

A40. Denetçinin, yönetimin muhasebe tahminlerinin oluşturulmasında kullanılan varsayımları nasıl seçtiğine ilişkin kanaat edinirken dikkate alabileceği hususlar aşağıdakileri içerebilir. Örneğin;

- Yönetimin seçiminin dayanağı ve varsayımın seçimini destekleyen belgelendirme. Geçerli finansal raporlama çerçevesi, varsayımların seçiminde kullanılacak kıstasları veya rehberliği sağlayabilir.
- Yönetimin, varsayımların ilgili/ihtiyaca uygun ve tam olup olmadığını nasıl değerlendirdiği.
- Yönetimin; -uygun hâllerde- diğer muhasebe tahminlerinde veya işletmenin faaliyet gösterdiği alanlarda veya aşağıdaki diğer hususlarda kullanılan varsayımların birbiriyle tutarlı olup olmadığını nasıl belirlediği:
  - Yönetimin kontrolündeki hususlar (örneğin, bir varlığın kullanım ömrünün tahminini etkileyebilecek bakım programları hakkındaki varsayımlar) ve bu hususların işletmenin iş planları ve dış çevre ile tutarlı olup olmadığı ve
  - Yönetimin kontrolü dışındaki hususlar (örneğin, faiz oranları, ölüm oranları veya muhtemel hukuki veya düzenleyici faaliyetler hakkındaki varsayımlar).
- Geçerli finansal raporlama çerçevesinin, varsayımların açıklanmasıyla ilgili hükümleri.

A41. Gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahminleri açısından varsayımlar; veri kaynakları ve bunları destekleyecek muhakemelerin dayanağı bakımından, aşağıdaki gibi farklılıklar gösterir:

(a) Raporlama yapan işletmeden bağımsız kaynaklardan elde edilmiş piyasa verilerine dayanarak geliştirilen, bir varlık veya yükümlülüğü fiyatlandırırken piyasa katılımcılarının kullanacaklarını yansıtanlar.

(b) İçinde bulunulan şartlar altında mevcut en iyi verilere dayanarak geliştirilen, bir varlık veya yükümlülüğü fiyatlandırırken piyasa katılımcılarının hangi varsayımları kullanacağı konusunda işletmenin kendi yargılarını yansıtanlar.

Bununla birlikte uygulamada, (a) ve (b) bentleri arasındaki ayrım her zaman belirgin olmayabilir ve bunlar arasında ayrım yapmak veri kaynaklarının ve söz konusu varsayımı destekleyen muhakemelerin dayanağının anlaşılmasına bağlıdır. Ayrıca, yönetimin farklı piyasa katılımcıları tarafından kullanılan çok sayıda farklı varsayım arasından seçim yapması gerekebilir.

A42. Bir muhasebe tahmininin oluşturulması sırasında kullanılan varsayım, varsayımdaki makul bir değişiklik muhasebe tahmininin ölçümünü önemli ölçüde etkileyecekse, bu BDS uyarınca ciddi bir varsayım olarak kabul edilir. Duyarlılık analizi, muhasebe tahmininin oluşturulmasında kullanılan bir veya daha fazla varsayıma dayanarak ölçümün değişme seviyesini göstermede yararlı olabilir.

Aktif veya likit olmayan piyasalar

A43. Piyasaların aktif veya likit olmaması durumunda, denetçinin yönetimin varsayımları nasıl

seçtiğine ilişkin kanaati, yönetimin aşağıdakileri yapıp yapmadığını veya aşağıdakilere sahip olup olmadığını anlamasını içerebilir:

- Yönetim, yöntemin uygulanışını bu tür şartlara uyarlamak amacıyla uygun olan politikaları uygulamıştır. Bu tür uyarlamalar, modelde düzeltmelerin yapılmasını veya şartlara uygun yeni modellerin geliştirilmesini içerebilir.
- Gerekirse acil olarak, bu tür durumlarda uygun olan değerleme tekniğini seçmek dâhil, bir modeli uyarlamak veya geliştirmek için gerekli bilgi ve becerilere sahip kaynaklar.
- Söz konusu belirsizlikler göz önüne alındığında, örneğin bir duyarlılık analizi yaparak, sonuç aralığını belirleyen kaynaklar.
- Piyasa şartlarındaki bozulmanın, uygun hâllerde, işletmenin faaliyetlerini, çevresini ve ilgili iş risklerini nasıl etkilediğini ve bu tür durumlarda, işletmenin muhasebe tahminleri üzerindeki etkilerini değerlendirmek için araçlar.
- Belirli dış bilgi kaynaklarından elde edilen fiyat verilerinin ve bunların ihtiyaca uygunluğunun bu tür durumlarda nasıl değişebileceğinin uygun bir şekilde anlaşılması.

Veriler (Bkz.: 13(g)(ii)(a)(iii) paragrafı)

A44. Yönetimin muhasebe tahminlerinin dayanağı olan verileri nasıl seçtiği hakkında kanaat edinirken denetçinin değerlendireceği hususlar aşağıdakileri içerir:

- Dış bilgi kaynağından elde edilen bilgiler dâhil, verilerin niteliği ve kaynağı.
- Yönetimin verilerin uygun olup olmadığını nasıl değerlendirdiği.
- Verilerin doğruluğu ve tamlığı.
- Verilerin, önceki dönemlerde kullanılan verilerle tutarlılığı.
- Büyük hacimli verileri ele alma dâhil, verilerin elde edilmesi ve işlenmesi için kullanılan BT uygulamalarının veya işletmenin BT çevresinin diğer yönlerinin karmaşıklığı.
- Verilerin nasıl elde edildiği, iletildiği ve işlendiği ile bütünlüğünün nasıl korunduğu.

Yönetimin tahmin belirsizliğini nasıl anladığı ve ele aldığı (Bkz.: 13(g)(ii)(b)-13(g)(ii)(c) paragrafları)

A45. Yönetimin, tahmin belirsizliğinin derecesini anlayıp anlamadığına ve nasıl anladığına yönelik olarak denetçinin dikkate almasının uygun olabileceği hususlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- Yönetimin, geçerli finansal raporlama çerçevesi bağlamında uygun olan alternatif yöntemleri, önemli varsayımları veya veri kaynaklarını belirleyip belirlemediği ve belirlemişse bunu nasıl yaptığı.
- Yönetimin; örneğin muhasebe tahmininin oluşturulmasında kullanılan verilerin veya önemli varsayımlardaki değişikliklerin etkisinin belirlenmesi için duyarlılık analizi yaparak, alternatif sonuçları değerlendirip değerlendirmediği ve değerlendirmişse bunu nasıl yaptığı.

A46. Geçerli finansal raporlama çerçevesinin hükümleri, makul seviyede muhtemel ölçüm

sonuçlarından yönetimin nokta tahminini seçme yaklaşımını belirleyebilir. Finansal raporlama çerçeveleri, uygun büyüklüğü, makul seviyede muhtemel ölçüm sonuçlarından uygun bir şekilde seçilen büyüklük olarak kabul edebilir ve bazı durumlarda en ihtiyaca uygun büyüklüğün bu aralığın orta kısmında olabileceğini belirtebilir.

A47. Örneğin, gerçeğe uygun değer tahminleriyle ilgili olarak, TFRS 13[39] gerçeğe uygun değerin ölçülmesi için birden fazla değerleme yönteminin kullanılması durumunda, sonuçların (başka bir ifadeyle, gerçeğe uygun değerle ilgili göstergelerin); bu sonuçların ortaya koyduğu değer aralığının kabul edilebilirliği dikkate alınarak değerlendirileceğini belirtir. Gerçeğe uygun değer ölçümü, söz konusu aralıkta, mevcut şartlardaki gerçeğe uygun değeri en iyi yansıtan noktadır. Diğer durumlarda, geçerli finansal raporlama çerçevesi, makul seviyede muhtemel ölçüm sonuçlarının olasılıklı- ağırlıklı ortalamasının veya en olası ya da olası olmayan ölçüm büyüklüğünün kullanımını belirleyebilir.

A48. Geçerli finansal raporlama çerçevesi, muhasebe tahminleriyle ilgili açıklamaları veya açıklama amaçlarını belirtebilir ve bazı işletmeler ilave bilgiler açıklamayı seçebilir. Bu açıklamalar veya açıklama amaçları, örneğin aşağıdakileri ele alabilir:

- Uygulanabilir herhangi bir model ve bu model seçiminin dayanağı dâhil, kullanılan tahmin yöntemi.
- Modellerde kullanılan temel veri ve varsayımlarla ilgili bilgiler dâhil, bu modellerden veya finansal tablolara alınan veya finansal tablolarda açıklanan tahminlerin belirlenmesi için kullanılan diğer hesaplamalardan elde edilen aşağıdaki gibi bilgiler:
  - İşletme içerisinde geliştirilmiş varsayımlar veya
  - Faiz oranları gibi işletmenin kontrolü dışındaki etkenlerden etkilenen veriler.
- Tahmin yönteminde önceki döneme göre yapılan herhangi bir değişikliğin etkisi.
- Tahmin belirsizliğinin kaynağı.
- Gerçeğe uygun değer bilgisi.
- Yönetimin alternatif varsayımları dikkate aldığını gösteren finansal modellerden türetilen, duyarlılık analizleri hakkında bilgiler.

A49. Bazı durumlarda, geçerli finansal raporlama çerçevesi tahmin belirsizliğiyle ilgili belirli açıklamaların yapılmasını gerektirebilir. Örneğin;

- Dönem sonundan sonra varlık ve yükümlülüklerin defter değerlerinde daha yüksek bir olasılıkta veya büyüklükte düzeltmeye neden olan, gelecekle ilgili varsayımlar ve diğer önemli tahmin belirsizliği kaynaklarına ilişkin bilgilerin açıklanması. Söz konusu açıklama yükümlülükleri, "Tahmin Belirsizliğinin Kilit Kaynakları" veya "Önemli Muhasebe Tahminleri" gibi ifadeler kullanılarak tanımlanabilir. Bunlar, yönetimin en zor, subjektif veya karmaşık muhakemelerini gerektiren muhasebe tahminleriyle ilgili olabilir. Bu tür muhakemeler daha subjektif ve karmaşık olabilir ve buna bağlı olarak, varlık ve yükümlülüklerin defter değerlerine ilişkin önemli bir düzeltme, tahmin belirsizliğinin gelecekteki muhtemel çözümünü etkileyen veri ve varsayımların

[39] TFRS 13, 63 üncü paragraf

sayısıyla artabilir. Açıklanabilecek bilgiler aşağıdakileri içerir:

- Tahmin belirsizliğinin diğer kaynağının veya varsayımın niteliği,
- Duyarlılığın nedenleri dâhil, defter değerinin kullanılan yöntem ve varsayımlara duyarlılığı,
- Bir belirsizliğin beklenen çözümü ile etkilenen varlık ve yükümlülüklerin defter değerine ilişkin makul seviyede muhtemel sonuç aralığı ve
- Belirsizlik hala çözülmemiş ise, bu varlıklar ve yükümlülüklerle ilgili geçmiş varsayımlarda yapılan değişikliklerin bir açıklaması.

- Muhtemel sonuçlara ilişkin aralığın ve bu aralığın belirlenmesinde kullanılan varsayımların açıklanması.
- Belirli bilgilere ilişkin açıklamalar, örneğin;
  - İşletmenin finansal durumu ve performansı açısından gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahminlerinin önemine dair bilgilerin açıklanması ve
  - Aktif veya likit olmayan piyasalara ilişkin açıklamalar.
- Maruz kalınan riskler ve bu risklerin nasıl ortaya çıktığı, işletmenin risk yönetimi hedefleri, politika ve prosedürleri ile risk ölçümü için kullanılan yöntemler gibi nitel açıklamalar ve bu nitel kavramlarda önceki döneme göre meydana gelen değişiklikler.
- İşletmenin kilit yönetici personeline; işletme içinden sunulan bilgilere dayanarak işletmenin kredi riski, likidite riski ve piyasa riski dâhil olmak üzere ne kadar riske maruz kaldığı gibi hususlar hakkında yapılan nicel açıklamalar.

Yönetimin Muhasebe Tahminleri Oluşturma Sürecine İlişkin Belirlenen Kontroller (Bkz.: 13(ğ) paragrafı)

A50. Denetçinin kontrol faaliyetleri bileşenindeki kontrollerin belirlenmesine ilişkin muhakemesi ve buna bağlı olarak söz konusu kontrollerin tasarımını değerlendirme ve bunların uygulanıp uygulanmadığını belirleme gereksinimi, paragraf 13(g)(ii)'de açıklanan yönetim süreciyle ilgilidir. Denetçi, 13(g)(ii) paragrafının tüm yönleriyle ilişkili kontrolleri belirleyemeyebilir.

A51. Denetçi, kontrolleri belirlemenin ve bunların tasarımlarının değerlendirilmesi ile uygulanıp uygulanmadıklarının belirlenmesinin bir parçası olarak aşağıdakileri değerlendirebilir:

- Yönetimin, defteri kebir ve yardımcı defter dışındaki bilgi kaynaklarını ve verileri kullandığı durumlar dâhil, muhasebe tahminlerini geliştirmek için kullanılan verilerin uygunluğunu nasıl belirlediği.
- Uygun yönetim kademeleri ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlar tarafından, muhasebe tahminlerinin oluşturulması sırasında kullanılan varsayım veya veriler dâhil olmak üzere, muhasebe tahminlerinin gözden geçirilmesi ve onaylanması.
- Sorumlulukların belirlenmesinde işletmenin ve işletmenin ürün veya hizmetlerinin niteliğinin uygun şekilde dikkate alınıp alınmadığı dâhil, işletme adına söz konusu işlemleri gerçekleştirenler ile muhasebe tahminlerini oluşturmaktan sorumlu olanlar arasındaki görev ayrımı -görevler ayrılığı-. Örneğin, büyük ölçekli finansal kurumlarda uygun bir görevler ayrılığı; işletmenin sahip olduğu finansal ürünlerin gerçeğe uygun

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

- Kontrollerin tasarımının etkinliği. Genellikle, yönetim için, önemli yanlışlıkları etkili bir biçimde önleyecek, tespit edecek veya düzeltecek şekilde subjektifliği ve tahmin belirsizliğini ele alan kontrolleri tasarlamak; karmaşıklığı ele alan kontrolleri tasarlamaktan daha zordur. Subjektiflik ve tahmin belirsizliğini ele alan kontrollerin, -yönetim tarafından devre dışı bırakılabilmeleri, göz ardı edilebilmeleri ve ihlâl edilebilmeleri nedeniyle otomatik kontrollerden daha az güvenilir olan- manuel unsurları daha fazla içermesi gerekebilir. Karmaşıklığı ele alan kontrollerin tasarım etkinliği, karmaşıklığın nedenine ve niteliğine bağlı olarak farklılık gösterebilir. Örneğin, rutin olarak kullanılan veya verinin bütünlüğüne yönelik bir yöntemle ilgili daha etkili kontrollerin tasarlanması daha kolay olabilir.

A52. Yönetimin bir muhasebe tahmininin oluşturulmasında bilgi teknolojisinden yoğun bir şekilde yararlanması durumunda, kontrol faaliyetleri bileşenindeki belirlenen kontrollerin genel BT kontrollerini ve bilgi işleme kontrollerini içermesi muhtemeldir. Bu tür kontroller aşağıdakilerle ilgili riskleri ele alabilir:

- BT uygulamalarının veya BT çevresinin diğer yönlerinin yeterli kapasiteye sahip olup olmadığı ve büyük hacimli verileri işlemek için uygun şekilde yapılandırılmış olup olmadığı,
- Yöntemin uygulamasındaki karmaşık hesaplamalar. Karmaşık işlemleri yapabilmek için çeşitli BT uygulamalarının gerektiği durumlarda, özellikle BT uygulamaları otomatik ara yüzlere sahip olmadığında veya manuel müdahaleye maruz kalabildiğinde, BT uygulamaları arasında düzenli mutabakatlar yapılır,
- Modellerin tasarımı ve kalibrasyonunun/ayarlarının periyodik olarak değerlendirilip değerlendirilmediği,
- İşletmenin kayıtlarından veya dış bilgi kaynaklarından muhasebe tahminlerine ilişkin verilerin tam ve doğru bir şekilde elde edilmesi,
- Veriler (işletmenin bilgi sistemi aracılığıyla tam ve doğru veri akışı, muhasebe tahminlerinin oluşturulmasında kullanılan verilerde yapılan herhangi bir değişikliğin uygunluğu ve verilerin bütünlüğünün ve güvenliğinin sürdürülmesi dâhil). Dış bilgi kaynakları kullanıldığında, verilerin işlenmesi veya kaydedilmesiyle ilgili riskler,
- Yönetimin; modellerin akredite edilmiş sürümlerinin güçlü bir denetim izini sürdürebilmesi ve bu modellerde yetkisiz erişim veya değişikliklerin önlenmesi amacıyla bireysel modellere erişim, bu modellerde değişiklik yapılması ve modellerin bakımına ilişkin kontrollerinin olup olmadığı ve
- Günlük işlem girişleri üzerindeki uygun kontroller dâhil, muhasebe tahminleriyle ilgili bilgilerin defteri kebire aktarılması konusunda uygun kontrollerin olup olmadığı.

A53. Bankacılık veya sigortacılık gibi bazı sektörlerde, yönetişim terimi, BDS 315[40]'te açıklandığı üzere, kontrol çevresindeki faaliyetlerin, işletmenin iç kontrol sistemini izleme sürecinin ve iç kontrol sisteminin diğer bileşenlerinin tanımlanması için kullanılabilir.

A54. İç denetim fonksiyonuna sahip işletmelerde, bu fonksiyon tarafından yapılan çalışmalar aşağıdakilere ilişkin kanaat edinirken denetçiye özellikle yardımcı olabilir:

- Yönetimin muhasebe tahminleri kullanımının niteliği ve kapsamı,
- Muhasebe tahminlerini oluşturmak için kullanılan veri, varsayım ve modellerle ilgili riskleri ele alan kontrollerin tasarımı ve uygulaması,
- İşletmenin muhasebe tahminlerinin dayandığı verileri üreten bilgi sisteminin yönleri ve
- Muhasebe tahminlerine ilişkin yeni risklerin nasıl belirlendiği, değerlendirildiği ve yönetildiği.

*Önceki Muhasebe Tahminlerinin Sonuçlarının veya Söz Konusu Tahminlere İlişkin Oluşturulan Sonraki Tahminlerin Gözden Geçirilmesi* (Bkz.: 14 üncü paragraf)

A55. Önceki muhasebe tahminlerinin sonuçlarının veya söz konusu tahminlere ilişkin oluşturulan sonraki tahminlerin gözden geçirilmesi (geriye dönük gözden geçirme); önceki muhasebe tahminleri cari dönemdeki varlığın veya yükümlülüğün devri veya gerçekleşmesi suretiyle bir sonuca sahip olduğunda veya cari dönemin amaçları için söz konusu tahminlere ilişkin sonradan tahmin oluşturulduğunda, "önemli yanlışlık" risklerinin belirlenmesine ve değerlendirilmesine yardımcı olur. Geriye dönük bir gözden geçirme işlemiyle denetçi aşağıdakileri elde edebilir:

- Yönetimin cari dönem tahmin sürecinin muhtemel etkinliği hakkında denetçinin denetim kanıtı elde edebileceği, yönetimin önceki tahmin sürecinin etkinliğine ilişkin bilgiler.
- Finansal tablolarda açıklanması gerekebilen değişikliklerin nedenleri gibi hususlara ilişkin denetim kanıtları.
- Muhasebe tahminlerine ilişkin karmaşıklık veya tahmin belirsizliğiyle ilgili bilgiler.
- Muhasebe tahminlerinin yönetimin muhtemel taraflılığına olan açıklığına veya yönetimin muhtemel taraflılığının göstergesi olabileceğine ilişkin bilgiler. Denetçinin mesleki şüpheciliği; bu tür durum veya şartların belirlenmesi ile müteakip denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamının belirlenmesine yardımcı olur.

A56. Geriye dönük bir gözden geçirme, cari dönemdeki "önemli yanlışlık" risklerinin belirlenmesini ve değerlendirilmesini destekleyen denetim kanıtı sağlayabilir. Böyle bir gözden geçirme, önceki dönemin finansal tabloları için yapılan muhasebe tahminleri için veya birkaç dönem boyunca veya daha kısa bir dönem için (üç aylık veya altı aylık gibi) gerçekleştirilebilir. Bazı durumlarda, bir muhasebe tahmininin sonucu daha uzun bir dönem için karara bağlandığında, birkaç dönemi kapsayan geriye dönük bir gözden geçirme uygun olabilir.

[40] BDS 315, Ek 3

A57. BDS 240[41] uyarınca, yönetimin önemli muhasebe tahminleriyle ilgili yargı ve varsayımlarının geriye dönük gözden geçirilmesi gerekmektedir. Pratik olarak denetçinin, bu BDS uyarınca bir risk değerlendirme prosedürü olarak önceki muhasebe tahminlerini gözden geçirmesi, BDS 240 uyarınca yapılacak gözden geçirmeyle bağlantılı olarak uygulanabilir.

A58. "Önemli yanlışlık" riskleri konusundaki önceki değerlendirmesine dayanarak, örneğin yapısal risk bir veya daha fazla "önemli yanlışlık" riski için daha yüksek olarak değerlendirilmişse, denetçi, daha detaylı bir geriye dönük gözden geçirme yapılması gerektiğine karar verebilir. Ayrıntılı geriye dönük gözden geçirmenin bir parçası olarak, denetçi, uygulanabilir hâllerde, önceki muhasebe tahminlerini oluştururken kullanılan verilerin ve önemli varsayımların etkisine özel önem verebilir. Diğer yandan, örneğin, rutin ve yinelenen işlemlerin kaydedilmesinden kaynaklanan muhasebe tahminleri için denetçi, analitik prosedürlerin risk değerlendirme prosedürleri olarak uygulanmasının gözden geçirme amaçları açısından yeterli olduğuna karar verebilir.

A59. Gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahminleri ve ölçüm tarihinde geçerli olan şartlara dayanan diğer muhasebe tahminlerinin ölçüm amaçları, belirli bir tarihteki (andaki) değere ilişkin -işletmenin faaliyette bulunduğu çevre değiştikçe önemli ölçüde ve hızla değişebilen- algıları ele alır. Dolayısıyla, denetçi "önemli yanlışlık" risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesiyle ilgili olabilecek bilgilerin elde edilmesi amacıyla gözden geçirmeye odaklanabilir. Örneğin, bazı durumlarda, önceki döneme ait bir gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahmininin sonucunu etkileyen piyasa katılımcısı varsayımlarında meydana gelen değişikliklerle ilgili bilgi edinilmesinin, ihtiyaca uygun denetim kanıtı sağlama olasılığı düşüktür. Böyle bir durumda, varsayımların sonuçlarına ilişkin kanaat edinmek (nakit akışı projeksiyonları gibi) ve cari dönemde "önemli yanlışlık" risklerini belirlemeyi ve değerlendirmeyi destekleyen yönetimin önceki tahmin sürecinin etkinliğini anlamak suretiyle denetim kanıtı elde edilebilir.

A60. Bir muhasebe tahmininin sonucu ile önceki döneme ait finansal tablolara alınan tutar arasında farklılık olması, mutlaka önceki döneme ait finansal tablolarda yanlışlık olduğu anlamına gelmez. Ancak söz konusu farklılığın, önceki döneme ait finansal tablolar tamamlandığında yönetimin sahip olduğu bilgilerden veya geçerli finansal raporlama çerçevesi bağlamında elde edilmiş ve dikkate alınmış olması makul olarak beklenen bilgilerden kaynaklanması hâlinde, bu tür bir fark yanlışlık olduğu anlamına gelebilir.[42] Bu tarz bir fark, yönetimin muhasebe tahmini oluştururken bilgiyi dikkate alma sürecine ilişkin şüphe oluşturabilir. Sonuç olarak, denetçi ilgili kontrollerin test edilmesine ilişkin herhangi bir planı ve kontrol riskine ilişkin ilgili değerlendirmeyi yeniden değerlendirebilir veya bu konuya ilişkin daha fazla ikna edici denetim kanıtı elde edilmesi gerektiğini belirleyebilir. Finansal raporlama çerçevelerinin çoğu, muhasebe tahminlerinde yanlışlık oluşturan değişiklikler ile oluşturmayan değişiklikler arasındaki farkın ayırt edilmesine ve söz konusu duruma göre izlenmesi gereken muhasebe yöntemine ilişkin rehberlik sağlamaktadır.

---

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

[42] BDS 560, "Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar" 14 üncü paragraf

*Uzmanlık Bilgi ve Becerileri* (Bkz.: 15 inci paragraf)

A61. Denetçinin, denetim ekibinin uzmanlık bilgi veya becerilerine ihtiyacı olup olmadığına ilişkin kararını etkileyebilecek hususlara ilişkin örnekler aşağıda yer almaktadır:[43]

- Belirli bir işletme veya endüstri için muhasebe tahminlerinin niteliği (örneğin, maden yatakları, tarımsal varlıklar, karmaşık finansal araçlar, sigorta sözleşmesi yükümlülükleri).
- Tahmin belirsizliğinin derecesi.
- Kullanılan model veya yöntemin karmaşıklığı.
- Geçerli finansal raporlama çerçevesinin muhasebe tahminleriyle ilgili hükümlerinin karmaşıklığı (farklı yorumlara veya uygulamalara tabi olduğu bilinen alanların veya muhasebe tahminlerinin nasıl oluşturulduğuna dair tutarsızlıkların bulunduğu alanların olup olmaması dâhil).
- Denetçinin, "önemli yanlışlık" riski olarak değerlendirilen risklere karşılık verirken uygulamayı düşündüğü prosedürler.
- Geçerli finansal raporlama çerçevesi tarafından belirlenmemiş hususlar hakkındaki muhakeme ihtiyacı.
- Veri ve varsayımları seçmek için gerekli olan muhakeme seviyesi.
- İşletmenin, muhasebe tahminlerini oluştururken bilgi teknolojisini kullanmasının karmaşıklığı ve boyutu.

Uzmanlık bilgi ve becerilerine sahip kişilerin katılımının niteliği, zamanlaması ve kapsamı denetim boyunca değişebilir.

A62. Bir konunun muhasebe veya denetimden başka bir alanla ilgili olması durumunda (örneğin, değerleme bilgisi) denetçi söz konusu alana ilişkin gerekli olan uzmanlık bilgi ve becerilerine sahip olmayabilir ve böyle bir durumda (denetçinin faydalandığı) bir uzmanı kullanma ihtiyacı duyabilir.[44]

A63. Birçok muhasebe tahmini, uzmanlık gerektiren bilgi ve becerilerin uygulanmasını gerektirmez. Örneğin, basit bir stok değer düşüklüğünün hesaplanması için özel bilgi veya becerilere ihtiyaç duyulmayabilir. Ancak, örneğin, bir bankacılık kurumunun beklenen kredi zararları veya bir sigorta kuruluşu için bir sigorta sözleşmesi yükümlülüğü nedeniyle denetçinin, uzmanlık bilgi ve becerilerinin gerekli olduğu sonucuna varması muhtemeldir.

**"Önemli Yanlışlık" Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi** (Bkz.: 4 ve 16 ncı paragraflar)

A64. Muhasebe tahminlerine ilişkin olarak yönetim beyanı düzeyindeki "önemli yanlışlık" risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi, yalnızca finansal tablolara alınanlar için değil, aynı zamanda finansal tablo dipnotlarında yer alanlar dâhil, tüm muhasebe tahminleri için önemlidir.

---

[43] BDS 220 (Revize) Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Yönetimi 25-26 ncı paragraflar ve BDS 300 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması 8(d) paragrafı

[44] BDS 620, "Uzman Çalışmalarının Kullanılması"

A65. BDS 200'ün A42 paragrafı uyarınca BDS'ler, genel olarak yapısal riske ve kontrol riskine ayrı ayrı atıfta bulunmak yerine, ""önemli yanlışlık" risklerine" atıfta bulunur. BDS 315; BDS 330'a uygun olarak -ciddi riskler dâhil- yönetim beyanı düzeyindeki[45] "önemli yanlışlık" risklerine karşılık vermek için müteakip denetim prosedürlerinin tasarlanması ve uygulanmasına bir dayanak sağlamak amacıyla yapısal riskin ve kontrol riskinin ayrı bir şekilde değerlendirilmesini gerektirir.

A66. BDS 315[46] uyarınca muhasebe tahminleriyle ilgili "önemli yanlışlık" risklerini belirlerken ve yapısal riski değerlendirirken denetçi, yönetim beyanlarının yanlışlığa olan açıklığını etkileyen yapısal risk faktörlerini ve bu etkiyi nasıl oluşturduklarını dikkate alır. Denetçinin yapısal risk faktörlerine ilişkin değerlendirmesi;

- Yanlışlık ihtimalinin ve yanlışlığın büyüklüğünün değerlendirilmesinde (diğer bir ifadeyle; yapısal riskin, yapısal risk aralığında değerlendirildiği durumlarda) ve
- Yönetim beyanı düzeyindeki "önemli yanlışlık" risklerine ilişkin değerlendirmenin nedenleri ile 18 inci paragrafa uygun olarak, bu nedenlere karşılık veren müteakip denetim prosedürleri belirlenirken,

kullanılacak bilgileri de sağlayabilir. Yapısal risk faktörleri arasındaki karşılıklı ilişkiler Ek 1'de daha detaylı şekilde açıklanmaktadır.

A67. Yönetim beyanı düzeyindeki yapısal risklere ilişkin denetçinin değerlendirmesinin nedenleri, tahmin belirsizliği, karmaşıklık, subjektiflik veya diğer yapısal risk faktörlerinden bir veya birkaçından kaynaklanabilir. Örneğin:

(a) Beklenen kredi zararlarına ilişkin muhasebe tahminlerinin karmaşık olması muhtemeldir, çünkü beklenen kredi zararları doğrudan gözlemlenemez ve karmaşık bir modelin kullanılmasını gerektirebilir. Model, işletmeye özgü tahmin edilmesi zor olabilen çeşitli senaryolar şeklindeki gelecekteki gelişmeler hakkında varsayımlar ve karmaşık bir tarihi veri seti kullanabilir. Beklenen kredi zararlarına ilişkin muhasebe tahminlerinin de gelecekteki olay veya şartlar hakkında muhakemede bulunurken yüksek tahmin belirsizliğine ve önemli subjektifliğe maruz kalması muhtemeldir. Sigorta sözleşmesi yükümlülükleri için de benzer hususlar geçerlidir.

(b) Çok çeşitli stok türlerine sahip bir işletme için değer düşüklüğü karşılığı ayırmaya yönelik oluşturulan bir muhasebe tahmini karmaşık sistem ve süreçler gerektirebilir, ancak stokun niteliğine bağlı olarak bu tahmin daha az subjektiflik içerebilir ve tahmin belirsizliğinin derecesi düşük olabilir.

(c) Diğer muhasebe tahminlerinin oluşturulması karmaşık olmayabilir, ancak örneğin, tutarı davanın sonucuna bağlı olan bir yükümlülük hakkında tek bir önemli muhakeme gerektiren bir muhasebe tahmininde olduğu gibi, bu tahminler yüksek tahmin belirsizliğine sahip olabilir ve ciddi muhakemelerde bulunmayı gerektirebilir.

A68. Yapısal risk faktörlerinin ihtiyaca uygunluğu ve önemi bir tahminden diğerine değişebilir. Buna göre, yapısal risk faktörleri, tek başına veya birlikte, basit muhasebe tahminlerini daha

[45] BDS 315, 31 ve 34 üncü paragraflar

[46] BDS 315, 31(a) paragrafı

az derecede etkileyebilir ve denetçi, daha az risk belirleyebilir veya yapısal riski, yapısal risk aralığının en alt ucuna yakın şekilde değerlendirebilir.

A69. Buna karşılık, yapısal risk faktörleri, tek başına veya birlikte, karmaşık muhasebe tahminlerini daha yüksek derecede etkileyebilir ve denetçiyi, yapısal riski, yapısal risk aralığının en üst ucunda değerlendirmeye yönlendirebilir. Söz konusu muhasebe tahminleri için, denetçinin yapısal risk faktörlerinin etkilerine ilişkin değerlendirmesinin; tespit edilen "önemli yanlışlık" risklerinin sayısını ve niteliğini, bu tür risklere ilişkin değerlendirmeyi ve nihayetinde risk olarak değerlendirilen hususlara karşılık verirken gereken denetim kanıtlarının ikna ediciliğini doğrudan etkilemesi muhtemeldir. Ayrıca bu muhasebe tahminleri açısından, denetçinin mesleki şüphecilik içerisinde hareket etmesi özellikle önem arz edebilir.

A70. Finansal tabloların tarihinden sonra meydana gelen olaylar, denetçinin, yönetim beyanı düzeyindeki "önemli yanlışlık" risklerine ilişkin değerlendirmesiyle ilgili ek bilgi sağlayabilir. Örneğin, bir muhasebe tahmininin sonucundan denetim sürecinde haberdar olunabilir. Bu tür durumlarda, yapısal risk faktörlerinin muhasebe tahminine ilişkin yönetim beyanlarının yanlışlığa olan açıklığını nasıl etkilediğine bakılmaksızın denetçi, yönetim beyanı düzeyindeki "önemli yanlışlık" risklerinin[47] değerlendirmesini yeniden değerlendirebilir veya revize edebilir. Finansal tabloların tarihinden sonra meydana gelen olaylar, 18 inci paragrafa uygun olarak muhasebe tahminini test etme yaklaşımına ilişkin denetçinin seçimini ayrıca etkileyebilir. Örneğin, seçilen çalışanların maaşlarının belirli bir yüzdesine dayanan basit bir prim tahakkuku için denetçi, muhasebe tahmini oluşturulmasında görece daha az karmaşıklık veya subjektiflik olduğu sonucuna varabilir ve bu nedenle yönetim beyanı düzeyindeki yapısal riski, yapısal risk aralığının en alt ucuna yakın şekilde değerlendirebilir. Dönem sonundan sonraki prim ödemeleri, yönetim beyanı düzeyindeki "önemli yanlışlık" riski olarak değerlendirilen risklere ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlayabilir.

A71. Denetçinin kontrol riskine ilişkin değerlendirmesi, tercih edilen denetim tekniklerine veya metodolojilerine bağlı olarak farklı şekillerde yapılabilir. Kontrol riskine ilişkin değerlendirme, nitel kategoriler kullanılarak (örneğin, maksimum, orta, minimum olarak değerlendirilen kontrol riski) veya denetçinin kontrolün/kontrollerin belirlenmiş riskleri ele almada ne kadar etkili olduğu konusundaki beklentisi -yani, kontrollerin etkin biçimde işlediğine dair planlanan güvenme- ile ifade edilebilir. Örneğin, kontrol riskinin maksimum olarak değerlendirildiği durumlarda, denetçi, kontrollerin etkin biçimde işlediğine güvenilmeyeceğini düşünür. Kontrol riskinin maksimumdan daha az olarak değerlendirildiği durumlarda, denetçi, kontrollerin etkin biçimde işlediğine güvenebileceğini düşünür.

*Tahmin Belirsizliği* (Bkz.: 16(a) paragrafı)

A72. Muhasebe tahmininin tahmin belirsizliğine maruz kalma derecesini değerlendirirken denetçi aşağıdakileri dikkate alabilir:

- Geçerli finansal raporlama çerçevesinin aşağıdakileri gerektirip gerektirmediği:
    - Yapısal olarak yüksek derecede bir tahmin belirsizliği içeren muhasebe

[47] BDS 315, 37 nci paragraf

tahminlerini oluşturmak için bir yöntem kullanılması. Örneğin, finansal raporlama çerçevesi gözlemlenemeyen girdilerin kullanımını gerektirebilir.

- Tahmin dönemi uzun olan varsayımlar, gözlemlenemeyen verilere dayanan ve bu nedenle yönetimin geliştirmesi zor olan varsayımlar gibi, yapısal olarak yüksek derecede tahmin belirsizliği içeren varsayımların kullanılması veya birbiriyle ilişkili çok çeşitli varsayımların kullanılması.
- Tahmin belirsizliğine ilişkin açıklamalar.

- İş çevresi. Bir işletme, çalkantı veya olası bozulmaların olduğu bir piyasada (örneğin, büyük döviz hareketlerinin olduğu veya durgun piyasalar) faaliyet gösterebilir ve muhasebe tahminleri, böyle bir piyasa nedeniyle kolayca gözlemlenemeyen verilere bağlı olabilir.
- Yönetim için aşağıdakilerin mümkün (veya uygun hâllerde, geçerli finansal raporlama çerçevesinin izin verdiği ölçüde uygulanabilir) olup olmadığı:
  - Geçmiş bir işlemin gelecekte gerçekleşmesi hakkında (örneğin, şartlı bir sözleşme nedeniyle ödenecek olan tutar) veya gelecekteki olay veya şartların vuku bulması ve etkisi hakkında (örneğin, gelecekteki bir kredi zararının tutarı veya bir sigorta tazminat talebine ödenecek tutar ve bu tutarın ödenme zamanı) kesin ve güvenilir bir tahmin oluşturmak veya
  - Mevcut bir durum hakkında kesin ve eksiksiz bilgi edinmek (örneğin, gerçeğe uygun değer tahmini geliştirmek için, piyasa katılımcılarının finansal tablo tarihindeki bakış açılarını yansıtacak değerleme nitelikleri hakkındaki bilgiler).

A73. Bir muhasebe tahmini için finansal tablolara alınan veya finansal tablolarda açıklanan tutarın büyüklüğü, başlı başına, yanlışlığa olan açıklığının bir göstergesi değildir, çünkü örneğin, muhasebe tahmini olduğundan az gösterilmiş olabilir.

A74. Bazı durumlarda, tahmin belirsizliği makul bir muhasebe tahmininin oluşturulamayacağı kadar yüksek olabilir. Geçerli finansal raporlama çerçevesi bir hususun/kalemin finansal tablolara alınmasını veya gerçeğe uygun değerinin ölçümünü yasaklayabilir. Bu tür durumlarda, yalnızca muhasebe tahmininin finansal tablolara alınıp alınmaması veya gerçeğe uygun değerden ölçülüp ölçülmemesi gerektiğiyle ilgili değil, aynı zamanda açıklamaların makullüğü ile ilgili de "önemli yanlışlık" riskleri mevcut olabilir. Bu tür muhasebe tahminleriyle ilgili olarak geçerli finansal raporlama çerçevesi, muhasebe tahminlerinin ve bunlarla ilişkili tahmin belirsizliğinin açıklanmasını zorunlu kılabilir (Bkz.: A112-A113, A143-A144 paragrafları).

A75. Bazı durumlarda, bir muhasebe tahminine ilişkin tahmin belirsizliği, işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin önemli bir şüphe doğurabilir. BDS 570[48] bu tür durumlara yönelik hükümler içerir ve rehberlik sağlar.

*Karmaşıklık veya Subjektiflik* (Bkz.: 16(b) paragrafı)

Karmaşıklığın, Yöntem Seçimini ve Yöntemin Uygulanmasını Etkileme Derecesi

A76. Muhasebe tahmini oluşturulurken kullanılan yöntemin seçilmesinin ve uygulanmasının

[48] BDS 570, "İşletmenin Sürekliliği"

karmaşıklıktan ne derecede etkilendiğini dikkate alırken denetçi, aşağıdakileri değerlendirir:

- Bir muhasebe tahmini oluşturmak için kullanılan yöntemin yapısal olarak karmaşık olduğunu ve bu nedenle muhasebe tahmininin önemli yanlışlıklara daha açık olabileceğini gösterebilecek olan, yönetim tarafından duyulan uzmanlık bilgi veya beceri ihtiyacı. Yönetim dâhili bir model geliştirdiğinde ve bunu yaparken görece daha az deneyime sahip olduğunda veya belirli bir endüstride veya çevrede yerleşik olmayan veya yaygın olarak kullanılmayan bir yöntemi uygulayan bir model kullandığında, önemli yanlışlıklara karşı daha fazla açıklık mevcut olabilir.
- Aralarında birden fazla ilişki bulunan birçok tarihi ve ileriye dönük veri veya varsayım kaynağı gerektiren karmaşık bir yönteme ihtiyaç duyulmasına neden olabilecek, geçerli finansal raporlama çerçevesinin gerektirdiği ölçüm esasının niteliği. Örneğin, beklenen bir kredi zararı karşılığı, geçmişteki deneyimlere dayanan verilerin dikkate alınmasına ve ileriye dönük varsayımların uygulanmasına bağlı olarak, gelecekteki kredi geri ödemeleri ve diğer nakit akışlarıyla ilgili muhakemeler gerektirebilir. Benzer şekilde, bir sigorta sözleşmesi yükümlülüğüne ilişkin değerleme; geçmiş deneyimler ile cari ve varsayılan gelecek eğilimlere dayanarak tasarlanacak olan gelecekteki sigorta sözleşmesi ödemeleriyle ilgili muhakemeler gerektirebilir.

Karmaşıklığın, Verilerin Seçimini ve Verilerin Uygulanmasını Etkileme Derecesi

A77. Muhasebe tahmini oluşturulurken kullanılan verilerin seçilmesinin ve uygulanmasının karmaşıklıktan ne derecede etkilendiğini dikkate alırken denetçi, aşağıdakileri değerlendirebilir:

- Veri kaynağının ihtiyaca uygunluğu ve güvenilirliği göz önünde bulundurulmak suretiyle, veri türetme sürecinin karmaşıklığı. Bazı kaynaklardan elde edilen bilgiler diğerlerinden daha güvenilir olabilir. Ayrıca, gizlilik veya özel nedenlerden dolayı, bazı dış bilgi kaynakları; kullandıkları dayanak verilerin kaynakları veya bunların nasıl toplandıkları ve işlendikleri gibi, sağladıkları verilerin güvenilirliğini değerlendirmekle ilgili olabilecek bilgileri açıklamayacaktır (veya kısmen açıklayacaktır).
- Verilerin bütünlüğünü korumadaki yapısal karmaşıklık. Yüksek hacimli bir veri ve birden fazla veri kaynağı olduğunda, bir muhasebe tahmini oluşturmak için kullanılan verilerin bütünlüğünü korumada yapısal karmaşıklık mevcut olabilir.
- Karmaşık sözleşme şartlarını yorumlama ihtiyacı. Örneğin, ticari bir tedarikçiden veya müşteri iskontolarından kaynaklanan nakit giriş veya çıkışlarının belirlenmesi, anlamak veya yorumlamak için özel deneyim veya yetkinlik gerektiren çok karmaşık sözleşme şartlarına bağlı olabilir.

Subjektifliğin; Yöntem, Varsayım veya Verilerin Seçimini ve Uygulanmasını Etkileme Derecesi

A78. Yöntem, varsayım veya verilerin seçilmesinin ve uygulanmasının subjektiflikten ne derecede etkilendiğini dikkate alırken denetçi, aşağıdakileri değerlendirebilir:

- Geçerli finansal raporlama çerçevesinin, tahmin yönteminde kullanılan değerleme yaklaşımlarını, kavramları, teknikleri ve etkenleri belirtmeme düzeyi.
- Tahmin döneminin uzunluğu dâhil, büyüklük veya zamanlamaya ilişkin belirsizlik.

Büyüklük ve zamanlama, yapısal bir tahmin belirsizliği kaynağıdır ve nokta tahminin seçiminde yönetimin yargısına ihtiyaç duyulmasına yol açar -ki bu durum yönetimin taraflılığı için bir fırsat oluşturur. Örneğin, ileriye yönelik varsayımları içeren bir muhasebe tahmininde, yönetimin taraflılığına açık olabilen yüksek seviyede bir subjektiflik bulunabilir.

*Diğer Yapısal Risk Faktörleri* (Bkz.: 16(b) paragrafı)

A79. Bir muhasebe tahminiyle ilişkilendirilen subjektiflik derecesi, muhasebe tahmininin yönetimin taraflılığı veya yapısal riski etkiledikleri ölçüde diğer hile riski faktörleri nedeniyle yanlışlığa olan açıklığını etkiler. Örneğin, bir muhasebe tahmini yüksek derecede bir tahmin belirsizliğine maruz kaldığında, muhasebe tahmininin, yönetim taraflılığı veya hile nedeniyle yanlışlığa daha fazla açık olması muhtemeldir ve bu durum çok çeşitli muhtemel ölçüm sonuçlarına neden olabilir. Yönetim, içinde bulunulan şartlar altında uygun olmayan ya da kasıtlı veya kasıtlı olmayan yönetim taraflılığından uygun olmayan şekilde etkilenen ve bu nedenle yanlışlık içeren bir aralıktan nokta tahmini seçebilir. Devam eden denetimler açısından; önceki dönemlerdeki denetimler sırasında tespit edilen yönetimin muhtemel taraflılığına ilişkin göstergeler, cari dönemdeki planlamayı ve risk değerlendirme prosedürlerini etkileyebilir.

*Ciddi Riskler* (Bkz.: 17 nci paragraf)

A80. Denetçinin; bir muhasebe tahmininin, tahmin belirsizliği, karmaşıklık, subjektiflik veya diğer yapısal risk faktörlerine ne derece maruz kaldığını veya bunlardan ne derece etkilendiğini dikkate alan yapısal risk değerlendirmesi, belirlenmiş ve değerlendirilmiş "önemli yanlışlık" risklerinden herhangi birinin ciddi risk olup olmadığını tespit etme konusunda denetçiye rehberlik sağlar.

**"Önemli Yanlışlık" Riski Olarak Değerlendirilen Risklere Karşı Yapılacak İşler**

*Denetçinin Müteakip Denetim Prosedürleri* (Bkz.: 18 inci paragraf)

A81. Müteakip denetim prosedürlerinin tasarlanması ve uygulanmasında denetçi, 18 inci paragrafta belirtilen üç test yaklaşımından herhangi birini (tek başına veya birlikte) kullanabilir. Örneğin, bir muhasebe tahminini oluşturmak için birkaç varsayım kullanıldığında, denetçi test edilen her varsayım için farklı bir test yaklaşımı kullanmaya karar verebilir.

Doğrulayıcı veya Çelişkili Olsun veya Olmasın, İlgili Denetim Kanıtlarının Elde Edilmesi

A82. Denetim kanıtları, yönetim beyanlarını destekleyen ve doğrulayan bilgiler ile bu beyanlarla çelişen her tür bilgiyi kapsar.[49] Denetim kanıtının tarafsız bir şekilde elde edilmesi, kanıtların işletme içindeki ve dışındaki birden fazla kaynaktan elde edilmesini içerebilir. Ancak, denetçi, tüm muhtemel denetim kanıtı kaynaklarını belirlemek için geniş kapsamlı bir araştırma yapmakla yükümlü değildir.

A83. BDS 330 uyarınca denetçi, yaptığı risk değerlendirmesi sonucunda belirlediği risk düzeyi ne kadar yüksekse, o kadar fazla ikna edici denetim kanıtı elde etmek zorundadır.[50] Bu nedenle, muhasebe tahminleriyle ilgili yapısal riskler, yapısal risk aralığının en üst ucunda

[49] BDS 500, A1 paragrafı

[50] BDS 330, 7(b) ve A19 paragrafları

değerlendirildiğinde, denetim kanıtının niteliğinin veya kapsamının değerlendirilmesi daha önemli olabilir.

Ölçeklenebilirlik

A84. Denetçinin müteakip denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı, aşağıdaki gibi hususlardan etkilenir:

- Gerekli denetim kanıtının ikna ediciliğini ve denetçinin bir muhasebe tahminini denetlemek için seçtiği yaklaşımı etkileyen "önemli yanlışlık" riski olarak değerlendirilen riskler. Örneğin, çalışanlara dönem sonundan kısa bir süre sonra ödenen primlere yönelik basit bir tahakkuk için yönetimin var olma (mevcut olma) veya değerleme beyanlarıyla ilgili olarak "önemli yanlışlık" riski olarak değerlendirilen riskler daha düşük olabilir. Bu tür durumlarda, denetçinin, diğer test yaklaşımlarından ziyade yeterli ve uygun denetim kanıtını denetçi raporu tarihine kadar meydana gelen olayları değerlendirerek elde etmesi daha pratik olabilir.
- "Önemli yanlışlık" riski olarak değerlendirilen risklerin nedenleri.

*Denetçinin Kontrollerin İşleyiş Etkinliğine Güvenmek İstediği Durumlar* (Bkz.: 19 uncu paragraf)

A85. Kontrollerin işleyiş etkinliğinin test edilmesi, ciddi riskler dâhil, yapısal risklerin, yapısal risk aralığının daha üst kısmında değerlendirildiği durumlarda, uygun olabilir. Bu durum, muhasebe tahmini yüksek derecede bir karmaşıklığa maruz kaldığında veya karmaşıklıktan etkilendiğinde söz konusu olabilir. Muhasebe tahmininin sübjektiflikten yüksek derecede etkilendiği ve bu nedenle yönetim tarafından önemli bir muhakemede bulunulmasının gerektiği durumlarda, kontrollerin tasarımının etkinliğindeki yapısal kısıtlamalar, denetçinin kontrollerin işleyiş etkinliğini test etmekten ziyade maddi doğrulama prosedürlerini uygulamaya daha fazla odaklanmasına neden olabilir.

A86. Muhasebe tahminlerine ilişkin kontrollerin işleyiş etkinliğinin test edilmesinin niteliği, zamanlaması ve kapsamını belirlerken denetçi aşağıdaki gibi etkenleri göz önünde bulundurabilir:

- İşlemlerin niteliği, sıklığı ve hacmi,
- Yönetişimin gücü ve kontrollerin yapısal risk olarak değerlendirilen risklere karşılık verecek şekilde uygun tasarlanıp tasarlanmadığı dâhil, kontrollerin tasarımının etkinliği,
- İşlemlerin desteklenmesi için bilgi sisteminin karmaşıklığı dâhil, belirli kontrollerin, işletmedeki genel kontrol amaçları ve süreçleri üzerindeki önemi,
- İç kontrolde tespit edilen eksikliklerin ve kontrollerin izlenmesi,
- Ele alınması amaçlanan kontrollere ilişkin risklerin niteliği. Örneğin, destekleyici veriler üzerindeki kontrollerle karşılaştırıldığında, muhakemede bulunulmasıyla ilgili kontroller,
- Kontrol faaliyetlerine katılanların yetkinliği,
- Kontrol faaliyetlerinin gerçekleşme sıklığı ve
- Kontrol faaliyetlerinin gerçekleştirildiğine dair kanıt.

Maddi Doğrulama Prosedürlerinin Tek Başına Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı Sağlayamadığı Durumlar

A87. Finansal hizmetler sektörü gibi bazı sektörlerde yönetim, faaliyetlerini yürütmek amacıyla BT'den geniş ölçüde yararlanır. Bu nedenle, maddi doğrulama prosedürlerinin tek başına yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlayamadığı bazı muhasebe tahminlerine ilişkin riskler olması daha muhtemel olabilir.

A88. Yönetim beyanı düzeyindeki maddi doğrulama prosedürlerinin tek başına yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlayamadığı risklerin ortaya çıkabileceği durumlar aşağıdakileri içerir:

- Defteri kebir ve yardımcı defterler dışından elde edilen bilgilerin başlatılması, kaydedilmesi, işlenmesi veya raporlanmasıyla ilgili riskleri azaltmak için kontrollerin gerektiği durumlar.
- Bir veya daha fazla beyanı destekleyen bilgiler elektronik olarak başlatılır, kaydedilir, işlenir veya raporlanır. Büyük hacimli işlem veya veriler mevcut olduğunda ya da bilginin doğruluğunu ve tamlığını sağlamak için bilgi teknolojisinin kapsamlı bir şekilde kullanılmasını gerektiren karmaşık bir model kullanıldığında bu durumla karşılaşılabilir. Bir finansal kurum veya kamu hizmet kuruluşu için, beklenen karmaşık bir kredi zararı karşılığı gerekebilir. Örneğin, bir kamu hizmet kuruluşunda, beklenen kredi zararı karşılığının geliştirilmesinde kullanılan veriler, çok sayıda işlemden kaynaklanan birçok küçük bakiyeyi içerebilir. Bu tür durumlarda denetçi, beklenen kredi zararı karşılığını geliştirmek için kullanılan modele yönelik kontroller yapılmadan yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilemeyeceği sonucuna varabilir.

Bu tür durumlarda, denetim kanıtlarının yeterliliği ve uygunluğu, bilgilerin doğruluğu ve tamlığı üzerindeki kontrollerin etkinliğine bağlı olabilir.

A89. Mevzuat, bazı kuruluşların (bir banka veya sigorta şirketi gibi) finansal tablolarının denetiminin bir parçası olarak, denetçinin iç kontrolle ilgili bir güvence sonucu sunmasını veya iç kontrolle ilgili ilave prosedürler uygulamasını gerektirebilir. Bu ve diğer benzer durumlarda, denetçi bu tür prosedürlerin uygulanmasıyla elde edilen bilgiyi -denetimle ilgisini etkileyebilecek sonraki değişikliklerin olup olmadığını belirlemesine bağlı olarak- denetim kanıtı olarak kullanabilir.

*Ciddi Riskler* (Bkz.: 20 nci paragraf)

A90. Denetçinin ciddi riske karşılık vermek amacıyla uygulayacağı müteakip denetim prosedürlerinin yalnızca maddi doğrulama prosedürlerinden oluşması hâlinde, BDS 330[51] uyarınca bu prosedürler detay testlerini içerir. Bu tür detay testler, denetçinin içinde bulunulan şartlar altındaki mesleki muhakemesine dayanarak, bu BDS'nin 18 inci paragrafında açıklanan yaklaşımların her biri gereğince tasarlanabilir ve uygulanabilir. Muhasebe tahminleriyle ilgili ciddi riskler için uygulanacak detay testlerine ilişkin örnekler aşağıda yer almaktadır:

- İnceleme, örneğin şartları veya varsayımları doğrulamak amacıyla sözleşmelerin incelenmesi.

[51] BDS 330, 21 inci paragraf

- Yeniden hesaplama, örneğin bir modelin matematiksel doğruluğunun teyit edilmesi.
- Üçüncü taraflarca yayımlanmış bilgiler gibi, belgeleri desteklemek için kullanılan varsayımlar üzerinde mutabakat sağlanması.

*Denetçi Raporu Tarihine Kadar Meydana Gelen Olaylardan Denetim Kanıtı Elde Edilmesi* (Bkz.: 21 inci paragraf)

A91. Bazı durumlarda, denetçi raporu tarihine kadar meydana gelen olaylardan denetim kanıtı elde edilmesi, "önemli yanlışlık" risklerini ele alırken yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlayabilir. Örneğin, iskontolu bir ürünün tüm stokunun dönem sonundan kısa bir süre sonra satılması, dönem sonunda net gerçekleşebilir değerinin tahminine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlayabilir. Diğer durumlarda, bu test yaklaşımının 18 inci paragrafta yer alan başka bir yaklaşımla bağlantılı olarak kullanılması gerekebilir.

A92. Bazı muhasebe tahminleri için, denetçi raporu tarihine kadar meydana gelen olayların, muhasebe tahminine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlaması muhtemel değildir. Örneğin, bazı muhasebe tahminlerine ilişkin şartlar veya olaylar yalnızca uzun bir süre zarfında gelişir. Ayrıca, gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahminlerinin ölçüm amacı nedeniyle, dönem sonundan sonraki bilgiler bilanço tarihinde mevcut olan olay veya şartları yansıtmayabilir ve bu nedenle gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahmininin ölçümüyle ilgili olmayabilir.

A93. Denetçi, belirli muhasebe tahminlerine ilişkin bu test yaklaşımını benimsememeye karar verse bile, BDS 560'ın hükümlerine uyması gerekir. BDS 560, denetçinin, finansal tabloların tarihi ile denetçi raporu tarihi arasında gerçekleşen ve finansal tablolarda düzeltme veya açıklama yapılmasını gerektiren tüm olayların belirlendiğine[52] ve finansal tablolara uygun şekilde yansıtıldığına[53] dair yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için tasarlanan denetim prosedürlerini uygulamasını gerektirir. Gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahminleri dışındaki birçok muhasebe tahmini, ölçümü genellikle geleceğe ilişkin işlem, olay veya şartların sonucuna bağlı olduğundan, denetçinin BDS 560 çerçevesinde yapacağı çalışmalar konuyla özellikle ilgilidir.

*Yönetimin Muhasebe Tahminini Nasıl Oluşturduğunun Test Edilmesi* (Bkz.: 22 nci paragraf)

A94. Yönetimin muhasebe tahminini nasıl oluşturduğunun test edilmesi, aşağıdaki gibi durumlarda uygun bir yaklaşım olabilir:

- Denetçinin önceki döneme ait finansal tablolarda oluşturulan benzer muhasebe tahminlerine ilişkin yaptığı gözden geçirme, yönetimin cari döneme ilişkin izlediği sürecin uygun olduğu izlenimini verir.
- Muhasebe tahmini; münferit olarak önemli olmayan, benzer nitelikteki kalemlerin büyük bir popülasyonuna dayanmaktadır.
- Geçerli finansal raporlama çerçevesi, yönetimden nasıl muhasebe tahmini oluşturmasının beklendiğini belirtir. Örneğin, bu durum beklenen bir kredi zararı

[52] BDS 560, 6 ncı paragraf

[53] BDS 560, 8 inci paragraf

karşılığı için geçerli olabilir.

- Muhasebe tahmini, verilerin rutin olarak işlenmesinden türetilir.

Yönetimin muhasebe tahminini nasıl oluşturduğunun test edilmesi; diğer test yaklaşımlarından biriyle kombinasyon hâlinde uygun bir yaklaşım olabilir veya diğer test yaklaşımlarının uygulanması pratik olmadığında da uygun bir yaklaşım olabilir.

Önceki Döneme Göre Yöntem, Önemli Varsayım ve Verilerde Meydana Gelen Değişiklikler (Bkz.: 23(a), 24(a), 25(a) paragrafları)

A95. Önceki döneme göre yöntem, önemli varsayım ve verilerde meydana gelen değişiklik yeni durum veya bilgilere dayanmadığında ya da önemli varsayımların birbiriyle ve diğer muhasebe tahminlerinde kullanılanlarla veya işletmenin faaliyet gösterdiği diğer alanlarda kullanılan ilgili varsayımlarla tutarsız olduğu durumlarda, denetçinin, söz konusu durumlar hakkında yönetimle ilave görüşmeler yapması ve bunu yaparken kullanılan varsayımların uygunluğu konusunda yönetime itiraz etmesi gerekebilir.

Yönetimin Taraflılığına İlişkin Göstergeler (Bkz.: 23(b), 24(b), 25(b) paragrafları)

A96. Yönetimin muhtemel taraflılığına ilişkin göstergeleri belirlediğinde denetçinin, yönetimle ilave görüşmeler yapması ve kullanılan yöntem, varsayım ve verilerin içinde bulunulan şartlar altında uygun ve desteklenebilir olduğuna dair yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilip edilmediğini yeniden değerlendirmesi gerekebilir. Belirli bir muhasebe tahmini için yönetimin taraflılığına ilişkin bir gösterge örneği olarak, yönetimin birkaç farklı varsayım için uygun bir aralık geliştirdiği ve her bir durumda kullanılan varsayımın, en uygun ölçüm sonucuyla neticelenen aralığın ucunda olduğu durum verilebilir.

Yöntemler

Yöntemin seçimi (Bkz.: 23(a) paragrafı)

A97. Geçerli finansal raporlama çerçevesi bağlamında seçilen yöntemin uygunluğuna ve -varsa- önceki döneme göre gerçekleşen değişikliklerin uygunluğuna ilişkin olarak denetçinin yapacağı değerlendirmeler aşağıdakileri içerebilir:

- Seçilen yöntem için yönetimin gerekçesinin uygun olup olmadığı,
- Muhasebe tahmininin niteliği dikkate alındığında yöntemin; geçerli finansal raporlama çerçevesinin hükümlerine, diğer mevcut değerleme kavram veya tekniklerine, düzenleyici hükümlere ve işletmenin faaliyet gösterdiği iş alanı, endüstri ve çevreye uygun olup olmadığı,
- Yönetim, farklı yöntemlerin, önemli ölçüde farklı tahmin aralığına neden olduğunu belirlediğinde, yönetimin bu farklılıkların nedenlerini nasıl araştırdığı ve
- Değişikliğin yeni durumlara veya yeni bilgilere dayanıp dayanmadığı. Durum böyle olmadığında, değişiklik makul olmayabilir veya geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olmayabilir. İhtiyari değişiklikler zaman içerisinde tutarsız finansal tablolar meydana getirir ve finansal tablolarda yanlışlığa sebep olabilir veya yönetimin muhtemel taraflılığının bir göstergesi olabilir (Bkz.: A133-A136 paragrafları).

Bu konular, geçerli finansal raporlama çerçevesi ölçüm yöntemini belirlemediğinde veya birden fazla yönteme izin verdiğinde önemlidir.

Karmaşık Modelleme (Bkz.: 23(ç) paragrafı)

A98. Bir model ve ilgili yöntemin, aşağıdaki durumlarda karmaşık olması daha muhtemeldir:

- Modelin tasarlanması ve uygun veri ve varsayımların seçilmesi ve kullanılması dâhil, yöntemi anlamak ve uygulamak, uzmanlık bilgi veya becerilerini gerektirir.
- Modelde kullanmak için gereken verileri elde etmek zordur çünkü verilerin mevcudiyeti veya gözlemlenebilirliği veya verilere erişim konusunda kısıtlamalar bulunmaktadır veya
- Çoklu değerleme nitelikleri, bunlar arasındaki çoklu ilişkiler veya hesaplamanın çoklu tekrarı nedeniyle modelde kullanılan veri ve varsayımların bütünlüğünü (örneğin doğruluk, tutarlılık veya tamlık) korumak zordur.

A99. Yönetim karmaşık bir model kullandığında, denetçinin dikkate alabileceği hususlar, örneğin aşağıdakileri içerir:

- Modelin kullanımından önce veya modelde bir değişiklik yapıldığında, kullanım amacına uygunluğunun devam ettiğinden emin olmak için periyodik gözden geçirmeler yardımıyla, modelin geçerliliğinin doğrulanıp doğrulanmadığı. İşletmenin doğrulama süreci aşağıdakilerin değerlendirilmesini içerebilir:
  - Modelin teorik geçerliliği,
  - Modelin matematiksel doğruluğu,
  - Modelde yer alan veri ve varsayımların doğruluğu ve tamlığı ve
  - Gerçek işlemlerle kıyaslandığında modelin çıktısı.
- Uygun değişiklik kontrol politika ve prosedürlerinin mevcut olup olmadığı.
- Modeli kullanırken yönetimin uygun bilgi ve becerileri kullanıp kullanmadığı.

Bu hususlar, karmaşık modellemeyi içermeyen bir yöntem için de faydalı olabilir.

A100. Yönetim, geçerli finansal raporlama çerçevesinin hükümlerini karşılamak için modelin çıktısında düzeltmeler yapabilir. Gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahminlerinin mevcudiyeti durumunda, modelin çıktısında yapılan düzeltmelerin, varsa, piyasa katılımcılarının benzer durumlarda kullanacağı varsayımları yansıtıp yansıtmadığının değerlendirilmesi uygun olabilir.

Yöntemin uygulanmasında kullanılan verilerin ve önemli varsayımların bütünlüğünün korunması (Bkz.: 23(d) paragrafı)

A101. Yöntemin uygulanmasındaki önemli varsayım ve verilerin bütünlüğünün korunması, bilgi işlemenin tüm aşamaları boyunca veri ve varsayımların doğruluğunun ve tamlığının korunması anlamına gelir. Bu tür bir bütünlüğün korunmasındaki bir hata, veri ve varsayımların bozulmasına yol açabilir ve yanlışlıklara neden olabilir. Bu kapsamda, denetçi açısından ilgili değerlendirmeler; verilerin ve varsayımların yönetim tarafından amaçlanan tüm değişiklikleri içerip içermediği ve girdi, depolama, geri alma, iletme veya işleme gibi faaliyetler sırasında istenmeyen değişikliklere maruz kalıp kalmadığını içerebilir.

Önemli Varsayımlar (Bkz.: 24 üncü paragraf)

A102. Önemli varsayımların geçerli finansal raporlama çerçevesi bağlamında uygunluğu ve -uygun

hâllerde- önceki döneme göre meydana gelen değişikliklerin uygunluğuna ilişkin olarak denetçinin ilgili değerlendirmeleri aşağıdakileri içerebilir:

- Varsayımın seçimi için yönetimin gerekçesi,
- Muhasebe tahmininin niteliği dikkate alındığında, varsayımın, geçerli finansal raporlama çerçevesinin hükümlerine ve işletmenin faaliyet gösterdiği iş alanı, endüstri ve çevreye uygun olup olmadığı ve
- Bir varsayım seçiminde, önceki döneme göre meydana gelen bir değişikliğin yeni durum veya bilgilere dayanıp dayanmadığı. Durum böyle olmadığında, değişiklik makul olmayabilir veya geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olmayabilir. Muhasebe tahminindeki ihtiyari değişiklikler, finansal tablolarda önemli yanlışlıklara yol açabilir veya yönetimin muhtemel taraflılığına ilişkin bir gösterge olabilir (Bkz.: A133-A136 paragrafları).

A103. Yönetim, içinde bulunulan şartlara bağlı olarak çeşitli yaklaşımlarla gerçekleştirilebilecek alternatif varsayımları veya muhasebe tahminlerinin sonuçlarını değerlendirebilir. Muhtemel yaklaşımlardan biri duyarlılık analizidir. Bu analiz, bir muhasebe tahmininin parasal büyüklüğünün farklı varsayımlara göre nasıl değiştiğini belirlemeyi içerebilir. Gerçeğe uygun değerden ölçülen muhasebe tahminlerinde bile farklılıklar olabilir, bunun nedeni farklı piyasa katılımcılarının farklı varsayımları kullanmalarıdır. Duyarlılık analizi, "kötümser" ve "iyimser" senaryolar dâhil, bazen yönetim tarafından bir dizi sonuç aralığı olarak nitelendirilen, çeşitli sonuç senaryolarının geliştirilmesine yol açabilir.

A104. Denetim sırasında elde edilen bilgiler sayesinde denetçi, işletmenin faaliyetlerinin diğer alanlarında kullanılan varsayımlardan haberdar olabilir veya bu varsayımlar hakkında kanaat edinebilir. Bu tür konular, örneğin iş alanıyla ilgili beklentileri, strateji belgelerindeki varsayımları ve gelecekteki nakit akışlarını içerebilir. Ayrıca sorumlu denetçi, işletme için başka denetimler de yürütmüşse BDS 315[54] denetçinin, elde edilen bilgilerin "önemli yanlışlık" risklerinin belirlenmesiyle ilgili olup olmadığını mütalaa etmesini gerektirmektedir. Bu bilgi ayrıca, önemli varsayımların birbiriyle ve diğer muhasebe tahminlerinde kullanılanlarla tutarlı olup olmadığını ele almakta yararlı olabilir.

A105. Geçerli finansal raporlama çerçevesinin hükümleri bağlamında önemli varsayımların uygunluğu, yönetimin belirli adımları atma niyeti ve kabiliyetine bağlı olabilir. Yönetim, genellikle belirli varlık veya yükümlülüklere ilişkin plan ve niyetleri belgeler ve geçerli finansal raporlama çerçevesi de bunu gerektirebilir. Yönetimin niyeti ve kabiliyeti hakkında elde edilecek denetim kanıtının niteliği ve kapsamı mesleki muhakemenin konusudur. Uygun hâllerde, denetçinin uygulayacağı prosedürler aşağıdakileri içerebilir:

- Yönetimin belirtilen niyetleri gerçekleştirme geçmişinin gözden geçirilmesi.
- Uygun hâllerde, resmi olarak onaylanmış bütçeler, yetkilendirmeler veya tutanaklar dâhil, yazılı planların ve diğer belgelerin incelenmesi.
- Atılacak belirli adımların gerekçeleri hakkında yönetimin sorgulanması.
- Finansal tabloların tarihinden sonra ve denetçi raporu tarihine kadar meydana gelen

[54] BDS 315, 8 inci paragraf

olayların gözden geçirilmesi.

- İşletmenin, mevcut taahhütlerinin ve yönetimin eylemlerinin uygulanabilirliğini etkileyebilecek yasal, düzenleyici veya sözleşmeye dayalı kısıtlamaların etkileri dâhil, işletmenin ekonomik şartları göz önünde bulundurulduğunda atılacak belirli adımları gerçekleştirebilme kabiliyetinin değerlendirilmesi.
- -Varsa- yönetimin geçerli finansal raporlama çerçevesinin belgelendirme hükümlerini yerine getirip getirmediğinin değerlendirilmesi.

Bununla birlikte, bazı finansal raporlama çerçeveleri, bir muhasebe tahmininde bulunurken yönetimin niyet veya planlarının dikkate alınmasına izin vermeyebilir. Bu durum genellikle gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahminleri için geçerlidir, çünkü söz konusu tahminlerin ölçüm amaçları önemli varsayımların, piyasa katılımcıları tarafından kullanılanları yansıtmasını gerektirir.

Veriler (Bkz.: 25(a) paragrafı)

A106. Geçerli finansal raporlama çerçevesi bağlamında kullanılmak üzere seçilen verilerin uygunluğuna ve -uygun hâllerde- önceki döneme göre meydana gelen değişikliklerin uygunluğuna ilişkin olarak denetçinin ilgili değerlendirmeleri aşağıdakileri içerebilir:

- Verilerin seçimi için yönetimin gerekçesi,
- Muhasebe tahmininin niteliği dikkate alındığında, verilerin, geçerli finansal raporlama çerçevesinin hükümlerine ve işletmenin faaliyet gösterdiği iş alanı, endüstri ve çevreye uygun olup olmadığı ve
- Seçilen verilerde veya bu veri kaynaklarında ya da kalemlerinde önceki döneme göre meydana gelen bir değişikliğin yeni durum veya bilgilere dayanıp dayanmadığı. Durum böyle olmadığında, değişiklik makul olmayabilir veya geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olmayabilir. Muhasebe tahminindeki ihtiyari değişiklikler, zaman içerisinde tutarsız finansal tablolara neden olur ve finansal tablo yanlışlıklarına yol açabilir veya yönetimin muhtemel taraflılığına ilişkin bir gösterge olabilir (Bkz.: A133-A136 paragrafları).

Verilerin İhtiyaca Uygunluğu ve Güvenilirliği (Bkz.: 25(c) paragrafı)

A107. İşletme tarafından oluşturulan bir bilginin kullanılması durumunda, BDS 500 uyarınca denetçi, amaçları açısından bu bilginin yeterince güvenilir olup olmadığını değerlendirir. Denetçi bu değerlendirmeyi yaparken, içinde bulunulan şartlar altında gerekli olduğu ölçüde bilginin doğruluğuna ve tamlığına ilişkin denetim kanıtı elde eder ve bilginin denetçinin amaçları açısından, yeterince açık ve ayrıntılı olup olmadığını değerlendirir.[55]

Karmaşık Hukuki Şartlar veya Sözleşme Şartları (Bkz.: 25(ç) paragrafı)

A108. Muhasebe tahmininin karmaşık hukuki şartlara ya da sözleşme şartlarına dayanması durumunda, denetçinin dikkate alabileceği prosedürler aşağıdakileri içerir:

- Sözleşmeyi anlamak veya yorumlamak için uzmanlık bilgi veya becerilerine ihtiyaç duyulup duyulmadığının değerlendirilmesi,

[55] BDS 500, 9 uncu paragraf

- Hukuki şartlara veya sözleşme şartlarına ilişkin olarak işletmenin hukuk müşavirinin sorgulanması ve
- Muhasebe tahmininin temelini oluşturan sözleşmelerin;
    - İşlemin veya sözleşmenin altında yatan iş amacının değerlendirilmesi ve
    - Sözleşme şartlarının yönetimin açıklamalarıyla tutarlı olup olmadığının değerlendirilmesi,

    amacıyla incelenmesi.

Yönetimin Nokta Tahminini Seçimi ve Tahmin Belirsizliğine İlişkin İlgili Açıklamalar

Yönetimin tahmin belirsizliğini anlama ve ele alma aşamaları (Bkz.: 26(a) paragrafı)

A109. Yönetimin, tahmin belirsizliğini anlamak ve ele almak için uygun adımlar atıp atmadığına ilişkin ilgili değerlendirmeler, aşağıdakileri içerebilir:

(a) Yönetimin; kaynakları belirlemek, ölçüm sonuçlarındaki yapısal değişkenlik düzeyini değerlendirmek ve nihai makul seviyede muhtemel ölçüm sonuç aralığını değerlendirmek suretiyle tahmin belirsizliğini anlayıp anlamadığı,

(b) Yönetimin; ölçüm sürecinde, karmaşıklığın veya subjektifliğin "önemli yanlışlık" risklerine etkisinin derecesini belirleyip belirlemediği ve aşağıdakileri uygulamak suretiyle yanlışlıklara ilişkin nihai sonuçları ele alıp almadığı:

(i) Muhasebe tahmini oluştururken uygun bilgi ve becerileri ve

(ii) Yönetimin taraflılığına açıklığın belirlenmesi ve ele alınması dâhil, mesleki muhakeme ve

(c) Yönetimin; yönetimin nokta tahminini ve tahmin belirsizliğini tanımlayan ilgili açıklamaları uygun şekilde seçerek tahmin belirsizliğini ele alıp almadığı.

Yönetimin nokta tahmininin seçimi ve tahmin belirsizliğine ilişkin ilgili açıklamalar (Bkz.: 26(b) paragrafı)

A110. Yönetimin nokta tahmininin seçimi ve tahmin belirsizliğine ilişkin ilgili açıklamaların geliştirilmesiyle ilgili olabilecek hususlar aşağıda yer almaktadır:

- Muhasebe tahmini oluşturmak için alternatif yöntemlerin ve alternatif veri kaynaklarının mevcut olduğu durumlar dâhil, kullanılan yöntem ve verilerin uygun şekilde seçilip seçilmediği.
- Kullanılan değerleme niteliklerinin uygun ve tam olup olmadığı.
- Kullanılan varsayımların makul seviyede muhtemel büyüklük aralığından seçilip seçilmediği ile ihtiyaca uygun ve güvenilir olan uygun verilerle desteklenip desteklenmediği.
- Kullanılan verilerin uygun, güvenilir ve ihtiyaca uygun olup olmadığı ile bu verilerin bütünlüğünün korunup korunmadığı.
- Hesaplamaların yönteme uygun şekilde yapılıp yapılmadığı ve matematiksel olarak doğru olup olmadığı.
- Yönetimin nokta tahmininin, makul seviyede muhtemel ölçüm sonuçlarından uygun

şekilde seçilip seçilmediği.

- İlgili açıklamaların, büyüklüğü bir tahmin olarak uygun bir şekilde tanımlayıp tanımlamadığı ve makul seviyede muhtemel ölçüm sonuçlarının değişkenliği dâhil, tahmin sürecinin niteliğini ve sınırlamalarını uygun bir şekilde açıklayıp açıklamadığı.

A111. Denetçinin, yönetimin nokta tahmininin uygunluğuna ilişkin ilgili değerlendirmeleri aşağıdaki hususları içerebilir:

- Geçerli finansal raporlama çerçevesinin hükümleri, alternatif sonuç ve varsayımların değerlendirilmesinden sonra kullanılacak olan nokta tahmini belirlediğinde ya da belirli bir ölçüm yöntemi belirlediğinde, yönetimin geçerli finansal raporlama çerçevesinin hükümlerini yerine getirip getirmediği.
- Geçerli finansal raporlama çerçevesi, makul seviyede muhtemel ölçüm sonuçlarından bir büyüklüğün nasıl seçileceğini belirlemediğinde, yönetimin geçerli finansal raporlama çerçevesinin hükümlerini göz önünde bulundurmak suretiyle muhakemede bulunup bulunmadığı.

A112. Tahmin belirsizliğine ilişkin yönetimin açıklamalarıyla ilgili olarak denetçinin yapacağı ilgili değerlendirmeler, geçerli finansal raporlama çerçevesinin aşağıdakilere ilişkin açıklama yapılmasını gerektirebilen hükümlerini içerir:

- Büyüklüğü bir tahmin olarak tanımlayan ve makul seviyede muhtemel ölçüm sonuçlarındaki değişkenlik dâhil, tahmin oluşturma sürecinin niteliği ve kısıtlamalarını açıklayan açıklamalar. Kavramsal çerçeve, bir açıklama amacına ulaşılması için ayrıca ilave açıklamalar gerektirebilir.[56]
- Muhasebe tahminlerine ilişkin önemli muhasebe politikaları hakkındaki açıklamalar. İçinde bulunulan şartlara bağlı olarak, ilgili muhasebe politikaları; finansal tablolarda muhasebe tahminlerini hazırlama ve sunma konusunda uygulanan belirli ilke, esas, teamül, kural ve uygulamalar gibi hususları içerebilir.
- Önemli ileriye dönük varsayımlar veya diğer tahmin belirsizliği kaynaklarının yanı sıra önemli veya ciddi muhakemeler hakkındaki açıklamalar (örneğin, finansal tablolara alınan tutarlar üzerinde en önemli etkiye sahip olanlar).

Bazı durumlarda, gerçeğe uygun sunumun gerçekleştirilmesi veya uygunluk çerçevesi söz konusu olduğunda finansal tabloların yanıltıcı olmaması için finansal raporlama çerçevesi tarafından açıkça belirtilenlerin dışında ilave açıklamalara ihtiyaç duyulabilir.

A113. Bir muhasebe tahmininin tahmin belirsizliğine maruz kalma derecesi ne kadar yüksekse, "önemli yanlışlık" risklerinin de o derece yüksek değerlendirilecek olması muhtemeldir ve bu nedenle, 35 inci paragrafa uygun olarak, yönetimin nokta tahmininin ve tahmin belirsizliğine ilişkin ilgili açıklamaların yanlışlık içerip içermediğini veya geçerli finansal raporlama çerçevesi bağlamında makul olup olmadığını belirlemek için daha fazla ikna edici denetim kanıtına ihtiyaç duyulur.

A114. Denetçinin, bir muhasebe tahmini ve bunun ilgili açıklamalarıyla bağlantılı bir tahmin

[56] TFRS 13, 92 nci paragraf

belirsizliğine ilişkin değerlendirmesi, denetçinin dikkatini önemli ölçüde gerektiren bir konu ise, bu husus bir kilit denetim konusu olabilir.[57]

Yönetimin Tahmin Belirsizliğini Anlamak ve Ele Almak İçin Uygun Adımlar Atmadığı Durumlar (Bkz.: 27 nci paragraf)

A115. Denetçi tahmin belirsizliğini anlamak ve ele almak için yönetimin uygun adımlar atmadığını tespit ettiğinde, denetçinin, tahmin belirsizliğini anlaması için yönetimden gerçekleştirilmesini talep edebileceği ilave prosedürler, örneğin, alternatif varsayımların değerlendirilmesi veya duyarlılık analizi uygulamasını içerebilir.

A116. Nokta tahmini veya tahmin aralığı geliştirmenin uygulanabilir olup olmadığının değerlendirilmesinde, denetçinin bağımsızlık hükümlerinden ödün vermeksizin bunu (söz konusu geliştirmeyi) yapıp yapamayacağını dikkate alması gerekebilir. Bu husus, yönetim sorumluluklarını üstlenmedeki yasakları ele alan ilgili etik hükümleri içerebilir.

A117. Yönetimin cevabının değerlendirilmesinden sonra, denetçinin nokta tahmininin veya tahmin aralığının geliştirilmesinin uygulanabilir olmadığını belirlemesi durumunda, 34 üncü paragrafa uygun olarak denetçi, bu durumun denetim veya finansal tablolara ilişkin denetçi görüşü üzerindeki etkilerini değerlendirmek zorundadır.

*Denetçinin Nokta Tahmininin Geliştirilmesi veya Denetçinin Tahmin Aralığının Kullanılması* (Bkz.: 28-29 uncu paragraflar)

A118. Yönetimin nokta tahminini ve tahmin belirsizliğine ilişkin ilgili açıklamaları değerlendirmek üzere, denetçinin nokta tahmininin veya tahmin aralığının geliştirilmesi aşağıdaki gibi durumlarda uygun bir yaklaşım olabilir:

- Denetçinin önceki dönem finansal tablolarında oluşturulan benzer muhasebe tahminlerine ilişkin yaptığı gözden geçirme, yönetimin cari dönemdeki sürecinin etkin olmasının beklenmediğini öne sürdüğünde.
- Yönetimin muhasebe tahminlerini oluşturma sürecine ilişkin ve bu süreç üzerindeki işletme kontrolleri iyi tasarlanmadığında veya düzgün bir şekilde uygulanmadığında.
- Yönetimin finansal tabloların tarihi ile denetçi raporu tarihi arasındaki olay veya işlemleri dikkate almasının uygun olduğu -ancak bunu yapmadığı- ve bu tür olay veya işlemler yönetimin nokta tahminleriyle çelişiyor göründüğünde; finansal tabloların tarihi ile denetçi raporu tarihi arasındaki olay veya işlemler uygun şekilde dikkate alınmadığında.
- Denetçinin nokta tahmininin veya tahmin aralığının geliştirilmesinde kullanılabilecek uygun alternatif varsayımlar veya ilgili veri kaynakları bulunduğunda.
- Yönetim tahmin belirsizliğini anlamak veya ele almak için uygun adımları atmadığında (Bkz.: 27 nci paragraf).

A119. Bir nokta tahmini veya tahmin aralığı geliştirme kararı ayrıca, alternatif sonuçların ve varsayımların değerlendirilmesinden sonra kullanılacak nokta tahminini belirtebilen ya da belirli bir ölçüm yöntemini (örneğin, olasılıklı-ağırlıklı iskonto edilmiş beklenen değerin veya en muhtemel sonucun kullanılması) belirtebilen geçerli finansal raporlama

[57] BDS 701, "Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi"

çerçevesinden etkilenebilir.

A120. Denetçinin, bir tahmin aralığından ziyade bir nokta tahmini geliştirip geliştirmeme kararı, tahminin niteliğine ve denetçinin içinde bulunulan şartlardaki yargısına bağlı olabilir. Örneğin, tahminin niteliği; makul seviyede muhtemel sonuçlarda daha az değişkenlik beklentisinin olduğu şeklinde olabilir. Bu tür durumlarda, bir nokta tahmini geliştirmek, özellikle de yüksek düzeyde bir kesinlikle geliştirilebildiğinde, etkili bir yaklaşım olabilir.

A121. Denetçi bir nokta tahminini veya tahmin aralığını çeşitli şekillerde geliştirebilir. Örneğin;

- Yönetim tarafından kullanılandan farklı bir model kullanarak. Örneğin, belirli bir sektörde veya endüstride ticari amaçlı kullanım için mevcut veya özel amaçlı ya da denetçi tarafından geliştirilen bir model.
- Yönetimin modelini kullanarak, ancak yönetim tarafından kullanılanlara alternatif varsayımlar veya veri kaynakları geliştirerek.
- Denetçinin kendi yöntemini kullanarak, ancak yönetim tarafından kullanılanlara alternatif varsayımlar geliştirerek.
- Bir model geliştirmek veya uygulamak ya da ilgili varsayımlar sağlamak için uzmanlık sahibi bir kişiyi işe alarak veya sözleşmeli olarak çalıştırarak.
- Diğer karşılaştırılabilir şartların, işlemlerin veya olayların veya -uygun hâllerde- karşılaştırılabilir varlık veya yükümlülüklere ilişkin piyasaların değerlendirilmesi.

A122. Denetçi ayrıca, muhasebe tahmininin yalnızca bir kısmı için bir nokta tahmini veya tahmin aralığı geliştirebilir (örneğin, belirli bir varsayım için veya muhasebe tahmininin yalnızca belirli bir kısmı "önemli yanlışlık" riskine yol açtığında).

A123. Bir nokta tahmini veya tahmin aralığı geliştirmek için denetçi kendi yöntem, varsayım veya verilerini kullanırken, yönetimin yöntem, varsayım veya verilerinin uygunluğu hakkında kanıt elde edebilir. Örneğin, denetçi, yönetimin nokta tahmininin makul olup olmadığını değerlendirmek için bir tahmin aralığı geliştirirken kendi varsayımlarını kullanıyorsa, muhasebe tahmininin oluşturulmasında kullanılan önemli varsayımların seçiminde yönetimin muhakemesinin, yönetimin muhtemel taraflılığına ilişkin göstergelere yol açıp açmadığına dair bir görüşe varabilir.

A124. 29(a) paragrafı uyarınca, denetçinin, aralığın yalnızca yeterli ve uygun denetim kanıtıyla desteklenen büyüklükleri içerdiğine karar vermesi, tahmin aralığındaki muhtemel her sonucu münferit olarak desteklemek için denetim kanıtı elde etmesi beklendiği anlamına gelmez. Aksine, denetçinin, tahmin aralığının her iki ucundaki noktaların, içinde bulunulan şartlarda makul olduğunu belirleyen kanıtlar elde etmesi muhtemeldir, bu nedenle bu iki nokta arasında yer alan büyüklüklerin de makul olduğunu desteklemektedir.

A125. Denetçinin tahmin aralığının büyüklüğü; özellikle önemlilik için faaliyet sonuçları esas alındığında (örneğin, vergi öncesi gelir) ve bu ölçüm varlıklara veya diğer bilanço kalemlerine nispeten küçükse, bir bütün olarak finansal tablolar için genel önemlilik seviyesinin katları olabilir. Bu durumun, muhasebe tahminiyle ilişkili tahmin belirsizliğinin kendisinin önemliliğin katları olduğu durumlarda ortaya çıkması daha muhtemeldir. Yüksek derecede bir tahmin belirsizliğinin daha normal olduğu ve bu kapsamda geçerli finansal

raporlama çerçevesinin de özel hükümler içerebildiği sigorta veya bankacılık gibi belirli sektörlerde bu durum, belirli tür muhasebe tahminleri için daha yaygındır. Uygulanan prosedürler ve bu BDS'nin hükümlerine uygun olarak elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak denetçi, mesleki muhakemesine göre önemlilik seviyesinin katları olan bir tahmin aralığının, içinde bulunulan şartlarda uygun olduğu sonucuna varabilir. Böyle bir durumda, denetçinin tahmin belirsizliği ile ilgili açıklamaların makul olup olmadığına dair değerlendirmesi, özellikle de bu açıklamaların yüksek derecedeki tahmin belirsizliğini ve muhtemel sonuç aralığını uygun bir şekilde iletip iletmediği, daha da önemli hâle gelmektedir. A139-A144 paragrafları, böyle durumlarda geçerli olabilecek ilave hususları içerir.

*Denetim Kanıtlarına İlişkin Diğer Hususlar* (Bkz.: 30 uncu paragraf)

A126. Muhasebe tahminlerine ilişkin "önemli yanlışlık" riskleriyle ilgili denetim kanıtı olarak kullanılacak bilgiler, işletme tarafından üretilmiş, yönetimin faydalandığı uzmanın çalışması kullanılarak hazırlanmış veya dış bir bilgi kaynağı tarafından sağlanmış olabilir.

Dış Bilgi Kaynakları

A127. BDS 500[58]'de açıklandığı üzere, dış bilgi kaynağından elde edilen bilgilerin güvenilirliği; bilginin elde edildiği şartlardan, kaynağından ve niteliğinden etkilenir. Sonuç olarak, bir muhasebe tahmini oluştururken kullanılan bilgilerin güvenilirliğini değerlendirmek üzere denetçinin uygulayacağı müteakip denetim prosedürünün niteliği ve kapsamı, bu etkenlerin niteliğine bağlı olarak değişebilir. Örneğin:

- Piyasa veya sektör verileri, fiyatlar veya fiyatlandırmayla ilgili veriler; bu tür bilgiler konusunda uzmanlaşmış tek bir dış bilgi kaynağından elde edildiğinde, denetçi karşılaştırma yapmak için alternatif bağımsız bir kaynaktan fiyat isteyebilir.
- Piyasa veya sektör verileri, fiyatlar veya fiyatlandırmayla ilgili veriler; birden fazla bağımsız dış bilgi kaynağından ve bu kaynaklar arasında fikir birliğine varılan noktalardan elde edildiğinde, denetçi, verilerin güvenilirliği hakkında münferit bir kaynaktan elde ettiğinden daha az kanıt elde etme ihtiyacı duyabilir.
- Birden fazla bağımsız bilgi kaynağından elde edilen bilgiler farklı piyasa görüşlerine işaret ettiğinde, denetçi görüşlerdeki farklılığın nedenlerini anlayabilmek amacıyla araştırabilir. Görüş farklılıkları; farklı yöntem, varsayım veya veri kullanımından kaynaklanabilir. Örneğin, bir kaynak, cari fiyatları, diğer kaynak ise gelecekteki fiyatları kullanıyor olabilir. Görüş farklılıkları tahmin belirsizliğiyle ilgili olduğunda, 26(b) paragrafı uyarınca denetçinin, geçerli finansal raporlama çerçevesi bağlamında, tahmin belirsizliğini tanımlayan finansal tablolardaki açıklamaların makul olup olmadığına dair yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmesi gerekir. Bu tür durumlarda, uygulanan yöntem, varsayım veya veriler hakkındaki bilgilerin değerlendirilmesinde mesleki muhakeme ayrıca önemlidir.
- Bir dış bilgi kaynağından elde edilen bilginin, bu kaynak tarafından kendi modeli (modelleri) kullanılarak geliştirildiği durumlara ilişkin olarak BDS 500'ün A43 paragrafı rehberlik sağlar.

[58] BDS 500, A31 paragrafı

A128. Gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahminleri için, dış bilgi kaynaklarından elde edilen bilgilerin ihtiyaca uygunluğuna ve güvenilirliğine yönelik ilave değerlendirmeler aşağıda yer almaktadır:

(a) Gerçeğe uygun değerlerin, aynı araçları veya aktif piyasa kotasyonlarını esas alıp almadığı,

(b) Gerçeğe uygun değerler, karşılaştırılabilir varlık veya yükümlülüklere ilişkin işlemleri esas aldığında, bu işlemlerin nasıl belirlendiği ve karşılaştırılabilir olarak değerlendirildiği,

(c) Varlık veya yükümlülükler ya da karşılaştırılabilir varlık veya yükümlülükler için herhangi bir işlem mevcut olmadığında, -varsa- geliştirilen ve kullanılan girdilerin, piyasa katılımcılarının varlık ya da yükümlülükleri fiyatlandırırken kullanacakları varsayımları temsil edip etmediği dâhil, bilgilerin nasıl geliştirildiği ve

(ç) Gerçeğe uygun değer ölçümünün bir komisyoncu (broker) teklifine/fiyatlandırmasına dayanması durumunda, komisyoncu teklifinin/fiyatlandırmasının,

(i) Aynı türden bir finansal araçla işlem yapan bir piyasa yapıcısından alınıp alınmadığı,

(ii) Bağlayıcı tekliflere/fiyatlandırmalara dayanan tekliflere daha fazla ağırlık verilerek, bağlayıcı olup olmadığı ve

(iii) Geçerli finansal raporlama çerçevesinin gerektirdiği hâllerde, finansal tabloların tarihi itibariyle piyasa şartlarını yansıtıp yansıtmadığı.

A129. Bir dış bilgi kaynağından elde edilen bilgiler denetim kanıtı olarak kullanıldığında, denetçinin yapacağı ilgili değerlendirme; bilginin elde edilip edilemeyeceği veya dış bilgi kaynağı tarafından kullanılan yöntem, varsayım ve diğer verileri anlamak için bilginin yeterince ayrıntılı olup olmadığına ilişkin olabilir. Bu durum, bazı açılardan sınırlı olabilir ve sonuçta uygulanacak prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamına ilişkin denetçinin değerlendirmesini etkileyebilir. Örneğin, fiyatlandırma hizmetleri, yöntemleri ve varsayımları hakkında genellikle bireysel menkul kıymetlerden ziyade varlık sınıfı bazında bilgi sağlar. Komisyoncular (broker) bireysel menkul kıymetler için gösterge fiyat teklifleri sağlarken, girdileri ve varsayımları hakkında yalnızca sınırlı bilgi sağlar. BDS 500'ün A44 paragrafı, dış bilgi kaynağının destekleyici bilgi sağlama konusunda getirdiği kısıtlamalara ilişkin rehberlik sağlar.

Yönetimin Faydalandığı Uzman

A130. Yönetimin faydalandığı bir uzman tarafından oluşturulan veya belirlenen muhasebe tahminleriyle ilgili varsayımlar, yönetim tarafından bir muhasebe tahmini oluşturulurken kullanıldığında yönetimin varsayımları hâline gelir. Buna göre, denetçi bu BDS'de yer alan ilgili hükümleri, söz konusu varsayımlara uygular.

A131. Yönetimin faydalandığı bir uzmanının çalışması, muhasebe tahminleriyle ilgili yöntemlerin veya veri kaynaklarının kullanımını ya da finansal tablolara dâhil edilmek üzere nokta tahmini veya ilgili açıklamalara ilişkin tespitler ya da sonuçlar geliştirmeyi veya sağlamayı içeriyorsa, bu BDS'nin 21-29 uncu paragraflarında yer alan hükümler, BDS 500'ün 8(c) paragrafının uygulanmasında denetçiye yardımcı olabilir.

Hizmet Kuruluşları

A132. BDS 402[59] denetçinin, iç kontrol dâhil, bir hizmet kuruluşu tarafından sağlanan hizmetleri anlamasını ve aynı zamanda denetçinin, "önemli yanlışlık" riski olarak değerlendirilen risklere karşı yapacağı işleri içerir. Bu nedenle işletme, bir hizmet kuruluşunun hizmetlerini muhasebe tahmini oluştururken kullandığında, BDS 402'de yer alan ana hükümler ile uygulama hükümleri, denetçinin bu BDS hükümlerini uygulamasına yardımcı olabilir.

**Yönetimin Muhtemel Taraflılığına İlişkin Göstergeler** (Bkz.: 32 nci paragraf)

A133. Yönetimin taraflılığının hesap düzeyinde tespit edilmesi zor olabilir ve denetçi tarafından; yalnızca muhasebe tahmin grupları, toplu olarak tüm muhasebe tahminleri değerlendirildiğinde veya belirli sayının üzerindeki muhasebe dönemleri boyunca gözlemlendiğinde belirlenebilir. Örneğin, finansal tablolarda yer alan muhasebe tahminleri münferiden makul olarak değerlendirildiğinde, ancak yönetimin nokta tahminleri, yönetim için daha elverişli bir finansal raporlama sonucu sağlayan denetçinin makul sonuç aralığının bir ucuna doğru istikrarlı bir eğilim gösterdiğinde, bu tür durumlar yönetimin muhtemel taraflılığını işaret edebilir.

A134. Muhasebe tahminleri açısından yönetimin muhtemel taraflılığına ilişkin göstergelere dair örnekler aşağıda yer almaktadır:

- Yönetimin içinde bulunulan şartlarda değişiklik olduğuna dair subjektif değerlendirme yaptığı bir durumda, muhasebe tahmininde veya tahmin oluşturma yönteminde yaptığı değişiklikler.
- Yönetimin amaçları açısından tercih edilen bir nokta tahmini sağlayan verilerin veya önemli varsayımların seçilmesi veya geliştirilmesi.
- İyimser veya kötümser eğilime işaret edebilen bir nokta tahmininin seçilmesi.

Bu tür göstergeler tespit edildiğinde, yönetim beyanı ya da finansal tablo düzeyinde "önemli yanlışlık" riski mevcut olabilir. Münferit muhasebe tahminlerinin makullüğüne ilişkin sonuca varma amaçları açısından, yönetimin muhtemel taraflılığına ilişkin göstergeler tek başına yanlışlık oluşturmaz. Bununla birlikte, bazı durumlarda denetim kanıtları, yönetim taraflılığının basit bir göstergesi olmak yerine bir yanlışlığa işaret edebilir.

A135. Yönetimin muhtemel taraflılığına ilişkin göstergeler, denetçinin risk değerlendirmesinin ve vereceği ilgili karşılıkların uygunluğunu koruyup korumadığı konusunda denetçinin varacağı sonucu etkileyebilir. Denetçi; muhasebe tahminlerini oluştururken yönetimin yaptığı muhakemelerin uygunluğuna ilişkin ilave sorgulama yapma ihtiyacı dâhil, denetimin diğer yönleri üzerindeki etkileri değerlendirme ihtiyacı duyabilir. İlave olarak, yönetimin muhtemel taraflılığına ilişkin göstergeler, BDS 700[60]'de ele alındığı üzere, bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkin denetçinin görüşünü etkileyebilir.

A136. Ayrıca, BDS 240'ı uygularken denetçinin; finansal tablolarda yer alan muhasebe tahminlerinin oluşturulmasında yönetimin vardığı yargıların ve aldığı kararların hile

[59] BDS 402, "Hizmet Kuruluşu Kullanan Bir İşletmenin Bağımsız Denetiminde Dikkate Alınacak Hususlar"

[60] BDS 700, 11 inci paragraf

kaynaklı önemli bir yanlışlık riskini yansıtabilen yönetimin muhtemel taraflılığına işaret edip etmediğini değerlendirmesi gerekmektedir.[61] Hileli finansal raporlama, genellikle muhasebe tahminlerinin kasıtlı olarak olması gerekenden az veya fazla gösterilmesini içerebilen, muhasebe tahminlerinin kasıtlı olarak yanlış yapılması suretiyle gerçekleştirilmektedir. Bir hile riski faktörü de olabilen yönetimin muhtemel taraflılığına ilişkin göstergeler, denetçinin, risk değerlendirmelerini, özellikle de hile risklerine ilişkin değerlendirmesini ve bu risklere karşı yapılan işlerin uygunluğunu koruyup korumadığını yeniden değerlendirmesine yol açabilir.

**Uygulanan Denetim Prosedürlerine Dayalı Genel Değerlendirme** (Bkz.: 33 üncü paragraf)

A137. Planlanan denetim prosedürlerini uygularken, elde edilen denetim kanıtları, denetçinin planlanan diğer denetim prosedürlerinin niteliğini, zamanlamasını veya kapsamını değiştirmesine neden olabilir.[62] Muhasebe tahminleriyle ilgili olarak, risk değerlendirmesine dayanak oluşturan bilgilerden önemli biçimde farklılık gösteren yeni bilgiler, denetim kanıtı elde etmek amacıyla prosedür uygularken denetçinin dikkatini çekebilir. Örneğin, denetçi, "önemli yanlışlık" riski olarak değerlendirilen risklerin tek sebebinin muhasebe tahmininin oluşturulmasında yer alan subjektiflik olduğunu tespit etmiş olabilir. Ancak denetçi, "önemli yanlışlık" riski olarak değerlendirilen risklere karşılık vermek amacıyla prosedürler uygularken, muhasebe tahmininin başlangıçta öngörülenden daha karmaşık olduğunu keşfedebilir, bu da "önemli yanlışlık" risklerine ilişkin değerlendirmesini sorgulamasına neden olabilir (örneğin, karmaşıklığın etkileri nedeniyle yapısal riskin, yapısal risk yelpazesinin/aralığının daha üst ucunda yeniden değerlendirilmesine ihtiyaç duyulabilir) ve bu nedenle denetçinin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için ilave müteakip denetim prosedürleri uygulaması gerekebilir.[63]

A138. Finansal tablolara alınmayan muhasebe tahminleriyle ilgili olarak, denetçinin değerlendirmesinin önemli bir odak noktası da, geçerli finansal raporlama çerçevesinin finansal tablolara alma kriterlerinin gerçekten karşılanıp karşılanmadığıdır. Bir muhasebe tahmininin finansal tablolara alınmaması ve denetçinin bu işlemin uygun olduğu sonucuna varması durumunda, bazı finansal raporlama çerçeveleri içinde bulunulan şartların finansal tablo dipnotlarında açıklanmasını gerektirebilir.

*Muhasebe Tahminlerinin Makul Olup Olmadığının veya Yanlışlık İçerip İçermediğinin Belirlenmesi* (Bkz.: 9 ve 35 inci paragraflar)

A139. Uygulanan denetim prosedürlerine ve elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, yönetimin nokta tahmininin ve ilgili açıklamaların makul olup olmadığının veya yanlışlık içerip içermediğine karar verirken;

- Denetim kanıtının bir aralığı desteklemesi durumunda, aralığın büyüklüğü geniş olabilir ve bazı durumlarda bir bütün olarak finansal tablolar için önemlilik seviyesinin katları olabilir (Bkz.: A125 paragrafı). İçinde bulunulan şartlarda her ne kadar geniş bir aralık uygun olabilse de, bu durum denetçinin, aralık içindeki büyüklüklerin makul olup olmadığına dair yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilip edilmediğini yeniden

[61] BDS 240, 32(b) paragrafı

[62] BDS 330, A60 paragrafı

[63] BDS 315, 31 inci paragraf

değerlendirmesinin önemli olduğunu gösterebilir.

- Denetim kanıtları, yönetimin nokta tahmininden farklı bir nokta tahminini destekleyebilir. Bu tür durumlarda, denetçinin nokta tahmini ile yönetimin nokta tahmini arasındaki fark bir yanlışlık oluşturur.
- Denetim kanıtları, yönetimin nokta tahminini içermeyen bir aralığı destekleyebilir. Bu tür durumlarda, yanlışlık, denetçinin tahmin aralığının en yakın noktası ile yönetimin nokta tahmini arasındaki farktır.

A140. A110-A114 paragrafları, yönetimin nokta tahmini seçiminin ve finansal tablolara dâhil edilecek ilgili açıklamaların değerlendirilmesinde denetçiye yardımcı olur.

A141. Denetçinin müteakip denetim prosedürleri, yönetimin muhasebe tahminini nasıl oluşturduğunu test etmeyi veya denetçinin nokta tahmininin veya tahmin aralığının geliştirilmesini içerdiğinde denetçi, 26(b) ve 29(b) paragraflarına uygun olarak tahmin belirsizliğini tanımlayan açıklamalar ve 31 inci paragrafa uygun olarak diğer açıklamalar hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmelidir. Daha sonra denetçi, 35 inci paragraf uyarınca, muhasebe tahminlerinin ve ilgili açıklamaların geçerli finansal raporlama çerçevesi bağlamında makul olup olmadığına ve yanlışlık içerip içermediğine ilişkin genel değerlendirmenin bir parçası olarak, açıklamalar hakkında elde edilen denetim kanıtlarını değerlendirir.

A142. BDS 450, nitel açıklamalara[64] ve açıklamalardaki yanlışlıkların hile göstergesi olabileceği durumlara[65] ilişkin rehberlik sağlar.

A143. Finansal tabloların gerçeğe uygun sunum çerçevesine uygun olarak hazırlandığı durumlarda, denetçinin finansal tabloların gerçeğe uygun sunum sağlayıp sağlamadığına[66] ilişkin değerlendirmesi; finansal tabloların genel sunumu, yapısı ve içeriğinin dikkate alınması ile ilgili dipnotlar dâhil, finansal tabloların işlem ve olayları gerçeğe uygun sunumu sağlayacak şekilde yansıtıp yansıtmadığını içerir. Örneğin, bir muhasebe tahmini daha yüksek derecede bir tahmin belirsizliğine maruz kaldığında, denetçi gerçeğe uygun sunumu sağlayabilmek için ilave açıklamalar yapılmasının gerekli olduğuna karar verebilir. Yönetimin bu ilave açıklamalara yer vermemesi durumunda, denetçi finansal tabloların önemli yanlışlık içerdiği sonucuna varabilir.

A144. BDS 705[67], denetçinin finansal tablolarda yer alan yönetim açıklamalarının, örneğin tahmin belirsizliğiyle ilgili olan açıklamalar dâhil, yetersiz veya yanıltıcı olduğunu düşündüğü durumlarda, bu durumun denetçinin görüşü üzerindeki etkileri hakkında rehberlik sağlar.

**Yazılı Beyanlar** (Bkz.: 37 nci paragraf)

A145. Belirli muhasebe tahminlerine ilişkin yazılı beyanlar aşağıdaki hususlara ilişkin beyanları içerebilir:

- Muhasebe tahminlerini oluştururken yapılan önemli muhakemelerin, yönetimin

[64] BDS 450, A17 paragrafı

[65] BDS 450, A22 paragrafı

[66] BDS 700, 14 üncü paragraf

[67] BDS 705, 22 ve 23 üncü paragraflar

haberdar olduğu ilgili tüm bilgileri dikkate aldığı.

- Muhasebe tahminlerini oluştururken yönetim tarafından kullanılan yöntem, varsayım ve verilerin seçiminde veya uygulamasındaki tutarlılık ve uygunluk.
- Muhasebe tahminleri ve açıklamalarla ilgili olduğunda varsayımların, yönetimin işletme adına belirli adımları atma niyet ve kabiliyetini uygun şekilde yansıttığı.
- Tahmin belirsizliğini tanımlayan açıklamalar dâhil, muhasebe tahminleriyle ilgili açıklamaların geçerli finansal raporlama çerçevesi bağlamında tam ve makul olduğu.
- Muhasebe tahminleri oluşturulurken uygun uzmanlık veya uzmanlık becerilerine başvurulduğu.
- Bilanço tarihinden sonraki hiçbir olayın, muhasebe tahminlerinde ve finansal tablolara dâhil edilen açıklamalarda düzeltme yapılmasını gerektirmediği.
- Muhasebe tahminlerinin finansal tablolara alınmadığı veya finansal tablolarda açıklanmadığı durumlarda, geçerli finansal raporlama çerçevesinin finansal tablolara alma veya finansal tablolarda açıklama kriterlerini karşılamadığına dair yönetimin kararının uygunluğu.

**Yönetim, Üst Yönetimden Sorumlu Olanlar veya Diğer İlgili Taraflarla Kurulacak İletişim** (Bkz.: 38 inci paragraf)

A146. BDS 260 uyarınca denetçi, muhasebe tahminleri ve ilgili açıklamalara yönelik işletmenin muhasebe uygulamalarının önemli nitel yönleri hakkındaki görüşlerine ilişkin olarak üst yönetimden sorumlu olanlarla iletişim kurar.[68] Ek 2, denetçinin üst yönetimden sorumlu olanlarla iletişim kurmayı düşünebileceği muhasebe tahminlerine özgü hususları içermektedir.

A147. BDS 265 uyarınca denetçi, denetim sırasında tespit edilen önemli iç kontrol eksikliklerini üst yönetimden sorumlu olanlara yazılı olarak bildirir.[69] Bu tür önemli eksiklikler, aşağıdakiler üzerindeki kontrollerle ilgili olanları içerebilir:

(a) Önemli muhasebe politikaları ile yöntem, varsayım ve verilerin seçimi ve uygulanması,

(b) Risk yönetimi ve ilgili sistemler,

(c) Bir dış bilgi kaynağından verilerin elde edildiği durumlar dâhil, verilerin bütünlüğü ve

(ç) Dış bir sağlayıcıdan elde edilen modeller dâhil, modellerin kullanımı, geliştirilmesi, doğrulanması ve gerekli olabilecek her tür düzeltme.

A148. Üst yönetimden sorumlu olanlarla kurulacak iletişime ek olarak, denetçiye doğrudan düzenleyici kurumlar veya ihtiyati olarak gözetim yapanlar ile iletişim kurması için izin verilebilir veya bu durum gerekli olabilir. Bu tür bir iletişim, denetim boyunca veya denetimin planlanması veya denetçi raporunun sonuçlandırılması gibi belirli aşamalarda faydalı olabilir. Örneğin, bazı ülkelerde, finansal kuruluşların düzenleyici kurumları, finansal araç faaliyetleri üzerindeki kontrollerin işleyişi ve uygulanması, etkin olmayan piyasalardaki finansal araçların değerlemesindeki zorluklar, beklenen kredi zararları ve sigorta rezervleri

[68] BDS 260, 16(a) paragrafı

[69] BDS 265, 9 uncu paragraf

hakkında bilgi paylaşımı için denetçilerle işbirliği yapmayı isterken; diğer düzenleyici kuruluşlar, işletmenin maliyet tahminleri dâhil, faaliyetlerinin önemli yönleri hakkında denetçinin görüşlerini anlamak isteyebilirler. Bu iletişim, denetçiye, "önemli yanlışlık" risklerini belirlerken, değerlendirirken ve bu risklere karşılık verirken yardımcı olabilir.

**Belgelendirme** (Bkz.: 39 uncu paragraf)

A149. BDS 315[70] ve BDS 330[71], denetçinin işletme hakkındaki anlayışını, risk değerlendirmelerini ve değerlendirilen risklere verilen karşılıkları belgelemeye yönelik hükümler içerir ve rehberlik sağlar. Bu rehberlik BDS 230'da[72] yer alan hükümlere dayanır. Muhasebe tahminlerinin denetimi bağlamında denetçi, muhasebe tahminleriyle ilgili olarak işletme ve çevresi hakkındaki anlayışının kilit unsurlarına yönelik gerekli belgelendirmeyi yapmakla yükümlüdür. Ayrıca denetçinin, muhasebe tahminlerine yönelik "önemli yanlışlık" riskleriyle ilgili yargıları ve bu risklere verdiği karşılıklar, yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanlarla kurulacak iletişimin belgelendirilmesiyle daha fazla desteklenebilir.

A150. BDS 330'a uygun olarak denetçinin uyguladığı müteakip denetim prosedürlerinin yönetim beyanı düzeyindeki "önemli yanlışlık" riski olarak değerlendirilen risklerle bağlantısının belgelendirilmesinde, bu BDS, denetçinin, yönetim beyanı düzeyindeki "önemli yanlışlık" risklerinin nedenlerini dikkate almasını gerektirir. Söz konusu nedenler bir veya daha fazla yapısal risk faktörüyle veya denetçinin kontrol risklerine ilişkin değerlendirmesiyle ilgili olabilir. Ancak, denetçinin, her bir muhasebe tahminiyle ilgili "önemli yanlışlık" risklerini belirlerken ve değerlendirirken her bir yapısal risk faktörünü nasıl dikkate aldığını belgelendirmesi gerekli değildir.

A151. Denetçi, ayrıca aşağıdakileri belgelendirmeyi değerlendirebilir:

- Yönetimin yöntemi uygulaması karmaşık modellemeyi içerdiğinde, yönetim yargılarının tutarlı bir şekilde uygulanıp uygulanmadığı ve -uygun hâllerde- modelin tasarımının geçerli finansal raporlama çerçevesinin ölçüm amacını karşılayıp karılamadığı.
- Yöntem, önemli varsayım veya verilerin seçimi ve uygulanması, karmaşıklıktan yüksek derecede etkilendiğinde, denetçinin, risk değerlendirme prosedürlerini uygulamak, bu risklere karşılık vermek amacıyla prosedürleri tasarlamak ve uygulamak veya elde edilen denetim kanıtlarını değerlendirmek için uzmanlık bilgi veya becerilerinin gerekli olup olmadığına ilişkin muhakemesi. Bu tür durumlarda, belgelendirme, aynı zamanda gerekli bilgi veya becerilerin nasıl uygulandığını da içerebilir.

A152. BDS 230'un A7 paragrafı; denetçinin mesleki şüpheciliğinin belgelendirilmesinin tek bir yolu olmamasına rağmen, çalışma kâğıtlarının, denetçinin mesleki şüpheciliğini kullandığına dair kanıt sağlayabileceğini belirtmektedir. Örneğin, muhasebe tahminleriyle ilgili olarak, elde edilen denetim kanıtları yönetim beyanlarını hem doğrulayan hem de bunlarla çelişen kanıtlar içerdiğinde, belgelendirme; elde edilen denetim kanıtlarının yeterliliği ve

[70] BDS 315, 32 ve A152-A155 paragrafları

[71] BDS 330, 28 ve A63 paragrafları

[72] BDS 230, 8(c) paragrafı

uygunluğuyla ilgili bir sonuç oluştururken yapılan mesleki muhakemeler dâhil, denetçinin söz konusu kanıtları nasıl değerlendirdiğini içerebilir. Hangi çalışma kâğıtlarının denetçinin mesleki şüpheciliği uyguladığının kanıtı olabileceğine dair bu BDS'de yer alan diğer hükümlere ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- Denetçinin, muhasebe tahminlerine ve işletmenin finansal tablolarına dâhil olmasını beklediği ilgili açıklamalara ilişkin kendi beklentisini geliştirme konusunda nasıl kanaat edindiği ve bu beklentinin işletme yönetimi tarafından hazırlanan finansal tablolarla nasıl karşılaştırıldığına ilişkin olarak; 13(ç) paragrafı,
- Müteakip denetim prosedürlerinin; yeterli ve uygun kanıt elde etmek için, doğrulayıcı olabilecek denetim kanıtı elde etme veya çelişkili olabilecek denetim kanıtlarını hariç tutma eğiliminde olmayacak şekilde tasarlanması ve uygulanmasını gerektiren 18 inci paragraf,
- Yönetimin muhtemel taraflılığına ilişkin göstergeleri ele alan 23(b), 24(b), 25(b) ve 32 nci paragraflar ve
- Doğrulayıcı veya birbiriyle çelişen olsun veya olmasın, ilgili tüm denetim kanıtlarına ilişkin denetçinin değerlendirmesini ele alan 34 üncü paragraf.

**Ek 1**

(Bkz.: 2, 4, 12(ç), A8, A66 paragrafları)

## Yapısal Risk Faktörleri

### Giriş

1. Bir muhasebe tahmini ve ilgili açıklamalar için yönetim beyanı düzeyindeki "önemli yanlışlık" risklerinin belirlenmesi, değerlendirilmesi ve bu risklere karşılık verilmesinde, bu BDS;

   – Muhasebe tahmininin tahmin belirsizliğine maruz kalma derecesinin ve

   – Muhasebe tahmini oluşturulmasında kullanılan yöntem, varsayım ve verilerin seçimi ve uygulanması ile finansal tablolara dâhil edilecek olan yönetimin nokta tahmininin ve ilgili açıklamaların seçiminin karmaşıklık, subjektiflik veya diğer yapısal risk faktörlerinden etkilenme derecesinin,

   denetçi tarafından dikkate alınmasını gerektirir.

2. Muhasebe tahminlerine ilişkin yapısal risk, kontroller dikkate alınmadan önce, muhasebe tahminine ilişkin bir yönetim beyanının önemli yanlışlığa olan açıklığıdır. Yapısal risk, muhasebe tahminlerinin uygun şekilde oluşturulmasında zorluklara yol açan yapısal risk faktörlerinden kaynaklanır. Bu ek, muhasebe tahmini oluşturma ve yönetimin nokta tahmininin ve finansal tablolara dâhil edilmek üzere ilgili açıklamaların seçilmesi bağlamında, tahmin belirsizliği, subjektiflik ve karmaşıklığa ilişkin yapısal risk faktörlerinin niteliği ve bunlar arasındaki ilişkiler hakkında ilave açıklamalar sağlar.

### Ölçüm Esası

3. Finansal tablo kaleminin ölçüm esası ile niteliği, durumu ve şartları, ilgili değerleme niteliklerinin oluşmasına sebep olur. Kalemin maliyetinin veya fiyatının doğrudan gözlemlenemediği durumlarda muhasebe tahmini, uygun bir yöntem uygulanarak ve uygun veri ve varsayımlar kullanılarak oluşturulmalıdır. Yöntem, geçerli finansal raporlama çerçevesi tarafından belirlenebilir veya ilgili değerleme niteliklerinin kalemin maliyetini veya fiyatını ölçüm esasına göre nasıl etkilemesi bekleneceği hakkındaki mevcut bilgileri yansıtmak için yönetim tarafından seçilebilir.

### Tahmin Belirsizliği

4. Ölçümdeki kesinlikten yoksun olmaya açıklık, finansal raporlama çerçevelerinde genellikle ölçüm belirsizliği olarak adlandırılır. Bu BDS'de tahmin belirsizliği, ölçümdeki kesinlikten yapısal olarak yoksun olmaya açıklık olarak tanımlanmaktadır. Bu durum; finansal tablolara alınan veya finansal tablolarda açıklanan bir finansal tablo kalemi için gerekli parasal büyüklüğün; maliyet veya fiyatın doğrudan gözlem yoluyla kesin olarak ölçülememesi durumunda ortaya çıkar. Doğrudan gözlem mümkün olmadığında, bir sonraki en kesin alternatif ölçüm stratejisi, ilgili değerleme nitelikleriyle ilgili gözlemlenebilir verileri kullanarak, kalemler için ilgili ölçüm esasına göre maliyet veya fiyat hakkındaki erişilebilir bilgiyi yansıtan bir yöntem uygulamaktır.

5. Bununla birlikte, bu bilgilerin veya verilerin erişilebilirliği üzerindeki kısıtlamalar, bu tür girdilerin ölçüm süreciyle doğrulanabilirliğini sınırlayabilir ve bu nedenle ölçüm sonuçlarının kesinliğini kısıtlayabilir. Ayrıca, çoğu finansal raporlama çerçevesi, edinme maliyetinin faydayı aşması gibi, bilgiler üzerinde dikkate alınması gereken uygulama kısıtlarının olduğunu

kabul eder. Bu kısıtlamalardan kaynaklanan ölçümdeki kesinlikten yoksun olma yapısaldır, çünkü ölçüm sürecinden elimine edilemez/çıkarılamaz. Bundan dolayı, bu tür kısıtlamalar, tahmin belirsizliğinin kaynaklarıdır. Ölçüm sürecinde ortaya çıkabilecek ölçüm belirsizliklerinin diğer kaynakları, en azından prensipte, eğer yöntem doğru bir şekilde uygulanırsa elimine edilebilir ve bu nedenle tahmin belirsizliğinden ziyade potansiyel yanlışlık kaynaklarıdır.

6. Tahmin belirsizliği, nihai olarak dayanak varlık veya yükümlülüklerden kaynaklanacak olan gelecekteki ekonomik faydaların belirsiz giriş ve çıkışları ile ilgili olduğunda, bu akışların sonuçları ancak finansal tabloların tarihinden sonra gözlemlenebilir olacaktır. Geçerli ölçüm esasının niteliğine ve finansal tablo kaleminin niteliği, durumu ve şartlarına bağlı olarak, bu sonuç finansal tabloların kesinleşmesinden önce veya yalnızca sonraki bir tarihte doğrudan gözlemlenebilir hâle gelebilir. Bazı muhasebe tahminleri için ise doğrudan gözlemlenebilir sonuç hiçbir zaman mevcut olmayabilir.

7. Bazı belirsiz sonuçların, münferit bir kalem için yüksek düzeyde bir kesinlikle tahmin edilmesi görece kolay olabilir. Örneğin, üretimde kullanılan bir makinenin faydalı ömrü, makinenin ortalama faydalı ömrü hakkında yeterli teknik bilgi mevcutsa, kolayca tahmin edilebilir. Bir bireyin aktüeryal varsayımlara dayalı olarak beklenen yaşam süresi gibi, gelecekteki bir sonucu makul bir kesinlikle tahmin etmek mümkün olmadığında, bireylerden oluşan bir grup için daha yüksek bir kesinlikle bu sonucu tahmin etmek yine de mümkün olabilir. Ölçüm esası, bazı durumlarda, yapısal tahmin belirsizliğini azaltabilecek, ölçüm amaçları için ilgili hesap birimi gibi bir portföy seviyesini gösterebilir.

**Karmaşıklık**

8. Karmaşıklık (diğer bir deyişle, kontroller dikkate alınmadan önce muhasebe tahmini oluşturma sürecindeki yapısal karmaşıklık) yapısal riske yol açar. Yapısal karmaşıklık aşağıdaki durumlarda ortaya çıkabilir:

   - Aralarında çok sayıda veya doğrusal olmayan ilişki olan birçok değerleme niteliği olduğunda.
   - Bir veya daha fazla değerleme niteliği için uygun değerlerin belirlenmesi, birden fazla veri seti gerektirdiğinde.
   - Muhasebe tahmininin oluşturulmasında daha fazla varsayım gerektiğinde veya gerekli varsayımlar arasında korelasyonlar olduğunda.
   - Kullanılan verilerin tanımlanması, ele geçirilmesi, erişilmesi veya anlaşılması yapısal olarak zor olduğunda.

9. Karmaşıklık, yöntemin ve sayısal işlemin veya onu uygulamak için kullanılan modelin karmaşıklığıyla ilgili olabilir. Örneğin, modeldeki karmaşıklık, gelecekteki belirsiz sonuçları veya varsayımsal davranışları tahmin etmek için olasılık temelli değerleme kavramlarını veya tekniklerini, opsiyon fiyatlama formüllerini veya simülasyon tekniklerini uygulama ihtiyacını yansıtabilir. Benzer şekilde, sayısal işlem, bir varsayımın yapılmasını veya karmaşık matematiksel veya istatistiksel kavramların uygulanmasını desteklemek için birden fazla kaynaktan veya birden fazla veri setinden veri gerektirebilir.

10. Aşağıdaki gibi hususlarla bağlantılı olarak, karmaşıklık arttıkça yönetimin, bir muhasebe tahmini oluşturmak için uzmanlık bilgi veya becerilerine başvurma veya yönetimin faydalandığı bir uzmanla anlaşma ihtiyacı duyması muhtemeldir:

- Geçerli finansal raporlama çerçevesinin ölçüm esasları ve amaçları veya diğer hükümleri bağlamında kullanılabilecek değerleme kavramları ve teknikleri ile bu kavram ve tekniklerin nasıl uygulanacağı,
- Muhasebe tahminlerinin oluşturulduğu finansal tablo kaleminin niteliği, durumu ve şartları ile ölçüm esasının niteliği göz önüne alındığında ilgili olabilecek dayanak değerleme nitelikleri veya
- İç/dâhili kaynaklardan (defteri kebir ya da yardımcı defterlerin dışındaki kaynaklar dâhil) veya dış bilgi kaynaklarından uygun veri kaynaklarının belirlenmesi, bu gibi kaynaklardan veri elde edilirken ya da yöntemin uygulanmasında bütünlük korunurken olası zorlukların nasıl ele alınacağının belirlenmesi veya verilerin ihtiyaca uygunluğunun ve güvenilirliğinin anlaşılması.

11. Verilere ilişkin karmaşıklık, aşağıdaki gibi durumlarda ortaya çıkabilir:

(a) Verilerin elde edilmesi zor olduğunda veya genellikle erişilebilir olmayan işlemlerle ilgili olduğunda. Bu tür veriler, örneğin, bir dış bilgi kaynağı aracılığıyla erişilebilir olsa bile, dış bilgi kaynağı kullandığı dayanak veri kaynakları ve uygulanan herhangi bir veri işleme süreci hakkında yeterli bilgi açıklamadıkça, verilerin ihtiyaca uygunluğunu ve güvenilirliğini değerlendirmek zor olabilir.

(b) Bir varsayım için destek geliştirmeyle ilgili olabilecek gelecekteki olay veya şartlara ilişkin dış bilgi kaynağının görüşlerini yansıtan verilerin, söz konusu görüşlerin geliştirilmesinde dikkate alınan bilgiler ve gerekçelere ilişkin şeffaflık olmadan anlaşılması güç olduğunda.

(c) Bazı veri türleri (örneğin, karmaşık finansal araçlar veya sigorta ürünleri içeren işlemlerle ilgili yasal sözleşme şartlarını içeren verilerin düzgün bir şekilde anlaşılması gerekebilecek olanlar) teknik olarak karmaşık iş veya yasal kavramların anlaşılmasını gerektirdiğinden, söz konusu veri türlerinin yapısal olarak anlaşılması güç olduğunda.

**Subjektiflik**

12. Subjektiflik (diğer bir ifadeyle, kontroller dikkate alınmadan önce muhasebe tahmini oluşturma sürecinde mevcut olan subjektiflik), değerleme nitelikleri hakkında makul ölçüde erişilebilir bilgi veya verilerdeki yapısal kısıtlamaları yansıtır. Bu kısıtlamalar mevcut olduğunda, geçerli finansal raporlama çerçevesi belirli muhakemelerde bulunmak için gerekli bir dayanak sunarak subjektiflik derecesini azaltabilir. Bu tür hükümler, örneğin, ölçüm, açıklama, hesap birimi veya maliyet kısıtlaması uygulamasına ilişkin açık veya zımni hedefler koyabilir. Geçerli finansal raporlama çerçevesi, bu muhakemelerle ilgili açıklama hükümleri getirmek suretiyle söz konusu muhakemelerin önemini de vurgulayabilir.

13. Çoğunlukla subjektiflik içeren aşağıdaki hususların bazılarının veya tamamının belirlenmesinde, genellikle yönetimin muhakemesine ihtiyaç duyulur:

- Geçerli finansal raporlama çerçevesinin hükümlerinin belirlemediği ölçüde; erişilebilir bilgiyi dikkate alan, tahmin yönteminde kullanılacak uygun değerleme yaklaşımları,

kavramları, teknikleri ve etkenleri,

- Çeşitli muhtemel veri kaynakları bulunduğunda değerleme niteliklerinin gözlemlenebilir olduğu ölçüde; kullanılacak uygun veri kaynakları,
- Değerleme niteliklerinin gözlemlenebilir olmadığı ölçüde; örneğin piyasa görüşleri dâhil, erişilebilir en iyi verileri dikkate alan uygun varsayımlar veya varsayım aralığı,
- Yönetimin nokta tahmininin seçileceği makul seviyede muhtemel sonuç aralığı ve bu aralıktaki bazı noktaların geçerli finansal raporlama çerçevesinin gerektirdiği ölçüm esasına ilişkin amaçlarla tutarlı olma konusundaki göreceli olasılık ve
- Finansal tablolarda yer alan yönetimin nokta tahmini ve yapılan ilgili açıklamaların seçimi.

14. Gelecekteki olay veya şartlar hakkında varsayımlarda bulunmak, zorluğu bu olay veya şartların belirsizlik derecesine göre değişen, muhakemede bulunmayı içerir. Gelecekteki belirsiz olay veya şartları önceden tahmin etmenin mümkün olduğu kesinlik; geçmiş şart, olay ve ilgili sonuçlara dair bilgiler dâhil olmak üzere, bu olay veya şartların bilgiye dayanarak ne derece belirlenebilir olduğuna bağlıdır. Kesinlik eksikliği, yukarıda açıklandığı üzere, tahmin belirsizliğine de katkıda bulunur.

15. Gelecekteki sonuçlarla ilgili olarak, varsayımların, yalnızca sonucun belirsiz olan özellikleri için yapılması gerekecektir. Örneğin, bir mal satışı için bilanço tarihindeki muhtemel bir değer düşüklüğünün ölçümü göz önüne alındığında, alacak tutarı net bir şekilde tespit edilebilir ve ilgili işlem belgelerinde doğrudan gözlemlenebilir. Belirsiz olabilen ise, -varsa- değer düşüklüğünden kaynaklı zarar tutarıdır. Bu durumda, varsayımlar yalnızca zarar olasılığı ve bu tür herhangi bir zararın büyüklüğü ve zamanlaması hakkında gerekebilir.

16. Ancak, diğer durumlarda, bir varlıkla ilgili haklarda yer alan nakit akışı tutarları belirsiz olabilir. Bu tür durumlarda, hem nakit akışının dayanağı olan hakların büyüklükleri hem de değer düşüklüğünden kaynaklanabilecek olası zararlar hakkında varsayımlarda bulunulması gerekebilir.

17. Yönetimin, geçmiş olay ve şartlar hakkındaki bilgileri, gelecekteki gelişmelere ilişkin mevcut eğilimler ve beklentilerle birlikte değerlendirmesi gerekebilir. Geçmiş olay ve şartlar; gelecekteki sonuçların değerlendirilmesinde tahmin olarak yürütülmüş olan yinelenen tarihi modelleri vurgulayabilen tarihi bilgiler sağlar. Söz konusu tarihi bilgiler, aynı zamanda bu tür davranış modellerinin zaman içindeki değişimini (döngüler veya eğilimler) gösterebilir. Bunlar; dayanak tarihi davranış modellerinin, gelecekteki sonuçların değerlendirilmesinde tahmin olarak yürütülmüş olabilen ve bir şekilde öngörülebilen yollarla değiştiğine işaret edebilir. İlgili döngüler veya eğilimlerdeki veya tarihi davranış modellerindeki muhtemel değişiklikleri gösteren başka bilgi türleri de mevcut olabilir. Bu bilgilerin tahmin edilebilir değeri hakkında zor muhakemelere ihtiyaç duyulabilir.

18. Muhasebe tahminlerini oluştururken kullanılan muhakemelerin niteliği ve kapsamı (içerdiği subjektiflik derecesi dâhil), yönetim açısından, muhasebe tahminini oluşturmak için atılacak en uygun adıma karar verirken yönetimin taraflılığı için fırsat doğurabilir. Ayrıca yüksek derecede bir karmaşıklık veya yüksek derecede bir tahmin belirsizliği veya her ikisi de mevcut olduğunda, yönetimin taraflılığına veya hileye yönelik riskler ve fırsatlar da artabilir.

**Tahmin Belirsizliğinin Subjektiflik ve Karmaşıklık ile İlişkisi**

19. Tahmin belirsizliği, bir muhasebe tahmini oluşturmak için kullanılabilecek muhtemel yöntemlerde, veri kaynaklarında ve varsayımlarda yapısal değişkenliğe yol açmaktadır. Bu durum, subjektifliğe yol açar ve dolayısıyla muhasebe tahminini oluştururken muhakeme kullanımına duyulan ihtiyacı ortaya çıkarır. Bu tür muhakemelere; uygun yöntemlerin ve veri kaynaklarının seçiminde, varsayımlarda bulunulmasında ve yönetimin nokta tahmininin ve finansal tablolara dâhil edilmesi için ilgili açıklamaların seçiminde ihtiyaç duyulur. Bu muhakemeler, geçerli finansal raporlama çerçevesinin finansal tablolara alma, ölçüm, sunum ve açıklama hükümleri bağlamında yapılır. Ancak, muhakemeler; bu muhakemeleri desteklemek için bilgi birikimi veya bilginin kullanılabilirliği ve erişilebilirliği konusunda kısıtlamalar bulunduğundan, niteliği gereği subjektiftir.

20. Bu tür muhakemelerdeki subjektiflik, bu muhakemeleri yaparken kasıtlı veya kasıtsız yönetim taraflılığı için fırsat oluşturur. Birçok finansal raporlama çerçevesi, finansal tablolara dâhil edilmesi için hazırlanan bilgilerin tarafsız olmasını gerektirir (diğer bir deyişle, bu bilgiler yanlı olmamalıdır). Taraflılığın -en azından prensipte- tahmin sürecinde ortadan kaldırılabileceği göz önüne alındığında, subjektifliğin ele alınması için yapılan muhakemelerdeki muhtemel taraflılığın kaynakları, tahmin belirsizliği kaynaklarından ziyade potansiyel yanlışlık kaynaklarıdır.

21. Muhasebe tahmini oluştururken kullanılabilecek olası yöntemler, veri kaynakları ve varsayımlardaki yapısal değişkenlik (Bkz.: 19 uncu paragraf), muhtemel ölçüm sonuçlarında da değişkenliğe yol açmaktadır. Makul seviyede muhtemel ölçüm sonuçları aralığının büyüklüğü, tahmin belirsizliğinin derecesinden kaynaklanır ve genellikle muhasebe tahmininin duyarlılığı olarak adlandırılır. Ölçüm sonuçlarını belirlemeye ek olarak, bir tahmin süreci ayrıca, olası yöntemler, veri kaynakları ve varsayımlardaki yapısal değişikliklerin, makul seviyede muhtemel ölçüm sonuçları aralığının üzerindeki (duyarlılık analizi olarak adlandırılır) etkisinin analiz edilmesini de içerir.

22. Geçerli bir finansal raporlama çerçevesi tarafından gerekli görüldüğünde gerçeğe uygun sunumu sağlayan (diğer bir deyişle, tam, tarafsız ve hatasız) bir muhasebe tahmini için finansal tablo sunumu geliştirmek, makul seviyede muhtemel ölçüm sonuçları aralığından uygun bir şekilde seçilen yönetimin nokta tahmini ve bir tahmin belirsizliğini uygun şekilde tanımlayan ilgili açıklamaların seçilmesinde uygun muhakemeler yapmayı içerir. Bu muhakemeler, bu konuları ele alan geçerli finansal raporlama çerçevesindeki hükümlerin niteliğine bağlı olarak subjektiflik içerebilir. Örneğin, geçerli finansal raporlama çerçevesi, yönetimin nokta tahmininin seçimi için belli bir dayanak (olasılıklı ağırlıklı ortalama veya en iyi tahmin gibi) gerektirebilir. Geçerli finansal raporlama çerçevesi, benzer şekilde, belirli açıklamaları, belirli açıklama hedeflerini karşılayan açıklamaları veya içinde bulunulan şartlarda gerçeğe uygun sunumu sağlamak için gereken ilave açıklamaları gerektirebilir.

23. Daha yüksek derecedeki bir tahmin belirsizliğine maruz kalan bir muhasebe tahmini, daha düşük derecedeki bir tahmin belirsizliğine maruz kalan bir tahminden daha az kesin bir ölçüme sahip olsa da, geçerli finansal raporlama çerçevesinin zorunlu kılması hâlinde, kalemin gerçeğe uygun sunumunun sağlanması durumunda, finansal tablolara alınan muhasebe tahmini, finansal tablo kullanıcıları açısından yine de yeterli düzeyde ihtiyaca uygun olabilir. Bazı durumlarda, tahmin belirsizliği o kadar yüksek olabilir ki, geçerli finansal raporlama çerçevesindeki finansal tablolara alma kriterleri karşılanamaz ve muhasebe tahmini finansal

tablolara alınamaz. Bu tür durumlarda bile, örneğin, nokta tahminini veya makul seviyede muhtemel ölçüm sonuçları aralığını ve tahmin belirsizliğini tanımlayan bilgileri ve kalemin finansal tablolara alınma kısıtlamalarını açıklamak için ilgili açıklama hükümleri mevcut olabilir. Geçerli finansal raporlama çerçevesinin bu tür durumlara uygulanan hükümleri, daha yüksek veya daha düşük bir dereceye kadar belirlenebilir. Bundan dolayı, söz konusu durumlarda, yapılan subjektifliği içeren ilave muhakemeler mevcut olabilir.

**Ek 2**

(Bkz.: A146 paragrafı)

**Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişimler**

Denetçinin, işletmenin muhasebe tahminleri ve ilgili açıklamalarla ilgili muhasebe uygulamalarının önemli nitel yönleri hakkındaki görüşlerine ilişkin olarak üst yönetimden sorumlu olanlarla iletişim kurmayı değerlendirebileceği hususlar aşağıda yer almaktadır:

(a) Yönetimin; muhasebe tahminleri ve ilgili açıklamalara sebep olabilecek veya bunların değiştirilmesini gerektirebilecek işlemler ile diğer olay ve şartları nasıl belirlediği.

(b) "Önemli yanlışlık" riskleri.

(c) Muhasebe tahminlerinin bir bütün olarak finansal tablolara görece önemliliği.

(ç) Yönetimin; muhasebe tahminlerinin niteliği ve kapsamıyla ve bu tahminlerle ilişkili risklerle ilgili anlayışı (veya anlayış eksikliği).

(d) Yönetimin uygun uzmanlık bilgi veya becerilerine başvurup vurmadığı veya uygun uzmanlardan faydalanıp faydalanmadığı.

(e) Denetçinin nokta tahmini veya tahmin aralığı ile yönetimin nokta tahmini arasındaki farklar hakkında denetçinin görüşleri.

(f) Denetçinin, muhasebe tahminleriyle ilgili muhasebe politikalarının seçiminin ve muhasebe tahminlerinin finansal tablolarda sunumunun uygunluğuna ilişkin görüşleri.

(g) Yönetimin muhtemel taraflılığına ilişkin göstergeler.

(ğ) Muhasebe tahminlerinin oluşturulma yöntemlerinde önceki döneme göre meydana gelen bir değişiklik olup olmadığı veya değişiklik yapılmasının gerekip gerekmediği.

(h) Muhasebe tahmininin oluşturulma yöntemlerinde önceki döneme göre meydana gelen bir değişiklik mevcut olduğunda, bu durumun nedeni, ayrıca önceki dönemlerdeki muhasebe tahminlerinin sonucu.

(ı) Yönetimin, bir model kullandığı zamanlar dâhil, muhasebe tahminlerini oluşturma yöntemlerinin; geçerli finansal raporlama çerçevesinin ölçüm hedefleri, niteliği, durum ve şartları ile diğer hükümleri bağlamında uygun olup olmadığı.

(i) Muhasebe tahminlerinde kullanılan önemli varsayımların niteliği ve sonuçları ile varsayımların geliştirilmesindeki subjektiflik derecesi.

(j) Önemli varsayımların birbirleriyle ve diğer muhasebe tahminlerinde kullanılanlarla veya işletmenin diğer faaliyet alanlarında kullanılan varsayımlarla tutarlı olup olmadığı.

(k) Önemli varsayımların uygunluğuyla veya geçerli finansal raporlama çerçevesinin uygun bir şekilde uygulanmasıyla ilgili olduğunda, yönetimin belirli adımları atma niyeti ve kabiliyetine sahip olup olmadığı.

(l) Yönetimin; alternatif varsayımları veya sonuçları nasıl değerlendirdiği ve bunları neden reddettiği veya öteki durumda muhasebe tahminlerini oluştururken tahmin belirsizliğini nasıl ele aldığı.

(m) Yönetimin muhasebe tahminlerini oluştururken kullandığı verilerin ve önemli varsayımların geçerli finansal raporlama çerçevesi bağlamında uygun olup olmadığı.

(n) Dış bilgi kaynağından elde edilen bilginin güvenilirliği ve ihtiyaca uygunluğu.

(o) Bir dış bilgi kaynağından elde edilen verilerle veya yönetimin ya da yönetimin faydalandığı bir uzmanın yaptığı değerlemelerle ilgili yeterli ve uygun denetim kanıtı elde ederken karşılaşılan önemli zorluklar.

(ö) Denetçi ile yönetimin veya yönetimin değerleme konusunda faydalandığı uzmanın yargıları arasındaki önemli farklılıklar.

(p) İşletmenin muhasebe tahminleriyle ilgili tahmin belirsizliği dâhil, finansal tablolarda açıklanması gereken maruz kalınan riskler ile önemli risklerin finansal tablolar üzerindeki potansiyel etkileri.

(r) Finansal tablolardaki tahmin belirsizliğiyle ilgili açıklamaların makullüğü.

(s) Yönetimin; finansal tablolardaki muhasebe tahminlerinin ve ilgili açıklamaların finansal tablolara alınması, ölçümü, sunumu ve finansal tablolarda açıklanması ile ilgili kararlarının geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olup olmadığı.