



TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI

BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 805

ÖZEL HUSUSLAR – TEK BİR FİNANSAL TABLONUN BAĞIMSIZ DENETİMİ İLE FİNANSAL TABLOLARDAKİ BELİRLİ UNSURLARIN, HESAPLARIN VEYA KALEMLERİN 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, 2018 yılı yayımı, Bölüm 1’de yer alan Uluslararası Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 805 “Özel Hususlar – Tek Bir Finansal Tablonun Bağımsız Denetimi ile Finansal Tablolardaki Belirli Unsurların, Hesapların veya Kalemlerin 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 805 *Özel Hususlar – Tek Bir Finansal Tablonun Bağımsız Denetimi ile Finansal Tablolardaki Belirli Unsurların, Hesapların veya Kalemlerin Bağımsız Denetimi* Standardının ilk sürümü, 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 24/4/2014 tarihli ve 28981 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- **BDS 805 *Özel Hususlar – Tek Bir Finansal Tablonun Bağımsız Denetimi ile Finansal Tablolardaki Belirli Unsurların, Hesapların veya Kalemlerin Bağımsız Denetimi* Standardının son sürümü, 1/1/2017 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 16/12/2017 tarihli ve 30272 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.**

BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 805

ÖZEL HUSUSLAR – TEK BİR FİNANSAL TABLONUN BAĞIMSIZ DENETİMİ İLE FİNANSAL TABLOLARDAKİ BELİRLİ UNSURLARIN, HESAPLARIN VEYA KALEMLERİN BAĞIMSIZ DENETİMİ

İÇİNDEKİLER

	Paragraf
Giriş	
Kapsam.....	1-3
Yürürlük Tarihi.....	4
Amaç	5
Tanımlar	6
Ana Hükümler	
Denetimin Kabulünde Dikkate Alınacak Hususlar.....	7-9
Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Dikkate Alınacak Hususlar.....	10
Görüş Oluşturma ve Raporlamada Dikkate Alınacak Hususlar	11-17
Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama	
Kapsam.....	A1-A4
Denetimin Kabulünde Dikkate Alınacak Hususlar	A5-A9
Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Dikkate Alınacak Hususlar	A10-A15
Görüş Oluşturma ve Raporlamada Dikkate Alınacak Hususlar	A16-A28
Ek 1: Finansal Tablolardaki Belirli Unsur, Hesap veya Kalemlere İlişkin Örnekler	
Ek 2: Tek Bir Finansal Tabloya ve Finansal Tablodaki Belirli Bir Unsura İlişkin	
Denetçi Raporu Örnekleri	

Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 805 “Özel Hususlar-Tek Bir Finansal Tablonun Bağımsız Denetimi ile Finansal Tablolardaki Belirli Unsurların, Hesapların veya Kalemlerin 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 uygulanmakta olup, diğer tarihî finansal bilgilerin denetiminde uygulanmaları hâlinde, gerektiğinde şartlara göre uyarlanır. Bu BDS ise, tek bir finansal tablonun veya finansal tablodaki belirli bir unsurun, hesabın veya kalemin denetiminde, BDS’lerin uygulanmasıyla ilgili özel hususları ele almaktadır. Tek bir finansal tablo veya finansal tablodaki belirli bir unsur, hesap veya kalem; genel veya özel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak hazırlanabilir. Tek bir finansal tablonun veya finansal tablodaki belirli bir unsur, hesap veya kalemin özel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak hazırlanmış olması hâlinde, söz konusu denetimde BDS 800¹’de uygulanır (Bkz.: A1-A4 paragrafları).
2. Bu BDS, (topluluk finansal tablolarının denetiminin amaçları doğrultusunda, topluluk denetim ekibinin talebi üzerine topluluğa bağlı birimin finansal bilgilerine ilişkin olarak yürütülen çalışmanın sonucunda düzenlenen) topluluğa bağlı birim denetçisinin raporuna uygulanmaz (Bkz.: BDS 600)².
3. Bu BDS, diğer BDS’lerde yer alan hükümleri geçersiz kılmadığı gibi, denetimin içinde bulunduğu şartlarla ilgili olabilecek tüm özel hususları da ele almamaktadır.

Yürürlük Tarihi

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

Amaç

5. Tek bir finansal tablonun veya finansal tablodaki belirli bir unsur, hesap veya kalemin denetiminde BDS’leri uygularken denetçinin amacı;
 - (a) Denetimin kabulüyle,
 - (b) Söz konusu denetimin planlanması ve yürütülmesiyle ve
 - (c) Tek bir finansal tabloya veya finansal tablodaki belirli bir unsur, hesap veya kaleme ilişkin görüş oluşturma ve raporlamayla,ilgili özel hususları uygun biçimde ele almaktır.

Tanımlar

6. Bu BDS’de:
 - (a) “Finansal tablodaki unsur” veya “unsur” a yapılan atıf, “bir finansal tablodaki unsur, hesap veya kalem” i ifade eder,

¹ BDS 800, “Özel Hususlar–Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi”

² BDS 600, “Özel Hususlar–Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil)”

- (b) “Türkiye Muhasebe Standartlarına” yapılan atıf, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartlarını (TMS’leri) ifade eder ve
- (c) Tek bir finansal tablo veya finansal tablodaki belirli bir unsura yapılan atıf, ilgili açıklamaları da kapsar. İlgili açıklamalar, genel olarak finansal tablo veya unsurla ilgili açıklayıcı veya diğer tanımlayıcı bilgilerden oluşur (Bkz.: A2 paragrafı).

Ana Hükümler

Denetimin Kabulünde Dikkate Alınacak Hususlar

BDS’lerin Uygulanması

7. BDS 200, denetçinin denetimle ilgili tüm BDS’lere uymasını zorunlu kılar.³ Tek bir finansal tabloya veya finansal tablodaki belirli bir unsura ilişkin bir denetimde bu hüküm, denetçinin aynı zamanda işletmenin tam set finansal tablolarını denetlemekle görevli olup olmadığına bakılmaksızın uygulanır. İşletmenin tam set finansal tablolarını da denetlemekle görevli olmaması hâlinde denetçi, söz konusu finansal tablolar setinde yer alan tek bir finansal tablonun veya belirli bir unsurun BDS’lere uygun olarak denetiminin mümkün olup olmadığına karar verir (Bkz.: A5-A6 paragrafları).

Finansal Raporlama Çerçevesinin Kabul Edilebilirliği

8. BDS 210, denetçinin finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan finansal raporlama çerçevesinin kabul edilebilir olup olmadığını belirlemesini zorunlu kılar.⁴ Tek bir finansal tablonun veya finansal tablodaki belirli bir unsurun denetiminde bu belirleme, söz konusu finansal raporlama çerçevesinin kullanılmasının, hedef kullanıcıların;
- Finansal tabloda veya unsurda aktarılan bilgileri ve
 - Önemli işlem ve olayların, söz konusu finansal tabloda veya unsurda aktarılan bilgiler üzerindeki etkilerini,
- anlayabilmelerine imkân tanıyacak yeterli açıklamalar sağlayan bir sunumla sonuçlanıp sonuçlanmayacağına değerlendirilmesini içerir (Bkz.: A7 paragrafı).

Görüşün Şekli

9. BDS 210, denetim sözleşmesinin şartlarında, denetçi tarafından düzenlenecek raporların beklenen şekline yer verilmesini zorunlu kılar.⁵ Tek bir finansal tablonun veya finansal tablodaki belirli bir unsurun denetiminde denetçi, beklenen görüş şeklinin içinde bulunan şartlar altında uygun olup olmadığını mütalaa eder (Bkz.: A8-A9 paragrafları).

³ BDS 200, “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi”, 18 inci paragraf

⁴ BDS 210, “Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması”, 6(a) paragrafı

⁵ BDS 210, 10(d) paragrafı

Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Dikkate Alınacak Hususlar

10. BDS 200, BDS'lerin finansal tabloların denetlenmesine yönelik hazırlandığını; diğer tarihî finansal bilgilere ilişkin denetimlerde uygulanmaları hâlinde, BDS'lerin gerektiğinde şartlara göre uyarlanacağını belirtmektedir.^{6,7} Tek bir finansal tablonun veya finansal tablodaki belirli bir unsurun denetiminin planlanması ve yürütülmesinde denetçi, denetimle ilgili tüm BDS'leri, gerektiğinde denetimin içinde bulunduğu şartlara göre uyarlar (Bkz.: A10-A15 paragrafları).

Görüş Oluşturma ve Raporlamada Dikkate Alınacak Hususlar

11. Tek bir finansal tabloya veya finansal tablodaki belirli bir unsura ilişkin görüş oluştururken ve raporlama yaparken denetçi, BDS 700'de⁸ ve -uygun hâllerde- BDS 800'de yer alan hükümleri, gerektiğinde denetimin içinde bulunduğu şartlara göre uyarlayarak uygular (Bkz.: A16-A22 paragrafları).

Denetlenen İşletmeye Ait Tam Set Finansal Tablolar ile Söz Konusu Finansal Tablolar Setinde Yer Alan Tek Bir Finansal Tabloya veya Belirli Bir Unsura İlişkin Raporlama Yapılması

12. Tam set finansal tabloların denetimiyle birlikte, tek bir finansal tabloya veya finansal tablodaki belirli bir unsura ilişkin raporlama yapmak üzere bir denetim yürütmesi durumunda denetçi, her bir denetim için ayrı bir görüş verir.
13. Denetlenmiş tek bir finansal tablo veya finansal tablodaki denetlenmiş belirli bir unsur, işletmenin denetlenmiş tam set finansal tablolarıyla birlikte yayımlanabilir. Denetçi, tek bir finansal tablonun veya finansal tablodaki belirli bir unsurun sunumunun; söz konusu finansal tablo veya unsuru, tam set finansal tablolarından yeterli biçimde ayırmadığı (bunların tam set finansal tablolardan ayırt edilebilmesini sağlamadığı) sonucuna varırsa, yönetimden bu durumu düzeltmesini talep eder. Ayrıca denetçi, 15 ve 16 ncı paragraflara uygun olarak, tek bir finansal tabloya veya finansal tablodaki belirli bir unsura ilişkin görüşünün, tam set finansal tablolarına ilişkin görüşünden ayırt edilebilmesini sağlar. Denetçi, söz konusu ayırmadan emin olana kadar, tek bir finansal tabloya veya finansal tablodaki belirli bir unsura ilişkin görüş içeren denetçi raporunu düzenlemez.

İşletmenin Tam Set Finansal Tablolarına İlişkin Denetçi Raporunda Yer Alan Belirli Hususların Tek Bir Finansal Tablonun veya Finansal Tablodaki Belirli Bir Unsurun Denetimine ve Bu Denetime İlişkin Denetçi Raporuna Olan Etkilerinin Değerlendirilmesi

14. Tam set finansal tablolara ilişkin denetçi raporunun:
- (a) BDS 705⁹ uyarınca olumlu görüş dışında bir görüşü,
 - (b) BDS 706¹⁰ uyarınca Dikkat Çekilen Hususlar paragrafı veya Diğer Hususlar paragrafını,

⁶ BDS 200, 2 nci paragraf

⁷ BDS 200'ün 13 üncü paragrafında yer alan "finansal tablolar" terimi, finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca belirlenen tam set finansal tabloları ifade ettiğini açıklamaktadır.

⁸ BDS 700, "Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama"

⁹ BDS 705, "Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi"

¹⁰ BDS 706, "Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları"

- (c) BDS 570¹¹ uyarınca İşletmenin Sürekliliğiyle İlgili Önemli Belirsizlik bölümünü,
- (ç) BDS 701¹² uyarınca kilit denetim konularının bildirimini veya
- (d) BDS 720¹³ uyarınca diğer bilgilerdeki düzeltilmemiş önemli bir yanlışlığı tanımlayan bir açıklamayı,

içermesi durumunda denetçi, -varsa- söz konusu hususların etkilerini, tek bir finansal tablonun veya finansal tablodaki belirli bir unsurun denetimi ve söz konusu denetime ilişkin denetçi raporu açısından değerlendirir (Bkz.: A23-A27 paragrafları).

İşletmenin Tam Set Finansal Tablolarına İlişkin Denetçi Raporundaki Olumsuz Görüş veya Görüş Vermekten Kaçınma

15. Denetçinin, bir bütün olarak ilgili işletmenin tam set finansal tablolarına ilişkin olumsuz görüş vermenin veya görüş vermektan kaçınmanın gerekli olduğu sonucuna varması durumunda; BDS 705, denetçinin aynı denetçi raporunda, söz konusu finansal tablolar setinin bir parçası olan tek bir finansal tabloya veya finansal tabloların belirli bir unsuruna ilişkin olumlu görüş vermesine izin vermemektedir.¹⁴ Bunun sebebi; böyle bir olumlu görüşün, bir bütün olarak işletmenin tam set finansal tablolarına ilişkin verilen olumsuz görüşle veya görüş vermektan kaçınmayla çelişecek olmasıdır (Bkz.: A28 paragrafı).
16. Bir bütün olarak işletmenin tam set finansal tablolarına ilişkin olumsuz görüş vermenin veya görüş vermektan kaçınmanın gerekli olduğu sonucuna varması; ancak bu finansal tablolardaki belirli bir unsurun ayrı olarak denetlenmesi kapsamında, söz konusu unsura ilişkin olumlu görüş vermenin uygun olduğunu değerlendirmesi durumunda denetçi, sadece aşağıdaki şartlarda olumlu görüş verebilir:
 - (a) Mevzuatta yasaklanmamış olması,
 - (b) Söz konusu görüşün, olumsuz görüş veya görüş vermektan kaçınma içeren denetçi raporuyla birlikte yayımlanmayan bir denetçi raporunda verilmesi ve
 - (c) Söz konusu unsurun, işletmenin tam set finansal tablolarının büyük bir kısmını oluşturmaması.
17. Bir bütün olarak tam set finansal tablolara ilişkin olumsuz görüş vermiş veya görüş vermektan kaçınmış olması durumunda denetçi, tam set finansal tablolardaki tek bir finansal tabloya ilişkin olumlu görüş veremez. Bu durum, tek bir finansal tabloya ilişkin denetçi raporunun, olumsuz görüş veya görüş vermektan kaçınma içeren denetçi raporuyla birlikte yayımlanmamış olması durumunda dâhi geçerlidir. Bunun sebebi, tek bir finansal tablonun, söz konusu finansal tabloların büyük bir kısmını oluşturduğunun kabul edilmesidir.

¹¹ BDS 570, "İşletmenin Sürekliliği", 22 nci paragraf

¹² BDS 701, "Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi", 13 üncü paragraf

¹³ BDS 720, "Bağımsız Denetçinin Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları", 22(d)ii paragrafı

¹⁴ BDS 705, 15 inci paragraf

Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

Kapsam (Bkz.: 1 ve 6(c) paragrafları)

- A1. BDS 200, “tarihî finansal bilgi” terimini; belirli bir işletmeyle ilgili olarak öncelikle işletmenin muhasebe sisteminden elde edilen ve geçmiş dönemlerde meydana gelen ekonomik olaylar veya geçmiş tarihlerdeki ekonomik durum veya şartlar hakkında finansal terimlerle ifade edilen bilgi olarak tanımlamaktadır.¹⁵
- A2. BDS 200, “finansal tablolar” terimini; ilgili açıklamalar dâhil olmak üzere, tarihî finansal bilgilerin, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak, bir işletmenin belirli bir tarihteki ekonomik kaynaklarını veya yükümlülüklerini ya da belirli bir dönemde bunlarda meydana gelen değişiklikleri göstermek amacıyla biçimlendirilmiş sunumu olarak tanımlamaktadır. “Finansal tablolar” terimi genellikle, geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca belirlenen tam set finansal tabloları ifade etmekle birlikte, tek bir finansal tabloyu da ifade edebilir. 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.¹⁶ 6(c) paragrafında belirtildiği üzere, tek bir finansal tablo veya finansal tablodaki belirli bir unsura yapılan atıf, ilgili açıklamaları da kapsar.
- A3. BDS’ler, finansal tabloların denetlemesine yönelik olarak hazırlanmış olup,¹⁷ tek bir finansal tablo veya finansal tablodaki belirli bir unsur gibi diğer tarihî finansal bilgilerin denetiminde uygulanmaları hâlinde, gerektiğinde şartlara göre uyarlanır. Bu BDS, bu konuda yardımcı olmaktadır (Ek 1’de diğer tarihî finansal bilgilerle ilgili örnekler yer almaktadır).
- A4. Tarihî finansal bilgilerin denetimi dışındaki bir makul güvence denetimi, Güvence Denetimi Standardı (GDS) 3000’e uygun olarak yürütülür.¹⁸

Denetimin Kabulünde Dikkate Alınacak Hususlar

BDS’lerin Uygulanması (Bkz.: 7 nci paragraf)

- A5. 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

¹⁵ BDS 200’ün 13 üncü paragrafında yer alan “tarihi finansal bilgi” tanımı

¹⁶ BDS 200’ün 13 üncü paragrafında yer alan “finansal tablolar” tanımı

¹⁷ BDS 200, 2 nci paragraf

¹⁸ GDS 3000, “Tarihî Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri”

olduğuna karar verebilir. Bu tür durumlarda denetçi, söz konusu hükmün amacına ulaşmak için alternatif denetim prosedürleri uygular.¹⁹

- A6. Denetçinin, aynı zamanda işletmenin tam set finansal tablolarını denetlemekle görevlendirilmediği durumlarda, tek bir finansal tablonun veya finansal tablodaki belirli bir unsurun denetimiyle ilgili BDS'lerde yer alan hükümlere uyulması mümkün olmayabilir. Bu tür durumlarda denetçi, genellikle, iç kontrol dâhil işletme ve çevresi hakkında, işletmenin tam set finansal tablolarını da denetleyen denetçiyle aynı anlayışa sahip olmaz. Ayrıca denetçi, muhasebe kayıtları ile diğer muhasebe bilgilerinin kalitesi hakkında işletmenin tam set finansal tablolarının denetiminde elde edilebilecek denetim kanıtlarına da sahip olmaz. Bu sebeple denetçi, muhasebe kayıtlarından elde edilen denetim kanıtlarını desteklemek üzere ilâve kanıtlara ihtiyaç duyabilir. Bazı BDS'ler, finansal tablodaki belirli bir unsurun denetiminde, denetlenen unsura kıyasen fazla bir çalışma yapılmasını gerektirmektedir. Örneğin, BDS 570'in hükümleri, alacak hesaplarına ilişkin bir tablonun denetimiyle ilgili olabilir fakat ihtiyaç duyulan denetim çalışmasının büyüklüğünden dolayı söz konusu hükümlere uyulması mümkün olmayabilir. Tek bir finansal tablonun veya finansal tablodaki belirli bir unsurun BDS'lere uygun olarak denetiminin uygulanabilir olmadığı sonucuna varması durumunda denetçi, başka bir denetim türünün daha uygulanabilir olup olmadığı konusunu yönetimle müzakere eder.

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

- A7. Tek bir finansal tablo veya finansal tablodaki belirli bir unsur, tam set finansal tabloların hazırlanması için standart yayınlamaya yetkili veya bir kurum tarafından oluşturulmuş bir finansal raporlama çerçevesini (örneğin, TMS'leri) esas alan geçerli bir finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanmış olabilir. Bu durumda, geçerli çerçevenin kabul edilebilirliğinin belirlenmesi, bu çerçevenin tek bir finansal tablonun veya yeterli açıklamalar sağlayan finansal tablodaki belirli bir unsurun sunumu hakkında temel aldığı çerçevede yer alan tüm hükümleri içerip içermediğinin dikkate alınmasını gerektirebilir.

Görüşün Şekli (Bkz.: 9 uncu paragraf)

- A8. Denetçi tarafından verilen görüşün şekli, geçerli finansal raporlama çerçevesine ve mevzuata bağlıdır.²⁰ BDS 700²¹ uyarınca:
- (a) Bir gerçeğe uygun sunum çerçevesine uygun olarak hazırlanan tam set finansal tablolara ilişkin olumlu görüş verilirken, mevzuatta aksi zorunlu kılınmadıkça, denetçi görüşünde aşağıdaki ifadelerden biri kullanılır:
- (i) Finansal tablolar, ...'ları [geçerli finansal raporlama çerçevesi]'ne uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır veya
- (ii) Finansal tablolar, [...] [geçerli finansal raporlama çerçevesi]'ne uygun olarak doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlamaktadır ve

¹⁹ BDS 200, 14, 18 ve 22-23 üncü paragraflar

²⁰ BDS 200, 8 inci paragraf

²¹ BDS 700, 25-26 ncı paragraflar

- (b) Uygunluk çerçevesi uyarınca hazırlanmış olan finansal tablolara ilişkin olumlu görüş verilirken, denetçi görüşünde finansal tabloların tüm önemli yönleriyle [geçerli finansal raporlama çerçevesine] uygun olarak hazırlandığı belirtilir.

A9. Tek bir finansal tablo veya finansal tablodaki belirli bir unsur söz konusu olduğunda, geçerli finansal raporlama çerçevesi, söz konusu finansal tablonun veya finansal tablonun belirli bir unsurunun sunumunu açık bir biçimde ele almıyor olabilir. Bu durum, geçerli finansal raporlama çerçevesi, tam set finansal tabloların hazırlanması için standart yayımlamaya yetkili veya bir kurum tarafından oluşturulan bir finansal raporlama çerçevesini (örneğin, TMS'leri) temel aldığında söz konusu olabilir. Dolayısıyla denetçi, beklenen görüş şeklinin, geçerli finansal raporlama çerçevesi göz önüne alındığında uygun olup olmadığını değerlendirir. Denetçinin, “tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır” veya “doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlamaktadır” ifadelerinin denetçi görüşünde kullanılıp kullanılmayacağına ilişkin değerlendirmesini etkileyebilecek faktörler aşağıdakileri içerir:

- Geçerli finansal raporlama çerçevesinin açık veya zımni bir şekilde tam set finansal tabloların hazırlanmasıyla sınırlandırılıp sınırlandırılmadığı.
- Tek bir finansal tablonun veya finansal tablodaki belirli bir unsurun:
 - Belirli bir finansal tablo veya belirli bir unsurla ve ilgili açıklamalar dâhil söz konusu finansal tablonun veya finansal tablodaki belirli bir unsurun sunumuyla ilgili olarak çerçevede yer alan hükümlerin her birine tam uygunluk sağlayıp sağlamayacağı.
 - Gerçeğe uygun sunumun sağlanması için gerekli olması hâlinde, çerçevenin özel olarak zorunlu kıldıklarının dışında da açıklamalar sağlayıp sağlamayacağı veya istisnai durumlarda, çerçeve hükümlerinin birinden sapıp sapmayacağı.

Denetçinin görüşün şekline ilişkin kararı, mesleki muhakeme konusudur. Söz konusu karar, gerçeğe uygun bir sunum çerçevesine uygun olarak hazırlanan tek bir finansal tabloya veya finansal tablodaki belirli bir unsura ilişkin denetçi görüşünde, “tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır” veya “doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlamaktadır” ifadelerinin kullanılmasının, belirli bir ülkede genel kabul görüp görmemesinden etkilenebilir.

Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Dikkate Alınacak Hususlar (Bkz.: 10 uncu paragraf)

A10. Her bir BDS'nin yapılan denetimle ilgili olup olmadığı dikkatli bir değerlendirme yapılmasını gerektirir. Bir finansal tablonun yalnızca belirli bir unsuru denetime tabi olsa bile, BDS 240²², BDS 550²³ ve BDS 570 gibi BDS'lerin kural olarak denetimle ilgili olduğu kabul edilir. Çünkü söz konusu unsur; hile, ilişkili taraf işlemlerinin etkisi veya

²² BDS 240, “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları”

²³ BDS 550, “İlişkili Taraflar”

işletmenin sürekliliği esasının geçerli finansal raporlama çerçevesi kapsamında hatalı uygulanması sebebiyle yanlışlık içerebilir.

- A11. BDS 260, denetçinin, işletmenin üst yönetim yapısı içinde iletişim kuracağı uygun kişi veya kişilere karar vermesini gerektirir.²⁴ 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 görevlerinin dikkate alınarak uygulanacağı belirtilir.²⁵ İşletme tarafından tam set finansal tablolar da hazırlandığında, tek bir finansal tablonun veya unsurun hazırlanmasının gözetiminden sorumlu olanlar ile tam set finansal tabloların hazırlanmasının gözetiminden sorumlu olanlar farklı kişi veya kişiler olabilirler.
- A12. Ayrıca BDS'ler, finansal tabloların denetimine yönelik hazırlanmıştır. Tek bir finansal tablonun²⁶ veya finansal tablodaki belirli bir unsurun denetiminde uygulanmaları hâlinde BDS'ler, gerektiğinde şartlara göre uyarlanır. Örneğin, tam set finansal tablolara ilişkin olarak yönetimden alınan yazılı beyanların yerini, finansal tablo veya unsurun geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak sunumuna ilişkin yazılı beyanlar alacaktır.
- A13. Tam set finansal tablolara ilişkin denetçi raporuna dâhil edilen hususların, tek bir finansal tablonun veya finansal tablodaki belirli bir unsurun denetimi üzerinde etkileri olabilir (Bkz.: 14 üncü paragraf). İlgili işletmenin tam set finansal tablolarının denetimiyle birlikte, tek bir finansal tablonun veya finansal tablodaki belirli bir unsurun denetimini planlaması ve yürütmesi durumunda denetçi, tam set finansal tabloların denetiminin bir parçası olarak elde edilen denetim kanıtlarını, söz konusu finansal tablonun veya unsurun denetiminde kullanabilir. Ancak yine de BDS'ler, denetçinin, finansal tablonun veya unsurun denetimini, söz konusu finansal tabloya veya unsura ilişkin vereceği görüşe dayanak oluşturacak yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek üzere planlamasını ve yürütmesini gerektirir.
- A14. İlgili açıklamalar dâhil tam set finansal tabloları oluşturan her bir finansal tablo ve bu finansal tablolardaki belirli unsurların birçoğu birbiriyle ilişkilidir. Bu sebeple, tek bir finansal tablonun veya finansal tablodaki belirli bir unsurun denetimi sırasında denetçi, söz konusu finansal tabloyu veya unsuru diğerlerinden ayrı olarak dikkate alamayabilir. Dolayısıyla denetçinin, denetimin amaçlarını yerine getirmek için birbiriyle ilişkili olan kalemlerle ilgili prosedürleri uygulaması gerekebilir.
- A15. Ayrıca, tek bir finansal tablo veya finansal tablodaki belirli bir unsur için belirlenen önemlilik, işletmenin tam set finansal tabloları için belirlenen önemlilikten daha düşük olabilir. Bu durum, denetim prosedürlerinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını ve düzeltilmemiş yanlışlıkların değerlendirilmesini etkileyecektir.

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

- A16. BDS 700, denetçinin, görüşünü oluştururken hedef kullanıcıların önemli işlem ve olayların finansal tablolarda aktarılan bilgiler üzerindeki etkisini anlamalarını sağlamak

²⁴ BDS 260, "Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim", 11 inci paragraf

²⁵ BDS 260, 10(b), A1 (üçüncü madde işareti), A2 ve A8 paragrafları

²⁶ BDS 200, 2 nci paragraf

amacıyla, finansal tablolarda yeterli açıklama yapıp yapılmadığını değerlendirmesini zorunlu kılar.²⁷ Tek bir finansal tablo veya finansal tablodaki belirli bir unsur söz konusu olduğunda, geçerli finansal raporlama çerçevesinin hükümleri ışığında, finansal tablo veya unsurunda, hedef kullanıcıların:

- Finansal tabloda veya unsurda aktarılan bilgileri ve
- Önemli işlem ve olayların, söz konusu finansal tabloda veya unsurda aktarılan bilgiler üzerindeki etkilerini,

anlamalarını sağlayacak yeterli açıklamaların yapılması önemlidir.

A17. Ek 2’de, tek bir finansal tabloya ve finansal tablodaki belirli bir unsura ilişkin bağımsız denetçi raporu örnekleri yer almaktadır. Denetçi raporlarına ilişkin diğer örnekler, tek bir finansal tabloya veya finansal tablodaki belirli bir unsura ilişkin yapılan raporlamayla ilgili olabilir (örneğin BDS 700, BDS 705, BDS 570, BDS 720 ve BDS 706’da yer alan Eklere bakınız).

Tek Bir Finansal Tabloya veya Finansal Tablodaki Belirli Bir Unsura İlişkin Raporlama Yaparken BDS 700’ün Uygulanması

A18. Bu BDS’nin 11 inci paragrafında, denetçinin; tek bir finansal tabloya veya finansal tablodaki belirli bir unsura ilişkin görüş oluştururken ve raporlama yaparken, gerektiğinde denetimin içinde bulunduğu şartlara göre uyarlamak suretiyle BDS 700’de yer alan hükümleri uygulayacağını belirtilir. Bunu yaparken denetçinin, gerektiğinde denetimin içinde bulunduğu şartlara göre uyarlamak suretiyle, diğer standartlarda yer alan raporlama hükümlerini uygulaması da gerekir ve ayrıca denetçi A19-A21 paragraflarındaki değerlendirmeleri faydalı bulabilir.

İşletmenin Sürekliliği

A19. Tek bir finansal tablonun veya finansal tablodaki belirli bir unsurun hazırlanmasında kullanılan geçerli finansal raporlama çerçevesine bağlı olarak, yönetimin işletmenin sürekliliğine ilişkin sorumlulukları²⁸ hakkında denetçi raporunda yapılan açıklamanın gerektiğinde uyarlanması gerekebilir. Denetçi raporundaki denetçinin sorumluluklarına ilişkin yapılan açıklamanın da²⁹ gerektiğinde, denetimin içinde bulunduğu şartlara göre, BDS 570’in ne şekilde uygulandığına bağlı olarak, uyarlanması gerekebilir.

Kilit Denetim Konuları

A20. BDS 700, denetçinin, borsada işlem gören işletmelerin tam set genel amaçlı finansal tablolarının denetiminde kilit denetim konularını raporunda BDS 701’e uygun olarak bildirmesini zorunlu kılar.³⁰ Tek bir finansal tablonun veya finansal tablodaki belirli bir unsurun denetiminde ise, BDS 701 sadece, bu tür finansal tablo veya unsurlara ilişkin denetçi raporunda kilit denetim konularının bildirilmesinin mevzuatla zorunlu kılındığı denetimlerde veya denetçinin bu konuların bildirilmesine karar verdiği diğer

²⁷ BDS 700, 13(d) paragrafi

²⁸ BDS 700, 34(b) ve A48 paragrafları

²⁹ BDS 700, 39(b)(iv) paragrafi

³⁰ BDS 700, 30 uncu paragraf ve 30T paragrafi

denetimlerde uygulanır. Tek bir finansal tablo veya finansal tablodaki belirli bir unsura ilişkin denetçi raporunda kilit denetim konularının bildirilmesi durumunda, BDS 701 bütün yönleriyle uygulanır.³¹

Diğer Bilgiler

A21. BDS 720, denetçinin diğer bilgilere ilişkin sorumluluklarını düzenler. Bu Standart bağlamında, tek bir finansal tabloyu veya finansal tablodaki belirli bir unsuru içeren veya bunların ilişkiğinde sunulduğu raporlar BDS 720 açısından yıllık faaliyet raporu olarak değerlendirilir. Söz konusu raporların amacı, ortaklara (veya benzer paydaşlara) tek bir finansal tabloda veya finansal tablonun belirli bir unsurunda sunulan konular hakkında bilgi sağlamaktır. İşletmenin böyle bir rapor yayımlamayı planladığını belirlemesi durumunda denetçi, BDS 720'deki hükümleri tek bir finansal tablonun veya finansal tablodaki belirli unsurun denetiminde uygular.

Sorumlu Denetçinin Adı

A22. Sorumlu denetçinin adına denetçi raporunda yer verilmesine ilişkin BDS 700 ile getirilen yükümlülük, borsada işlem gören işletmelerin özel amaçlı finansal tablolarının denetiminde de geçerlidir.³² Borsada işlem görmeyen işletmeler için tek bir finansal tabloya veya finansal tablodaki belirli unsura 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.

Denetlenen İşletmeye Ait Tam Set Finansal Tablolar ile Tek Bir Finansal Tabloya veya Finansal Tablodaki Belirli Bir Unsura İlişkin Raporlama Yapılması (Bkz.: 14 üncü paragraf)

İşletmenin Tam Set Finansal Tablolarına İlişkin Denetçi Raporunda Yer Alan Belirli Hususların Tek Bir Finansal Tablonun veya Finansal Tablodaki Belirli Bir Unsurun Denetimine ve Bu Denetime İlişkin Denetçi Raporuna Olan Etkilerinin Değerlendirilmesi

A23. 14 üncü paragraf uyarınca denetçinin; işletmenin tam set finansal tablolarına ilişkin denetçi raporunda yer alan -varsa- belirli hususların, tek bir finansal tablonun veya finansal tablodaki belirli bir unsurun denetimine ve söz konusu denetime ilişkin denetçi raporuna etkilerini değerlendirmesi zorunlu kılınmıştır. Tam set finansal tablolara ilişkin denetçi raporuna dâhil edilen bir hususun, tek bir finansal tabloya veya finansal tablonun belirli bir unsuruna ilişkin raporlama yapmak üzere yürütülen bir denetim bağlamında ilgili olup olmadığının değerlendirilmesi, mesleki muhakeme içerir.

A24. Yukarıda belirtilen etkilerin değerlendirilmesiyle ilgili olabilecek faktörler aşağıdakileri içermektedir:

- Tam set finansal tablolara ilişkin denetçi raporunda tanımlanan hususların niteliği ve bu hususların tek bir finansal tablonun içerdikleriyle veya bir finansal tablonun belirli bir unsuruyla ne kadar ilgili olduğu.

³¹ BDS 700, 31 inci paragraf

³² BDS 700, 46 ncı paragraf ve A61-A63 paragrafları

* Bakınız: BDS 700, 46T paragrafi

- Tam set finansal tablolara ilişkin denetçi raporunda belirtilen hususların yaygınlığı.
- Geçerli finansal raporlama çerçeveleri arasındaki farklılıkların niteliği ve kapsamı.
- Tam set finansal tabloların kapsadığı dönemler ile tek bir finansal tablonun veya finansal tablodaki unsurun dönemleri veya tarihleri arasındaki farklılığın boyutu.
- Tam set finansal tablolara ilişkin denetçi raporunun tarihinden itibaren geçen süre.

A25. Örneğin, tam set finansal tablolara ilişkin denetçi raporunda ticari alacaklarla bağlantılı olarak sınırlı olumlu görüş verilmiş olması ve tek bir finansal tablonun ticari alacakları içermesi veya finansal tablodaki belirli unsurun ticari alacaklarla ilgili olması hâlinde, bu durumun denetim üzerinde muhtemelen bazı etkileri olacaktır. Diğer taraftan, tam set finansal tablolara ilişkin denetçi raporundaki sınırlı olumlu görüş uzun vadeli borçların sınıflandırılmasıyla ilgiliyse, tek bir finansal tablonun gelir tablosu gibi bir tablo olması ya da finansal tablodaki belirli unsurun ticari alacaklarla ilgili olması durumunda, bu görüşün söz konusu finansal tablo ya da finansal tablodaki belirli bir unsurun denetimini etkilemesi daha az muhtemeldir.

A26. Tam set finansal tablolara ilişkin denetçi raporunda bildirilen kilit denetim konularının, tek bir finansal tablonun veya finansal tablodaki belirli unsurun denetimi üzerinde etkileri olabilir. Söz konusu hususun tam set finansal tabloların denetiminde ele alınış şekli hakkında Kilit Denetim Konuları bölümüne dâhil edilen bilgiler, bu husus tek bir finansal tablonun veya finansal tablodaki belirli unsurun denetimiyle ilgili olduğunda, denetçinin bu hususu ne şekilde ele alacağını belirlemede faydalı olabilir.

Tam set finansal tablolara ilişkin denetçi raporuna atıf yapılması

A27. Tam set finansal tablolara ilişkin denetçi raporuna dâhil edilen belirli hususların, tek bir finansal tablo veya finansal tablonun belirli bir unsurunun denetimi veya bunlara ilişkin denetçi raporu üzerinde etkilerinin olmaması durumunda dahi denetçi, tek bir finansal tablo veya finansal tablonun belirli bir unsuruna ilişkin denetçi raporundaki Diğer Hususlar paragrafında söz konusu hususlara atıf yapılmasının uygun olacağını düşünebilir (Bkz.: BDS 706).³³ Örneğin denetçi, tek bir finansal tablo veya finansal tablonun belirli bir unsuruna ilişkin denetçi raporunda, tam set finansal tablolara ilişkin denetçi raporuna dâhil edilen İşletmenin Sürekliliğiyle İlgili Önemli Belirsizlik bölümüne atıfta bulunmanın uygun olacağını düşünebilir.

İşletmenin Tam Set Finansal Tablolarına İlişkin Denetçi Raporundaki Olumsuz Görüş veya Görüş Vermekten Kaçınma (Bkz.:15 inci paragraf)

A28. Bazı denetim standardı setleri, işletmenin tam set finansal tablolarına ilişkin denetçi raporunda, faaliyet sonuçları ve nakit akışlarıyla ilgili olarak görüş vermekten

³³ BDS 706, 10-11 inci paragraflar

kaçınıldığının ifade edilmesine ancak finansal duruma ilişkin olumlu görüş verilmesine izin verebilir ancak BDS'lerde böyle bir duruma izin verilmemektedir.³⁴

³⁴ BDS 510, "İlk Bağımsız Denetimler-Açılış Bakiyeleri", A8 paragrafı ve BDS 705, A16 paragrafı.

Finansal Tablodaki Belirli Unsur, Hesap veya Kalemlere İlişkin Örnekler

- İlgili dipnotlar dâhil; alacak hesapları, şüpheli alacaklar için ayrılan karşılıklar, stoklar, özel emeklilik planının tahakkuk eden faydalarına ilişkin yükümlülük, maddi olmayan duran varlıkların kayıtlı değeri veya bir sigorta portföyündeki “gerçekleşmiş ancak rapor edilmemiş” hasarlara ilişkin yükümlülük.
- İlgili dipnotlar dâhil, bir özel emeklilik planının dışarıdan yönetilen varlıklarına ve gelirine ilişkin tablo.
- İlgili dipnotlar dâhil, net maddi duran varlıklara ilişkin tablo.
- Açıklayıcı notlar dâhil, kiralanmış bir varlıkla ilgili ödemelere ilişkin tablo.
- Açıklayıcı notlar dâhil, kâr ortaklığı veya çalışan ikramiyelerine ilişkin tablo.

Ek 2

(Bkz.: A17 paragrafı)

Tek Bir Finansal Tabloya ve Finansal Tablodaki Belirli Bir Unsura İlişkin Denetçi Raporu Örnekleri

- Örnek 1: Borsada işlem görmeyen bir işletmenin genel amaçlı bir çerçeveye (bu örneğin amaçları açısından bir gerçeğe uygun sunum çerçevesine) uygun olarak hazırlanmış olan tek bir finansal tablosuna ilişkin denetçi raporu.
- Örnek 2: Borsada işlem görmeyen bir işletmenin özel amaçlı bir çerçeveye (bu örneğin amaçları açısından bir gerçeğe uygun sunum çerçevesine) uygun olarak hazırlanmış olan tek bir finansal tablosuna ilişkin denetçi raporu.
- Örnek 3: Borsada işlem gören bir işletmenin özel amaçlı bir çerçeveye (bu örneğin amaçları açısından bir uygunluk çerçevesine) uygun olarak hazırlanmış olan finansal tablosundaki belirli bir unsura ilişkin denetçi raporu.

Örnek 1: Borsada işlem görmeyen bir işletmenin genel amaçlı bir çerçeveye (bu örneğin amaçları açısından bir gerçeğe uygun sunum çerçevesine) uygun olarak hazırlanmış olan tek bir finansal tablosuna ilişkin denetçi raporu.

Bu örnek denetçi raporunda aşağıdaki durumlar varsayılmıştır:

- Borsada işlem görmeyen bir işletmenin finansal durum tablosunun (diğer bir ifadeyle, tek bir finansal tablonun) bağımsız denetimi yapılmıştır.
- Finansal durum tablosu, işletme yönetimi tarafından, X ülkesinin Finansal Raporlama Çerçevesinde yer alan finansal durum tablosunun hazırlanmasına ilişkin hükümlere uygun olarak hazırlanmıştır.
- Denetim sözleşmesinin şartları, yönetimin finansal tablolara ilişkin BDS 210'da tanımlanan sorumluluğunu yansıtmaktadır.
- Geçerli finansal raporlama çerçevesi, geniş bir kullanıcı kitlesinin ortak finansal bilgi ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik tasarlanmış bir gerçeğe uygun sunum çerçevesidir.
- Denetçi, “tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır” ifadesinin denetçi görüşünde kullanılmasının uygun olduğuna karar vermiştir.
- 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 tabloda önemli belirsizliğe ilişkin yapılan açıklama yeterlidir.
- Finansal durum tablosunun denetimi bağlamında 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 tablonun 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 önemli muhasebe politikalarının özeti de dâhil olmak üzere finansal tablo dipnotlarını (tamamı için “finansal tablo” terimi kullanılacaktır) denetlemiş bulunuyoruz.

Görüşümüze göre ilişikteki finansal tablo, Şirketin 31 Aralık 20XY tarihi itibarıyla finansal durumunu, X ülkesinin Finansal Raporlama Çerçevesi hükümlerine uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır.

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 Tablonun Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları* bölümünde ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır. Finansal tablonun 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) İşletmenin Sürekliliğiyle İlgili Önemli Belirsizlik

Şirketin 31 Aralık 20XY 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.

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

Şirket yönetimi; finansal tablonun X ülkesinin Finansal Raporlama Çerçevesindeki söz konusu tablonun hazırlanmasıyla ilgili hükümlerine uygun olarak hazırlanmasından, gerçeğe uygun bir biçimde sunumundan ve hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyecek şekilde hazırlanması için gerekli gördüğü iç kontrolden sorumludur.

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

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

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 Tablonun Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları

Bir bağımsız denetimde, biz bağımsız denetçilerin sorumlulukları şunlardır:

Amacımız, bir bütün olarak finansal tablonun 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 tabloya 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 bir bağımsız denetimin gereği olarak, bağımsız denetim boyunca mesleki muhakememizi kullanmakta ve mesleki şüpheciliğimizi sürdürmekteyiz. Tarafımızca ayrıca:

- Finansal tablodaki 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 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

* 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.

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 tablodaki 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 tablonun, açıklamalar dâhil olmak üzere, genel sunumu, yapısı ve içeriği ile bu tablonun, 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.

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 İşlem Görmeyen Bir İşletmenin Özel Amaçlı Bir Çerçeveye Uygun Olarak Hazırlanmış Olan Tek Bir Finansal Tablosuna İlişkin Denetçi Raporu.

Bu örnek denetçi raporunda aşağıdaki durumlar varsayılmıştır:

- Borsada işlem görmeyen bir işletmenin nakit tahsilâtlar ve nakit ödemeler tablosunun (diğer bir ifadeyle, tek bir finansal tablonun) bağımsız denetimi yapılmıştır.
- Tam set finansal tablolara ilişkin bir denetçi raporu yayımlanmamıştır.
- Söz konusu finansal tablo, işletme yönetimi tarafından, bir kredi verenin “nakit akışı bilgisine” ilişkin talebine yanıt vermek amacıyla, nakit tahsilât ve nakit ödeme esaslı muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanmıştır. Finansal raporlama çerçevesinin seçimi yönetimin kararına bağlıdır.
- Geçerli finansal raporlama çerçevesi, belirli kullanıcıların finansal bilgi ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik tasarlanmış bir gerçeğe uygun sunum çerçevesidir.⁵
- Denetçi, elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak olumlu bir görüş vermenin uygun olacağı sonucuna varmıştır.
- Denetçi, “tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır” ifadesinin denetçi görüşünde kullanılmasının uygun olduğuna karar vermiştir.
- Denetimde uyulan etik hükümler, denetimin yapıldığı ülkedeki etik hükümlerdir.*
- Denetçi raporunun dağıtımı veya kullanımını sınırlandırılmamıştır.
- 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, nakit tahsilâtlar ve nakit ödemeler tablosunun denetimi bağlamında, 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).
- Yönetim; finansal tablonun hazırlanmasından ve finansal raporlama sürecinin gözetiminden sorumludur.
- Denetçinin, mevzuatla zorunlu tutulan diğer raporlama sorumlulukları bulunmamaktadır.

⁵ BDS 800’de, özel amaçlı çerçeveye uygun olarak hazırlanmış olan finansal tabloların şekil ve içeriğine ilişkin hüküm ve açıklamalar yer alır.

* 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 tarihinde sona eren hesap dönemine ait nakit tahsilâtlar ve nakit ödemeler tablosu ile önemli muhasebe politikalarının özeti de dâhil olmak üzere finansal tablo dipnotlarını (tamamı için “finansal tablo” terimi kullanılacaktır) denetlemiş bulunuyoruz.

Görüşümüze göre ilişikteki finansal tablo, Şirketin 31 Aralık 20XY tarihinde sona eren hesap dönemine ait nakit tahsilatları ve nakit ödemelerini, finansal tablonun X dipnotunda açıklanan nakit tahsilat ve nakit ödeme esaslı muhasebe ilkelerine 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 Tablonun Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları* bölümünde ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır. Finansal tablonun 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 tablonun, muhasebe esasını açıklayan X dipnotuna dikkat çekeriz. Bu finansal tablo, kredi veren XYZ'ye bilgi vermek amacıyla hazırlanmıştır. Bu sebeple, bu finansal tablo başka amaçlar için uygun olmayabilir. Bu husus, tarafımızca verilen görüşü etkilememektedir.

4) Yönetimin ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Finansal Tabloya İlişkin Sorumlulukları⁶

Şirket yönetimi; finansal tablonun X dipnotunda açıklanan nakit tahsilât ve nakit ödeme esaslı muhasebe ilkelerinin, içinde bulunulan şartlar altında, finansal tablonun hazırlanması için kabul edilebilir olduğunun belirlenmesi de dâhil olmak üzere, finansal tablonun söz konusu muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanmasından, gerçeğe uygun bir biçimde sunumundan ve hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyecek şekilde hazırlanması için gerekli gördüğü iç kontrolden sorumludur.

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

⁶ Veya ilgili yasal çerçeve bağlamında uygun olan başka bir terim.

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

5) Bağımsız Denetçinin Finansal Tablonun Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları

Bir bağımsız denetimde, biz bağımsız denetçilerin sorumlulukları şunlardır:

Amacımız, bir bütün olarak finansal tablonun 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 tabloya 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 bir bağımsız denetimin gereği olarak, bağımsız denetim boyunca mesleki muhakememizi kullanmakta ve mesleki şüpheciliğimizi sürdürmekteyiz. Tarafımızca ayrıca:

- Finansal tablodaki 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.
- 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 esasının kullanmasının uygunluğu hakkında sonuca varılmaktadır. Önemli bir belirsizliğin mevcut olduğu sonucuna varmamız hâlinde, raporumuzda, finansal tablodaki ilgili açıklamalara dikkat çekmemiz ya da bu açıklamaların yetersiz olması durumunda olumlu görüş dışında bir görüş vermemiz gerekmektedir. Vardığımız sonuçlar, bağımsız denetçi raporu tarihine

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

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 tahminleri ve ilgili açıklamaların makul olup olmadığı değerlendirilmektedir.
- Finansal tablonun, açıklamalar dâhil olmak üzere, genel sunumu, yapısı ve içeriği ile bu tablonun 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.

Bu bağımsız denetimi yürüttüp 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 İşlem Gören Bir İşletmenin Özel Amaçlı Bir Çerçeveye Uygun Olarak Hazırlanmış Finansal Tablosundaki Belirli Bir Unsura İlişkin Denetçi Raporu.

Bu örnek denetçi raporunda aşağıdaki durumlar varsayılmıştır:

- Alacak hesaplarına ilişkin bir tablonun (diğer bir ifadeyle, finansal tablonun bir unsuru, hesabı veya kaleminin) bağımsız denetimi yapılmıştır.
- Finansal bilgiler, işletme yönetimi tarafından, düzenleyici bir kurumun getirdiği yükümlülüklerin karşılanması amacıyla söz konusu kurumca oluşturulan finansal raporlama hükümlerine (diğer bir ifadeyle, özel amaçlı bir çerçeveye) uygun olarak hazırlanmıştır. Finansal raporlama çerçevesinin seçimi yönetimin kararına bağlı değildir.
- Geçerli finansal raporlama çerçevesi, belirli kullanıcıların finansal bilgi ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik tasarlanmış bir uygunluk çerçevesidir.⁹
- 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. *
- Denetçi raporunun dağıtımını sınırlandırılmıştır.
- 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 mevcut olmadığı sonucuna varmıştır.
- Denetçinin, alacak hesaplarına ilişkin bir tablonun denetimi bağlamında, 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 tablonun hazırlanmasından sorumlu olanlar ile gözetiminden sorumlu olanlar farklı kişilerdir.
- Denetçinin, mevzuatla zorunlu tutulan diğer raporlama sorumlulukları bulunmamaktadır.

⁹ BDS 800'de özel amaçlı çerçeveye uygun olarak hazırlanmış olan finansal tabloların şekil ve içeriğine ilişkin hüküm ve açıklamalar yer alır.

* 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

[ABC Şirketi Genel Kuruluna veya Uygun Olan Muhatap]

1) Görüş

ABC Şirketinin (Şirket) 31 Aralık 20XY tarihli alacak hesaplarına ilişkin bir tablosunu (“tablo”) denetlemiş bulunuyoruz.

Görüşümüze göre, Şirketin 31 Aralık 20XY tarihi itibarıyla tablosunda yer alan finansal bilgiler, tüm önemli yönleriyle [düzenleyici kurumun belirlediği finansal raporlama hükümlerini belirtiniz]’ne 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 Tablonun Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları* bölümünde ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır. Tablonun 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

Tablonun, muhasebe esasını açıklayan X dipnotuna dikkat çekeriz. Bu tablo, Şirkete DEF Düzenleyici Kurumu tarafından getirilen yükümlülükleri karşılama amacıyla hazırlanmıştır. Bu sebeple, söz konusu tablo başka amaçlar için uygun olmayabilir. Raporumuz yalnızca Şirket ve DEF Düzenleyici Kurumu için hazırlanmış olup, Şirket veya DEF Düzenleyici Kurumu haricindeki taraflara dağıtılamaz. Bu husus, tarafımızca verilen görüşü etkilememektedir.

Yönetimin ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Tabloya İlişkin Sorumlulukları¹⁰

Şirket yönetimi; bu tablonun [düzenleyici kurum tarafından oluşturulan finansal raporlama hükümlerini belirtiniz]’e uygun olarak hazırlanmasından ve hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyecek şekilde hazırlanması için gerekli gördüğü iç kontrolden sorumludur.

Tabloyu 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.

¹⁰ Veya ilgili yasal çerçevede bağlamında uygun olan başka bir terim.

4) Bağımsız Denetçinin Tablonun Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları

Bir bağımsız denetimde, biz bağımsız denetçilerin sorumlulukları şunlardır:

Amacımız, tablonun 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, kullanıcıların bu tabloya 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 bir bağımsız denetimin gereği olarak, bağımsız denetim boyunca mesleki muhakememizi kullanmakta ve mesleki şüpheciliğimizi sürdürmekteyiz. Tarafımızca ayrıca:

- Tablodaki 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
- 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, tablodaki 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

* 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.

tahminleri 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.

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

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

[*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.