TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI

BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 700

FİNANSAL TABLOLARA İLİŞKİN
GÖRÜŞ OLUŞTURMA VE RAPORLAMA

GÜNCELLEMELER VE YÜRÜRLÜK TARİHLERİ

- BDS 700 *Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama* Standardı 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 18/3/2014 tarihli ve 28945 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- BDS 700 *Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama* Standardı 1/1/2017 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 24/3/2017 tarihli ve 30017 sayılı Resmi Gazete'de (Mükerrer) yayımlanan değişiklik Tebliğiyle güncellenmiştir.

BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 700
FİNANSAL TABLOLARA İLİŞKİN GÖRÜŞ OLUŞTURMA VE RAPORLAMA
İÇİNDEKİLER

	Paragraf
Giriş	
Kapsam……	1-4
Yürürlük Tarihi……	5
Amaçlar	6
Tanımlar……	7-9
Ana Hükümler	
Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma……	10-15
Görüşün Şekli……..	16-19
Denetçi Raporu……	20-52
Finansal Tablolarla Birlikte Sunulan İlâve Bilgiler…….	53-54
Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama	
İşletmenin Muhasebe Uygulamalarının Nitel Yönleri…….	A1-A3
Muhasebe Politikalarının Finansal Tablolarda Uygun Bir Şekilde Açıklanması…….	A4
Finansal Tablolarda Sunulan Bilgilerin İhtiyaca Uygunluğu, Güvenilirliği, Karşılaştırılabilirliği ve Anlaşılabilirliği……...	A5
Önemli İşlem ve Olayların Finansal Tablolarda Aktarılan Bilgiler Üzerindeki Etkisinin Açıklanması……..	A6
Finansal Tabloların Gerçeğe Uygun Bir Şekilde Sunulup Sunulmadığının Değerlendirilmesi……...	A7-A9
Geçerli Finansal Raporlama Çerçevesine İlişkin Açıklama……	A10-A15
Görüşün Şekli……..	A16-A17
Denetçi Raporu……	A18-A77
Finansal Tablolarla Birlikte Sunulan İlâve Bilgiler…….	A78-A84
Ek: Finansal Tablolara İlişkin Denetçi Raporu Örnekleri ve Faaliyet Raporuna İlişkin Denetçi Raporu Örneği	

Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 700 “Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama”, BDS 200 “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartları’na Uygun Olarak Yürütülmesi” ile birlikte dikkate alınır.

Giriş

Kapsam

1. Bu Bağımsız Denetim Standardı (BDS), denetçinin finansal tablolara ilişkin görüş oluşturma sorumluluğunu düzenler. Ayrıca bu BDS'de, finansal tabloların denetimi neticesinde düzenlenen denetçi raporunun şekli ve içeriği ele alınmaktadır.

   Bu BDS'de, aynı numaralı paragraflarda, T kodlu paragraflar (örneğin 30 ve 30T) 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.[*]

2. BDS 701[1] denetçinin, raporunda kilit denetim konularını bildirmesine ilişkin sorumluluğunu düzenler. BDS 705[2] ve BDS 706[3] ise denetçinin, raporunda olumlu görüş dışında bir görüş vermesi veya rapora Dikkat Çekilen Hususlar paragrafı veya Diğer Hususlar paragrafı eklemesi hâlinde, söz konusu raporun şeklinin ve içeriğinin nasıl etkilendiğini ele almaktadır. Ayrıca diğer BDS'lerde, denetçi raporunun düzenlenmesine ilişkin raporlama yükümlülükleri mevcuttur.

3. Bu BDS tam set genel amaçlı finansal tabloların denetiminde uygulanır. Finansal tabloların özel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak hazırlanması durumunda, dikkate alınacak özel hususlar BDS 800[4]'de ele alınmaktadır. BDS 805[5]'te ise tek bir finansal tablonun ya da finansal tablodaki belirli bir unsurun, hesabın veya kalemin denetimine ilişkin özel hususlar düzenlenmektedir. Bu BDS, BDS 800 veya BDS 805'in uygulandığı denetimler için de geçerlidir.

4. Bu BDS hükümleri, denetçi raporlamasının dünya genelinde karşılaştırılabilir ve tutarlı olması ihtiyacı ile denetçi raporunda sunulan bilgilerin kullanıcılar açısından ihtiyaca daha uygun hâle getirilerek denetçi raporlamasının değerinin arttırılması ihtiyacı arasında uygun bir dengenin kurulmasını amaçlar. Bu BDS, denetçi raporunda tutarlılığı teşvik etmekle birlikte her bir ülkenin özel şartlarını dikkate alan bir esnekliğe ihtiyaç duyulduğunu da kabul eder. BDS'lere uygun olarak yapılan bir denetim için denetçi raporunda tutarlılık, uluslararası kabul görmüş standartlar uyarınca yürütülmüş olan bu denetimleri daha kolay

[*] T kodlu bir paragrafın (örneğin,30T paragrafı) uygulanmasında, aynı numaralı paragrafa (örneğin, 30 uncu paragraf) ilişkin -varsa- "Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama" bölümünde yer alan paragraf(lar) da rehberlik sağlayabilir.

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

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

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

[4] BDS 800, "Özel Hususlar – Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi"

[5] BDS 805, "Özel Hususlar – Tek Bir Finansal Tablonun Bağımsız Denetimi ile Finansal Tablolardaki Belirli Unsurların, Hesapların veya Kalemlerin Bağımsız Denetimi"

belirlenebilir hâle getirerek, küresel piyasalardaki güvenilirliği artırır. Ayrıca bu tutarlılık, kullanıcının kavrayışını artırmaya ve olağandışı durumlar ortaya çıktığında bunların belirlenmesine yardımcı olur.

Yürürlük Tarihi

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

Amaçlar

6. Denetçinin amaçları:

   (a) Elde edilen denetim kanıtlarından çıkarılan sonuçların değerlendirilmesine dayanarak finansal tablolara ilişkin görüş oluşturmak ve

   (b) Yazılı bir rapor aracılığıyla açık bir biçimde bu görüşü ifade etmektir.

Tanımlar

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

   (a) Genel amaçlı çerçeve: Geniş bir kullanıcı kitlesinin ortak finansal bilgi ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik olarak tasarlanmış olan finansal raporlama çerçevesidir. Finansal raporlama çerçevesi, gerçeğe uygun sunum çerçevesi veya uygunluk çerçevesi olabilir.

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

   (i) Finansal tabloların gerçeğe uygun sunumu için yönetimin, bu çerçevenin özellikle zorunlu kıldıklarının dışında da açıklamalar yapmasının gerekebileceğini açık veya zımni olarak kabul eder veya

   (ii) Finansal tabloların gerçeğe uygun sunumu için yönetimin, bu çerçevenin belirli bir hükmünden sapmasının gerekli olabileceğini açıkça kabul eder. Bu tür sapmaların sadece çok istisnai durumlarda gerekli olması beklenir.

   "Uygunluk çerçevesi" terimi, hükümlerine uyulması gerekli olan ancak yukarıdaki (i) veya (ii) maddelerinde yer alan kabulleri içermeyen finansal raporlama çerçevesini ifade eder.[6]

   (b) Genel amaçlı finansal tablolar: Genel amaçlı bir çerçeve uyarınca hazırlanmış olan finansal tablolardır.

[6] BDS 200,"Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi", 13 üncü paragrafta yer alan "geçerli finansal raporlama çerçevesi" tanımı

(c) Olumlu görüş: Denetçinin; finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlandığı sonucuna varması durumunda verdiği görüştür.[7]

8. Bu BDS'de "finansal tablolar"a yapılan atıf, "tam set genel amaçlı finansal tablolar"ı ifade eder.[8] Geçerli finansal raporlama çerçevesinin hükümleri, finansal tabloların sunumu, yapısı ve içeriği ile tam set finansal tabloların nelerden oluştuğunu belirler.

9. Bu BDS'de "Türkiye Muhasebe Standartları"na yapılan atıf, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (Kurum) tarafından yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartlarını (TMS'leri) ve "Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları"na yapılan atıf, Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarını (UKSMS'leri) (veya muadili olan Devlet Muhasebesi Standartlarını (DMS'leri)) ifade eder.

Ana Hükümler

Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma

10. Denetçi, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin bir görüş oluşturur.[9,10]

11. Söz konusu görüşü oluşturmak için denetçi, bir bütün olarak finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde etmiş olup olmadığı konusunda bir sonuca varır. Bu sonuca varılırken aşağıdakiler dikkate alınır:

    (a) Denetçinin, yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilip edilmediğine ilişkin BDS 330 uyarınca varmış olduğu sonuç,[11]

    (b) Denetçinin, düzeltilmemiş yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak önemli olup olmadığına ilişkin BDS 450 uyarınca varmış olduğu sonuç[12] ve

    (c) 12-15 inci paragraflar uyarınca zorunlu kılınan değerlendirmeler.

12. Denetçi finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesi hükümlerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını değerlendirir. Bu değerlendirme, yönetimin yargılarındaki muhtemel taraflılığın göstergeleriyle birlikte, işletmenin muhasebe uygulamalarının nitel yönlerini de içerir (Bkz.: A1-A3 paragrafları).

13. Denetçi özellikle, geçerli finansal raporlama çerçevesinin hükümleri ışığında;

---

[7] 25-26 ncı paragraflarda; sırasıyla gerçeğe uygun sunum çerçevesi ve uygunluk çerçevesinin kullanıldığı durumlarda, bu görüşü verirken kullanılan ifadeler ele alınmaktadır.

[8] BDS 200,"Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi", 13 üncü paragrafta finansal tabloların içeriği ele alınmıştır.

[9] BDS 200, 11 inci paragraf

[10] 25-26 ncı paragraflarda, sırasıyla gerçeğe uygun sunum çerçevesi ve uygunluk çerçevesi kullanıldığı durumlarda, bu görüşü verirken kullanılan ifadeler ele alınmaktadır.

[11] BDS 330, "Bağımsız Denetçinin Değerlendirilmiş Risklere Karşı Yapacağı İşler", 26 ncı paragraf

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

(a) Seçilen ve uygulanan önemli muhasebe politikalarının finansal tablolarda uygun bir şekilde açıklanıp açıklanmadığını değerlendirir. Bu değerlendirmeyi yaparken denetçi, uygulanan muhasebe politikalarının işletmenin ihtiyacına uygunluğunu ve bu politikaların anlaşılabilir bir şekilde sunulup sunulmadığını mütalaa eder (Bkz.: A4 paragrafı).

(b) Seçilen ve uygulanan önemli muhasebe politikalarının uygunluğu ile bu politikaların geçerli finansal raporlama çerçevesiyle tutarlı olup olmadığını değerlendirir.

(c) Yönetim tarafından yapılan muhasebe tahminlerinin makul olup olmadığını değerlendirir.

(ç) Finansal tablolarda sunulan bilgilerin ihtiyaca uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir olup olmadığını değerlendirir. Bu değerlendirmeyi yaparken denetçi;

- Dâhil edilmesi gereken bilgilerin dâhil edilip edilmediği ile bu bilgilerin uygun bir şekilde sınıflandırılıp sınıflandırılmadığını, bir araya getirilip getirilmediğini ya da parçalara (alt bölümlere) ayrılıp ayrılmadığını ve özelliğine uygun bir şekilde belirtilip belirtilmediğini,

- İhtiyaca uygun olmayan ya da açıklanan konuların doğru bir şekilde anlaşılmasını engelleyen bilgilerin dâhil edilmesi suretiyle, finansal tabloların genel sunumunun zedelenip zedelenmediğini (Bkz.: A5 paragrafı),

mütalaa eder.

(d) Hedef kullanıcıların önemli işlem ve olayların finansal tablolarda aktarılan bilgiler üzerindeki etkisini anlamalarını sağlamak amacıyla finansal tablolarda yeterli açıklama yapılıp yapılmadığını değerlendirir ve (Bkz.: A6 paragrafı)

(e) Her bir finansal tablonun başlığı dâhil olmak üzere, finansal tablolarda kullanılan terminolojinin uygun olup olmadığını değerlendirir.

14. Finansal tabloların gerçeğe uygun sunum çerçevesine uygun olarak hazırlandığı durumlarda, 12-13 üncü paragraflar uyarınca yapılan değerlendirme, finansal tabloların gerçeğe uygun sunum sağlayıp sağlamadığını da içerir. Denetçinin, finansal tabloların gerçeğe uygun sunum sağlayıp sağlamadığına ilişkin değerlendirmesi aşağıdakilerin dikkate alınmasını gerektirir (Bkz.: A7-A9 paragrafları):

(a) Finansal tabloların genel sunumu, yapısı ve içeriği,

(b) Finansal tabloların, bu tabloların temelini oluşturan işlem ve olayları, gerçeğe uygun sunumu sağlayacak şekilde yansıtıp yansıtmadığı.

15. Denetçi; finansal tablolarda geçerli finansal raporlama çerçevesine atıfta bulunulup bulunulmadığını ve bu çerçevenin yeterli bir şekilde açıklanıp açıklanmadığını değerlendirir (Bkz.: A10-A15 paragrafları).

Görüşün Şekli

16. Denetçi, finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlandığı sonucuna varırsa olumlu görüş verir.

17. Denetçi,

    (a) Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içerdiği sonucuna varırsa veya

    (b) Bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içermediği sonucuna varmak için yeterli ve uygun denetim kanıtını elde edemezse,

    BDS 705 uyarınca raporunda olumlu görüş dışında bir görüş verir.

18. Bir gerçeğe uygun sunum çerçevesinin hükümlerine uygun olarak hazırlanmış olan finansal tabloların, gerçeğe uygun sunum sağlamaması durumunda denetçi; bu hususu yönetimle müzakere eder ve ilgili geçerli finansal raporlama çerçevesi hükümlerine ve söz konusu hususun ne şekilde çözüldüğüne bağlı olarak, BDS 705 uyarınca, raporunda olumlu görüş dışında bir görüş verilmesinin gerekip gerekmediğine karar verir (Bkz.: A16 paragrafı).

19. Finansal tabloların bir uygunluk çerçevesine göre hazırlanması durumunda denetçinin, finansal tabloların gerçeğe uygun sunum sağlayıp sağlamadığı hakkında bir değerlendirme yapması zorunlu değildir. Ancak çok istisnai durumlarda denetçi, finansal tabloların yanıltıcı olduğu sonucuna varırsa bu hususu yönetimle müzakere eder ve bu hususun nasıl çözüldüğüne bağlı olarak, bu durumun denetçi raporunda yer alıp almayacağına veya alacaksa ne şekilde yer alacağına karar verir (Bkz.: A17 paragrafı).

Denetçi Raporu

20. Denetçi raporu yazılı olarak düzenlenir (Bkz.: A18-A19 paragrafları).

20T. Denetçi raporu, yazılı olarak ve Ek'teki biçime uygun olarak düzenlenir.

BDS'lere Uygun Olarak Yapılan Denetimler için Denetçi Raporları

Başlık

21. Denetçi raporunda "Bağımsız Denetçi Raporu" başlığı açıkça yer alır (Bkz.: A20 paragrafı).

Muhatap

22. Denetçi raporu, duruma göre sözleşmede ya da mevzuatta belirtilen muhataba hitaben düzenlenir (Bkz.: A21 paragrafı).

Denetçi Görüşü

23. Denetçi raporunun ilk bölümü "Görüş" başlığı altında denetçi görüşünü içerir.

24. Denetçi raporunun Görüş bölümünde ayrıca:

(a) Finansal tabloları denetlenmiş olan işletme belirtilir,

(b) Finansal tabloların denetlenmiş olduğu ifade edilir,

(c) Finansal tabloları oluşturan her bir tablonun başlığı belirtilir,

(ç) Önemli muhasebe politikalarının özeti de dâhil olmak üzere, dipnotlara atıfta bulunulur ve

(d) Finansal tabloları oluşturan her bir finansal tablonun tarihi veya dönemi açıkça belirtilir (Bkz.: A22-A23 paragrafları).

25. Bir gerçeğe uygun sunum çerçevesine uygun olarak hazırlanan finansal tablolara ilişkin olumlu görüş verilirken, mevzuatta aksi zorunlu kılınmadıkça, denetçi görüşünde birbirine eş değer kabul edilen aşağıdaki ifadelerden biri kullanılır:

(a) Görüşümüze göre, ilişikteki finansal tablolar […'ları] [geçerli finansal raporlama çerçevesi]'ne uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır veya

(b) Görüşümüze göre, ilişikteki finansal tablolar […] [geçerli finansal raporlama çerçevesi]'ne uygun olarak doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlamaktadır (Bkz.: A24–A31 paragrafları).

26. Uygunluk çerçevesi uyarınca hazırlanmış olan finansal tablolara ilişkin olumlu görüş verilirken, denetçi görüşü şu şekilde ifade edilir: "İlişikteki finansal tablolar, tüm önemli yönleriyle, [geçerli finansal raporlama çerçevesi]'ne uygun olarak hazırlanmıştır" (Bkz.: A26-A31 paragrafları).

27. Geçerli finansal raporlama çerçevesine ilişkin denetçi görüşünde yer alan atfın; TMS'lere ya da UKSMS'lere (veya muadili olan DMS'lere) yapılmadığı durumlarda, ilgili raporlama çerçevesinin kaynağı denetçi görüşünde açıklanır.

Görüşün Dayanağı

28. Denetçi raporunda, Görüş bölümünün hemen ardından "Görüşün Dayanağı" başlıklı bir bölüm yer alır ve bu bölümde (Bkz.: A32 paragrafı):

(a) Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına uygun olarak yürütüldüğü belirtilir (Bkz.: A33 paragrafı),

(b) Denetçi raporunda denetçinin BDS'ler kapsamındaki sorumluluklarının açıklandığı bölüme atıfta bulunulur,

(c) Denetçinin etik hükümler uyarınca, denetimini yaptığı işletmeden bağımsız olduğu ve etiğe ilişkin diğer sorumluluklarını bu hükümlere uygun olarak yerine getirdiği açıklanır. Bu açıklamada, denetimin yapıldığı ülkedeki etik hükümlerin kaynağına

ve/veya Kurum tarafından yayımlanan *Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar*a (Etik Kurallar) atıfta bulunulur (Bkz.: A34–A39 paragrafları),

(ç) Denetçinin; denetim sırasında elde ettiği denetim kanıtlarının, görüşüne dayanak oluşturmak için yeterli ve uygun olduğu kanaatine varıp varmadığı belirtilir.

İşletmenin Sürekliliği

29. Gerekli hâllerde denetçi, BDS 570[13]'e uygun olarak raporlama yapar.

Kilit Denetim Konuları

30. Denetçi, borsada işlem gören işletmelerin tam set genel amaçlı finansal tablolarının denetiminde kilit denetim konularını, raporunda BDS 701'e uygun olarak bildirir.

30T. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu uyarınca yapılan bağımsız denetimlerde denetçi, denetime tabi tüm şirketlerin finansal tablolarının denetiminde, kilit denetim konularını raporunda BDS 701'e uygun olarak bildirir.

31. Mevzuatla zorunlu kılınması veya raporunda kilit denetim konularının bildirilmesine karar vermesi durumunda denetçi, diğer denetimlerde de bu bildirimi BDS 701'e uygun olarak yapar (Bkz.: A40-A42 paragrafları).

Diğer Bilgiler

32. Uygulanabilir hâllerde denetçi, BDS 720'ye uygun olarak raporlama yapar.[14]

Finansal Tablolara İlişkin Sorumluluklar

33. Denetçi raporunda "Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları" başlıklı bir bölüm yer alır. Denetçi raporunda "yönetime" özellikle atıfta bulunulması gerekli değildir, ancak mevzuata uygun bir terimin kullanılması gerekir. Bazı durumlarda, üst yönetimden sorumlu olanlara atıf yapılması gerekebilir (Bkz.: A44 paragrafı).

34. Denetçi raporunun bu bölümünde, yönetimin;

(a) Finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanmasından ve hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyecek şekilde hazırlanması için gerekli gördüğü iç kontrolden,

(b) İşletmenin sürekliliğini[15] devam ettirme kabiliyetinin ve işletmenin sürekliliği esasını kullanmanın uygun olup olmadığının değerlendirilmesinin yanı sıra gerektiğinde işletmenin sürekliliğiyle ilgili hususların açıklanmasından ve söz konusu değerlendirmeye ilişkin açıklamada, işletmenin sürekliliği esasının

[13] BDS 570, "İşletmenin Sürekliliği", 21-23 üncü paragraflar
[14] BDS 720, "Bağımsız Denetçinin Diğer Bilgilere İlişkin Sorumluluğu"
[15] BDS 570, 2 nci paragraf

kullanılmasının ne zaman uygun olduğunun tanımlanmasından (Bkz.: A48 paragrafı),

sorumlu olduğu açıklanır (Bkz.: A45-A48 paragrafları).

35. Finansal raporlama sürecinin gözetiminden sorumlu olanlar ile 34 üncü paragrafta yer alan sorumlulukları yerine getirenlerin farklı kişiler olması durumunda, denetçi raporunun bu bölümünde ayrıca finansal raporlama sürecinin gözetiminden sorumlu olanlar belirtilir. Bu durumda, bu bölümün başlığında aynı zamanda "Üst Yönetimden Sorumlu Olanlar"a veya mevzuatın bunlar için uygun gördüğü başka bir terime atıfta bulunulur (Bkz.: A49 paragrafı).

36. Finansal tabloların gerçeğe uygun sunum çerçevesine uygun olarak hazırlanması durumunda, denetçi raporunda yer alan finansal tablolara ilişkin sorumluluklara yönelik açıklamada, duruma uygun olarak "finansal tabloların hazırlanması ve gerçeğe uygun bir biçimde sunumuna" veya "doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayan finansal tabloların hazırlanmasına" ilişkin sorumluluğa atıfta bulunulur.

Denetçinin Finansal Tabloların Denetimine İlişkin Sorumlulukları

37. Denetçi raporunda, "Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları" başlıklı bir bölüm yer alır.

38. Denetçi raporunun bu bölümünde (Bkz.: A50 paragrafı):

(a) Denetçinin amaçlarının:

(i) Bir bütün olarak finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvencenin elde edilmesi ve

(ii) Denetçi görüşünü içeren bir denetçi raporunun düzenlenmesi,

olduğu belirtilir (Bkz.: A51 paragrafı).

(b) BDS'lere uygun olarak yürütülen bir denetim sonucunda verilen makul güvencenin; yüksek bir güvence seviyesi olduğu ancak, var olan önemli bir yanlışlığın her zaman tespit edileceğini garanti etmediği belirtilir ve

(c) Yanlışlıkların hata veya hile kaynaklı olabileceği belirtilir ve:

(i) Yanlışlıkların, tek başına veya toplu olarak, finansal tablo kullanıcılarının bu tablolara istinaden alacakları ekonomik kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa, bu yanlışlıkların önemli olarak kabul edileceği açıklanır[16] ya da

[16] BDS 320, "Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik", 2 nci paragraf

(ii) Geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak bir önemlilik tanımı veya açıklaması sağlanır (Bkz.: A52 paragrafı).

39. Denetçi raporunun Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları bölümünde ayrıca (Bkz.: A50 paragrafı):

(a) BDS'lere uygun olarak yürütülen bir denetimin gereği olarak, denetçinin denetim boyunca mesleki muhakemesini kullandığı ve mesleki şüpheciliğini sürdürdüğü belirtilir ve

(b) Denetim, denetçinin sorumluluklarının aşağıdakiler olduğu belirtilerek açıklanır:

(i) Finansal tablolardaki hata veya hile kaynaklı "önemli yanlışlık" risklerini belirlemek ve değerlendirmek; bu risklere karşılık veren denetim prosedürlerini tasarlamak ve uygulamak ile denetçi görüşüne dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek. Hile; muvazaa, sahtekârlık, kasıtlı ihmal, gerçeğe aykırı beyan veya iç kontrol ihlali fiillerini içerebildiğinden, hile kaynaklı önemli bir yanlışlığı tespit edememe riski, hata kaynaklı önemli bir yanlışlığı tespit edememe riskinden daha yüksektir.

(ii) İşletmenin iç kontrolünün etkinliğine ilişkin bir görüş bildirme amacıyla değil ama duruma uygun denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla denetimle ilgili iç kontrolü değerlendirmek. Denetçinin finansal tabloların denetimiyle birlikte iç kontrolün etkinliğine ilişkin bir görüş verme sorumluluğunun da bulunduğu durumlarda, iç kontrole ilişkin değerlendirmenin işletmenin iç kontrolünün etkinliğine ilişkin bir görüş verme amacı taşımadığı yönündeki ifade denetçi tarafından rapordan çıkarılır.

(iii) İşletme yönetimi tarafından kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğu ile yapılan muhasebe tahminleri ve ilgili açıklamaların makul olup olmadığını değerlendirmek.

(iv) Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığı hakkında ve yönetimin işletmenin sürekliliği esasını kullanmasının uygunluğu hakkında sonuca varmak. Önemli bir belirsizliğin mevcut olduğu sonucuna varması hâlinde denetçinin, raporunda finansal tablolardaki ilgili açıklamalara dikkat çekmesi ya da bu açıklamaların yetersiz olması durumunda olumlu görüş dışında bir görüş vermesi gerekir. Denetçinin vardığı sonuçlar, denetçi raporu tarihine kadar elde edilen denetim kanıtlarına dayanır. Bununla birlikte, gelecekteki olay veya şartlar işletmenin sürekliliğini sona erdirebilir.

(v) Finansal tabloların gerçeğe uygun sunum çerçevesine uygun olarak hazırlanması durumunda, finansal tabloların, açıklamalar dâhil olmak üzere, genel sunumu, yapısı ve içeriği ile bu tabloların, temelini oluşturan işlem ve

olayları gerçeğe uygun sunumu sağlayacak şekilde yansıtıp yansıtmadığını değerlendirmek.

(c) BDS 600[17]'ün uygulandığı durumlarda, denetçinin topluluk denetimindeki sorumlulukları ayrıca aşağıdakilerin belirtilmesi suretiyle açıklanır:

(i) Denetçinin sorumluluğunun, topluluk finansal tablolarına ilişkin görüş vermek amacıyla topluluk içerisindeki işletmelere veya faaliyet bölümlerine ilişkin finansal bilgiler hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek olduğu,

(ii) Denetçinin topluluk denetiminin yönlendirilmesinden, gözetiminden ve yürütülmesinden sorumlu olduğu ve

(iii) Denetçinin, görüşünden tek başına sorumlu olduğu.

40. Denetçi raporunun Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları bölümünde ayrıca (Bkz.: A50 paragrafı):

(a) Denetçinin -diğer hususların yanı sıra- denetim sırasında tespit ettiği önemli iç kontrol eksiklikleri dâhil olmak üzere denetimin planlanan kapsamı ve zamanlaması ile önemli denetim bulgularını üst yönetimden sorumlu olanlara bildirdiği belirtilir,

(b) Borsada işlem gören işletmeler ile Kurum tarafından belirlenen işletmelerin finansal tablolarının denetimleriyle ilgili olarak, denetçinin bağımsızlığa ilişkin etik hükümlere uygunluk sağladığını bildirdiği ve bağımsızlık üzerinde etkisi olduğu düşünülebilecek tüm ilişkileri ve diğer hususları ve -varsa- ilgili önlemleri üst yönetimden sorumlu olanlara ilettiği belirtilir ve

(c) Borsada işlem gören işletmeler ile Kurum tarafından belirlenen işletmelerin finansal tablolarının denetimleriyle ilgili olarak, kilit denetim konularının BDS 701'e uygun olarak bildirilmesinin gerekli olduğu durumlarda denetçinin, üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından, cari döneme ait finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konuları yani kilit denetim konularını belirlediği ifade edilir. Aşağıdaki durumlar hariç, denetçi, bahsi geçen konuları raporunda bildirir:

- Mevzuatın konunun kamuya açıklanmasına izin vermemesi veya
- Konuyu kamuya açıklamanın doğuracağı olumsuz sonuçların, kamuya açıklamanın doğuracağı kamu yararını aşacağının makul şekilde beklendiği oldukça istisnai durumlarda, denetçinin ilgili hususun denetçi raporunda bildirilmemesine karar vermesi (Bkz.: A53 paragrafı).

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

Denetçinin finansal tabloların denetimine ilişkin sorumluluklarına yönelik açıklamasının yeri

41. Denetçinin finansal tabloların denetimine ilişkin sorumluluklarına yönelik 39-40 ıncı paragraflarda zorunlu kılınan açıklama (Bkz.: A54 paragrafı):

    (a) Denetçi raporunun metninde bildirilir veya

    (b) Denetçi raporunun ekinde bildirilir. Bu durumda denetçi raporu, söz konusu eke ve ekin bulunduğu yere atıfta bulunur (Bkz.: A54-A55 paragrafları) ya da

    (c) Mevzuatta açık bir şekilde izin verilmesi şartıyla ilgili yetkili kurumun internet sitesinde bildirilir. Denetçi, bu tür bir açıklamanın yer aldığı internet sitesine özel olarak atıfta bulunur (Bkz.: A54, A56-A57 paragrafları).

41T. Denetçinin finansal tabloların denetimine ilişkin sorumluluklarına yönelik 39-40 ıncı paragraflarda zorunlu kılınan açıklama, denetçi raporu metninde bildirilir.

42. Sorumluluklarının açıklanması bakımından yetkili kurumun internet sitesine atıfta bulunduğu durumda denetçi, internet sitesindeki açıklamanın, bu BDS'nin 39-40 ıncı paragraflarında yer alan hükümleri karşıladığına ve bu hükümlerle tutarsız olmadığına karar verir (Bkz.: A56 paragrafı).

Diğer Raporlama Sorumlulukları

43. Denetçi, finansal tablolara ilişkin BDS'ler kapsamındaki raporlama sorumluluklarına ek olarak denetçi raporunda diğer raporlama sorumluluklarına da yer verirse, söz konusu diğer sorumlulukları ayrı bir bölümde, "Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler" başlığında veya bölümün içeriğine uygun başka bir başlık altında ele alır. Ancak diğer raporlama sorumluluklarının, BDS'ler kapsamındaki raporlama sorumluluklarıyla aynı konuları ele alması durumunda denetçi, bu konuları ele aldığı bölümde diğer raporlama sorumluluklarına da yer verebilir (Bkz.: A58-A60 paragrafları).

44. Diğer raporlama sorumluluklarının, BDS'lerle zorunlu tutulan raporlama unsurlarıyla aynı bölümde sunulması hâlinde denetçi, raporunda diğer raporlama sorumluluklarını BDS'lerle zorunlu tutulan unsurlardakilerden açıkça ayırt edilebilecek biçimde sunar (Bkz.: A60 paragrafı).

45. Denetçi raporunda diğer raporlama sorumluluklarına yönelik ayrı bir bölüm yer alıyorsa, 21-40 ıncı paragraflarda yer alan yükümlülükler "Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi" başlığı altında yer alır. "Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler" bölümü "Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi" bölümünden sonra yer alır (Bkz.: A60 paragrafı).

Sorumlu Denetçinin Adı

46. Borsada işlem gören işletmelerin finansal tablolarının denetimlerine ilişkin denetçi raporunda sorumlu denetçinin adı yer alır. Ancak, denetçi raporunda sorumlu denetçinin

adının açıklanması kişisel güvenliğe yönelik ciddi düzeyde bir tehdit oluşturabilir. Bu tür istisnai durumlarda sorumlu denetçinin adı denetçi raporunda açıklanmaz. Raporda sorumlu denetçinin adına yer verilmemesinin düşünüldüğü istisnai durumlarda, bu husus üst yönetimden sorumlu olanlarla müzakere edilir. Bu müzakerede sorumlu denetçi, kişisel güvenliğine yönelik önemli bir tehdidin var olma olasılığı ve ciddiyet derecesine ilişkin değerlendirmesi hakkında üst yönetimden sorumlu olanları bilgilendirir. (Bkz.: A61-A63 paragrafları).

46T. Tüm bağımsız denetim raporlarında sorumlu denetçinin adının yer alması zorunludur. Ancak kişisel güvenliğe yönelik önemli ve etkin bir tehdidin bulunması hâlinde Kurumdan izin almak şartıyla denetçi raporunda sorumlu denetçinin adı açıklanmayabilir.

Denetçinin İmzası

47. Denetçi, raporunu imzalar (Bkz.: A64-A65 paragrafları).

Denetçinin Adresi

48. Denetçi raporu, denetçinin adresini içerir.

Denetçi Raporu Tarihi

49. Denetçi raporu tarihi;

(a) Finansal tabloları oluşturan bütün tabloların ve açıklamaların hazırlandığına ve

(b) İşletmedeki yetkili kişilerin bu finansal tablolara ilişkin sorumluluklarını üstlendiklerini beyan ettiklerine,

ilişkin kanıtlar da dâhil olmak üzere, denetçinin finansal tablolara ilişkin görüşüne dayanak oluşturan yeterli ve uygun denetim kanıtı elde ettiği tarihten önce olamaz (Bkz.: A66-A69 paragrafları).

Mevzuatta Öngörülen Denetçi Raporu

50. Mevzuatta, denetçinin belirli bir rapor şeklini veya metnini kullanması öngörülüyorsa, asgari olarak aşağıdaki unsurların her birini içeriyor olması şartıyla denetçi raporunda, Bağımsız Denetim Standartlarına atıfta bulunulur (Bkz.: A70-A71 paragrafları):

(a) Başlık,

(b) Duruma göre sözleşmede ya da mevzuatta belirtilen muhatap,

(c) Finansal tablolara ilişkin verilen görüşü içeren ve finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan geçerli finansal raporlama çerçevesini belirten görüş

bölümü, (TMS'ler veya UKSMS'ler -veya muadili olan DMS'ler- dışındaki finansal raporlama çerçevesinin belirtilmesi dâhildir, bakınız 27 nci paragraf),

(ç) İşletmenin denetlenmiş olan finansal tablolarının başlıkları,

(d) Denetçinin etik hükümler uyarınca denetimini yaptığı işletmeden bağımsız olduğuna ve etiğe ilişkin diğer sorumluluklarını bu hükümlere uygun olarak yerine getirdiğine dair bir açıklama. Bu açıklamada denetimin yapıldığı ülkedeki etik hükümlerin kaynağı belirtilir ve/veya Etik Kurallara atıfta bulunulur.

(e) Uygun hâllerde, BDS 570'in 22 nci paragrafında yer alan raporlama yükümlülüklerinin -bu yükümlülüklerle tutarsız olmayacak şekilde- ele alındığı bir bölüm.

(f) Uygun hâllerde, Sınırlı Olumlu (veya Olumsuz) Görüşün Dayanağı bölümü. Bu bölümde BDS 570'in 23 üncü paragrafında yer alan raporlama yükümlülükleri -bu yükümlülüklerle tutarsız olmayacak şekilde- ele alınır.

(g) Uygun hâllerde, BDS 701'le zorunlu kılınan bilgiler ile mevzuatta denetime ilişkin öngörülen ilâve bilgileri içeren bir bölüm. Bu bölümde BDS 701'deki raporlama yükümlülükleri -bu yükümlülüklerle tutarsız olmayacak şekilde- ele alınır[18] (Bkz.: A72-A75).

(ğ) Uygun hâllerde, BDS 720'nin 24 üncü paragrafında yer alan raporlama yükümlülüklerinin ele alındığı bir bölüm.

(h) 33-36 ncı paragraflardaki yükümlülükler uyarınca -ve bu yükümlülüklerle tutarsız olmayacak şekilde- finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin yönetimin sorumluluklarına yönelik bir açıklama ile finansal raporlama sürecinin gözetiminden sorumlu olanların belirtilmesi.

(ı) 37-40 ıncı paragraflardaki yükümlülükler uyarınca -ve bu yükümlülüklerle tutarsız olmayacak şekilde- Bağımsız Denetim Standartları ve mevzuata yapılan atıf ile denetçinin finansal tabloların denetimine ilişkin sorumluluklarına yönelik açıklama (Bkz.: A50-A53 paragrafları).

(i) Denetçinin imzası.

(j) Denetçinin adresi.

(k) Denetçi raporu tarihi.

Başka Bir Denetim Standardı Setine ve Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yapılan Denetimlere İlişkin Denetçi Raporu

51. Denetçinin, denetimi başka bir denetim standardı setine uygun olarak yürütmesi gerekebilir ve denetçi ayrıca BDS'lere de uygunluk sağlamış olabilir. Bu durumda, denetçi raporunda

[18] BDS 701, 11-16 ncı paragraflar

diğer denetim standartları setinin yanı sıra Bağımsız Denetim Standartlarına da atıf yapılabilir. Denetçi bunu ancak aşağıdaki durumlarda yapar (Bkz.: A76-A77 paragrafları):

(a) Diğer denetim standartları seti ile Bağımsız Denetim Standartları arasında, denetçinin;

(i) Farklı bir görüş oluşturmasına sebep olacak veya

(ii) Belirli durumlarda BDS'lerin gerektirdiği Dikkat Çekilen Hususlar veya Diğer Hususlar paragraflarını eklemesine engel olacak,

bir çelişkinin bulunmaması ve

(b) Denetçi, diğer denetim standartları setinin gerektirdiği şekli veya metni kullandığında, denetçi raporunun asgari olarak 50(a)-(l)'de belirtilen unsurların her birini içermesi. Ancak, 50(ı) paragrafında mevzuata yapılan atıf, diğer denetim standartlarına yapılmış bir atıf olarak dikkate alınır. Böylece denetçi raporu söz konusu diğer denetim standartları setini tanımlar.

52. Denetçi raporunda hem diğer denetim standartları setine hem de Bağımsız Denetim Standartlarına atıf yapıldığında, diğer denetim standartları setinin kaynağı raporda belirtilir.

Finansal Tablolarla Birlikte Sunulan İlâve Bilgiler (Bkz.: A78-A84 paragrafları)

53. Geçerli finansal raporlama çerçevesinin zorunlu tutmadığı ilâve bilgilerin denetlenen finansal tablolarla birlikte sunulması durumunda, denetçi mesleki yargısına göre, söz konusu ilâve bilgilerin niteliği veya sunulma şekli itibarıyla finansal tabloların ayrılmaz bir parçası olup olmadığını değerlendirir. Finansal tabloların ayrılmaz bir parçası olmaları durumunda, ilâve bilgiler denetçi görüşü kapsamına dâhil edilir.

54. Geçerli finansal raporlama çerçevesinde zorunlu tutulmayan ilâve bilgilerin denetlenen finansal tabloların ayrılmaz bir parçası olarak dikkate alınmaması durumunda, denetçi bu tür ilâve bilgilerin denetlenen finansal tablolardan yeterli ve açık bir biçimde ayırt edilebilecek şekilde sunulup sunulmadığını değerlendirir. İlâve bilgilerin denetlenen finansal tablolardan yeterli ve açık bir biçimde ayırt edilmediği durumlarda denetçi, yönetimden, denetlenmeyen ilâve bilgilerin sunulma şeklinin değiştirilmesini talep eder. Yönetimin bu değişikliği yapmayı reddetmesi durumunda, denetçi söz konusu ilâve bilgileri belirler ve bu bilgilerin denetlenmemiş olduğunu denetçi raporunda açıklar.

***

Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

İşletmenin Muhasebe Uygulamalarının Nitel Yönleri (Bakınız: 12 nci paragraf)

A1. Yönetim, finansal tablolardaki tutar ve açıklamalara ilişkin birçok yargıda bulunmaktadır.

A2. BDS 260'ta muhasebe uygulamalarının nitel yönlerine ilişkin bir değerlendirme yer almaktadır.[19] İşletmenin muhasebe politikalarının nitel yönlerini değerlendirirken denetçi, yönetimin yargılarındaki muhtemel taraflılığın farkına varabilir. Denetçi, yönetimin tarafsız olmamasının kümülatif etkisinin düzeltilmemiş yanlışlıkların etkisiyle birlikte bir bütün olarak finansal tablolarda önemli yanlışlığa sebep olduğu sonucuna varabilir. Bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkin denetçinin değerlendirmesini etkileyebilen taraflılık göstergeleri arasında aşağıdakiler yer alır:

- Yönetimin, denetim boyunca dikkatine sunulan yanlışlıkları seçici şekilde düzeltmesi (örneğin, raporlanan kazançları artırıcı etkisi olan yanlışlıkları düzeltirken, azaltıcı etkisi olan yanlışlıkları düzeltmemesi).
- Muhasebe tahminlerinin oluşturulmasında yönetimin muhtemel taraflılığı.

A3. BDS 540'ta, yönetimin muhasebe tahminlerine ilişkin muhtemel taraflılığı ele alınmaktadır.[20] Münferit muhasebe tahminlerinin makul olup olmadığına ilişkin bir sonuca varılırken, yönetimin muhtemel taraflılığına ilişkin göstergeler tek başına yanlışlık oluşturmaz. Ancak, bunlar bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkin denetçinin değerlendirmesini etkileyebilir.

Muhasebe Politikalarının Finansal Tablolarda Uygun Bir Şekilde Açıklanması (Bkz.: 13(a) paragrafı)

A4. Seçilen ve uygulanan önemli muhasebe politikalarının finansal tablolarda uygun bir şekilde açıklanıp açıklanmadığını değerlendirirken denetçi, aşağıdaki gibi hususları göz önünde bulundurur:

- Geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca önemli muhasebe politikalarına ilişkin yapılması gereken tüm açıklamaların yapılıp yapılmadığı,
- İşletmenin faaliyetleri ve çevresine ilişkin belirli şartlar altında, önemli muhasebe politikaları hakkında açıklanan bilgilerin ihtiyaca uygun olup olmadığı ve bu bilgilerin, geçerli finansal raporlama çerçevesindeki muhasebeleştirme, ölçüm ve

[19] BDS 260, "Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim", Ek 2
[20] BDS 540, "Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Olanlar Dâhil Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi", 21 inci paragraf

sunum kıstaslarının finansal tablolardaki işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalara nasıl uygulandığını yansıtıp yansıtmadığı ve

- Sunulan önemli muhasebe politikalarının açıklığı.

Finansal Tablolarda Sunulan Bilgilerin İhtiyaca Uygunluğu, Güvenilirliği, Karşılaştırılabilirliği ve Anlaşılabilirliği (Bkz.: 13(ç) paragrafı)

A5. Aşağıdakiler, finansal tabloların anlaşılabilirliği değerlendirilirken göz önünde bulundurulacak hususlar arasında yer alır:

- Finansal tablolarda sunulan bilgilerin açık ve öz bir şekilde sunulup sunulmadığı.

- Finansal tablolardaki önemli açıklamalara yeri itibarıyla uygun bir şekilde öncelik verilip verilmediği (örneğin, işletmeye özgü bilginin kullanıcılar için algılanan bir değerinin bulunması durumunda) ve kullanıcıların gerekli bilgileri zorluk yaşamadan belirlemeleri için bu açıklamalara uygun çapraz-referans verilip verilmediği.

Önemli İşlem ve Olayların Finansal Tablolarda Aktarılan Bilgiler Üzerindeki Etkisinin Açıklanması (Bakınız: 13(d) paragrafı)

A6. İşletmenin finansal durumunun, finansal performansının ve nakit akışlarının sunulması, genel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak hazırlanan finansal tablolarda oldukça yaygındır. Önemli işlem ve olayların işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları üzerindeki etkisinin hedef kullanıcılar tarafından anlaşılmasını sağlamak üzere, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak finansal tablolarda yeterli açıklamaların sunulup sunulmadığı değerlendirilirken, aşağıdaki gibi hususlar göz önünde bulundurulur:

- Finansal tablolarda yer alan bilgilerin ne ölçüde ihtiyaca uygun ve işletmenin şartlarına özgü olduğu ve

- Açıklamaların, hedef kullanıcıların aşağıdakileri anlamasına yardımcı olacak yeterlilikte olup olmadığı:

    - Geçerli finansal raporlama çerçevesiyle belirlenen muhasebeleştirme (ya da kayıt dışı bırakma) kıstaslarını karşılamayan işlem ve olaylar sonucu ortaya çıkan, işletmenin potansiyel varlık ve yükümlülüklerinin niteliği ve büyüklüğü.

    - İşlem ve olaylardan kaynaklanan "önemli yanlışlık" risklerinin niteliği ve büyüklüğü.

- Finansal tablolarda sunulan ya da açıklamalarda yer alan tutarlarda etkisi bulunan ve işletme tarafından -ilgili duyarlılık analizleri dâhil- kullanılan yöntemler, varsayımlar ve muhakemeler ile bunlardaki değişiklikler.

Finansal Tabloların Gerçeğe Uygun Sunum Sağlayıp Sağlamadığının Değerlendirilmesi (Bkz.: 14 üncü paragraf)

A7. Bazı finansal raporlama çerçeveleri açık veya zımni olarak gerçeğe uygun sunum kavramını kabul eder.[21] Bu BDS'nin 7(a) paragrafında belirtildiği üzere gerçeğe uygun sunum çerçevesi,[22] sadece çerçevenin hükümlerine uyulmasını gerektiren değil, aynı zamanda finansal tabloların gerçeğe uygun sunumu için yönetimin bu çerçevenin[23] özellikle zorunlu kıldıklarının dışında açıklamalar yapmasının gerekebileceğini açık veya zımni olarak kabul eden çerçevedir.

A8. Sunum ve açıklamalar bakımından, finansal tabloların gerçeğe uygun sunumu sağlayıp sağlamadığı hakkında denetçinin yaptığı değerlendirme bir mesleki muhakeme işidir. Bu değerlendirmede denetçi, işletme hakkında edindiği bilgiye ve denetim boyunca elde ettiği denetim kanıtlarına dayanarak işletmenin durumu ve gerçekleri (bunlardaki değişiklikler dâhil) gibi konuları dikkate alabilir. Ayrıca bu değerlendirme, değişen ekonomik çevre veya ortaya çıkan yeni finansal raporlama yükümlülüklerinin etkileri gibi önemli (yanlışlıkların, finansal tablo kullanıcılarının bir bütün olarak bu tablolara istinaden alacakları ekonomik kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa, söz konusu yanlışlıklar genellikle önemli olarak değerlendirilir) olabilecek konulardan kaynaklanan hususların gerçeğe uygun sunumunun sağlanması için yapılması gerekli olan açıklamaların göz önünde bulundurulmasını da içerir.

A9. Finansal tabloların gerçeğe uygun sunum sağlayıp sağlamadığı hakkındaki değerlendirme, örneğin uygulanabilecek diğer alternatifler yerine belirli bir sunum şeklinin neden seçildiğine ilişkin yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanların görüşleriyle ilgili bunlarla yapılan müzakereleri içerebilir. Söz konusu müzakerelere aşağıdaki gibi hususlar dâhil edilebilir:

- Finansal tablolardaki tutarların bir araya getirilme veya parçalara (alt bölümlere) ayrılma derecesi ile tutar veya açıklamalara ilişkin sunumun faydalı bilginin anlaşılmasını zorlaştırıp zorlaştırmadığı veya bu sunumun yanıltıcı bilgiye sebep olup olmadığı.

[21] Örneğin TMS'lerde, gerçeğe uygun sunumun; işlem, olay ve koşulların etkilerinin; varlıklara, yükümlülüklere, gelir ve giderlere ilişkin tanımlara ve finansal tablolara yansıtma kriterlerine uygun olarak gerçeğe uygun bir şekilde gösterilmesini gerektirdiği ifade edilmektedir.

[22] Bkz.: BDS 200, 13 üncü paragraf

[23] Örneğin TMS'ler, finansal tablo kullanıcılarının, belirli işlemler, olaylar ve koşulların işletmenin finansal durumu ve finansal performansı üzerindeki etkilerini anlamasını sağlamada yetersiz kaldığında ek açıklamaların yapılmasını gerektirir (TMS 1, Finansal Tabloların Sunuluşu 17(c)).

- (Seçilen sunum biçiminin) sektöre özgü uygulamalarla tutarlılığı veya herhangi bir sapmanın, işletmenin şartlarıyla ilgili olup olmadığı ve dolayısıyla işletmenin şartlarının bu sapmayı gerektirip gerektirmediği.

Geçerli Finansal Raporlama Çerçevesine İlişkin Açıklama (Bakınız: 15 inci paragraf)

A10. BDS 200'de açıklandığı üzere, finansal tabloların yönetim ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlar tarafından hazırlanması, finansal tablolarda geçerli finansal raporlama çerçevesine dair yeterli bir açıklamanın yer almasını gerektirir.[24] Bu açıklama, finansal tablolara dayanak teşkil eden çerçeve hakkında finansal tablo kullanıcılarına bilgi vermesi sebebiyle önemlidir.

A11. Finansal tabloların belirli bir geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlandığına ilişkin yapılan açıklama, yalnızca finansal tabloların kapsadığı dönemde yürürlükte olan söz konusu çerçevenin tüm hükümlerine uygunluk sağlaması durumunda uygundur.

A12. Geçerli finansal raporlama çerçevesine ilişkin kesin olmayan veya sınırlayıcı bir dil içeren açıklama (örneğin, "finansal tablolar Türkiye Muhasebe Standartlarına büyük ölçüde uygunluk sağlamaktadır") finansal tablo kullanıcılarını yanıltabileceğinden, söz konusu çerçeveye ilişkin yeterli bir açıklama oluşturmaz.

Birden Fazla Finansal Raporlama Çerçevesine Atıf Yapılması

A13. Bazı durumlarda, finansal tabloların iki farklı finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanmış oldukları belirtilebilir (örneğin, kullanılan diğer raporlama çerçevesi ve TMS'ler). Bu durum, yönetimin finansal tabloları her iki çerçeveye uygun olarak hazırlama konusunda zorunlu tutulmuş olmasından veya bu yönde bir seçim yapmış olmasından kaynaklanabilir. Bu durumda bunların her ikisi de geçerli finansal raporlama çerçevesidir. Böyle bir açıklama yalnızca, finansal tabloların çerçevelerin her birine ayrı ayrı uygunluk sağlaması durumunda uygun olur. Finansal tabloların her iki çerçeveye uygun olarak hazırlanmış olduğunun kabul edilebilmesi için, aynı anda her iki çerçeveye uygunluk sağlaması ve bir mutabakat (uzlaştırma) tablosuna ihtiyaç duyulmaması gerekir. Uygulamada; belirli bir raporlama çerçevesinin kullanılmasını zorunlu kılan yetkili kurum, diğer çerçeveyi (örneğin, TMS'leri) kendi raporlama çerçevesi olarak kabul etmediği veya ona uygunluk sağlanmasının önündeki tüm engelleri kaldırmadığı sürece, eşzamanlı uygunluktan söz edilemez.

A14. Belirli bir finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanan ve içerdiği sonuçları, başka (diğer) bir çerçeve kapsamında gösterilecek sonuçlarla mutabık hâle getiren bir dipnot veya ilâve tablo içeren finansal tablolar, söz konusu diğer çerçeveye uygun olarak hazırlanmış olmaz. Bunun sebebi finansal tabloların, diğer çerçevenin gerektirdiği şekilde tüm bilgileri içermiyor olmasıdır.

[24] BDS 200, A2-A3 paragrafları

A15. Bununla birlikte, finansal tablolar belirli bir geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanabilir ve buna ek olarak finansal tabloların dipnotlarında, finansal tabloların diğer çerçeveye ne ölçüde uygunluk sağladığı açıklanabilir (örneğin, belirli bir çerçeve uyarınca hazırlanan finansal tablolarda, bu tabloların TMS'lere ne ölçüde uygunluk sağladığı da açıklanabilir). Bu tür bir açıklama, 54 üncü paragrafta belirtilen ilâve finansal bilgiyi oluşturabilir ve finansal tablolardan açık bir şekilde ayırt edilemediği takdirde denetçi görüşü kapsamına dâhil edilir.

Görüşün Şekli

A16. Gerçeğe uygun sunum çerçevesi hükümlerine uygun olarak hazırlanmış olsalar dahi, finansal tabloların gerçeğe uygun sunumu sağlayamadığı durumlar olabilir. Böyle bir durumda, finansal tabloların gerçeğe uygun sunumunu sağlamak için yönetimin finansal tablolara bu çerçevenin özellikle zorunlu kıldıklarının dışında ilâve açıklamalar dâhil etmesi veya çok istisnai durumlarda bu çerçevede yer alan bir hükümden sapması mümkün olabilir (Bkz.: 18 inci paragraf).

A17. Denetçinin; BDS 210'a uygun olarak bir uygunluk çerçevesinin kabul edilebilir olduğunu belirlemesi durumunda, bu çerçeveye göre hazırlanmış olan finansal tabloları yanıltıcı olarak değerlendirmesi çok istisnai bir durum olacaktır[25] (Bkz.: 19 uncu paragraf).

Denetçi Raporu (Bkz.: 20 nci paragraf)

A18. Yazılı rapor, basılı halde hazırlanan raporlar ile elektronik ortamda hazırlanan raporları kapsar.

A19. Bu BDS'nin Ek'inde, 21-49 uncu paragraflarda ifade edilen unsurları içeren finansal tablolara ilişkin denetçi raporu örneklerine yer verilmektedir. Bu BDS, Görüş ve Görüşün Dayanağı bölümlerinin sıralaması hariç olmak üzere, denetçi raporu unsurlarının sıralamasına ilişkin yükümlülükler getirmez. Bununla birlikte, özellikle denetçi raporunda yer alan unsurların bu BDS'nin Ek'inde yer alan örnek denetçi raporlarındakinden farklı bir sırayla sunulduğu durumlarda, bu BDS belirli başlıkların -BDS'lere uygun olarak yürütülen denetimlere atıfta bulunan denetçi raporlarının daha anlaşılır olmasına yardımcı olmak amacıyla- kullanımını zorunlu kılar.

BDS'lere Uygun Olarak Yapılan Denetimler için Denetçi Raporları

Başlık (Bakınız: 21 inci paragraf)

A20. Raporun bağımsız denetçi raporu olduğunu gösteren "Bağımsız Denetçi Raporu" başlığı denetçi raporunun başkaları tarafından düzenlenen raporlardan ayırt edilmesini sağlar.

Muhatap (Bakınız: 22 nci paragraf)

A21. Denetçi raporunun kime hitap etmesi gerektiği denetimin yapıldığı ülkenin mevzuatı veya denetim sözleşmesinin şartları tarafından belirlenir. Denetçi raporu, genellikle kimler için

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

hazırlanmışsa onlara hitap eder ve genelde bu kişiler, finansal tabloları denetlenen işletmenin ortakları/hissedarları veya o işletmedeki üst yönetimden sorumlu olanlardır.

Denetçi Görüşü (Bkz.: 24-26 ncı paragraflar)

Denetlenen finansal tablolara atıf

A22. Denetçi raporunda örneğin, denetçinin işletmenin finansal tablolarını [geçerli finansal raporlama çerçevesinin zorunlu kıldığı tam set finansal tabloları oluşturan her bir finansal tablonun başlığını, her bir tablonun tarihi veya dönemi ile birlikte belirterek] ve önemli muhasebe politikalarının özeti de dâhil olmak üzere finansal tabloların dipnotlarını denetlemiş olduğu belirtilir.

A23. Denetçi, denetlenmiş finansal tabloların diğer bilgileri de içeren bir dokümana (örneğin yıllık faaliyet raporuna), dâhil edileceğini öğrendiği durumlarda; sunum şeklinin izin verdiği ölçüde, denetlenmiş finansal tabloların sunulduğu sayfaların numaralarını belirtmeyi değerlendirebilir. Bu husus, kullanıcıların denetçi raporunun ilgili olduğu finansal tabloları belirlemesine yardımcı olur.

"Tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır" veya "doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlamaktadır"

A24. "Tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır" ve "doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlamaktadır" ifadeleri birbirine eş değer kabul edilir "Tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır" ifadesinin mi yoksa "doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlamaktadır" ifadesinin mi kullanılacağı, finansal tabloların denetimine ilişkin o ülkedeki mevzuat ya da genel kabul görmüş uygulamayla tespit edilir. Mevzuatın farklı bir ifadenin kullanımını zorunlu kılması; bu BDS'nin 14 üncü paragrafında yer alan, denetçinin bir gerçeğe uygun sunum çerçevesine uygun olarak hazırlanmış olan finansal tabloların gerçeğe uygun sunum sağlayıp sağlamadığını değerlendirmesi gerektiği hükmünü etkilemez.

A25. Denetçi olumlu görüş verdiğinde, görüşle ilgili olarak "yukarıdaki açıklama ile" veya "…'e bağlı olarak" gibi ifadelerin kullanılması uygun değildir; çünkü bu ifadeler sınırlı olumlu (şartlı) görüş veya olumlu görüş dışında bir görüş verilmesi ya da görüşü zayıflatma şeklinde algılanabilir.

Finansal tabloların ve sunduğu hususların açıklanması

A26. Denetçi görüşü, geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca belirlenen tam set finansal tabloları kapsar. Örneğin, çoğu genel amaçlı çerçevede finansal tablolar; finansal durum tablosu, kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu, nakit akış tablosu ve genelde önemli muhasebe politikalarının özeti ve diğer açıklayıcı bilgileri içeren dipnotlardan oluşur. Bazı ülkelerde ilâve bilgiler de finansal tabloların ayrılmaz bir parçası olarak değerlendirilebilir.

A27. Finansal tabloların bir gerçeğe uygun sunum çerçevesine uygun olarak hazırlandığı durumlarda, denetçi görüşü; finansal tabloların içerdiği -sunmayı amaçladığı- hususları tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunduğunu veya bu hususlara ilişkin doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağladığını belirtir. Örneğin, finansal tabloların TMS'lere uygun olarak hazırlandığı durumda, bu hususlar *işletmenin dönem sonundaki finansal durumu ve aynı tarihte sona eren döneme ait finansal performansı ve nakit akışlarıdır*. Dolayısıyla, bu BDS'nin 25 inci paragrafında ve diğer bölümlerinde yer alan "[...]" simgesiyle belirtilmek istenen; geçerli finansal raporlama çerçevesinin TMS'ler olması durumunda, önceki cümlede italik şekilde yazılan ifadelere yer verilmesi veya diğer geçerli finansal raporlama çerçevelerinin söz konusu olması durumunda ise, finansal tabloların içerdiği -sunmayı amaçladığı- hususları açıklayan ifadelere yer verilmesidir.

Geçerli finansal raporlama çerçevesinin belirtilmesi ve denetçi görüşü üzerindeki etkisi

A28. Geçerli finansal raporlama çerçevesinin denetçi görüşünde belirtilmesi, denetçi görüşünün neye göre verildiğine ilişkin rapor kullanıcılarına bilgi verme amaçlı olup, 14 üncü paragrafta zorunlu kılınan değerlendirmeyi sınırlandırma amacı taşımaz. Geçerli finansal raporlama çerçevesi aşağıdaki gibi terimlerle belirtilir:

"Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak …" veya

"…… genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak …"

A29. Geçerli finansal raporlama çerçevesinin, finansal raporlama standartlarını ve mevzuat hükümlerini kapsadığı durumlarda, ilgili çerçeve örneğin şu terimlerle belirtilir; "Türkiye Muhasebe Standartları ve … sayılı … Kanununun hükümlerine uygun olarak …". BDS 210, finansal raporlama standartları ile mevzuat hükümleri arasında uyuşmazlıkların olduğu durumları ele almaktadır.[26]

A30. A13 paragrafında belirtildiği üzere, finansal tabloların iki farklı finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanabildiği durumlarda, bunların her ikisi birden geçerli finansal raporlama çerçevesini teşkil eder. Bu sebeple, finansal tablolara ilişkin denetçi görüşü oluşturulurken her bir çerçeve ayrı ayrı dikkate alınır ve 25-27 nci paragraflar uyarınca oluşturulan denetçi görüşü her iki çerçeveye de aşağıdaki şekilde atıfta bulunur:

(a) Finansal tabloların her bir çerçeveye ayrı ayrı uygunluk sağladığı durumlarda iki ayrı görüş verilir, başka bir ifadeyle: Finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevelerinden birisine (örneğin, ….. genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine) uygun olarak hazırlandığı görüşü ve finansal tabloların diğer geçerli finansal raporlama çerçevesine (örneğin, TMS'lere) uygun olarak hazırlandığı görüşü. Bu görüşler ayrı olarak veya tek bir cümlede ifade edilebilir (örneğin; finansal tablolar […], tüm önemli yönleriyle Türkiye Muhasebe Standartlarına ve …… genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır).

[26] BDS 210, 18 inci paragraf

(b) Finansal tabloların çerçevelerden birisine uygunluk sağladığı, ancak diğerine uygunluk sağlamadığı durumlarda, finansal tabloların bir çerçeveye (örneğin, … genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine) uygun olarak hazırlandığına ilişkin olumlu görüş verilebilir, ancak BDS 705 uyarınca diğer çerçeve (örneğin, TMS'ler) için olumlu görüş dışında bir görüş verilir.

A31. A15 paragrafında belirtildiği üzere, finansal tablolar belirli bir geçerli finansal raporlama çerçevesine uygunluk sağlayabilir ve ayrıca bu finansal tablolarda, diğer finansal raporlama çerçevesine ne ölçüde uygunluk sağlandığı açıklanabilir. Bu tür ilâve bilgiler, finansal tablolardan açık bir biçimde ayırt edilemediği durumlarda denetçi görüşünün kapsamına girmektedir (Bkz.: 53-54 üncü paragraflar ve ilgili açıklayıcı hükümlerin yer aldığı A78-A84 paragrafları). Dolayısıyla,

(a) Diğer çerçeveyle sağlanan uygunluğa yönelik açıklamanın yanıltıcı olması durumunda, BDS 705 uyarınca olumlu görüş dışında bir görüş verilir.

(b) Açıklama yanıltıcı olmamakla birlikte denetçi, açıklamanın, kullanıcıların finansal tabloları anlamaları açısından temel teşkil edecek derecede bir öneme sahip olduğu yargısına varırsa, BDS 706 uyarınca, açıklamaya dikkat çekmek amacıyla Dikkat Çekilen Hususlar paragrafı eklenir.

Görüşün Dayanağı (Bkz.: 28 inci paragraf)

A32. Görüşün Dayanağı bölümü, denetçinin görüşü hakkında önemli bir bağlam oluşturur. Dolayısıyla bu BDS, denetçi raporunda Görüş bölümünün hemen ardından Görüşün Dayanağı bölümüne yer verilmesini zorunlu kılar.

A33. Denetçi raporunda, kullanılan standartlara atıfta bulunulması; denetçi raporu kullanıcılarına, denetimin yerleşik standartlara uygun olarak yapıldığını bildirir.

Etik hükümler (Bkz.: 28(c) paragrafı)

A34. Denetimin yapıldığı ülkedeki etik hükümlerin kaynağının belirtilmesi, denetimde tabi olunan bu hükümlere ilişkin şeffaflığı artırır. BDS 200; etik hükümlerin, genellikle Etik Kuralların A ve B Bölümleri ile mevzuatta yer alan daha kısıtlayıcı diğer hükümlerden oluştuğunu açıklar.[27] Etik hükümlerin Etik Kuralları da içermesi durumunda, bu Kurallara atıfta bulunulabilir. Etik Kuralların denetimle ilgili etik hükümlerin tamamını kapsaması hâlinde ise, etik hükümlerin kaynağının belirtilmesine gerek yoktur.

A35. Bazı ülkelerde, etik hükümler; etik kurallar ile mevzuattaki ilâve kural ve yükümlülükler gibi farklı birçok kaynakta yer alabilir. Bağımsızlığa ilişkin hükümler ile diğer etik hükümlerin sınırlı sayıdaki kaynakta yer alması durumunda, denetçi ilgili kaynağın/kaynakların (örneğin, ilgili ülkedeki geçerli kural ya da mevzuatın) ismine yer vermeyi seçebileceği gibi, bu kaynakları uygun şekilde özetleyen genel kabul görmüş bir

[27] BDS 200, A16 paragrafı

terime de (örneğin, X ülkesindeki özel işletmelerin denetimlerine ilişkin bağımsızlık hükümleri) atıfta bulunabilir.

A36. Bağımsızlığa ilişkin olarak finansal tabloların denetiminde uygulananlar dâhil olmak üzere, etik hükümlerin kaynakları hakkında denetçi raporunda daha ayrıntılı bilgi verilmesi, mevzuat, varsa uygulanan diğer denetim standartları seti ya da denetim sözleşmesinin şartları tarafından zorunlu kılınabilir.

A37. Etik hükümlerin çok sayıda kaynakta yer alması durumunda, denetçi raporunda yer verilecek uygun bilgi düzeyi belirlenirken, denetçi raporundaki diğer yararlı bilgilerin ihmal edilmesi riskinin şeffaflıkla dengelenmesi, göz önünde bulundurulması gereken önemli bir husustur.

Topluluk denetimlerine özgü hususlar

A38. Topluluk denetimlerinde, bağımsızlığa ilişkin hükümler dâhil, etik hükümlere ilişkin çok sayıda kaynağın bulunması durumunda, denetçi raporunda atıfta bulunulan kaynak, çoğunlukla topluluk denetim ekibi için geçerli olan etik hükümlerdir. Bunun sebebi, bir topluluk denetiminde, topluluğa bağlı birim denetçilerinin de topluluk denetimiyle ilgili etik hükümlere tabi olmasıdır.[28]

A39. BDS'lerde topluluğa bağlı birim denetçileri de dâhil olmak üzere denetçiler için özel bağımsızlık hükümleri ya da etik hükümler belirlenmemektedir. Dolayısıyla BDS'ler, Etik Kurallarda yer alan bağımsızlık hükümlerini veya topluluk denetim ekibinin tabi olduğu diğer etik hükümleri genişletmez ya da bunları geçersiz kılmaz. Ayrıca BDS'ler, birim denetçisinin her durumda, topluluk denetim ekibi için geçerli olan bağımsızlık hükümlerine tabi olmasını da zorunlu kılmaz. Sonuç olarak, bir topluluk denetimi söz konusu olduğunda bağımsızlığa ilişkin hükümler dâhil, bu denetimde uygulanan etik hükümler karmaşık olabilir. BDS 600[29]; birim denetçisinin topluluk denetimiyle ilgili bağımsızlık hükümlerini karşılamaması durumları da dâhil olmak üzere, topluluk denetiminde bir birime ait finansal bilgilerle ilgili çalışma yürütürken denetçilere rehberlik sağlar.

Kilit Denetim Konuları (Bkz.: 31 inci paragraf)

A40. Borsada işlem görmeyen işletmelerin denetimlerine ilişkin kilit denetim konularının bildirilmesi mevzuatla zorunlu kılınabilir **[Örneğin, 30T paragrafında yer alan hüküm].**

A41. Denetçi ayrıca kamu yararı açısından önemli sayılabilecekler dâhil olmak üzere diğer işletmeler için de kilit denetim konularını bildirmeye karar verebilir. Çok sayıda ve geniş bir paydaş kitlesine sahip ve işletme faaliyetlerinin niteliği açısından kamu yararını

[28] BDS 600, A37 paragrafı
[29] BDS 600, 19-20 nci paragraflar

ilgilendiren işletmeler ile yardım kuruluşları söz konusu diğer işletmelere örnek olarak verilebilir.

A42. BDS 210; denetçinin, yönetimle veya -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlarla denetim sözleşmesinin şartları üzerinde anlaşmaya varmasını zorunlu kılar ve yönetimin ve üst yönetimden sorumlu olanların, işletme adına denetim sözleşmesinin şartları üzerinde anlaşmaya varma konusundaki görevlerinin, işletmenin yönetim yapısına ve mevzuata bağlı olduğunu açıklar.[30] BDS 210 ayrıca denetim sözleşmesinin yazılı olarak düzenlenmesini ve sözleşmede denetçi tarafından düzenlenecek raporların beklenen şekline ve içeriğine atıfta bulunulmasını zorunlu kılar.[31] Denetçinin, raporunda kilit denetim konularını bildirme yükümlülüğünün bulunmadığı hâllerde BDS 210[32], denetim sözleşmesinin şartlarında, kilit denetim konularının denetçi raporunda bildirilebileceğine atıfta bulunulmasının denetçiye yardımcı olabileceğini ve bazı ülkelerde, kilit denetim konularının bildirilmesi imkânının sürdürülebilmesi için denetçinin bu tür bir atıf yapmasının gerekli olabileceğini ifade etmektedir.

Kamu sektörü işletmelerine özgü hususlar

A43. Borsada işlem gören işletmeler kamu sektöründe yaygın değildir. Ancak, büyüklüğü, karmaşıklığı veya kamu yararı bakımından önemli olan kamu sektörü işletmeleri bulunabilir. Bu tür durumlarda, kamu sektörü işletmesi denetçisi, mevzuatın zorunlu kıldığı veya kendisinin, kilit denetim konularını bildirmeye karar verdiği denetimlerde bu konuları denetçi raporunda bildirebilir.

Finansal Tablolara İlişkin Sorumluluklar (Bkz.: 33-34 üncü paragraflar)

A44. BDS'lere uygun olarak yürütülen bir denetime ilişkin yönetimin ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların sorumluluklarıyla ilgili ön kabul, BDS 200'de açıklanmaktadır.[33] Yönetim ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlar; gerekli hâllerde finansal tabloların gerçeğe uygun sunumu dâhil olmak üzere, finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanması sorumluluğunu kabul eder. Yönetim ayrıca, hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyen finansal tabloların hazırlanmasını sağlamak için gerekli gördüğü iç kontrole ilişkin sorumluluğunu da kabul eder. Yönetimin sorumluluğuna ilişkin denetçi raporunda yer alan açıklama, yürütülen denetimin dayandığı ön kabulün kullanıcılara açıklanmasına yardımcı olması sebebiyle her iki sorumluluğa da atıf yapılmasını içerir. BDS 260, işletmenin gözetiminden sorumlu kişiyi, kişileri veya yapıları tanımlarken "üst yönetimden sorumlu olanlar" terimini kullanır ve farklı ülkeler ile işletmelerde oluşturulan üst yönetim yapılarına ilişkin açıklamalar sunar.

[30] BDS 210, 9 ve A22 paragrafları
[31] BDS 210, 10 uncu paragraf
[32] BDS 210, A25 paragrafı
[33] BDS 200, 13 üncü paragraf

A45. Mevzuattan kaynaklanan veya işletmenin niteliği bağlamında finansal tabloların hazırlanmasıyla ilgili olan yönetimin ilâve sorumluluklarını yansıtmak üzere 34-35 inci paragraflarda belirtilen yönetimin sorumluluklarına ilişkin açıklamaya denetçinin eklemeler yapmasının uygun olacağı durumlar söz konusu olabilir.

A46. BDS 210'da yönetimin sorumluluklarını anladığına ve üstlendiğine dair denetçi tarafından yazılı mutabakatının alınması zorunlu kılınmıştır.[34] Yönetimin ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların finansal raporlamaya ilişkin sorumlulukları mevzuatta belirlenmiş olabilir. Bu tür durumlarda denetçinin muhakemesine göre, mevzuatın BDS 210'da belirtilen sorumluluklara eş değer sorumlulukları içerdiğine karar verebileceği BDS 210'da açıklanarak bir miktar esneklik sağlanmıştır. Eş değer olan sorumluluklarla ilgili olarak denetçi, bu sorumlulukları denetim sözleşmesinde açıklamak amacıyla mevzuatta yer alan ifadeleri kullanabilir. Böyle durumlarda bu ifadeler, denetçi raporunda yönetimin sorumluluklarına ilişkin 34 (a) paragrafının zorunlu kıldığı açıklamayı yapmak amacıyla da kullanılabilir. Denetçinin mevzuatta yer alan ve denetim sözleşmesinde kullanılmış olan ifadeyi kullanmamaya karar verdiği durumlar dâhil olmak üzere diğer durumlarda, 34 (a) paragrafında yer alan ifade kullanılır. Denetçi, raporunda yer alan yönetimin sorumluluklarına ilişkin 34 üncü paragrafta belirtilen açıklamaya ilâve olarak, bu sorumluluklarla ilgili daha ayrıntılı bir açıklamaya, bunlara nereden (işletmenin yıllık faaliyet raporu veya yetkili bir kuruluşun internet sitesi gibi) ulaşılabileceğini belirterek atıfta bulunabilir.

A47. Bazı ülkelerde yönetimin sorumluluğunu belirleyen mevzuat, muhasebe defter ve kayıtlarının veya muhasebe sisteminin yeterliliğine ilişkin bir sorumluluğa özellikle atıfta bulunabilir. Defterler, kayıtlar ve sistemler (BDS 315[35]'te belirtildiği üzere) iç kontrolün ayrılmaz bir parçası olduğu için, BDS 210 ile 34 üncü paragrafta yer alan açıklamalar bunlara özel olarak atıf yapmamaktadır.

A48. Bu BDS'nin Ek'inde, geçerli finansal raporlama çerçevesinin TMS'ler olduğu durumlarda, 34(b) paragrafında yer alan hükümlerin nasıl uygulanacağına ilişkin örnekler yer almaktadır. TMS'lerden başka bir geçerli finansal raporlama çerçevesinin kullanılması hâlinde, bu BDS'nin Ek'inde sunulan örnek açıklamaların, içinde bulunulan şartlarda söz konusu çerçevenin ne şekilde uygulanacağını yansıtmak amacıyla uyarlanması gerekebilir.

Finansal raporlama sürecinin gözetimi (Bkz.: 35 inci paragraf)

A49. Finansal raporlama sürecinin gözetiminden sorumlu olanların bir kısmının -ancak tamamının değil- aynı zamanda finansal tabloların hazırlanmasında da görev üstlenmesi durumunda, işletmenin içinde bulunduğu şartları uygun şekilde yansıtmak üzere bu BDS'nin 35 inci paragrafı uyarınca yapılması gereken açıklamanın uyarlanması gerekebilir.

[34] BDS 210, 6(b)(i)-(ii) paragrafı

[35] BDS 315, "İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle 'Önemli Yanlışlık' Risklerinin Belirlenmesi", 4(b) paragrafında yer alan "iç kontrol" tanımı

Finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu olanlar ile finansal raporlama sürecinin gözetiminden sorumlu olanların aynı kişiler olması durumunda, gözetim sorumluluklarına atıf yapılması zorunlu değildir.

Denetçinin Finansal Tabloların Denetimine İlişkin Sorumlulukları (Bkz.: 37-40 ıncı paragraflar)

A50. Bu BDS'nin 37-40 ıncı paragrafları uyarınca denetçinin sorumluluklarına ilişkin yapılması gereken açıklamada işletmenin kendine özgü niteliğinin yansıtılabilmesi amacıyla -örneğin denetçi raporunda konsolide finansal tabloların ele alınması- uyarlama yapılabilir. Bu BDS'nin Ek'inde yer alan örnek 2'de, söz konusu uyarlamanın nasıl yapılabileceği gösterilmektedir.

Denetçinin amaçları (Bkz.: 38(a) paragrafı)

A51. Denetçi raporunda denetçinin amaçlarının; bir bütün olarak finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde etmek ve denetçi görüşünü içeren bir rapor düzenlenmek olduğu ifade edilir. Bu amaçlar, finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin yönetimin sorumluluklarından farklıdır.

Önemliliğin tanımı (Bkz.: 38(c) paragrafı)

A52. Bu BDS'nin Ek'inde, geçerli finansal raporlama çerçevesinin TMS'ler olduğu durumlarda, önemliliğin açıklanmasına ilişkin 38(c) paragrafında yer alan yükümlülüğün nasıl yerine getirileceğine yönelik örnekler yer almaktadır. TMS'lerden farklı bir geçerli finansal raporlama çerçevesinin kullanılması hâlinde, bu BDS'nin Ek'inde sunulan örnek açıklamaların, içinde bulunulan şartlarda diğer çerçevenin ne şekilde uygulanacağını yansıtmak amacıyla uyarlanması gerekebilir.

Denetçinin BDS 701'le ilgili sorumlulukları (Bkz.: 40(c) paragrafı)

A53. Denetçi, 40(c) paragrafında zorunlu kılınanların dışında, denetçinin sorumluluklarına ilişkin açıklamada ek bilgiler sunmanın faydalı olacağını düşünebilir. Örneğin denetçi;

- BDS 315 uyarınca "önemli yanlışlık" riski daha yüksek olarak değerlendirilen veya ciddi riskli olduğu belirlenen alanları,
- Yüksek tahmin belirsizliğine sahip olduğu belirlenen muhasebe tahminleri dâhil yönetimin önemli yargılarını içeren finansal tablo alanlarına ilişkin önemli denetçi yargılarını,
- Dönem içinde gerçekleşen önemli olay veya işlemlerin denetime olan etkilerini,

göz önünde bulundurarak denetimin yürütülmesi sırasında azami düzeyde dikkat etmesini gerektiren konuları belirlemesini zorunlu kılan BDS 701'in 9 uncu paragrafına atıfta bulunabilir.

Denetçinin finansal tabloların denetimine ilişkin sorumluluklarına yönelik açıklamasının yeri (Bkz.: 41-41T paragrafları ve 50(ı) paragrafı)

A54. Bu BDS'nin 39-40 ıncı paragraflarında zorunlu kılınan bilgilerin denetçi raporunun ekine dâhil edilmesi veya -mevzuatın ya da diğer denetim standartlarının açıkça izin vermesi durumunda- bu tür bilgilerin yer aldığı yetkili bir kurumun internet sitesine atıfta bulunulması, denetçi raporunun içeriğinin düzenlenmesinde kolaylık sağlayabilir. Ancak, BDS'lere uygun şekilde yürütülen bir denetim hakkında kullanıcıların beklentilerini etkileyen gerekli bilgilere, denetçinin sorumluluklarına ilişkin açıklamada yer verildiğinden, bu bilgilere nereden ulaşılabileceğini gösteren bir atfın denetçi raporuna dâhil edilmesi gerekmektedir.

Ek'in yeri (Bkz.: 41(b), 50(ı) paragrafları)

A55. Denetçinin finansal tabloların denetimiyle ilgili sorumluluklarına yönelik 39-40 ıncı paragraflar uyarınca yapılması gereken açıklamaların, denetçi raporunun ekinde bildirilmesine 41 inci paragrafta izin verilmektedir. Ancak ilgili açıklamaların raporun ekinde bildirilebilmesi için, rapor metninde ekin bulunduğu yere atıfta bulunulması gerekmektedir. Aşağıda, Ek'e bu tür bir atfın denetçi raporunda nasıl yapılabileceğine ilişkin bir örnek yer almaktadır.

> **Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları**
>
> Amacımız, bir bütün olarak finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde etmek ve görüşümüzü içeren bir bağımsız denetçi raporu düzenlemektir. BDS'lere uygun olarak yürütülen bir bağımsız denetim sonucunda verilen makul güvence; yüksek bir güvence seviyesidir ancak, var olan önemli bir yanlışlığın her zaman tespit edileceğini garanti etmez. Yanlışlıklar hata veya hile kaynaklı olabilir. Yanlışlıkların, tek başına veya toplu olarak, finansal tablo kullanıcılarının bu tablolara istinaden alacakları ekonomik kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa bu yanlışlıklar önemli olarak kabul edilir.
>
> Finansal tabloların bağımsız denetimine ilişkin sorumluluklarımıza yönelik ilâve açıklamalar bu denetçi raporunun … No.lu ekinde yer almaktadır. [*Açıklamanın bulunduğu yere ilişkin sayfa numarası ya da açıklamanın bulunduğu yere yapılan diğer özel atıf yazılacaktır*]'da yer alan bu açıklama, raporumuzun bir parçasını oluşturur.

Yetkili Kurumun İnternet Sitesine Atıfta Bulunulması (Bkz.: 41(c) paragrafı ve 42 nci paragraf)

A56. Mevzuatın ya da ilgili ülkedeki ulusal denetim standartlarının açıkça izin verdiği durumda, denetçi, sorumluluklarına ilişkin açıklamanın yer aldığı yetkili kurumun internet sitesine 41 inci paragraf uyarınca atıfta bulunabilir. Bu tür bir atıfla denetçi raporuna dâhil edilen bilgiler, denetçinin çalışmalarını veya BDS'lere uygun olarak yürütülen denetimi daha kapsamlı bir şekilde açıklayabilir. Ancak, söz konusu bilgiler bu BDS'nin 39-40 ıncı paragraflarında yer alan hükümlerle tutarsız olamaz. Bu ise, denetçinin sorumluluklarına ilişkin internet sitesindeki açıklama metninin, 39-40 ıncı paragraflarda belirtilen hususları yansıtması ve bu hususlarla çelişmemesi kaydıyla, daha ayrıntılı olabileceği veya denetimle ilgili diğer hususları ele alabileceği anlamına gelir.

A57. Yetkili kurum, ilgili ülkedeki düzenleyici ve denetleyici otorite olabilir. Bu kurumlar söz konusu bilgilerin doğruluğunu, tamlığını ve bu bilgilere sürekli ulaşılabilirliği temin edecek yapıda olmalıdır. Denetçiler tarafından bu tür bir internet sitesinin oluşturulması uygun değildir. Aşağıda, internet sitesine yönelik atfın denetçi raporunda nasıl yapılabileceğine ilişkin bir örnek yer almaktadır:

> **Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları**
>
> Amacımız, bir bütün olarak finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde etmek ve görüşümüzü içeren bir bağımsız denetçi raporu düzenlemektir. BDS'lere uygun olarak yürütülen bir bağımsız denetim sonucunda verilen makul güvence; yüksek bir güvence seviyesidir ancak, var olan önemli bir yanlışlığın her zaman tespit edileceğini garanti etmez. Yanlışlıklar hata veya hile kaynaklı olabilir. Yanlışlıkların, tek başına veya toplu olarak, finansal tablo kullanıcılarının bu tablolara istinaden alacakları ekonomik kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa bu yanlışlıklar önemli olarak kabul edilir.
>
> Finansal tabloların bağımsız denetimine ilişkin sorumluluklarımıza yönelik ilâve açıklamalar [*Kurum*]'un internet sitesinde [*internet sitesi adresi*] yer almaktadır. Bu açıklamalar, raporumuzun bir parçasını oluşturur.

Diğer Raporlama Sorumlulukları (Bkz.: 43-45 inci paragraflar)

A58. Bazı ülkelerde, denetçinin, finansal tablolara ilişkin BDS'ler kapsamındaki raporlama sorumluluklarının yanında diğer hususlara ilişkin ilâve raporlama sorumlulukları bulunabilir. Örneğin, finansal tabloların denetimi sırasında belirli hususların denetçinin dikkatini çekmesi durumunda, denetçiden söz konusu hususlara ilişkin raporlama yapması talep edilebilir. Alternatif olarak, denetçiden, belirli ilâve prosedürleri uygulaması ve

bunlara ilişkin raporlama yapması veya muhasebe defter ve kayıtlarının yeterliliği, finansal raporlamaya ilişkin iç kontrol veya diğer bilgiler gibi belirli hususlara ilişkin görüş vermesi talep edilebilir. Bazı ülkelerdeki geçerli denetim standartları denetçinin bu ülkelerdeki diğer raporlama sorumlulukları hakkında rehberlik sağlayabilir.

A59. Bazı durumlarda mevzuat, denetçinin, finansal tablolara ilişkin denetçi raporunda bahsi geçen diğer sorumlulukları finansal tablolara ilişkin raporun bir parçası olarak raporlamasını zorunlu kılabilir veya buna izin verebilir. Diğer durumlarda ise, denetçinin bu hususlara ilişkin ayrı bir rapor düzenlemesi gerekebilir veya buna izin verilebilir.

A60. Diğer raporlama sorumluluklarının;

- BDS'ler kapsamındaki raporlama sorumluluklarıyla aynı konuları ele alması ve
- Denetçi raporu metninde, BDS'lerle zorunlu tutulan unsurlardakilerden açıkça ayırt edilebilir olması,

şartıyla, BDS'ler kapsamındaki raporlama sorumluluklarıyla aynı bölümde yer almasına, bu BDS'nin 43-45 inci paragraflarınca izin verilir. Bu tür açık bir ayrım, denetçi raporunda, diğer raporlama sorumluluklarının kaynağına yönelik bir atıfta bulunulmasını ve bu tür sorumlulukların BDS'ler kapsamında zorunlu tutulan raporlama sorumluluklarından ayrı olduklarının belirtilmesini gerektirebilir. Aksi hâlde, diğer sorumlulukların denetçi raporunun ayrı bir bölümünde; "Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler" başlığı altında veya bölümün içeriğine uygun başka bir başlık altında ele alınması gerekmektedir. Bu tür durumlarda, 44 üncü paragrafta, denetçinin, BDS'ler kapsamındaki raporlama sorumluluklarını "Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi" başlığı altında açıklaması zorunlu kılınmaktadır.

Sorumlu Denetçinin Adı (Bkz.: 46-46T paragrafları)

A61. KKS 1[36]'de, denetim şirketinin, denetimin mesleki standartlar ile yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygun olarak yürütülmesine ilişkin makul güvence sağlayacak politika ve prosedürler oluşturması zorunlu kılınmıştır. Söz konusu KKS 1 hükümlerine rağmen denetçi raporunda sorumlu denetçinin adına yer verilmesiyle, borsada işlem gören işletmelerin finansal tablolarına ilişkin denetçi raporunun kullanıcılarına yönelik daha fazla şeffaflığın sağlanması amaçlanmıştır.

A62. Borsada işlem gören işletmelerin finansal tablolarının denetimi dışındaki denetimlerde sorumlu denetçinin adına yer verilmesi, mevzuat ya da diğer denetim standartları tarafından zorunlu kılınabilir **[Örneğin, 46T paragrafında yer alan hüküm]**. Ayrıca, mevzuatın zorunlu kılması ya da kendisinin karar vermesi hâlinde denetçi, raporuna sorumlu denetçiyi

[36] KKS 1, "Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler İçin Kalite Kontrol", 32 nci paragraf

daha ayrıntılı tanımlamak üzere, sorumlu denetçinin adının dışındaki ek bilgileri de (örneğin, geçerli olan mesleki sicil ya da ruhsat numarasını) dâhil edebilir.

A63. İstisnai durumlarda denetçi; sorumlu denetçinin adının kamuoyuyla paylaşılması durumunda, sorumlu denetçinin, diğer denetim ekibi üyelerinin veya yakından ilgili diğer kişilerin fiziki zarar görmesiyle sonuçlanabilecek, kişisel güvenliğe yönelik bir tehdidin var olma olasılığını gösteren bir bilgiye veya tecrübeye sahip olabilir. Ancak bu tür bir tehdit, örneğin yasal bir yükümlülük ya da hukuki veya mesleki yaptırımlarla ilgili tehditleri içermez. Fiziki zarara yol açabilecek durumlara ilişkin üst yönetimden sorumlu olanlarla yapılacak müzakereler, kişisel güvenliğe yönelik önemli tehdidin gerçekleşme ihtimali veya şiddeti hakkında ek bilgi sağlayabilir. Mevzuat veya ulusal denetim standartları sorumlu denetçinin adının açıklanıp açıklanmayacağının belirlenmesiyle ilgili ilâve hükümler belirleyebilir **[Örneğin, 46T paragrafında yer alan hüküm]**.

Denetçinin İmzası (Bkz.: 47 nci paragraf)

A64. Denetçinin imzası, ilgili ülkenin mevzuatına uygun olmak şartıyla, denetçinin kendi adına veya denetim kuruluşu adına ya da her ikisi adına atılır. Bazı ülkelerde, imzasına ek olarak denetçinin, raporunda mesleki unvanını veya kendisinin ya da -uygun hâllerde- denetim şirketinin bu ülkedeki yetkili otorite tarafından yetkilendirilmiş olduğunu beyan etmesi zorunlu kılınmış olabilir.

A65. Bazı durumlarda mevzuat, denetçi raporunda elektronik imza kullanılmasına izin verebilir.

Denetçi Raporu Tarihi (Bkz.: 49 uncu paragraf)

A66. Denetçi raporunun tarihi; bu tarihe kadar gerçekleşen ve denetçinin muttali olduğu işlem ve olayların etkisinin denetçi tarafından dikkate alındığı hususunda denetçi raporu kullanıcılarını bilgilendirir. Denetçi raporu tarihinden sonraki işlem ve olaylara ilişkin denetçinin sorumluluğu, BDS 560'ta ele alınmaktadır.[37]

A67. Denetçi görüşünün finansal tablolara ilişkin olarak verilmesi ve finansal tabloların yönetimin sorumluluğunda olması sebebiyle, finansal tabloları oluşturan bütün tabloların ve açıklamaların hazırlanmış olduğuna ve yönetimin bunlara ilişkin sorumluluğu kabul etmiş olduğuna dair kanıt elde etmeden denetçi, yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilmiş olduğu sonucuna varamayacaktır.

A68. Bazı ülkelerde mevzuat; finansal tabloları oluşturan bütün tabloların ve açıklamaların hazırlandığına dair kararın verilmesinden sorumlu olan kişi veya organları (örneğin yöneticiler) ve gerekli onay sürecini belirler. Bu tür durumlarda, finansal tablolara ilişkin denetçi raporuna tarih verilmeden önce, söz konusu onaylamanın yapıldığına ilişkin kanıt elde edilir. Bazı ülkelerde ise, onay süreci mevzuatla düzenlenmez. Böyle durumlarda, ilgili dipnotlar dâhil olmak üzere finansal tabloları oluşturan bütün tabloların hazırlandığına dair

[37] BDS 560, "Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar," 10-17 nci paragraflar

kararı verme yetkisine sahip kişi veya organların belirlenmesi amacıyla, işletmenin -yönetim ve üst yönetim yapıları göz önünde bulundurularak- finansal tabloların hazırlanmasında ve bu tablolara son hâlinin verilmesinde uyguladığı prosedürler dikkate alınır. Bazı durumlarda mevzuat, finansal tabloların raporlanması sürecinde denetimin tamamlanmasının beklendiği tarihi belirtir.

A69. Bazı ülkelerde, finansal tabloların kamuya açıklanmasından önce işletme ortakları tarafından bu tabloların nihai onayının verilmesi zorunlu kılınmıştır. Bu tür durumlarda işletme ortakları tarafından nihai onayın verilmesi, denetçinin yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edildiği sonucuna varması için gerekli değildir. BDS'lerin amaçları açısından, finansal tabloların onaylandığı tarih, yetkili kişilerin finansal tabloları oluşturan bütün tabloların ve açıklamaların hazırlandığına karar verdiği tarih ile yetkili kişilerin bu finansal tablolara ilişkin sorumluluklarını üstlendiklerini beyan ettikleri tarihten daha önce olanıdır.

Mevzuatta Öngörülen Denetçi Raporu (Bkz.: 50 nci paragraf)

A70. BDS 200, denetçinin BDS'lere ek olarak diğer mevzuat hükümlerine uygunluk sağlaması gerekebileceğini açıklamaktadır.[38] Mevzuat hükümleri ile BDS'ler arasındaki farkların denetçi raporunun sadece şekliyle veya metniyle ilgili olması durumunda Bağımsız Denetim Standartlarına atıfta bulunulabilmesi amacıyla, asgari olarak raporda yer alması gereken unsurlar 50(a)-(l) paragrafındaki hükümlerde düzenlenmiştir. Bu tür durumlarda, 50(a)-(l) paragrafına dâhil edilmemiş olan 21-49 uncu paragraflardaki yükümlülüklerin, örneğin Görüş ve Görüşün Dayanağı bölümlerinin öngörülen sırası dâhil, uygulanması zorunlu tutulmamıştır.

A71. Mevzuatta yer alan özel hükümler BDS'lerle çelişmiyorsa, bu BDS'nin 21-49 uncu paragraflarında öngörülen şeklin ve metnin kullanılması, denetçi raporunun, raporun kullanıcıları tarafından BDS'lere uygun olarak yürütülmüş bir denetime ilişkin rapor olduğunun kolay bir şekilde anlaşılmasına yardımcı olur.

BDS 701 Tarafından Zorunlu Kılınan Bilgiler (Bkz.: 50(g) paragrafı)

A72. Mevzuat denetçinin yürütülen denetime ilişkin ilâve bilgiler sunmasını gerektirebilir -bu bilgiler BDS 701'in amaçlarıyla tutarlı olabilir- ya da mevzuat bu tür konularla ilgili bildirimin niteliğini ve kapsamını belirleyebilir.

A73. BDS'ler finansal tabloların denetimini düzenleyen mevzuatı geçersiz kılmaz. BDS 701'in geçerli olması durumunda, mevzuat uygulanırken bu BDS'nin 50(g) paragrafı uyarınca zorunlu kılınan bölümün BDS 701'de yer alan raporlama yükümlülükleriyle tutarsız olmaması kaydıyla denetçi raporunda BDS'lere atıfta bulunulabilir. Bu tür durumlarda

[38] BDS 200, A57 paragrafı

denetçi, BDS 701 uyarınca, raporunda kilit denetim konularının bildirilmesine yönelik belirli kısımların, örneğin aşağıdaki şekilde uyarlanmasını gerekli görebilir:

- Mevzuatta özel bir başlığın belirlenmesi hâlinde "Kilit Denetim Konuları" başlığının değiştirilmesi,
- Mevzuatta zorunlu kılınan bilgilerin denetçi raporunda yer verilme sebebinin açıklanması. Örneğin, mevzuata atıfta bulunulması ve söz konusu bilginin kilit denetim konularıyla nasıl bir ilgisinin olduğunun açıklanması,
- Mevzuatta açıklamanın niteliğinin ve kapsamının öngörüldüğü durumlarda, öngörülen bu bilgilere ilâveler yapılarak her bir kilit denetim konusuna ilişkin genel açıklamanın BDS 701'in 13 üncü paragrafındaki yükümlülükle tutarlı olmasının sağlanması.

A74. BDS 210; bazı ülkelerde mevzuatla, özellikle denetçi görüşü de dâhil olmak üzere BDS'lerden önemli derecede farklılıklar gösteren bir denetçi raporu şeklinin veya metninin öngörüldüğü durumları ele alır. Bu tür durumlarda BDS 210 denetçinin aşağıdakileri değerlendirmesini zorunlu kılar:

(a) Kullanıcıların finansal tabloların denetiminden elde edilen güvenceyi yanlış anlama ihtimalini ve

(b) Böyle bir ihtimalin olması durumunda, denetçi raporunda yapılacak ilâve açıklamaların muhtemel yanlış anlamaları azaltıp azaltamayacağını.

Denetçi, raporundaki ilâve açıklamaların muhtemel bir yanlış anlamayı azaltamayacağı sonucuna varırsa, BDS 210 uyarınca, mevzuatta aksi belirtilmedikçe denetim sözleşmesini kabul etmez. BDS 210 uyarınca, söz konusu mevzuata göre yürütülen bu tür bir denetim BDS'lere uygun olmaz. Bu sebeple denetçi, denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına uygun olarak yürütüldüğüne dair herhangi bir açıklamaya raporunda yer vermez.[39]

Kamu sektörü işletmelerine özgü hususlar

A75. Kamu sektöründe görev yapan denetçiler de mevzuata uygun olarak belirli konuları, denetçi raporu veya ek bir raporla (bu rapor BDS 701'in amaçlarıyla tutarlı olan bilgileri içerebilir) kamuoyuyla paylaşabilir. Bu tür durumlarda BDS 701 uyarınca denetçi raporunda yer alması gereken kilit denetim konularının bildirilmesine yönelik belirli kısımları uyarlama ihtiyacı doğabilir veya denetçi raporunda söz konusu ek rapordaki açıklamalara yönelik bir atfa gerek duyulabilir.

[39] BDS 210, 21 inci paragraf

Başka Bir Denetim Standardı Setine ve Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yapılan Denetimlere İlişkin Denetçi Raporu (Bkz.: 51 inci paragraf)

A76. Denetçi, ilgili diğer bir denetim standardı setine uygunluk sağlamanın yanı sıra, denetimle ilgili olan BDS'lerin her birine uygunluk sağladığında, denetçi raporunda, denetimin hem Bağımsız Denetim Standartlarına hem de diğer denetim standardı setine uygun olarak yürütülmüş olduğunu ifade edebilir.[40]

A77. BDS'lerde yer alan hükümler ile diğer denetim standardı setinde yer alan hükümler arasında denetçinin farklı bir görüş oluşturmasına sebep olacak veya belirli durumlarda BDS'lerin gerektirdiği Dikkat Çekilen Hususlar veya Diğer Hususlar paragraflarını eklemesine engel olacak şekilde bir uyuşmazlığın mevcut olması durumunda, hem Bağımsız Denetim Standartlarına hem de diğer denetim standardı setine atıf yapılması uygun değildir. Böyle bir durumda, denetçi raporu, hangi denetim standartlarına uygun olarak hazırlanmış ise yalnızca o denetim standartlarına (Bağımsız Denetim Standartlarına veya diğer denetim standardı setine) atıf yapar.

Finansal Tablolarla Birlikte Sunulan İlâve Bilgiler (Bkz.: 53-54 üncü paragraflar)

A78. Bazı durumlarda işletmenin finansal tablolar ile birlikte geçerli finansal raporlama çerçevesi tarafından zorunlu kılınmayan ilâve bilgileri sunması, mevzuat veya standartlar uyarınca zorunlu tutulabilir veya işletme bunları sunmayı ihtiyari olarak seçebilir. Örneğin ilâve bilgiler, kullanıcının geçerli finansal raporlama çerçevesine ilişkin kavrayışını artırmak veya belirli finansal tablo kalemlerine ilişkin ilâve açıklama sağlamak üzere sunulabilir. Bu bilgiler genellikle ilâve listelerde veya ilâve dipnotlarda sunulur.

A79. Bu BDS'nin 53 üncü paragrafında, denetçi görüşünün, niteliği ve sunulma şeklinden dolayı finansal tabloların ayrılmaz bir parçası olan ilâve bilgileri kapsadığı ifade edilir. Bu değerlendirme, mesleki muhakemenin konusudur. Örneğin:

- Finansal tablo dipnotları, finansal tabloların başka bir finansal raporlama çerçevesine ne ölçüde uygunluk sağladığına ilişkin açıklamaları veya mutabakatı içerdiğinde, denetçi bunu finansal tablolardan açıkça ayırt edilemeyen ilâve bilgi olarak değerlendirebilir. Denetçi görüşü, finansal tablolardan çapraz–referans yapılan ilâve listeleri veya dipnotları da kapsar.
- Özel harcama kalemlerini ayrı bir liste olarak açıklayan ilâve bir kâr ve zarar hesabına finansal tabloların Ek'inde ayrı bir liste olarak yer verilmesi durumunda, denetçi bunu finansal tablolardan açıkça ayırt edilebilen ilâve bilgi olarak değerlendirebilir.

A80. Denetçi raporunda finansal tabloları oluşturan tablolara ilişkin verilen açıklamada dipnotlara yapılan atıf yeterliyse, denetçi görüşü tarafından kapsanan ilâve bilgilere denetçi raporunda özel olarak atıf yapılması gerekmez.

[40] BDS 200, A58 paragrafı

A81. Mevzuat, ilâve bilgilerin denetlenmesini zorunlu kılmayabilir ve yönetim denetçinin ilâve bilgileri finansal tabloların denetimi kapsamına dâhil etmesini denetçiden talep etmemeye karar verebilir.

A82. Denetlenmemiş ilâve bilgilerin, denetçi görüşünün kapsamı içinde yer alıyormuş gibi yorumlanabilecek şekilde sunulup sunulmadığına ilişkin denetçinin değerlendirmesi; örneğin, bu bilgilerin finansal tablolara ve -varsa- denetlenmiş herhangi bir ilâve bilgiye ilişkin olarak nerede sunulduğunu ve bunların açık şekilde "denetlenmemiş" olarak belirtilip belirtilmediğini içerir.

A83. Yönetim, denetçi görüşü kapsamında yer alıyormuş gibi yorumlanabilecek olan denetlenmemiş ilâve bilgilerin sunumunda, aşağıdaki gibi değişiklikler yapabilir:

- Denetlenmiş ve denetlenmemiş bilgilerin açıkça birbirinden ayrılmasını sağlamak amacıyla, finansal tablolardan, denetlenmemiş ilâve listelere veya denetlenmemiş dipnotlara yapılan çapraz referansların çıkarılması.
- Denetlenmemiş ilâve bilgilerin finansal tabloların dışına çıkarılması veya şartların buna izin vermemesi hâlinde denetlenmemiş dipnotların hepsinin zorunlu finansal tablo dipnotlarının sonuna yerleştirilmesi ve denetlenmemiş olarak açıkça adlandırılması. Denetlenmiş dipnotlarla karışmış olan denetlenmemiş dipnotlar, denetlenmiş oldukları yönünde yanlış şekilde yorumlanabilir.

A84. İlâve bilgilerin denetlenmemiş olması, denetçinin, BDS 720'de belirtilen sorumluluklarını ortadan kaldırmaz.

Ek

(Bakınız: A19 paragrafı)

Finansal Tablolara İlişkin Denetçi Raporu Örnekleri

- Örnek 1: Borsada işlem gören bir işletmenin gerçeğe uygun sunum çerçevesine uygun olarak hazırlanmış olan finansal tablolarına ilişkin denetçi raporu [*TTK'ya göre uyarlanmıştır*]
- Örnek 2: Borsada işlem gören bir işletmenin gerçeğe uygun sunum çerçevesine uygun olarak hazırlanmış olan konsolide finansal tablolarına ilişkin denetçi raporu [*TTK'ya göre uyarlanmıştır*]
- Örnek 3: Borsada işlem görmeyen bir işletmenin gerçeğe uygun sunum çerçevesine uygun olarak hazırlanmış olan finansal tablolarına ilişkin (yetkili kurumun internet sitesinde yer verilen açıklamaya atıfta bulunan) denetçi raporu [*TTK'ya göre uyarlan**ma**mıştır*]
- Örnek 4: Borsada işlem görmeyen bir işletmenin genel amaçlı uygunluk çerçevesine göre hazırlanmış olan finansal tablolarına ilişkin denetçi raporu [*TTK'ya göre uyarlan**ma**mıştır*]
- Örnek 5: Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporuna ilişkin denetçi raporu

Örnek 1: Borsada İşlem Gören Bir İşletmenin Gerçeğe Uygun Sunum Çerçevesine Uygun Olarak Hazırlanmış Olan Finansal Tablolarına İlişkin 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'ün 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, elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak olumlu bir görüş vermenin uygun olacağı sonucuna varmıştır.
- Denetimde uyulan etik hükümler; mevzuatta yer alan denetimle ilgili etik hükümler ile *Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar*'dan 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, denetçinin finansal tabloların denetimine ilişkin sorumluluklarına yönelik 39-40 ıncı paragraflarda zorunlu kılınan açıklamaların denetçi raporu metninde bildirilmesini zorunlu kılmaktadır.
- 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.

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

ABC Şirketi Genel Kuruluna [veya Uygun Olan Muhatap]

A) Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi[1]

1) 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 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) Görüşün Dayanağı

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* (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, 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 bildirmiyoruz.

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

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

4) Yönetimin ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları[2]

Şirket yönetimi; finansal tabloların TMS'lere uygun olarak hazırlanmasından, gerçeğe uygun bir biçimde sunumundan[3] ve hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyecek şekilde hazırlanması için gerekli gördüğü iç kontrolden sorumludur.

Finansal tabloları hazırlarken yönetim; Şirketin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetinin değerlendirilmesinden, gerektiğinde süreklilikle ilgili hususları açıklamaktan ve Şirketi tasfiye etme ya da ticari faaliyeti sona erdirme niyeti ya da mecburiyeti bulunmadığı sürece işletmenin sürekliliği esasını kullanmaktan sorumludur.

Üst yönetimden sorumlu olanlar, Şirketin finansal raporlama sürecinin gözetiminden sorumludur.

5) Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları

Bir bağımsız denetimde, biz bağımsız denetçilerin sorumlulukları şunlardır:

Amacımız, bir bütün olarak finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde etmek ve görüşümüzü içeren bir bağımsız denetçi raporu düzenlemektir. BDS'lere uygun olarak yürütülen bir bağımsız denetim sonucunda verilen makul güvence; yüksek bir güvence seviyesidir ancak, var olan önemli bir yanlışlığın her zaman tespit edileceğini garanti etmez. Yanlışlıklar hata veya hile kaynaklı olabilir. Yanlışlıkların, tek başına veya toplu olarak, finansal tablo kullanıcılarının bu tablolara istinaden alacakları ekonomik kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa bu yanlışlıklar önemli olarak kabul edilir.

BDS'lere uygun olarak yürütülen bir bağımsız denetimin gereği olarak, bağımsız denetim boyunca mesleki muhakememizi kullanmakta ve mesleki şüpheciliğimizi sürdürmekteyiz. Tarafımızca ayrıca:

- Finansal tablolardaki hata veya hile kaynaklı "önemli yanlışlık" riskleri belirlenmekte ve değerlendirilmekte; bu risklere karşılık veren denetim prosedürleri tasarlanmakta ve uygulanmakta ve görüşümüze dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmektedir. (Hile; muvazaa, sahtekârlık, kasıtlı ihmal, gerçeğe aykırı beyan veya iç kontrol ihlali fiillerini içerebildiğinden, hile kaynaklı önemli bir yanlışlığı tespit edememe riski, hata kaynaklı önemli bir yanlışlığı tespit edememe riskinden yüksektir.)

- Şirketin iç kontrolünün etkinliğine ilişkin bir görüş bildirmek amacıyla değil ama duruma uygun denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla denetimle ilgili iç kontrol

[2] 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.

[3] Şirket yönetiminin sorumluluğu doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayan finansal tablolar hazırlamak olduğunda, bu sorumluluk şu şekilde ifade edilebilir: "Şirket yönetimi, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayan finansal tabloların hazırlanmasından ve… dan sorumludur."

değerlendirilmektedir.

- Yönetim tarafından kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğu ile yapılan muhasebe tahminlerinin ve ilgili açıklamaların makul olup olmadığı değerlendirilmektedir.

- Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, Şirketin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığı hakkında ve yönetimin işletmenin sürekliliği esasını kullanmasının uygunluğu hakkında sonuca varılmaktadır. Önemli bir belirsizliğin mevcut olduğu sonucuna varmamız hâlinde, raporumuzda, finansal tablolardaki ilgili açıklamalara dikkat çekmemiz ya da bu açıklamaların yetersiz olması durumunda olumlu görüş dışında bir görüş vermemiz gerekmektedir. Vardığımız sonuçlar, bağımsız denetçi raporu tarihine kadar elde edilen denetim kanıtlarına dayanmaktadır. Bununla birlikte, gelecekteki olay veya şartlar Şirketin sürekliliğini sona erdirebilir.

- Finansal tabloların, açıklamalar dâhil olmak üzere, genel sunumu, yapısı ve içeriği ile bu tabloların, temelini oluşturan işlem ve olayları gerçeğe uygun sunumu sağlayacak şekilde yansıtıp yansıtmadığı değerlendirilmektedir.

Diğer hususların yanı sıra, denetim sırasında tespit ettiğimiz önemli iç kontrol eksiklikleri dâhil olmak üzere, bağımsız denetimin planlanan kapsamı ve zamanlaması ile önemli denetim bulgularını üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmekteyiz.

Bağımsızlığa ilişkin etik hükümlere uygunluk sağladığımızı üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmiş bulunmaktayız. Ayrıca bağımsızlık üzerinde etkisi olduğu düşünülebilecek tüm ilişkiler ve diğer hususları ve -varsa- ilgili önlemleri üst yönetimden sorumlu olanlara iletmiş bulunmaktayız.

Üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından, cari döneme ait finansal tabloların bağımsız denetiminde en çok önem arz eden konuları yani kilit denetim konularını belirlemekteyiz. Mevzuatın konunun kamuya açıklanmasına izin vermediği durumlarda veya konuyu kamuya açıklamanın doğuracağı olumsuz sonuçların, kamuya açıklamanın doğuracağı kamu yararını aşacağının makul şekilde beklendiği oldukça istisnai durumlarda, ilgili hususun bağımsız denetçi raporumuzda bildirilmemesine karar verebiliriz.

B) Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler

[*Bağımsız denetçi raporunun bu bölümünün şekli ve içeriği, denetçinin mevzuatta belirlenen diğer raporlama sorumluluklarının niteliğine bağlı olarak değişecektir.*]

1) [Denetçi, TTK'nın 398 inci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca hazırladığı, şirketin riskin erken saptanması sistemi ve komitesinin uygulamaları hakkındaki raporunu, raporun başlığı ile tarih ve sayısını belirterek, yönetim kuruluna sunduğunu bu bölümde ifade eder.]

2) [Şirketin defter tutma düzeni ve finansal tablolarının kanun ile esas sözleşmenin finansal

raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olup olmadığına ilişkin denetçi değerlendirmesine bu maddede yer verilir.]

3) [Yönetim kurulunun denetçi tarafından denetim kapsamında istenen açıklamaları yapıp yapmadığı ve talep edilen belgeleri verip vermediği hususlarına ilişkin ifadeye bu maddede yer verilir.]

4) […]

[Mevzuatta ayrı bir rapor sunulması istenmiyorsa, öngörülen diğer raporlama yükümlülükleri maddeler itibarıyla bu bölümde belirtilir. Ayrıca, denetçi bu bölümde ayrı olarak sunulan raporların tarih ve sayısı hakkında da bilgi verebilir.]

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

[*Bağımsız Denetçi Raporu Tarihi*]

[*Bağımsız Denetçinin İmzası*][4]

[*Sorumlu Denetçinin Adı, Soyadı*]

[*Bağımsız Denetçinin Adresi*]

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

Örnek 2: Borsada İşlem Gören Bir İşletmenin Gerçeğe Uygun Sunum Çerçevesine Uygun Olarak Hazırlanmış Olan Konsolide Finansal Tablolarına İlişkin 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'ün 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, elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak olumlu bir görüş vermenin uygun olacağı sonucuna varmıştır.
- Denetimde uyulan etik hükümler; mevzuatta yer alan denetimle ilgili etik hükümler ile *Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar*'dan 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; denetçinin finansal tabloların denetimine ilişkin sorumluluklarına yönelik 39–40 ıncı paragraflarda zorunlu kılınan açıklamaların denetçi raporu metninde bildirilmesini zorunlu kılmaktadır.
- 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[5]

1) 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, 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) Görüşün Dayanağı

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* (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, görüşümüzün oluşturulması için yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

3) 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 bildirmiyoruz.

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

[5] "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[6]

Topluluk yönetimi; konsolide finansal tabloların TMS'lere uygun olarak hazırlanmasından, gerçeğe uygun bir biçimde sunumundan[7] ve hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyecek şekilde hazırlanması için gerekli gördüğü iç kontrolden sorumludur.

Konsolide finansal tabloları hazırlarken yönetim; Topluluğun sürekliliğini devam ettirme kabiliyetinin değerlendirilmesinden, gerektiğinde süreklilikle ilgili hususları açıklamaktan ve Topluluğu tasfiye etme ya da ticari faaliyeti sona erdirme niyeti ya da mecburiyeti bulunmadığı sürece işletmenin sürekliliği esasını kullanmaktan sorumludur.

Üst yönetimden sorumlu olanlar, Topluluğun finansal raporlama sürecinin gözetiminden sorumludur.

5) Bağımsız Denetçinin Konsolide Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları

Bir bağımsız denetimde, biz bağımsız denetçilerin sorumlulukları şunlardır:

Amacımız, bir bütün olarak konsolide finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde etmek ve görüşümüzü içeren bir bağımsız denetçi raporu düzenlemektir. BDS'lere uygun olarak yürütülen bir bağımsız denetim sonucunda verilen makul güvence; yüksek bir güvence seviyesidir ancak, var olan önemli bir yanlışlığın her zaman tespit edileceğini garanti etmez. Yanlışlıklar hata veya hile kaynaklı olabilir. Yanlışlıkların, tek başına veya toplu olarak, finansal tablo kullanıcılarının bu konsolide tablolara istinaden alacakları ekonomik kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa bu yanlışlıklar önemli olarak kabul edilir.

BDS'lere uygun olarak yürütülen bağımsız denetimin gereği olarak, bağımsız denetim boyunca mesleki muhakememizi kullanmakta ve mesleki şüpheciliğimizi sürdürmekteyiz. Tarafımızca ayrıca:

- Konsolide finansal tablolardaki hata veya hile kaynaklı "önemli yanlışlık" riskleri belirlenmekte ve değerlendirilmekte; bu risklere karşılık veren denetim prosedürleri tasarlanmakta ve uygulanmakta ve görüşümüze dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmektedir. (Hile; muvazaa, sahtekârlık, kasıtlı ihmal, gerçeğe aykırı beyan veya iç kontrol ihlali fiillerini içerebildiğinden, hile kaynaklı önemli bir yanlışlığı tespit edememe riski, hata kaynaklı önemli bir yanlışlığı tespit edememe riskinden yüksektir.)

- Topluluğun iç kontrolünün etkinliğine ilişkin bir görüş bildirmek amacıyla değil ama duruma

[6] 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.

[7] Topluluk yönetiminin sorumluluğu doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayan finansal tablolar hazırlamak olduğunda, bu sorumluluk şu şekilde ifade edilebilir: "Topluluk yönetimi, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayan finansal tabloların hazırlanmasından ve… dan sorumludur."

uygun denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla denetimle ilgili iç kontrol değerlendirilmektedir.

- Yönetim tarafından kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğu ile yapılan muhasebe tahminlerinin ve ilgili açıklamaların makul olup olmadığı değerlendirilmektedir.

- Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, Topluluğun sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığı hakkında ve yönetimin işletmenin sürekliliği esasını kullanmasının uygunluğu hakkında sonuca varılmaktadır. Önemli bir belirsizliğin mevcut olduğu sonucuna varmamız hâlinde, raporumuzda, konsolide finansal tablolardaki ilgili açıklamalara dikkat çekmemiz ya da bu açıklamaların yetersiz olması durumunda olumlu görüş dışında bir görüş vermemiz gerekmektedir. Vardığımız sonuçlar, bağımsız denetçi raporu tarihine kadar elde edilen denetim kanıtlarına dayanmaktadır. Bununla birlikte, gelecekteki olay veya şartlar Topluluğun sürekliliğini sona erdirebilir.

- Konsolide finansal tabloların, açıklamalar dâhil olmak üzere, genel sunumu, yapısı ve içeriği ile bu tabloların, temelini oluşturan işlem ve olayları gerçeğe uygun sunumu sağlayacak şekilde yansıtıp yansıtmadığı değerlendirilmektedir.

- Konsolide finansal tablolar hakkında görüş vermek amacıyla, topluluk içerisindeki işletmelere veya faaliyet bölümlerine ilişkin finansal bilgiler hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmektedir. Topluluk denetiminin yönlendirilmesinden, gözetiminden ve yürütülmesinden sorumluyuz. Verdiğimiz denetim görüşünden de tek başımıza sorumluyuz.

Diğer hususların yanı sıra, denetim sırasında tespit ettiğimiz önemli iç kontrol eksiklikleri dâhil olmak üzere, bağımsız denetimin planlanan kapsamı ve zamanlaması ile önemli denetim bulgularını üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmekteyiz.

Bağımsızlığa ilişkin etik hükümlere uygunluk sağladığımızı üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmiş bulunmaktayız. Ayrıca bağımsızlık üzerinde etkisi olduğu düşünülebilecek tüm ilişkiler ve diğer hususlar ile varsa, ilgili önlemleri üst yönetimden sorumlu olanlara iletmiş bulunmaktayız.

Üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından, cari döneme ait konsolide finansal tabloların bağımsız denetiminde en çok önem arz eden konuları yani kilit denetim konularını belirlemekteyiz. Mevzuatın konunun kamuya açıklanmasına izin vermediği durumlarda veya konuyu kamuya açıklamanın doğuracağı olumsuz sonuçların, kamuya açıklamanın doğuracağı kamu yararını aşacağının makul şekilde beklendiği oldukça istisnai durumlarda, ilgili hususun bağımsız denetçi raporumuzda bildirilmemesine karar verebiliriz.

B) Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler

[*Bağımsız denetçi raporunun bu bölümünün şekli ve içeriği, denetçinin mevzuatta belirlenen diğer raporlama sorumluluklarının niteliğine bağlı olarak değişecektir.*]

1) [Denetçi, TTK'nın 398 inci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca hazırladığı, Topluluğun riskin erken saptanması sistemi ve komitesinin uygulamaları hakkındaki raporunu, raporun başlığı ile tarih ve sayısını belirterek, yönetim kuruluna sunduğunu bu bölümde ifade eder.]

2) [Topluluğun defter tutma düzeni ve finansal tablolarının kanun ile esas sözleşmenin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olup olmadığına ilişkin denetçi değerlendirmesine bu maddede yer verilir.]

3) [Yönetim kurulunun denetçi tarafından denetim kapsamında istenen açıklamaları yapıp yapmadığı ve talep edilen belgeleri verip vermediği hususlarına ilişkin ifadeye bu maddede yer verilir.]

4) […]

[Mevzuatta ayrı bir rapor sunulması istenmiyorsa, öngörülen diğer raporlama yükümlülükleri maddeler itibarıyla bu bölümde belirtilir. Ayrıca denetçi bu bölümde ayrı olarak sunulan raporların tarih ve sayısı hakkında da bilgi verebilir.]

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

[*Bağımsız Denetçi Raporu Tarihi*]

[*Bağımsız Denetçinin İmzası*][8]

[*Sorumlu Denetçinin Adı, Soyadı*]

[*Bağımsız Denetçinin Adresi*]

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

Örnek 3: Borsada İşlem Görmeyen Bir İşletmenin Gerçeğe Uygun Sunum Çerçevesine Uygun Olarak Hazırlanmış Olan Finansal Tablolarına İlişkin 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'ün 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, elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak olumlu bir görüş vermenin uygun olacağı sonucuna varmıştır.
- 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.
- Denetçinin, BDS 701'e uygun olarak kilit denetim konularını bildirme zorunluluğu bulunmamaktadır.[**]
- Denetçi; diğer bilgilerin tamamını denetçi raporu tarihinden önce elde etmiş ve diğer bilgilere ilişkin önemli bir yanlışlık belirlememiştir. Diğer bilgiler için ayrı bir raporlama yapılmamaktadır.[**]
- Finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu olanlar ile gözetiminden sorumlu olanlar farklı kişilerdir.
- Denetçinin, mevzuatla zorunlu tutulan diğer raporlama sorumlulukları bulunmamaktadır.[**]
- Denetçi, sorumluluklarına ilişkin açıklamanın yer aldığı yetkili kurumun sitesine atıfta bulunmayı tercih etmektedir.[**]

[*] Türkiye uygulamasında; denetimde uyulan etik hükümler, mevzuatta yer alan denetimle ilgili etik hükümler ile Kurum tarafından yayımlanan *Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar*'dan oluşmaktadır.

[**] Bu varsayımlar Türkiye uygulaması açısından geçerli değildir.

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

ABC Şirketi Genel Kuruluna [veya Uygun Olan Muhatap]

1) 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 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 *(veya … doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlamaktadır)*.

2) Görüşün Dayanağı

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. 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. Bağımsız denetim sırasında elde ettiğimiz bağımsız denetim kanıtlarının, görüşümüzün oluşturulması için yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

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

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

4) Yönetimin ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları[9]

Şirket yönetimi; finansal tabloların TMS'lere uygun olarak hazırlanmasından, gerçeğe uygun bir biçimde sunumundan[10] ve hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyecek şekilde hazırlanması için gerekli gördüğü iç kontrolden sorumludur.

[9] Veya ilgili yasal çerçeve bağlamında uygun olan başka bir terim.

[10] Şirket yönetiminin sorumluluğu doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayan finansal tablolar hazırlamak olduğunda, bu sorumluluk şu şekilde ifade edilebilir: "Şirket yönetimi, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayan finansal tabloların hazırlanmasından ve… dan sorumludur."

Finansal tabloları hazırlarken yönetim; Şirketin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetinin değerlendirilmesinden, gerektiğinde süreklilikle ilgili hususları açıklamaktan ve Şirketi tasfiye etme ya da ticari faaliyeti sona erdirme niyeti ya da mecburiyeti bulunmadığı sürece işletmenin sürekliliği esasını kullanmaktan sorumludur.

Üst yönetimden sorumlu olanlar, Şirketin finansal raporlama sürecinin gözetiminden sorumludur.

5) Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları

Bir bağımsız denetimde, biz bağımsız denetçilerin sorumlulukları şunlardır:

Amacımız, bir bütün olarak finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde etmek ve görüşümüzü içeren bir bağımsız denetçi raporu düzenlemektir. BDS'lere uygun olarak yürütülen bir bağımsız denetim sonucunda verilen makul güvence; yüksek bir güvence seviyesidir ancak, var olan önemli bir yanlışlığın her zaman tespit edileceğini garanti etmez. Yanlışlıklar hata veya hile kaynaklı olabilir. Yanlışlıkların, tek başına veya toplu olarak, finansal tablo kullanıcılarının bu tablolara istinaden alacakları ekonomik kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa bu yanlışlıklar önemli olarak kabul edilir.

Finansal tabloların bağımsız denetimine ilişkin sorumluluklarımıza yönelik ilâve açıklamalar [*Kurum*]'un internet sitesinde [*internet sitesi adresi*] yer almaktadır. Bu açıklamalar, raporumuzun bir parçasını oluşturur.

Bu bağımsız denetimi yürütüp sonuçlandıran sorumlu denetçi [*adı, soyadı*]'dır.[11]

[*Bağımsız Denetçi Raporu Tarihi*]

[*Bağımsız Denetçinin İmzası*][12]

[*Sorumlu Denetçinin Adı, Soyadı*]

[*Bağımsız Denetçinin Adresi*]

[11] Türkiye uygulamasında sorumlu denetçinin adının denetçi raporunda yer alması zorunludur. Diğer ülke uygulamalarında borsada işlem görmeyen işletmelerin bağımsız denetimlerinde zorunlu olmayabilir.
[12] Bağımsız denetçinin mührü ve varsa mevzuatın gerektirdiği diğer hususlara bu bölümde yer verilir.

Örnek 4: Borsada İşlem Görmeyen Bir İşletmenin Genel Amaçlı Uygunluk Çerçevesine Göre Hazırlanmış Olan Finansal Tablolarına İlişkin Denetçi Raporu

Bu örnek denetçi raporunda aşağıdaki durumlar varsayılmıştır:

- Borsada işlem görmeyen bir işletmenin tam set finansal tablolarının mevzuatla zorunlu kılınan bağımsız denetimi yapılmıştır. Denetim, bir topluluk denetimi değildir (diğer bir ifadeyle, BDS 600'ün hükümleri uygulanmamıştır).
- İşletme yönetimi tarafından finansal tablolar, XYZ Finansal Raporlama Çerçevesine göre hazırlanmıştır. (XYZ Finansal Raporlama Çerçevesi; mevzuatı içeren, geniş bir kullanıcı kitlesinin ortak finansal bilgi ihtiyacını karşılamak üzere tasarlanmış bir çerçeve olup, bir gerçeğe uygun sunum çerçevesi değildir).
- Denetim sözleşmesinin şartları, yönetimin finansal tablolara ilişkin BDS 210'da tanımlanan sorumluluğunu yansıtmaktadır.
- Denetçi, elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak olumlu bir görüş vermenin uygun olacağı sonucuna varmıştır.
- 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.
- Denetçinin, BDS 701'e uygun olarak kilit denetim konularını bildirme zorunluluğu bulunmamaktadır.[**]
- Denetçi; diğer bilgilerin tamamını denetçi raporu tarihinden önce elde etmiş ve diğer bilgilere ilişkin önemli bir yanlışlık belirlememiştir. Diğer bilgiler için ayrı bir raporlama yapılmamaktadır.[**]
- Finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu olanlar ile gözetiminden sorumlu olanlar farklı kişilerdir.
- Denetçinin, mevzuatla zorunlu tutulan diğer raporlama sorumlulukları bulunmamaktadır.[**]

[*] Türkiye uygulamasında; denetimde uyulan etik hükümler, mevzuatta yer alan denetimle ilgili etik hükümler ile Kurum tarafından yayımlanan *Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar*'dan oluşmaktadır.
[**] Bu varsayımlar Türkiye uygulaması açısından geçerli değildir.

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

[Uygun Olan Muhatap]

1) 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 ilişikteki finansal tablolar, tüm önemli yönleriyle, XYZ Finansal Raporlama Çerçevesine uygun olarak hazırlanmıştır.

2) Görüşün Dayanağı

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. 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. Bağımsız denetim sırasında elde ettiğimiz bağımsız denetim kanıtlarının, görüşümüzün oluşturulması için yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

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

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

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

Şirket yönetimi; finansal tabloların XYZ Finansal Raporlama Çerçevesine uygun olarak hazırlanmasından[14] ve hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyecek şekilde hazırlanması için gerekli gördüğü iç kontrolden sorumludur.

Finansal tabloları hazırlarken yönetim; Şirketin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetinin değerlendirilmesinden, gerektiğinde süreklilikle ilgili hususları açıklamaktan ve Şirketi tasfiye

[13] Veya ilgili yasal çerçeve bağlamında uygun olan başka bir terim.

[14] Şirket yönetiminin sorumluluğu doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayan finansal tablolar hazırlamak olduğunda, bu sorumluluk şu şekilde ifade edilebilir: "Şirket yönetimi, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayan finansal tabloların hazırlanmasından ve… dan sorumludur."

etme ya da ticari faaliyeti sona erdirme niyeti ya da mecburiyeti bulunmadığı sürece işletmenin sürekliliği esasını kullanmaktan sorumludur.

Üst yönetimden sorumlu olanlar, Şirketin finansal raporlama sürecinin gözetiminden sorumludur.

5) Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları

Bir bağımsız denetimde, biz bağımsız denetçilerin sorumlulukları şunlardır:

Amacımız, bir bütün olarak finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde etmek ve görüşümüzü içeren bir bağımsız denetçi raporu düzenlemektir. BDS'lere uygun olarak yürütülen bir bağımsız denetim sonucunda verilen makul güvence; yüksek bir güvence seviyesidir ancak, var olan önemli bir yanlışlığın her zaman tespit edileceğini garanti etmez. Yanlışlıklar hata veya hile kaynaklı olabilir. Yanlışlıkların, tek başına veya toplu olarak, finansal tablo kullanıcılarının bu tablolara istinaden alacakları ekonomik kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa bu yanlışlıklar önemli olarak kabul edilir.

Bu BDS'nin 41(b) paragrafı uyarınca, aşağıdaki açıklamaların bağımsız denetçi raporunun Ek'inde yer almasına imkân verilmektedir. Ayrıca, 41(c) paragrafında; mevzuatın izin vermesi durumunda, bağımsız denetçinin sorumluluklarına bağımsız denetçi raporunda yer verilmesinden ziyade bu sorumlulukların bildirildiği yetkili kurumun internet sitesine atıfta bulunulabileceği ifade edilmiştir. Bu atıfta bulunulabilmesi için bağımsız denetçinin sorumluluklarına ilişkin internet sitesindeki açıklamaların, bağımsız denetçinin sorumluluklarına ilişkin yapılan aşağıdaki açıklamalarla tutarlı olması gerekmektedir. Örnek 3'te yetkili kurumun internet sitesine yapılan atfı içeren bir durum ele alınmaktadır.[*]

BDS'lere uygun olarak yürütülen bağımsız denetimin gereği olarak, bağımsız denetim boyunca mesleki muhakememizi kullanmakta ve mesleki şüpheciliğimizi sürdürmekteyiz. Tarafımızca ayrıca:

- Finansal tablolardaki hata veya hile kaynaklı "önemli yanlışlık" riskleri belirlenmekte ve değerlendirilmekte; bu risklere karşılık veren denetim prosedürleri tasarlanmakta ve uygulanmakta ve görüşümüze dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmektedir. (Hile; muvazaa, sahtekârlık, kasıtlı ihmal, gerçeğe aykırı beyan veya iç kontrol ihlali fiillerini içerebildiğinden, hile kaynaklı önemli bir yanlışlığı tespit edememe riski, hata kaynaklı önemli bir yanlışlığı tespit edememe riskinden yüksektir.)

- Şirketin iç kontrolünün etkinliğine ilişkin bir görüş bildirmek amacıyla değil ama duruma uygun denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla denetimle ilgili iç kontrol değerlendirilmektedir.[15]

- Yönetim tarafından kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğu ile yapılan muhasebe tahminlerinin ve ilgili açıklamaların makul olup olmadığı değerlendirilmektedir.

[*] 41T paragrafı uyarınca Türkiye uygulamasında izin verilmemektedir.

[15] Bu cümle, denetçinin finansal tabloların denetimiyle birlikte iç kontrolün etkinliği hakkında görüş vermesi sorumluluğu olduğu durumlarda değiştirilecektir.

- Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, Şirketin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığı hakkında ve yönetimin işletmenin sürekliliği esasını kullanmasının uygunluğu hakkında sonuca varılmaktadır. Önemli bir belirsizliğin mevcut olduğu sonucuna varmamız hâlinde, raporumuzda, finansal tablolardaki ilgili açıklamalara dikkat çekmemiz ya da bu açıklamaların yetersiz olması durumunda olumlu görüş dışında bir görüş vermemiz gerekmektedir. Vardığımız sonuçlar, bağımsız denetçi raporu tarihine kadar elde edilen denetim kanıtlarına dayanmaktadır. Bununla birlikte, gelecekteki olay veya şartlar Şirketin sürekliliğini sona erdirebilir.

Diğer hususların yanı sıra, denetim sırasında tespit ettiğimiz önemli iç kontrol eksiklikleri dâhil olmak üzere, bağımsız denetimin planlanan kapsamı ve zamanlaması ile önemli denetim bulgularını üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmekteyiz.

Bu bağımsız denetimi yürütüp sonuçlandıran sorumlu denetçi [*adı, soyadı*][16]'dır.

[*Bağımsız Denetçi Raporu Tarihi*]

[*Bağımsız Denetçinin İmzası*][17]

[*Sorumlu Denetçinin Adı, Soyadı*]

[*Bağımsız Denetçinin Adresi*]

[16] Türkiye uygulamasında sorumlu denetçinin adının denetçi raporunda yer alması zorunludur. Diğer ülke uygulamalarında borsada işlem görmeyen işletmelerin bağımsız denetimlerinde zorunlu olmayabilir.
[17] Bağımsız denetçinin mührü ve varsa mevzuatın gerektirdiği diğer hususlara bu bölümde yer verilir.

Örnek 5: Yönetim Kurulunun Yıllık Faaliyet Raporuna İlişkin Denetçi Raporu

Bu örnek denetçi raporunda; yıllık faaliyet raporunda yer alan finansal bilgiler ile Yönetim Kurulunun yaptığı irdelemelerin, denetçinin denetim sırasında elde ettiği bilgiler ve finansal tablolarla tutarlı olduğu ve gerçeği yansıttığı varsayılmıştır.

YÖNETİM KURULUNUN YILLIK FAALİYET RAPORUNA İLİŞKİN BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

ABC Şirketi Genel Kuruluna [veya Uygun Olan Muhatap]

1) Görüş

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

Görüşümüze göre, 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) Görüşün Dayanağı

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* (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 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*]

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

[*Bağımsız Denetçinin İmzası*][19]

[*Sorumlu Denetçinin Adı, Soyadı*]

[*Bağımsız Denetçinin Adresi*]

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