



TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI

BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 800

***ÖZEL HUSUSLAR – ÖZEL AMAÇLI ÇERÇEVELERE GÖRE HAZIRLANAN
FİNANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİMİ***

Bu metin, Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu (IAASB) tarafından düzenlenen ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan Uluslararası Kalite Kontrol, Bağımsız Denetim, Sınırlı Bağımsız Denetim, Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetler Standartları Kitabı, 2016-2017 yılı yayımı, Bölüm 1’de yer alan Uluslararası Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 800 “Özel Hususlar – Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi”nin, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yapılan Türkçe tercümesini IFAC’in izniyle tamamen ya da kısmen çoğaltmaktadır. Bu Türkçe tercümenin çoğaltılmasına ve tanınmasına Türkiye sınırları içinde izin verilmektedir. Telif hakkı dâhil mevcut tüm haklar Türkiye sınırları dışında saklıdır. IFAC’in web sitesine www.ifac.org veya permissions@ifac.org adresine başvurarak konuyla ilgili daha fazla bilgi elde edilebilir.

(Bu ifade Standardın yalnızca internet sitesinde yayımlanan versiyonunda bulunmaktadır)

GÜNCELLEMELER VE YÜRÜRLÜK TARİHLERİ

- BDS 800 *Özel Hususlar – Özel Amaçlı Çerçvelere Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi* Standardının ilk sürümü, 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 9/4/2014 tarihli ve 28967 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- **BDS 800 *Özel Hususlar – Özel Amaçlı Çerçvelere Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi* Standardının son sürümü, 1/1/2017 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 11/12/2017 tarihli ve 30267 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.**

BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 800

ÖZEL HUSUSLAR – ÖZEL AMAÇLI ÇERÇEVELERE GÖRE HAZIRLANAN FİNANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİMİ

İÇİNDEKİLER

	Paragraf
Giriş	
Kapsam.....	1-3
Yürürlük Tarihi.....	4
Amaç	5
Tanımlar	6-7
Ana Hükümler	
Denetimin Kabulünde Dikkate Alınacak Hususlar.....	8
Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Dikkate Alınacak Hususlar.....	9-10
Görüş Oluşturma ve Raporlamada Dikkate Alınacak Hususlar.....	11-14
Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama	
Özel Amaçlı Çerçevenin Tanımı.....	A1-A4
Denetimin Kabulünde Dikkate Alınacak Hususlar.....	A5-A8
Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Dikkate Alınacak Hususlar.....	A9-A12
Görüş Oluşturma ve Raporlamada Dikkate Alınacak Hususlar.....	A13-A21
Ek: Özel Amaçlı Finansal Tablolara İlişkin Denetçi Raporu Örnekleri	

Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 800 “Özel Hususlar – Özel Amaçlı Çerçvelere Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi”, BDS 200 “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi” ile birlikte dikkate alınır.

Giriş

Kapsam

1. 100–700 numaralı gruplarda yer alan Bağımsız Denetim Standartları (BDS’ler) finansal tabloların denetiminde uygulanır. Bu BDS ise, özel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak hazırlanmış finansal tabloların denetiminde söz konusu BDS’lerin uygulanmasına ilişkin özel hususları ele almaktadır.
2. Bu BDS, özel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak hazırlanmış tam set finansal tablolar bağlamında kaleme alınmıştır. BDS 805¹, tek bir finansal tablonun veya bir finansal tablodaki belirli bir unsurun, hesabın veya kalemin denetimiyle ilgili özel hususları ele almaktadır.
3. Bu BDS, diğer BDS’lerdeki hükümleri geçersiz kılmadığı gibi, denetimin yürütüldüğü şartlarla ilgili olabilecek tüm özel hususları da ele almaz.

Yürürlük Tarihi

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

Amaç

5. Özel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak hazırlanmış finansal tabloların denetiminde BDS’leri uygularken denetçinin amacı,
 - (a) Denetimin kabulüyle,
 - (b) Denetimin planlanması ve yürütülmesiyle ve
 - (c) Finansal tablolara ilişkin görüş oluşturma ve raporlamayla,ilgili özel hususları uygun biçimde ele almaktır.

Tanımlar

6. Aşağıdaki terimler BDS’lerde, karşılarında belirtilen anlamlarıyla kullanılmıştır:
 - (a) Özel amaçlı çerçeve: Belirli kullanıcıların finansal bilgi ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla tasarlanmış olan bir finansal raporlama çerçevesidir. Finansal raporlama çerçevesi; gerçeğe uygun sunum çerçevesi veya uygunluk çerçevesi olabilir² (Bkz.: A1-A4 paragrafları).
 - (b) Özel amaçlı finansal tablolar: Özel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak hazırlanmış finansal tablolardır (Bkz.: A4 paragrafı).
7. Bu BDS’de “finansal tablolar” a yapılan atıf, “özel amaçlı tam set finansal tablolar” ı ifade eder. Geçerli finansal raporlama çerçevesinin hükümleri, finansal tabloların sunumu,

¹ BDS 805, “Özel Hususlar–Tek Bir Finansal Tablonun Bağımsız Denetimi ile Finansal Tablolardaki Belirli Unsurların, Hesapların veya Kalemlerin Bağımsız Denetimi”

² 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.

yapısı ve içeriği ile tam set finansal tabloların nelerden oluştuğunu belirler. “Özel amaçlı finansal tablolar” a yapılan atıf bu tablolardaki ilgili açıklamaları da içerir.

Ana Hükümler

Denetimin Kabulünde Dikkate Alınacak Hususlar

Finansal Raporlama Çerçevesinin Kabul Edilebilirliği

8. BDS 210 denetçinin, finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan finansal raporlama çerçevesinin kabul edilebilir olup olmadığını belirlemesini zorunlu kılar.³ Özel amaçlı finansal tabloların denetiminde denetçi, aşağıdaki hususlar hakkında anlayış edinir (Bkz.: A5-A8 paragrafları):
 - (a) Finansal tabloların hazırlanma amacı,
 - (b) Hedef kullanıcılar ve
 - (c) Geçerli finansal raporlama çerçevesinin içinde bulunulan şartlar altında kabul edilebilir olduğunu belirlemek için yönetimin attığı adımlar.

Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Dikkate Alınacak Hususlar

9. BDS 200 denetçinin, yürütülen denetimle ilgili tüm BDS'lere uymasını zorunlu kılar.⁴ Denetçi, özel amaçlı finansal tabloların denetimini planlarken ve yürütürken BDS'lerin uygulanmasının, denetimin mevcut şartlarında özel hususların dikkate alınmasının gerektirip gerektirmediğine karar verir (Bkz.: A9-A12 paragrafları).
10. BDS 315 denetçinin, işletmenin muhasebe politikalarının seçimini ve uygulamasını anlamasını zorunlu kılar.⁵ Finansal tabloların bir sözleşmenin hükümlerine uygun olarak hazırlanmış olması durumunda denetçi, söz konusu tabloları hazırlarken yönetimin bu sözleşmeye ilişkin yaptığı önemli yorumlar hakkında bilgi edinir. Bir yorum, kendisinin yerine kabul edilen başka bir makul yorumun, finansal tablolarda sunulan bilgilerde önemli bir farklılık oluşturacak olması hâlinde önemlidir.

Görüş Oluşturma ve Raporlamada Dikkate Alınacak Hususlar

11. Özel amaçlı finansal tablolara ilişkin görüş oluştururken ve raporlama yaparken denetçi, BDS 700'deki hükümleri uygular⁶ (Bkz.: A13-A19 paragrafı).

Geçerli Finansal Raporlama Çerçevesine İlişkin Açıklama

12. BDS 700 denetçinin, finansal tablolarda, geçerli finansal raporlama çerçevesinin yeterli bir şekilde açıklanıp açıklanmadığını ve bu çerçeveye yeterince atıfta bulunulup bulunulmadığını değerlendirmesini zorunlu kılar.⁷ Finansal tabloların bir sözleşmenin hükümlerine uygun olarak hazırlanmış olması durumunda denetçi, finansal tablolara

³ BDS 210, “Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması”, 6(a) paragrafı

⁴ BDS 200, 18'inci paragraf

⁵ BDS 315, “İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle ‘Önemli Yanlılık’ Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi”, 11(c) paragrafı

⁶ BDS 700 “Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama”

⁷ BDS 700, 15 inci paragraf

temel teşkil eden sözleşmeye ilişkin önemli yorumların, finansal tablolarda yeterli şekilde açıklanıp açıklanmadığını değerlendirir.

13. BDS 700’de denetçi raporunun şekli ve içeriği ile belirli unsurların sıralaması ele alınır. Özel amaçlı finansal tablolara ilişkin bir denetçi raporunun söz konusu olduğu durumlarda ise:
 - (a) Denetçi raporunda ayrıca, finansal tabloların hazırlanma amacı ve -gerekli hâllerde- hedef kullanıcılar açıklanır veya özel amaçlı finansal tablolarda yer alan ve bu bilgileri içeren bir dipnota atıfta bulunulur ve
 - (b) Bu tür finansal tabloların hazırlanmasında kullanılacak finansal raporlama çerçevesi yönetim tarafından seçiliyorsa, yönetimin⁸ finansal tablolara ilişkin sorumluluğuna dair açıklamada yönetimin, geçerli finansal raporlama çerçevesinin içinde bulunulan şartlar altında kabul edilebilir olduğunu belirleme sorumluluğuna da atıfta bulunulur.

Finansal Tabloların Özel Amaçlı Bir Çerçeveye Uygun Olarak Hazırlanmış Olduğu Hususunda Kullanıcıların Uyarılması

14. Özel amaçlı finansal tablolara ilişkin denetçi raporunda, Dikkat Çekilen Hususlar paragrafına yer verilerek finansal tabloların özel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak hazırlanmış olduğu belirtilir ve böylelikle söz konusu tabloların başka amaçlar için uygun olmayabileceği konusunda kullanıcılar uyarılır (Bkz.: A20-A21 paragrafları).

⁸ Veya ilgili yasal çerçeve bağlamında uygun olan başka bir terim.

Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

Özel Amaçlı Çerçevenin Tanımı (Bkz.: 6 ncı paragraf)

- A1. Aşağıda, özel amaçlı çerçevelere ilişkin örnekler yer almaktadır:
- İşletmenin vergi beyannamesine eşlik eden finansal tablolar setine ilişkin vergi esaslı muhasebe düzenlemeleri,
 - İşletmenin kredi verenleri için hazırlanması istenebilen nakit akışı bilgisine ilişkin nakit tahsilât ve nakit ödeme esaslı muhasebe ilkeleri,
 - Düzenleyici bir kurum tarafından getirilen yükümlülüklerin karşılanması amacıyla söz konusu kurum tarafından oluşturulan finansal raporlama hükümleri veya
 - Tahvil sözleşmesi, kredi anlaşması veya hibe sözleşmesi (hibe projesi) gibi bir sözleşmenin finansal raporlama hükümleri.
- A2. Özel amaçlı bir çerçevenin, standart yayımlamaya yetkili bir kurum tarafından oluşturulmuş ya da mevzuat tarafından belirlenmiş bir finansal raporlama çerçevesini esas aldığı ancak söz konusu finansal raporlama çerçevesinin bütün hükümlerine uymadığı durumlar söz konusu olabilir. Finansal tabloların, X ülkesindeki finansal raporlama standartlarının tamamına değil, büyük bir kısmına uygun olarak hazırlanmasını gerektiren bir sözleşme, bu duruma örnek olarak verilebilir. Bu durumun denetimin içinde bulunduğu şartlar altında kabul edilebilir olması hâlinde, özel amaçlı finansal tablolarda geçerli finansal raporlama çerçevesine ilişkin açıklama yapılırken, standart yayımlamaya yetkili bir kurum tarafından oluşturulmuş ya da mevzuat tarafından belirlenmiş finansal raporlama çerçevesine tamamiyle uyulduğunun ima edilmesi uygun olmaz. Yukarıda verilen sözleşme örneğinde, geçerli finansal raporlama çerçevesine ilişkin açıklamada, X ülkesindeki finansal raporlama standartlarına herhangi bir atıf yapmak yerine, sözleşmenin finansal raporlama hükümlerine atıf yapılabilir.
- A3. A2 paragrafında belirtilen durumlarda, kendisine temel teşkil eden finansal raporlama çerçevesi gerçeğe uygun sunum çerçevesi olsa bile, özel amaçlı çerçeve gerçeğe uygun sunum çerçevesi olmayabilir. Çünkü söz konusu özel amaçlı çerçeve, finansal tabloların gerçeğe uygun sunumunun sağlanabilmesi için -standart yayımlamaya yetkili bir kurum tarafından oluşturulmuş ya da mevzuat tarafından belirlenmiş- finansal raporlama çerçevesinin gerekli olan bütün hükümlerine uygunluk sağlamayabilir.
- A4. Özel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak hazırlanmış olan finansal tablolar, işletmenin hazırladığı tek finansal tablo seti olabilir. Bu tür durumlarda, bu finansal tablolar, söz konusu finansal raporlama çerçevesinde hedeflenenler dışındaki kullanıcılar tarafından da kullanılabilir. Ancak, söz konusu finansal tablolar, geniş bir kullanıcı kitlesine dağıtılsa bile, BDS'lerin amaçları açısından hâlâ özel amaçlı finansal tablolar olarak değerlendirilir. 13-14 üncü paragraflardaki hükümler, finansal tabloların hazırlanma amacı hakkında ortaya çıkabilecek yanlış anlaşılmanın önlenmesi amacıyla

tasarlanmıştır. Açıklamalar; geçerli finansal raporlama çerçevesinin zorunlu kıldığı veya açıkça ya da başka bir biçimde izin verdiği şekilde, finansal tabloların içinde veya dipnotlarında yer alan ya da çapraz-referans yoluyla dâhil edilen açıklayıcı veya tanımlayıcı bilgilerden oluşur.⁹

Denetimin Kabulünde Dikkate Alınacak Hususlar

Finansal Raporlama Çerçevesinin Kabul Edilebilirliği (Bkz.: 8 inci paragraf)

- A5. Özel amaçlı finansal tablolar söz konusu olduğunda, hedef kullanıcıların finansal bilgi ihtiyaçları, finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan finansal raporlama çerçevesinin kabul edilebilir olup olmadığının belirlenmesinde kilit bir faktördür.
- A6. Geçerli finansal raporlama çerçevesi, özel amaçlı finansal tablolara yönelik standartları yayımlamaya yetkili bir kurum tarafından yayımlanmış finansal raporlama standartlarını kapsayabilir. Ancak bu standartların kabul edilebilir bir çerçeve olarak varsayılabilmesi için, söz konusu kurum tarafından geniş bir paydaş kitlesinin görüşlerinin, kuralları belirli ve şeffaf bir süreçle düşünülmesi ve değerlendirilmesi gerekmektedir. Bazı durumlarda mevzuat, belirli türdeki bir işletme için özel amaçlı finansal tabloların hazırlanmasında yönetim tarafından kullanılacak finansal raporlama çerçevesini belirleyebilir. Örneğin, düzenleyici bir kurum, kendisi tarafından getirilen yükümlülüklerin karşılanması amacıyla finansal raporlamaya ilişkin hükümler oluşturabilir. Aksini gösteren bir durum olmadıkça, bu tür bir finansal raporlama çerçevesinin, söz konusu işletme tarafından hazırlanan özel amaçlı finansal tablolar için kabul edilebilir olduğu varsayılır.
- A7. İlgili mevzuatın, A6 paragrafında açıklanan finansal raporlama standartlarının yanı sıra ilâve finansal raporlama yükümlülükleri getirdiği durumlarda BDS 210, denetçinin, finansal raporlama standartları ile söz konusu ilâve yükümlülükler arasında herhangi bir çelişki olup olmadığını belirlemesini zorunlu kılar ve böyle bir çelişkinin varlığı hâlinde denetçi tarafından atılacak adımları düzenler.¹⁰
- A8. Geçerli finansal raporlama çerçevesi, bir sözleşmede yer alan finansal raporlama hükümlerini veya A6 ve A7 paragraflarında belirtilenler dışındaki kaynakları kapsayabilir. Bu durumda, denetimin içinde bulunduğu şartlar altında finansal raporlama çerçevesinin kabul edilebilir olup olmadığı, bu çerçevenin BDS 210'da yer alan Ek 2'de açıklanan kabul edilebilir finansal raporlama çerçevelerinin taşıdığı özellikleri taşıyıp taşımadığı dikkate alınarak belirlenir. Özel amaçlı bir çerçeve söz konusu olduğunda, kabul edilebilir finansal raporlama çerçevelerinin taşıdığı özelliklerden her birinin belirli bir denetim açısından görece önemi, mesleki muhakemenin kullanılmasını gerektiren bir husustur. Örneğin, bir işletmenin satış tarihindeki net varlıklarının değerini belirlemek amacıyla satıcı ve alıcı, tahsil edilemeyen alacaklara ilişkin karşılıkların tahminlerinde aşırı ihtiyatlı davranılmasının, (bu finansal bilgiler genel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak hazırlanan finansal

⁹ BDS 200, 13 üncü paragrafta yer alan "finansal tablolar" tanımı

¹⁰ BDS 210, 18 inci paragraf

bilgilerle karşılaştırıldığında tarafsız olmamasına rağmen) kendi ihtiyaçları için uygun olduğuna karar vermiş olabilir.

Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Dikkate Alınacak Hususlar (Bkz.: 9 uncu paragraf)

A9. BDS 200 denetçinin, (a) finansal tabloların denetiminde bağımsızlıkla ilgili olanlar da dâhil etik hükümlere ve (b) denetimle ilgili bütün BDS'lere uymasını zorunlu kılar. Ayrıca BDS 200;

- Bir BDS'nin tamamının yürütülen denetimle ilgili olmaması veya
- Hükmün bir şarta bağlı olması ve bu şartın mevcut olmaması,

haricinde denetçinin, denetimi, ilgili BDS'nin tüm hükümlerine uygun şekilde yürütmesini zorunlu kılar. İstisnai durumlarda denetçi, bir BDS'de yer alan ilgili hükümden sapmanın gerekli olduğuna karar verebilir. Bu tür durumlarda denetçi, söz konusu hükmün amacına ulaşmak için alternatif denetim prosedürleri uygular.¹¹

A10. BDS'lerin bazı hükümlerinin özel amaçlı finansal tabloların denetiminde uygulanması, denetçi tarafından özel hususların ele alınmasını gerektirebilir. Örneğin, BDS 320'de belirtildiği üzere, finansal tablo kullanıcıları için önemli olan hususlar hakkındaki yargılar, kullanıcıların bir grup olarak ortak finansal bilgi ihtiyaçlarının dikkate alınmasına dayanır.¹² Ancak, özel amaçlı finansal tabloların denetimi söz konusu olduğunda bu yargılar, hedef kullanıcıların finansal bilgi ihtiyaçlarının dikkate alınmasına dayanır.

A11. Özel amaçlı finansal tabloların (bir sözleşmenin hükümlerine uygun olarak hazırlanmış olan özel amaçlı finansal tablolar gibi) söz konusu olduğu durumda yönetim, hedef kullanıcılarla denetim sırasında tespit edilen yanlışlıkların, altında kalması hâlinde düzeltilmeyeceği veya değiştirilmeyeceği bir eşik tutar üzerinde hedef kullanıcılarla mutabakata varabilir. Böyle bir eşik tutarın var olması, özel amaçlı finansal tabloların denetiminin planlanması ve yürütülmesi amaçları açısından, denetçinin BDS 320'ye uygun olarak önemliliği belirleme yükümlülüğünü ortadan kaldırmaz.

A12. BDS 260¹³ denetçinin, işletmenin üst yönetim yapısı içinde iletişim kuracağı uygun kişi veya kişilere karar vermesini gerektirir. BDS 260'ta ayrıca, bazı durumlarda, üst yönetimden sorumlu olanların tamamının, işletme yönetiminde icrâî nitelikte görevler üstlendiği ve kurulacak iletişime ilişkin hükümlerin bu kişilerin söz konusu görevleri dikkate alınarak uygulanacağı belirtilir.¹⁴ İşletme tarafından genel amaçlı finansal tablolar seti de hazırlandığında, özel amaçlı finansal tabloların hazırlanmasının gözetiminden sorumlu olanlarla, genel amaçlı finansal tabloların hazırlanmasının gözetiminden sorumlu olanlar farklı kişi veya kişiler olabilirler.

¹¹ BDS 200, 14, 18 ve 22-23 üncü paragraflar

¹² BDS 320, "Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik", 2 nci paragraf

¹³ BDS 260, "Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim"

¹⁴ BDS 260, A8 paragrafı

Görüş Oluşturma ve Raporlamada Dikkate Alınacak Hususlar (Bkz.: 11 inci paragraf)

A13. Bu BDS'nin Ek'inde, özel amaçlı finansal tablolara ilişkin bağımsız denetçi raporu örnekleri yer almaktadır. Denetçi raporuna ilişkin diğer BDS'lerde yer alan örnekler de özel amaçlı finansal tablolar hakkında raporlama yapılmasıyla ilgili olabilir (Örneğin bkz.: BDS 700, BDS 705¹⁵, BDS 570¹⁶, BDS 720¹⁷ ve BDS 706¹⁸'da yer alan Ekler).

Özel Amaçlı Finansal Tablolar Hakkında Raporlama Yaparken BDS 700'ün Uygulanması

A14. Bu Standardın 11 inci paragrafında denetçinin, özel amaçlı finansal tablolara ilişkin görüş oluştururken ve raporlama yaparken BDS 700'ü uygulaması gerektiği belirtilir. Bu doğrultuda, denetçinin diğer BDS'lerdeki raporlama hükümlerine de uyması gerekmektedir. Ayrıca, denetçi A15-A19 paragraflarında ele alınan özel hususları yararlı bulabilir.

İşletmenin Sürekliliği

A15. Özel amaçlı finansal tablolar, işletmenin sürekliliği esasının geçerli olduğu bir finansal raporlama çerçevesi uyarınca hazırlanabilir veya hazırlanmayabilir (örneğin, işletmenin sürekliliği esası, vergi esaslı hazırlanan bazı finansal tablolar için ihtiyaca uygun değildir).¹⁹ Özel amaçlı finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan raporlama çerçevesine bağlı olarak, yönetimin işletmenin sürekliliğine ilişkin sorumlulukları hakkında denetçi raporunda yapılan açıklama,²⁰ gerekli olması durumunda, uyarlanabilir. Denetçi raporundaki denetçinin sorumluluklarına ilişkin yapılan açıklamanın da²¹ gerektiğinde, denetimin içinde bulunduğu şartlara göre, BDS 570'in ne şekilde uygulandığına bağlı olarak, uyarlanması gerekebilir.

Kilit Denetim Konuları

A16. BDS 700 denetçinin, borsada işlem gören işletmelerin tam set genel amaçlı finansal tablolarına ilişkin kilit denetim konularının, BDS 701²²'e uygun olarak bildirmesini zorunlu kılar.* Özel amaçlı finansal tabloların denetiminde ise, BDS 701 sadece, kilit denetim konularının denetçi raporunda bildirilmesinin mevzuatla zorunlu kılındığı denetimlerde veya denetçinin bu konuların bildirilmesine karar verdiği diğer denetimlerde uygulanır.²³ Özel amaçlı finansal tablolara ilişkin denetçi raporunda kilit denetim konularının bildirilmesi durumunda, BDS 701 bütün yönleriyle uygulanır.

Diğer Bilgiler

A17. BDS 720, denetçinin diğer bilgilere ilişkin sorumluluklarını düzenler. Bu Standart bağlamında, özel amaçlı finansal tabloları içeren veya bu tabloların ilişkiğinde sunulduğu raporlar -amacı ortaklara (veya benzer paydaşlara) özel amaçlı finansal tablolarda

¹⁵ BDS 705, "Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi"

¹⁶ BDS 570, "İşletmenin Sürekliliği"

¹⁷ BDS 720, "Bağımsız Denetçinin Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları"

¹⁸ BDS 706, "Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları"

¹⁹ BDS 570, 2 nci paragraf

²⁰ Bakınız: BDS 700, 34(b) ve A48 paragrafları

²¹ BDS 700, 39(b)(iv) paragrafı

²² BDS 701, "Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi"

* Bakınız: BDS 700, 30T paragrafı

²³ BDS 700, 31 inci paragraf

sunulan konular hakkında bilgi sağlamaktır- BDS 720 açısından yıllık faaliyet raporu olarak değerlendirilir. Finansal tabloların özel amaçlı çerçeve kullanılarak hazırlanması durumunda, “benzer paydaşlar” terimi, finansal bilgi ihtiyaçları, söz konusu finansal tabloların hazırlanmasında kullanılacak özel amaçlı çerçevenin tasarlanmasıyla karşılanacak olan belirli kullanıcıları içerir. İşletmenin böyle bir rapor düzenlemeyi planladığını belirlemesi durumunda denetçi, BDS 720’deki hükümleri özel amaçlı finansal tabloların denetiminde uygular.

Sorumlu Denetçinin Adı

A18. Sorumlu denetçinin adına denetçi raporunda yer verilmesine ilişkin BDS 700 ile getirilen yükümlülük, borsada işlem gören işletmelerin özel amaçlı finansal tablolarının denetiminde de geçerlidir.²⁴ Borsada işlem görmeyen işletmelerin özel amaçlı finansal tablolarına ilişkin denetçi raporunda sorumlu denetçinin adının yer alması mevzuatla zorunlu kılınabilir;* mevzuatla zorunlu kılınmayan durumlarda denetçi, söz konusu raporda sorumlu denetçinin adına yer verilmesine karar verebilir.

Tam Set Genel Amaçlı Finansal Tablolara İlişkin Denetçi Raporuna Atıf Yapılması

A19. Denetçi, özel amaçlı finansal tablolara ilişkin denetçi raporuna, Diğer Hususlar paragrafı ekleyerek tam set genel amaçlı finansal tablolara ilişkin denetçi raporuna veya söz konusu rapordaki hususlara atıf yapmayı gerekli görebilir (Bkz.: BDS 706)²⁵. Örneğin denetçi, özel amaçlı finansal tablolara ilişkin denetçi raporunda, tam set genel amaçlı finansal tablolara ilişkin denetçi raporundaki İşletmenin Sürekliliğiyle İlgili Önemli Belirsizlik bölümüne atıf yapmanın uygun olduğunu düşünebilir.

Finansal Tabloların Özel Amaçlı Bir Çerçeveye Uygun Olarak Hazırlanmış Olduğu Hususunda Kullanıcıların Uyarılması (Bkz.: 14 üncü paragraf)

A20. Özel amaçlı finansal tablolar, hedeflenen farklı amaçlarla kullanılabilir. Örneğin, düzenleyici bir kurum, belirli işletmelerin özel amaçlı finansal tablolarını kamuya açıklamasını zorunlu kılabilir. Denetçi, yanlış anlamaları önlemek için raporuna Dikkat Çekilen Hususlar paragrafı ekler ve böylelikle kullanıcıları, finansal tabloların özel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak hazırlanmış olduğu ve dolayısıyla başka amaçlar için uygun olmayabileceği konusunda uyarır. BDS 706, denetçinin, bu paragrafa "Dikkat Çekilen Hususlar" ifadesini içeren uygun bir başlık altında ayrı bir bölüm oluşturarak raporunda yer vermesini gerektirir.²⁶

Dağıtımın veya Kullanımın Sınırlandırılması (Bkz.: 14 üncü paragraf)

A21. Denetçi, 14 üncü paragrafta zorunlu kılınan uyarıya ek olarak, denetçi raporunun sadece belirli kullanıcılar için hazırlandığını belirtmeyi uygun görebilir. Belirli bir ülkedeki mevzuata bağlı olarak bu durum, denetçi raporunun dağıtımının veya kullanımının sınırlandırılması suretiyle gerçekleştirilebilir. Bu tür durumlarda, 14 üncü paragrafta atıf

²⁴ BDS 700, 45 inci paragraf ve A56-A58 paragrafları

* Bakınız: BDS 700, 46T paragrafı

²⁵ Bakınız: BDS 706, 10-11 inci paragraflar

²⁶ Bakınız: BDS 706, 9(a) paragrafı

yapılan paragraf, söz konusu diğer hususları içerecek şekilde genişletilebilir ve başlığı buna uygun olarak değiştirilebilir (Bkz.: Bu BDS'nin Ek'inde yer alan örnekler).

Özel Amaçlı Finansal Tablolara İlişkin Denetçi Raporu Örnekleri

- Örnek 1: Borsada işlem görmeyen bir işletmenin bir sözleşmedeki finansal raporlama hükümlerine (bu örneğin amaçları açısından bir uygunluk çerçevesine) uygun olarak hazırlanmış olan tam set finansal tablolarına ilişkin denetçi raporu.
- Örnek 2: Borsada işlem görmeyen bir işletmenin X ülkesindeki vergi esaslı muhasebe düzenlemelerine (bu örneğin amaçları açısından bir uygunluk çerçevesine) uygun olarak hazırlanmış olan tam set finansal tablolarına ilişkin denetçi raporu.
- Örnek 3: Borsada işlem gören bir işletmenin düzenleyici bir kurum tarafından oluşturulmuş finansal raporlama hükümlerine (bu örneğin amaçları açısından bir gerçeğe uygun sunum çerçevesine) uygun olarak hazırlanmış olan tam set finansal tablolarına ilişkin denetçi raporu.

Örnek 1: Borsada işlem görmeyen bir işletmenin bir sözleşmedeki finansal raporlama hükümlerine (bu örneğin amaçları açısından bir uygunluk çerçevesine) uygun olarak hazırlanmış olan tam set finansal tablolarına ilişkin denetçi raporu.

Bu örnek denetçi raporunda aşağıdaki durumlar varsayılmıştır:

- İşletme yönetimi tarafından finansal tablolar, bir sözleşmenin hükümlerine (diğer bir ifadeyle, özel amaçlı bir çerçeveye) uygun olarak hazırlanmıştır. Finansal raporlama çerçevesinin seçimi yönetimin kararına bağlı değildir.
- Geçerli finansal raporlama çerçevesi, bir uygunluk çerçevesidir.
- Tam set genel amaçlı finansal tablolara ilişkin denetçi raporu yayımlanmamıştır.
- 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.
- Denetçi raporunun dağıtımı ve kullanımı sınırlandırılmıştır.
- Denetçinin BDS 701'e uygun olarak kilit denetim konularını bildirme zorunluluğu bulunmamaktadır.
- Denetçi, diğer bilgilerin bulunmadığını tespit etmiştir (diğer bir ifadeyle BDS 720'nin hükümleri uygulanmamıştır).
- Finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu olanlar ile finansal raporlama sürecinin 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 İçin Etik Kurallar*'dan oluşmaktadır.

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 Şirketin 31 Aralık 20XY tarihinde sona eren hesap dönemine ait ilişikteki finansal tabloları, tüm önemli yönleriyle, Şirket ile DEF Şirketi arasında 1 Ocak 20XY tarihinde imzalanmış olan sözleşmenin (“sözleşme”) Z Bölümünde yer alan finansal raporlama hükümlerine uygun olarak hazırlanmıştır.

2) Görüşün Dayanağı

Yaptığımız bağımsız denetim, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGGK) 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) Dikkat Çekilen Hususlar-Muhasebe Esasının Belirtilmesi ile Dağıtımın ve Kullanımın Sınırlandırılması

Finansal tabloların, muhasebe esasını açıklayan X dipnotuna dikkat çekeriz. Finansal tablolar, Şirketin, yukarıda atıfta bulunulan sözleşmede yer alan finansal raporlama hükümlerine uygunluk sağlamasına yardımcı olmak amacıyla hazırlanmıştır. Bu sebeple, finansal tablolar başka amaçlar için uygun olmayabilir. Raporumuz yalnızca Şirket ile DEF Şirketi için hazırlanmış olup, Şirket ile DEF Şirketi dışındaki taraflara dağıtılamaz veya Şirket veya DEF Şirketi dışındaki diğer taraflarca kullanılamaz. Bu husus, tarafımızca verilen görüşü etkilememektedir.

4) Yönetimin ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları¹

Şirket yönetimi; finansal tabloların, sözleşmenin Z Bölümünde yer alan finansal raporlama hükümlerine uygun olarak hazırlanmasından ve hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyecek şekilde hazırlanması için gerekli gördüğü iç kontrolden sorumludur.

¹ Veya ilgili yasal çerçeve bağlamında uygun olan başka bir terim.

Finansal tabloları hazırlarken yönetim; Şirketin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetinin değerlendirilmesinden, gerektiğinde süreklilikle ilgili hususları açıklamaktan ve Şirketi tasfiye etme ya da ticari faaliyeti sona erdirmeye 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 700'ün 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.*

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.²
- Yönetim tarafından kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğu ile yapılan

* BDS 700'ün 41T paragrafı uyarınca Türkiye uygulamasında izin verilmemektedir.

² Bu cümle, denetçinin finansal tabloların denetimiyle birlikte iç kontrolün etkinliği hakkında görüş vermesi sorumluluğu olduğu durumlarda değiştirilecektir.

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.

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*]³'dir.

[*Bağımsız Denetçi Raporu Tarihi*]

[*Bağımsız Denetçinin İmzası*]⁴

[*Sorumlu Denetçinin Adı, Soyadı*]

[*Bağımsız Denetçinin Adresi*]

³ Türkiye uygulamasında sorumlu denetçinin adının denetçi raporunda yer alması zorunludur. Diğer ülke uygulamalarında borsada işlem görmeyen işletmelerin bağımsız denetimlerinde zorunlu olmayabilir.

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

Örnek 2: Borsada işlem görmeyen bir işletmenin X ülkesindeki vergi esaslı muhasebe düzenlemelerine (bu örneğin amaçları açısından bir uygunluk çerçevesine) uygun olarak hazırlanmış olan tam set finansal tablolarına ilişkin denetçi raporu.

Bu örnek denetçi raporunda aşağıdaki durumlar varsayılmıştır:

- İşletme ortaklarının şahsi vergi beyannamelerini hazırlamalarına yardımcı olmak amacıyla işletme yönetimi tarafından X ülkesindeki vergi esaslı muhasebe düzenlemelerine (diğer bir ifadeyle, özel amaçlı bir çerçeveye) uygun olarak hazırlanan tam set finansal tabloların bağımsız denetimi yapılmıştır. Finansal raporlama çerçevesinin seçimi yönetimin kararına bağlı değildir.
- Geçerli finansal raporlama çerçevesi, bir uygunluk çerçevesidir.
- 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.
- Denetçi raporunun dağıtımını sınırlandırılmıştır.
- Denetçinin BDS 701'e uygun olarak kilit denetim konularını bildirme zorunluluğu bulunmamaktadır.
- Denetçi, diğer bilgilerin bulunmadığını tespit etmiştir (diğer bir ifadeyle BDS 720'nin hükümleri uygulanmamıştır).
- 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 İçin Etik Kurallar*'dan oluşmaktadır.

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 ile önemli muhasebe politikalarının özeti de dâhil olmak üzere finansal tablo dipnotlarından oluşan finansal tablolarını denetlemiş bulunuyoruz.

Görüşümüze göre, Şirketin 31 Aralık 20XY tarihinde sona eren hesap dönemine ait ilişikteki finansal tabloları, tüm önemli yönleriyle, X ülkesindeki vergi esaslı muhasebe düzenlemelerine uygun olarak hazırlanmıştır.

2) Görüşün Dayanağı

Yaptığımız bağımsız denetim, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGGK) 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) Dikkat Çekilen Hususlar-Muhasebe Esasının Belirtilmesi ve Dağıtımın Sınırlandırılması

Finansal tabloların, muhasebe esasını açıklayan X dipnotuna dikkat çekeriz. Finansal tablolar, Şirketin ortaklarına, şahsi gelir vergisi beyannamelerini hazırlamalarında yardımcı olmak amacıyla hazırlanmıştır. Bu sebeple, finansal tablolar başka amaçlar için uygun olmayabilir. Raporumuz yalnızca Şirket ve ortakları için hazırlanmış olup, Şirket veya ortaklar dışındaki taraflara dağıtılamaz. Bu husus, tarafımızca verilen görüşü etkilememektedir.

4) Yönetimin ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları⁵

Şirket yönetimi; finansal tabloların, X ülkesindeki vergi esaslı muhasebe düzenlemelerine uygun olarak hazırlanmasından 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 erdirmeye niyeti ya da mecburiyeti bulunmadığı sürece işletmenin

⁵ Veya ilgili yasal çerçeve bağlamında uygun olan başka bir terim.

sürekliği 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 700'ün 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.*

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.⁶
- 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

* BDS 700'ün 41T paragrafı uyarınca Türkiye uygulamasında izin verilmemektedir.

⁶ Bu cümle, denetçinin finansal tabloların denetimiyle birlikte iç kontrolün etkinliği hakkında görüş vermesi sorumluluğu olduğu durumlarda değiştirilecektir.

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.

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

Bu bağımsız denetimi yürütüp sonuçlandıran sorumlu denetçi [*adı, soyadı*]⁷’dir.

[*Bağımsız Denetçi Raporu Tarihi*]

[*Bağımsız Denetçinin İmzası*]⁸

[*Sorumlu Denetçinin Adı, Soyadı*]

[*Bağımsız Denetçinin Adresi*]

⁷ Türkiye uygulamasında sorumlu denetçinin adının denetçi raporunda yer alması zorunludur. Diğer ülke uygulamalarında borsada işlem görmeyen işletmelerin bağımsız denetimlerinde zorunlu olmayabilir.

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

Örnek 3: Borsada işlem gören bir işletmenin düzenleyici bir kurum tarafından oluşturulmuş finansal raporlama hükümlerine (bu örneğin amaçları açısından bir gerçeğe uygun sunum çerçevesine) uygun olarak hazırlanmış olan tam set finansal tablolarına ilişkin denetçi raporu.

Bu örnek denetçi raporunda aşağıdaki durumlar varsayılmıştır:

- Düzenleyici bir kurumun getirdiği yükümlülüklerin karşılanması amacıyla, söz konusu kurumca oluşturulan finansal raporlama hükümlerine (diğer bir ifadeyle, özel amaçlı bir çerçeveye) uygun olarak işletme yönetimi tarafından hazırlanan tam set finansal tabloların bağımsız denetimi yapılmıştır. Finansal raporlama çerçevesinin seçimi yönetimin kararına bağlı değildir.
- Geçerli finansal raporlama çerçevesi, bir gerçeğe uygun sunum çerçevesidir.
- 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 olduğu sonucuna varmıştır. Finansal tablolarda önemli belirsizliğe ilişkin yapılan açıklama yeterlidir.
- Denetçi raporunun dağıtımı veya kullanımı sınırlandırılmamıştır.
- Düzenleyici kurum, denetçinin, BDS 701'e uygun olarak kilit denetim konularını bildirmesini zorunlu kılmaktadır.
- Diğer Hususlar paragrafı, denetçinin aynı zamanda, ABC Şirketi tarafından genel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak aynı dönem için hazırlanmış olan finansal tablolarına ilişkin bir rapor da hazırlamış olduğu hususuna atıfta bulunmaktadır.
- Denetçi, diğer bilgilerin bulunmadığını tespit etmiştir (diğer bir ifadeyle BDS 720'nin hükümleri uygulanmamıştır).
- 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 İçin Etik Kurallar*'dan oluşmaktadır.

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

[Uygun Olan Muhatap]

1) Görüş

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

Görüşümüze göre ilişikteki finansal tablolar, Şirketin 31 Aralık 20X1 tarihi itibarıyla finansal durumunu ve aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait finansal performansını ve nakit akışlarını, Z Düzenlemesinin Y Bölümünde yer alan finansal raporlama hükümlerine 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 (KGGK) 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) Dikkat Çekilen Hususlar-Muhasebe Esasının Belirtilmesi

Finansal tabloların, muhasebe esasını açıklayan X dipnotuna dikkat çekeriz. Finansal tablolar, Şirkete, DEF Düzenleyici Kurumu tarafından getirilen yükümlülükleri karşılama amacıyla hazırlanmıştır. Bu sebeple, finansal tablolar başka amaçlar için uygun olmayabilir. Bu husus, tarafımızca verilen görüşü etkilememektedir.

4) İşletmenin Sürekliliğiyle İlgili Önemli Belirsizlik

Şirketin 31 Aralık 20X1 tarihinde sona eren yıl boyunca ZZZ TL net zarar ettiğini ve bu tarih itibarıyla Şirketin kısa vadeli borçlarının toplam varlıklarını YYY TL aştığını gösteren 6 numaralı finansal tablo dipnotuna dikkat çekeriz. 6 numaralı finansal tablo dipnotunda ifade edilen bu olay veya şartlar, bu dipnotta açıklanan diğer hususlarla birlikte, Şirketin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek önemli bir belirsizliğin mevcut olduğunu göstermektedir. Bu husus, tarafımızca verilen görüşü etkilememektedir.

5) 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. Tarafımızca; *İşletmenin Sürekliliğiyle İlgili Önemli Belirsizlik* bölümünde açıklanan konuya ilâve olarak aşağıda açıklanan konular kilit denetim konuları olarak belirlenmiş ve raporumuzda bildirilmiştir:

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

6) Diğer Hususlar

Şirket, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak 31 Aralık 20X1 tarihinde sona eren hesap dönemine ait ayrı bir finansal tablo seti hazırlamış olup, Şirketin ortakları için bu finansal tablo setine ilişkin olarak tarafımızca 31 Mart 20X2 tarihli ayrı bir denetçi raporu düzenlenmiştir.

7) Yönetimin ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları⁹

Şirket yönetimi; finansal tabloların, Z Düzenlemesinin Y Bölümünde yer alan finansal raporlama hükümlerine uygun olarak hazırlanmasından, gerçeğe uygun bir biçimde sunumundan¹⁰ 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 erdirmeye niyeti ya da mecburiyeti bulunmadığı sürece işletmenin sürekliliği esasını kullanmaktan sorumludur.

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

8) 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

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

¹⁰Şirket yönetiminin sorumluluğu doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayan finansal tablolar hazırlamak olduğunda, bu sorumluluk şu şekilde ifade edilebilir: "Şirket yönetimi, Z Düzenlemesinin Y Bölümünde yer alan finansal raporlama hükümlerine uygun olarak doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayan finansal tabloların hazırlanmasından ve ...dan sorumludur."

olarak kabul edilir.

BDS 700'ün 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.*

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.¹¹
- 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

* BDS 700'ün 41T paragrafı uyarınca Türkiye uygulamasında izin verilmemektedir.

¹¹ Bu cümle, denetçinin finansal tabloların denetimiyle birlikte iç kontrolün etkinliği hakkında görüş vermesi sorumluluğu olduğu durumlarda değiştirilecektir.

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 aşacağıın makul şekilde beklendiği oldukça istisnai durumlarda, ilgili hususun bağımsız denetçi raporumuzda bildirilmemesine karar verebiliriz.

Bu bağımsız denetimi yürütüp sonuçlandıran sorumlu denetçi [*adı, soyadı*]¹², dır.

[*Bağımsız Denetçi Raporu Tarihi*]

[*Bağımsız Denetçinin İmzası*]¹³

[*Sorumlu Denetçinin Adı, Soyadı*]

[*Bağımsız Denetçinin Adresi*]

¹² Türkiye uygulamasında sorumlu denetçinin adının denetçi raporunda yer alması zorunludur. Diğer ülke uygulamalarında borsada işlem görmeyen işletmelerin bağımsız denetimlerinde zorunlu olmayabilir.

¹³ Bağımsız denetçinin mührü ve varsa mevzuatın gerektirdiği diğer hususlara bu bölümde yer verilir.