TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI

BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 705

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORUNDA OLUMLU GÖRÜŞ DIŞINDA BİR GÖRÜŞ VERİLMESİ

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) 705 "Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi"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 705 *Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi* Standardının ilk sürümü, 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 18/3/2014 tarihli ve 28945 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.
- BDS 705 *Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi* Standardının güncellenen sürümü, 1/1/2017 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 24/03/2017 tarihli ve 30017(M) sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.
- BDS 705 *Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi* Standardının güncellenen sürümü, 28/12/2020 tarihli ve 75935942-050.01.04-[01/215] sayılı Kurul Kararıyla 1/1/2021 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 30/12/2020 tarihli ve 31350 (2.M) sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.
- **BDS 705 *Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi* Standardına ilişkin değişiklikler; 27/12/2023 tarih ve 21621 sayılı Kurul Kararıyla 31/12/2023 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 29/12/2023 tarihli ve 32414 (1.M) sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.**

BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 705
BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORUNDA OLUMLU GÖRÜŞ DIŞINDA BİR GÖRÜŞ VERİLMESİ
İÇİNDEKİLER

Paragraf

Giriş

Kapsam 1
Olumlu Görüş Dışındaki Görüş Türleri 2
Yürürlük Tarihi 3
Amaç 4
Tanımlar 5

Ana Hükümler

Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesini Gerektiren Durumlar 6
Olumlu Görüş Dışındaki Görüş Türünün Belirlenmesi 7-15
Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi Durumunda Denetçi Raporunun Şekli ve İçeriği 16-29
Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim 30

Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

Olumlu Görüş Dışındaki Görüş Türleri A1
Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesini Gerektiren Durumlar A2-A12
Olumlu Görüş Dışındaki Görüş Türünün Belirlenmesi A13-A16
Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi Durumunda Denetçi Raporunun Şekli ve İçeriği A17-A26
Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim A27

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

Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 705 "Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi", BDS 200 "Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi" ile birlikte dikkate alınır.

Giriş

Kapsam

1. Bu Bağımsız Denetim Standardı (BDS), denetçinin BDS 700[1] uyarınca bir görüş oluştururken, finansal tablolara ilişkin olumlu görüş dışında bir görüş vermesi gerektiği sonucuna varması durumunda, içinde bulunulan şartlara uygun bir rapor düzenleme sorumluluğunu ele alır. Ayrıca bu BDS'de denetçinin, raporunda olumlu görüş dışında bir görüş vermesi durumunda raporun şeklinin ve içeriğinin nasıl etkilendiği de ele alınır. BDS 700'de yer alan raporlama yükümlülükleri tüm denetimler için geçerlidir. Dolayısıyla, BDS 705 tarafından açıkça ele alınmadıkça veya değiştirilmedikçe söz konusu raporlama yükümlülükleri bu BDS'de tekrar edilmez.

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

Olumlu Görüş Dışındaki Görüş Türleri

2. Bu BDS'de -olumlu görüş dışında bir görüş verileceği zaman kullanılacak- üç farklı görüş türü belirlenmektedir: sınırlı olumlu görüş (şartlı görüş), olumsuz görüş ve görüş vermekten kaçınma. Olumlu görüş dışındaki görüş türlerinden hangisinin uygun olduğuna ilişkin karar, aşağıdaki hususlara bağlıdır:

   (a) Olumlu görüş dışında bir görüş verilmesine sebep olan hususun niteliği; başka bir ifadeyle finansal tabloların önemli yanlışlık içerip içermediği veya yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilemediği durumlarda, finansal tabloların önemli yanlışlık içerebilip içermeyebileceği ve

   (b) İlgili hususun finansal tablolar üzerindeki etkilerinin veya muhtemel etkilerinin yaygınlığına ilişkin denetçinin muhakemesi (Bkz.: A1 paragrafı).

Yürürlük Tarihi

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

Amaç

4. Denetçinin amacı,

   (a) Denetçinin, elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içerdiği sonucuna vardığı veya

---

[1] BDS 700, "Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama"

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

(b) Denetçinin, bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içermediği sonucuna varmak için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemediği,

durumlarda verilmesi gereken, finansal tablolara ilişkin olumlu görüş dışında uygun bir görüşü, açık bir biçimde ifade etmektir.

Tanımlar

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

(a) Olumlu görüş dışındaki bir görüş: Finansal tablolara ilişkin sınırlı olumlu görüş, olumsuz görüş veya görüş vermekten kaçınmadır.

(b) Yaygın: Yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki etkilerini veya -varsa- yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilemediği için tespit edilememiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkilerini tanımlamak için kullanılan bir terimdir. Denetçinin muhakemesine göre, finansal tablolar üzerindeki yaygın etkiler:

(i) Finansal tabloların belirli unsurları, hesapları veya kalemleriyle sınırlı değildir,

(ii) Sınırlı olmaları durumunda, finansal tabloların önemli bir bölümünü temsil ederler veya edebilirler,

(iii) Açıklamalara ilişkin olarak, kullanıcıların finansal tabloları anlaması açısından temel teşkil ederler.

Ana Hükümler

Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesini Gerektiren Durumlar

6. Denetçi,

(a) Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içerdiği sonucuna varırsa veya (Bkz.: A2-A7 paragrafları)

(b) Bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içermediği sonucuna varmak için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemezse (Bkz.: A8-A12 paragrafları),

olumlu görüş dışında bir görüş verir.

Olumlu Görüş Dışındaki Görüş Türünün Belirlenmesi

Sınırlı Olumlu Görüş

7. Denetçi, aşağıdaki durumlarda sınırlı olumlu görüş verir:

(a) Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmiş olan denetçi, yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak önemli olduğu ancak finansal tablolarda yaygın olmadığı sonucuna varırsa veya

(b) Görüşüne dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememekle birlikte -varsa- tespit edilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkilerinin önemli olabileceği ancak yaygın olmayabileceği sonucuna varırsa.

Olumsuz Görüş

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

Görüş Vermekten Kaçınma

9. Denetçi, görüşüne dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemezse ve -varsa- tespit edilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkilerinin önemli ve yaygın olabileceği sonucuna varırsa, görüş vermekten kaçınır.

10. Denetçi, birden fazla belirsizlik içeren istisnai durumlarda, belirsizliklerin her birine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmiş olmasına bağlı kalmaksızın, belirsizliklerin muhtemel etkileşimi ve finansal tablolar üzerindeki muhtemel kümülatif etkileri sebebiyle, finansal tablolara ilişkin görüş oluşturmanın mümkün olmadığı sonucuna varırsa, görüş vermekten kaçınır.

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

11. Denetçi, denetim sözleşmesinin kabulünden sonra, yönetimin finansal tablolara ilişkin sınırlı olumlu görüş verilmesine veya görüş vermekten kaçınılmasına yol açması muhtemel şekilde denetimin kapsamını sınırladığının farkına varırsa, yönetimden söz konusu sınırlamayı kaldırmasını talep eder.

12. Yönetimin 11 inci paragrafta belirtilen sınırlamayı kaldırmayı reddetmesi durumunda denetçi, -üst yönetimden sorumlu olanların tamamının işletme yönetiminde icrai nitelikte görevler üstlenmemesi hâlinde[2]- konuyu üst yönetimden sorumlu olanlara iletir ve yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için alternatif prosedürleri uygulamanın mümkün olup olmadığına karar verir.

13. Denetçi, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemezse, bu durumun sonuçlarına aşağıdaki şekillerde karar verir:

    (a) Denetçi, -varsa- tespit edilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkilerinin önemli olabileceği ancak yaygın olmayabileceği sonucuna varırsa sınırlı olumlu görüş verir veya

    (b) Denetçi, -varsa- tespit edilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkilerinin önemli ve yaygın olabileceği ve bu sebeple sınırlı olumlu görüşün, durumun ciddiyetinin iletilmesinde yetersiz kalacağı sonucuna varırsa:

        (i) Mevzuatın izin vermesi ve uygulanabilir olması durumunda, denetimden çekilir veya (Bkz.: A13 paragrafı)

        (ii) Denetçi raporu düzenlenmeden önce denetçinin denetimden çekilmesinin mümkün veya uygulanabilir olmadığı durumda, finansal tablolara ilişkin görüş vermekten kaçınır (Bkz.: A14 paragrafı).

14. Denetçi, 13(b)(i) paragrafında belirtilen şekilde denetimden çekilirse, denetimden çekilmeden önce, denetim sırasında belirlenen ve olumlu görüş dışında bir görüş verilmesine sebep olan yanlışlıklara ilişkin hususları, üst yönetimden sorumlu olanlara iletir (Bkz.: A15 paragrafı).

Olumsuz Görüş veya Görüş Vermekten Kaçınmaya İlişkin Dikkate Alınacak Diğer Hususlar

15. Denetçinin, bir bütün olarak finansal tablolara ilişkin olumsuz görüş vermeyi veya görüş vermekten kaçınmayı gerekli görmesi durumunda, denetçi raporunda, aynı finansal raporlama

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

çerçevesi bakımından tek bir finansal tabloya veya finansal tablonun bir veya daha fazla belirli unsuruna, hesabına veya kalemine ilişkin olumlu görüş yer almaz. Bu şartlar altında aynı raporda[3] bu tür bir olumlu görüşe yer verilmesi, denetçinin bir bütün olarak finansal tablolara ilişkin vermiş olduğu olumsuz görüşle veya görüş vermekten kaçınma durumuyla çelişir (Bkz.: A16T paragrafı).

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

Denetçi Görüşü

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

Sınırlı Olumlu Görüş

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

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

    (b) Bir uygunluk çerçevesi uyarınca raporlama yapılması durumunda, ilişikteki finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle [geçerli finansal raporlama çerçevesi]'ne uygun olarak hazırlanmış olduğunu,

    belirtir.

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

Olumsuz Görüş

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

    (a) Gerçeğe uygun bir sunum çerçevesi uyarınca raporlama yapılması durumunda, ilişikteki finansal tabloların [geçerli finansal raporlama çerçevesi]'ne uygun olarak gerçeğe uygun bir biçimde sunmadığını (veya doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlamadığını) veya

    (b) Uygunluk çerçevesi uyarınca raporlama yapılması durumunda, ilişikteki finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle [geçerli finansal raporlama çerçevesi]'ne uygun olarak hazırlanmamış olduğunu,

    belirtir.

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

Görüş Vermekten Kaçınma

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

    (a) İlişikteki finansal tablolara ilişkin görüş bildirmediğini (vermediğini) belirtir.

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

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

Görüşün Dayanağı

20. Finansal tablolara ilişkin olumlu görüş dışında bir görüş vermesi durumunda denetçi, BDS 700 uyarınca zorunlu kılınan belirli unsurların yanı sıra (Bkz.: A21 paragrafı):

    (a) BDS 700'ün 28 inci paragrafında zorunlu kılınan ve Görüş bölümünün hemen sonrasında yer verilen Görüşün Dayanağı bölümünün başlığını duruma göre "Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanağı", "Olumsuz Görüşün Dayanağı" veya "Görüş Vermekten Kaçınmanın Dayanağı" başlıklarını kullanarak değiştirir ve

    (b) Bu bölüme olumlu görüş dışındaki bir görüş verilmesine sebep olan hususa ilişkin açıklama ekler.

21. Finansal tablolarda, (sayısal açıklamalar dâhil) belirli tutarlarla ilgili önemli bir yanlışlık olması durumunda -mümkün olması hâlinde- denetçi, yanlışlığın finansal etkilerinin açıklamasına ve tutarına, Görüşün Dayanağı bölümünde yer verir. Finansal etkilerin sayısal ölçümünün mümkün olmaması hâlinde denetçi, durumu bu bölümde belirtir (Bkz.: A22 paragrafı).

22. Finansal tablolarda, sayısal olmayan açıklamalarla ilgili önemli bir yanlışlığın bulunması durumunda denetçi, Görüşün Dayanağı bölümüne söz konusu açıklamalardaki yanlışlıkla ilgili bir izahat ekler.

23. Finansal tablolarda, açıklanması zorunlu olan bilgilerin açıklanmamasıyla ilgili önemli bir yanlışlık bulunması durumunda, denetçi:

    (a) Açıklama yapılmamasına ilişkin durumu üst yönetimden sorumlu olanlarla müzakere eder,

    (b) Görüşün Dayanağı bölümünde, söz konusu açıklanmayan (ihmal edilen) bilgilerin niteliğini tanımlar ve

    (c) Mevzuatla yasaklanmadığı sürece denetçi Görüşün Dayanağı bölümünde söz konusu ihmal edilen açıklamalara -mümkün olması ve finansal tablolarda açıklanmayan bilgilere ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmiş olması şartıyla- yer verir (Bkz.: A23 paragrafı).

24. Olumlu görüş dışındaki bir görüş yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesinden kaynaklanıyorsa denetçi, Görüşün Dayanağı bölümünde bu durumun sebeplerine yer verir.

25. Sınırlı olumlu görüş veya olumsuz görüş vermesi durumunda denetçi, BDS 700'ün 28 (ç) paragrafında zorunlu kılınan ve elde edilen denetim kanıtlarının denetçinin görüşüne dayanak

teşkil edecek yeterlilikte ve uygunlukta olup olmadıklarını belirten açıklamayı -uygun hâllerde- bildirilen görüşün türüne göre "sınırlı olumlu" veya "olumsuz" ifadelerini içerecek şekilde değiştirir.

26. Denetçinin finansal tablolara ilişkin bir görüş vermekten kaçınması durumunda, denetçi raporunda BDS 700'ün 28(b) ve 28(ç) paragraflarında zorunlu kılınan aşağıdaki unsurlara yer verilmez:

    (a) Denetçinin sorumluluklarının açıklandığı bölüme yönelik atıf.

    (b) Elde edilen denetim kanıtlarının, denetçi görüşünün oluşturulması için yeterli ve uygun bir dayanak oluşturup oluşturmadığı hakkında bir açıklama.

27. Denetçi, finansal tablolara ilişkin olumsuz görüş vermiş veya görüş vermekten kaçınmış olsa dahi, kendisinin haberdar olduğu ve olumlu görüş dışında bir görüş verilmesini gerektirecek diğer hususların sebeplerini ve etkilerini Görüşün Dayanağı bölümünde açıklar (Bkz.: A24 paragrafı).

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

28. Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemediği için görüş vermekten kaçınması durumunda denetçi, BDS 700'ün 39-41 inci paragraflarında zorunlu kılınan ve denetçinin sorumluluklarının açıklandığı bölümü, sadece aşağıdakileri içerecek şekilde değiştirir (Bkz.: A25 paragrafı):

    (a) İşletmenin finansal tablolarının denetiminin, Bağımsız Denetim Standartlarına uygun olarak yürütülmesine ve denetçi raporunun düzenlenmesine ilişkin denetçinin sorumluluğuna dair bir açıklama,

    (b) Görüş Vermekten Kaçınmanın Dayanağı bölümünde açıklanan husus veya hususlardan dolayı, denetçinin finansal tablolara ilişkin görüşüne dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemediğine dair bir açıklama ve

    (c) Denetçinin bağımsızlığına ve etiğe ilişkin diğer sorumluluklarına dair BDS 700'ün 28(c) paragrafında zorunlu kılınan bir açıklama.

Denetçinin Finansal Tablolara İlişkin Görüş Vermekten Kaçınması Durumunda Dikkate Alınacak Hususlar

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

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

---

[4] BDS 701, "Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi", 11-13 üncü paragraflar

[5] BDS 720, "Bağımsız Denetçinin Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Dokümanlardaki Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları", A54 paragrafı

Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim

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

***

Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

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

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

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

Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesini Gerektiren Durumlar

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

A2. BDS 700 denetçinin, finansal tablolara ilişkin bir görüş oluşturmak için bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde edilip edilmediği konusunda bir sonuca varmasını zorunlu kılar.[6] Denetçi bu sonuca varırken, finansal tablolardaki -varsa- düzeltilmemiş yanlışlıklara ilişkin olarak BDS 450 uyarınca yaptığı değerlendirmesini de dikkate alır.[7]

A3. BDS 450'ye göre yanlışlık; bir finansal tablo kaleminin raporlanan tutarı, sınıflandırılması, sunumu veya açıklaması ile aynı kalemin geçerli finansal raporlama çerçevesine göre olması gereken tutarı, sınıflandırılması, sunumu veya açıklaması arasındaki farklılık olarak tanımlanır. Buna göre, finansal tablolardaki önemli bir yanlışlık,

(a) Seçilen muhasebe politikalarının uygunluğu,

(b) Seçilen muhasebe politikalarının uygulanması veya

(c) Finansal tablolardaki açıklamaların uygunluğu veya yeterliliği,

ile ilgili olarak ortaya çıkabilir.

Seçilen Muhasebe Politikalarının Uygunluğu

A4. Yönetimin seçmiş olduğu muhasebe politikalarının uygunluğuyla ilgili olarak, aşağıda örnekleri verilen bazı durumlarda, finansal tablolarda önemli yanlışlıklar ortaya çıkabilir:

(a) Seçilen muhasebe politikalarının geçerli finansal raporlama çerçevesiyle tutarlı olmadığı durumlarda veya

[6] BDS 700, 11 inci paragraf

[7] BDS 450, "Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi", 11 inci paragraf

(b) Finansal durum tablosu, kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu veya nakit akış tablosunda yer alan önemli bir kaleme ilişkin uygulanan muhasebe politikasının, finansal tablolarda doğru bir şekilde açıklanmadığı durumlarda veya

(c) Finansal tabloların, bu tabloların temelini oluşturan işlem ve olayları, gerçeğe uygun sunumu sağlayacak şekilde açıklamadığı ya da yansıtmadığı durumlarda.

A5. Finansal raporlama çerçeveleri genellikle, muhasebe politikalarındaki değişikliklerin uygulanmasına ve açıklanmasına yönelik hükümler içerir. Bir işletme, önemli muhasebe politikalarına ilişkin seçimini değiştirdiğinde ancak söz konusu hükümlere uygunluk sağlamadığında, finansal tablolarda önemli bir yanlışlık ortaya çıkabilir.

Seçilen Muhasebe Politikalarının Uygulanması

A6. Seçilen muhasebe politikalarının uygulanmasıyla ilgili olarak, finansal tablolarda önemli yanlışlıklar;

(a) Yönetimin seçilen muhasebe politikalarını finansal raporlama çerçevesiyle tutarlı olarak (uygulamada tutarlılık) uygulamaması durumunda (seçilen muhasebe politikalarının, benzer işlem ve olaylara veya dönemler arasında tutarlı biçimde uygulanmadığı durumlar dâhil olmak üzere) veya

(b) Seçilen muhasebe politikalarının uygulama yöntemi sebebiyle (uygulamada sehven yapılan hata gibi),

ortaya çıkabilir.

Finansal Tablo Açıklamalarının Uygunluğu veya Yeterliliği

A7. Finansal tablo açıklamalarının uygunluğu veya yeterliliğiyle ilgili olarak aşağıdaki durumlarda, finansal tablolarda önemli yanlışlıklar ortaya çıkabilir:

(a) Finansal tabloların, geçerli finansal raporlama çerçevesi tarafından zorunlu kılınan açıklamaların tümünü içermediği durumlarda,

(b) Finansal tablolardaki açıklamaların, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak sunulmadığı durumlarda veya

(c) Finansal tablolarda gerçeğe uygun sunumun sağlanması için gereken, geçerli finansal raporlama çerçevesinin özellikle zorunlu kıldığının dışında ilâve açıklamalara yer verilmediği durumlarda.

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

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

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

(a) İşletmenin kontrolü dışındaki durumlar,

(b) Denetçinin çalışmasının niteliği ve zamanlamasıyla ilgili durumlar veya

(c) Yönetim tarafından getirilen kısıtlamalar (sınırlamalar).

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

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

- İşletmenin muhasebe kayıtlarının tamamen tahrip olmuş olması.
- Topluluk denetiminin amaçları doğrultusunda müteakip denetim prosedürlerinin gerekli olduğu belirlenen topluluğa bağlı bir birimin muhasebe kayıtlarına kamu otoriteleri tarafından süresiz olarak el konulmuş olması.

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

- İşletmenin, bir iştiraki için özkaynak yöntemini kullanmasının zorunlu olması ve denetçinin, özkaynak yönteminin doğru uygulanıp uygulanmadığını değerlendirmek için iştirakin finansal bilgilerine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememesi.
- Denetçinin görevlendirilmesinin (seçilmesinin) zamanlamasının, denetçiye, fiziki stok sayımını gözlemleme imkânı vermemesi.
- Denetçinin, maddi doğrulama prosedürlerinin uygulanmasının tek başına yeterli olmadığına ve ayrıca işletmenin kontrollerinin etkin olmadığına karar vermesi.

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

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

Olumlu Görüş Dışındaki Görüş Türünün Belirlenmesi

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

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

A14. Mevzuatın, denetçinin denetime devam etmesini gerektirdiği bazı özel durumlarda, denetimden çekilmek mümkün olmayabilir. Bu durum, kamu sektörü işletmelerinin finansal tablolarını denetlemek üzere atanmış olan denetçiler için geçerli olabilir. Ayrıca bu durum, denetçinin belirli bir dönemi kapsayan finansal tabloları denetlemek üzere veya belirli bir dönem için görevlendirildiği (seçildiği) ve söz konusu finansal tablolara ilişkin denetim tamamlanmadan önce ya da içinde bulunulan dönem sona ermeden önce denetimden

çekilmesinin yasaklandığı ülkelerde de geçerli olabilir. Ayrıca denetçi, raporuna Diğer Hususlar paragrafı eklemenin gerekli olduğuna karar verebilir.[8]

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

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

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

- Belirli bir finansal raporlama çerçevesi kapsamında hazırlanan finansal tablolara ilişkin olumlu görüş verilmesi ve aynı raporda, farklı bir finansal raporlama çerçevesi kapsamında aynı finansal tablolara ilişkin olumsuz görüş verilmesi[9],
- Faaliyet sonuçları ve nakit akışlarıyla ilgili olarak görüş vermekten kaçınıldığının ifade edilmesi ancak uygun hâllerde finansal duruma ilişkin olumlu görüş verilmesi (Bkz.: BDS 510[10]). Bu durumda denetçi, bir bütün olarak finansal tablolara ilişkin görüş vermekten kaçınmış olmaz.

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

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

Örnek Denetçi Raporları (16 ncı paragraf)

A17. Ek bölümünde yer alan 1 inci ve 2 nci örnekler, finansal tablolar önemli yanlışlık içerdiği için denetçinin sırasıyla sınırlı olumlu görüş ve olumsuz görüş verdiği denetçi raporlarını içermektedir.

A18. Ek bölümünde yer alan 3 üncü örnek, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemediği için denetçinin sınırlı olumlu görüş verdiği bir denetçi raporunu içermektedir. 4 üncü örnek, finansal tabloların tek bir unsuruna ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemediği için denetçinin görüş vermekten kaçındığı bir denetçi raporunu içermektedir. 5 inci örnek, finansal tabloların birden fazla unsuruna ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemediği için denetçinin görüş vermekten kaçındığı bir denetçi raporunu içermektedir. Bahsi geçen son iki örnekte, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesi durumunun finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkileri, önemli ve yaygındır. Raporlama yükümlülüklerini içeren, BDS 570[11] dâhil, diğer BDS'lerde olumlu görüş dışında bir görüşün verildiği denetçi raporu örnekleri yer almaktadır.

---

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

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

[10] BDS 510, "İlk Denetimler - Açılış Bakiyeleri", 10 uncu paragraf

[11] BDS 570, "İşletmenin Sürekliliği"

Denetçi Görüşü (Bkz.: 16 ncı paragraf)

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

Sınırlı Olumlu Görüş (Bkz.: 17 nci paragraf)

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

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

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

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

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

(a) Yönetimin açıklamaları hazırlamamış olması veya açıklamaların başka bir sebeple denetçinin kullanımına sunulmamış olması veya

(b) Denetçinin muhakemesine göre açıklamaların, denetçi raporuna nispeten aşırı derecede fazla olması.

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

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

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

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

Denetçinin Finansal Tablolara İlişkin Görüş Vermekten Kaçınması Durumunda Dikkate Alınacak Hususlar (Bkz.: 29 uncu paragraf)

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

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

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

(a) Denetçinin, olumlu görüş dışında vermeyi planladığı görüşü ve bu görüşün sebeplerini (veya bu görüşe yol açan durumları) üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmesine,

(b) Denetçinin; üst yönetimden sorumlu olanlarla, olumlu görüş dışında bir görüş verme düşüncesine yol açan husus veya hususların niteliklerine ilişkin fikir birliğine varmasına veya bu gibi anlaşmazlık hususlarını yönetimle karşılıklı teyit etmesine ve

(c) Üst yönetimden sorumlu olanların; olumlu görüş dışında bir görüş verme düşüncesine sebep olan husus (veya hususlar) hakkında -uygun hâllerde- denetçiye ilâve bilgi verme ve açıklamada bulunma fırsatına sahip olmasına,

imkân sağlar.

Ek

(Bkz.: A17-A18, A25 paragrafları)

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

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

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

Bu örnek denetçi raporunda aşağıdaki durumlar varsayılmıştır:

- Borsada işlem gören bir işletmenin gerçeğe uygun sunum çerçevesine uygun olarak hazırlanmış tam set finansal tablolarının bağımsız denetimi yapılmıştır. Denetim, bir topluluk denetimi değildir (diğer bir ifadeyle, BDS 600 (Revize)[1]'nin hükümleri uygulanmamıştır).
- Finansal tablolar, işletme yönetimi tarafından Türkiye Muhasebe Standartlarına (genel amaçlı bir çerçeveye) uygun olarak hazırlanmıştır.
- Denetim sözleşmesinin şartları, yönetimin finansal tablolara ilişkin BDS 210[2]'da tanımlanan sorumluluğunu yansıtmaktadır.
- Stoklarda yanlışlık bulunmaktadır. Yanlışlık önemli olmakla birlikte, finansal tablolar üzerinde yaygın bir etkisinin bulunmadığı düşünülmektedir (diğer bir ifadeyle, sınırlı olumlu görüş verilmesinin uygun olduğu sonucuna varılmıştır).
- Denetimde uyulan etik hükümler; mevzuatta yer alan denetimle ilgili etik hükümler ile *Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar*'dan *(Bağımsızlık Standartları Dâhil)* oluşmaktadır.
- Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak denetçi, BDS 570 uyarınca işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olmadığı sonucuna varmıştır.
- Kilit denetim konuları BDS 701'e uygun olarak bildirilmiştir.
- Mevzuat, diğer bilgiler (örneğin yıllık faaliyet raporu) için ayrı bir raporlama yapılmasını gerektirdiğinden diğer bilgiler bölümü denetçi raporunda yer almamaktadır.
- Finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu olanlar ile gözetiminden sorumlu olanlar farklı kişilerdir.
- Finansal tabloların denetimine ek olarak, denetçinin, mevzuatla zorunlu tutulan diğer raporlama sorumlulukları da bulunmaktadır.

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

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

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

ABC Şirketi Genel Kuruluna [veya Uygun Olan Muhatap]

A) Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi[3]

1) Sınırlı Olumlu Görüş

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

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

2) Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanağı

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

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

3) Kilit Denetim Konuları

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

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

açıklanan konular kilit denetim konuları olarak belirlenmiş ve raporumuzda bildirilmiştir.

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

4) Yönetimin ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları[4]

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

5) Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları

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

B) Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler

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

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

[*Bağımsız Denetçi Raporu Tarihi*]

[*Bağımsız Denetçinin İmzası*][5]

[*Sorumlu Denetçinin Adı, Soyadı*]

[*Bağımsız Denetçinin Adresi*]

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

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

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

Bu örnek denetçi raporunda aşağıdaki durumlar varsayılmıştır:

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

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

ABC Şirketi Genel Kuruluna [veya Uygun Olan Muhatap]

A) Konsolide Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi[6]

1) Olumsuz Görüş

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

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

2) Olumsuz Görüşün Dayanağı

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

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

3) Kilit Denetim Konuları

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

---

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

4) Yönetimin ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Konsolide Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları[7]

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

5) Bağımsız Denetçinin Konsolide Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları

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

B) Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler

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

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

[*Bağımsız Denetçi Raporu Tarihi*]

[*Bağımsız Denetçinin İmzası*][8]

[*Sorumlu Denetçinin Adı, Soyadı*]

[*Bağımsız Denetçinin Adresi*]

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

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

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

Bu örnek denetçi raporunda aşağıdaki durumlar varsayılmıştır:

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

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

** Bu varsayım Türkiye uygulaması açısından geçerli değildir.

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

ABC Şirketi Genel Kuruluna [veya Uygun Olan Muhatap]

A) Konsolide Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi[9]

1) Sınırlı Olumlu Görüş

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

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

2) Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanağı

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

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

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

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

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

4) Kilit Denetim Konuları

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

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

5) Yönetimin ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Konsolide Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları[10]

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

6) Bağımsız Denetçinin Konsolide Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları

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

B) Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler

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

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

[*Bağımsız Denetçi Raporu Tarihi*]

[*Bağımsız Denetçinin İmzası*][11]

[*Sorumlu Denetçinin Adı, Soyadı*]

[*Bağımsız Denetçinin Adresi*]

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

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

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

Bu örnek denetçi raporunda aşağıdaki durumlar varsayılmıştır:

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

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

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

ABC Şirketi Genel Kuruluna [veya Uygun Olan Muhatap]

A) Konsolide Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi[12]

1) Görüş Vermekten Kaçınma

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

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

2) Görüş Vermekten Kaçınmanın Dayanağı

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

3) Yönetimin ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Konsolide Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları[13]

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

4) Bağımsız Denetçinin Konsolide Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları

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

---

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

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

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

B) Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler

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

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

[*Bağımsız Denetçi Raporu Tarihi*]

[*Bağımsız Denetçinin İmzası*][14]

[*Sorumlu Denetçinin Adı, Soyadı*]

[*Bağımsız Denetçinin Adresi*]

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

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

Bu örnek denetçi raporunda aşağıdaki durumlar varsayılmıştır:

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

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

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

ABC Şirketi Genel Kuruluna [veya Uygun Olan Muhatap]

A) Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi[15]

1) Görüş Vermekten Kaçınma

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

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

2) Görüş Vermekten Kaçınmanın Dayanağı

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

3) Yönetimin ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları[16]

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

4) Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları

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

---

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

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

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

Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler

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

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

[*Bağımsız Denetçi Raporu Tarihi*]

[*Bağımsız Denetçinin İmzası*][17]

[*Sorumlu Denetçinin Adı, Soyadı*]

[*Bağımsız Denetçinin Adresi*]

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

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

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

YÖNETİM KURULUNUN YILLIK FAALİYET RAPORUNA İLİŞKİN BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

ABC Şirketi Genel Kuruluna [veya Olan Muhatap]

1) Sınırlı Olumlu Görüş

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

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

2) Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanağı

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

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

3) Tam Set Finansal Tablolara İlişkin Denetçi Görüşümüz

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

4) Yönetim Kurulunun Yıllık Faaliyet Raporuna İlişkin Sorumluluğu[18]

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

a) Yıllık faaliyet raporunu bilanço gününü izleyen ilk üç ay içinde hazırlar ve genel kurula sunar.

b) Yıllık faaliyet raporunu; şirketin o yıla ait faaliyetlerinin akışı ile her yönüyle finansal durumunu doğru, eksiksiz, dolambaçsız, gerçeğe uygun ve dürüst bir şekilde yansıtacak şekilde hazırlar. Bu raporda finansal durum, finansal tablolara göre değerlendirilir. Raporda ayrıca, şirketin gelişmesine ve karşılaşması muhtemel risklere de açıkça işaret olunur. Bu konulara ilişkin yönetim kurulunun değerlendirmesi de raporda yer alır.

c) Faaliyet raporu ayrıca aşağıdaki hususları da içerir:

- Faaliyet yılının sona ermesinden sonra şirkette meydana gelen ve özel önem taşıyan olaylar,
- Şirketin araştırma ve geliştirme çalışmaları,
- Yönetim kurulu üyeleri ile üst düzey yöneticilere ödenen ücret, prim, ikramiye gibi mali menfaatler, ödenekler, yolculuk, konaklama ve temsil giderleri, ayni ve nakdî imkânlar, sigortalar ve benzeri teminatlar.

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

5) Bağımsız Denetçinin Yıllık Faaliyet Raporunun Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumluluğu

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

Yaptığımız bağımsız denetim, BDS'lere uygun olarak yürütülmüştür. Bu standartlar, etik hükümlere uygunluk sağlanması ile bağımsız denetimin, faaliyet raporunda yer alan finansal bilgiler ve Yönetim Kurulunun yaptığı irdelemelerin finansal tablolarla ve denetim sırasında elde edilen bilgilerle tutarlı olup olmadığına ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığına dair makul güvence elde etmek üzere planlanarak yürütülmesini gerektirir.

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

[*Bağımsız Denetçi Raporu Tarihi*]

[*Sorumlu Denetçinin Adı, Soyadı*]

[*Bağımsız Denetçinin İmzası*][19]

[*Bağımsız Denetçinin Adresi*]

[18] Şirket nev'ine göre uygun başlık kullanılacaktır.

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