



TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI

BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 560

BİLANÇO TARİHİNDEN SONRAKİ OLAYLAR

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) 560 “Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar”ın, 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 560 *Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar* Standardının ilk sürümü, 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 22/1/2014 tarihli ve 28890 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- **BDS 560 *Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar* Standardının son sürümü, 1/1/2017 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 13/12/2017 tarihli ve 30269 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.**

BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 560
BİLANÇO TARİHİNDEN SONRAKİ OLAYLAR
İÇİNDEKİLER

	Paragraf
Giriş	
Kapsam.....	1
Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar.....	2
Yürürlük Tarihi.....	3
Amaçlar	4
Tanımlar	5
Ana Hükümler	
Finansal Tabloların Tarihi ile Denetçi Raporu Tarihi Arasında	
Gerçekleşen Olaylar.....	6-9
Denetçinin, Denetçi Raporu Tarihinden Sonra Finansal Tabloların Yayınlandığı Tarihten Önce Haberdar Olduğu Durumlar.....	10-13
Denetçinin Finansal Tabloların Yayınlanmasından Sonra Haberdar Olduğu Durumlar...	14-17
Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama	
Kapsam.....	A1
Tanımlar.....	A2-A5
Finansal Tabloların Tarihi ile Denetçi Raporu Tarihi Arasında	
Gerçekleşen Olaylar.....	A6-A10
Denetçinin, Denetçi Raporu Tarihinden Sonra Finansal Tabloların Yayınlandığı Tarihten Önce Haberdar Olduğu Durumlar.....	A11-A16
Denetçinin Finansal Tabloların Yayınlanmasından Sonra Haberdar Olduğu Durumlar.....	A17-A18

Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 560 “Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar”, BDS 200 “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi” ile birlikte dikkate alınır.

Giriş

Kapsam

1. Bu Bağımsız Denetim Standardı (BDS), finansal tabloların denetiminde bilanço tarihinden sonraki olaylarla ilgili olarak denetçinin sorumluluklarını düzenler. Denetçi raporu tarihinden sonra elde edilen ve BDS 720’de ele alınan diğer bilgilere ilişkin denetçinin sorumlulukları bu BDS’nin kapsamına girmez.¹ Ancak söz konusu diğer bilgiler, bu BDS’nin kapsamına giren bilanço tarihinden sonraki bir olaya ışık tutabilir (Bkz.: A1 paragrafı).

Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar

2. Finansal tablolar, finansal tabloların tarihinden sonra gerçekleşen bazı olaylardan etkilenebilir. Birçok finansal raporlama çerçevesi bu tür olayları özel olarak ele alır.² Finansal raporlama çerçeveleri bilanço tarihinden sonraki olayları genellikle ikiye ayırır:
 - (a) Finansal tabloların tarihi itibarıyla mevcut olan durumları teyit eden olaylar,
 - (b) Finansal tabloların tarihinden sonra ortaya çıkan durumları gösteren olaylar.

BDS 700 uyarınca denetçi raporunun tarihi, bu tarihe kadar gerçekleşen ve denetçinin haberdar olduğu işlem ve olayların etkisinin denetçi tarafından dikkate alındığı hususunda rapor kullanıcılarını bilgilendirir.³

Yürürlük Tarihi

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

Amaçlar

4. Denetçinin amaçları:
 - (a) Finansal tabloların tarihi ile denetçi raporu tarihi arasında gerçekleşen ve finansal tablolarda düzeltme veya açıklama yapılmasını gerektiren olayların, geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca, söz konusu finansal tablolara uygun şekilde yansıtılıp yansıtılmadığı konusunda yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek ve
 - (b) Denetçi raporu tarihinden sonra haberdar olduğu ve denetçi raporu tarihinde haberdar olmuş olması durumunda raporunu değiştirmesine sebep olabilecek durumlara uygun şekilde karşılık vermektir.

¹ BDS 720, “Bağımsız Denetçinin Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları”

² Örneğin, Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) 10 “Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar” da, finansal tabloların tarihi (Standartta “raporlama döneminin sonu” olarak ifade edilmektedir) ile finansal tabloların yayımı için onaylandığı tarih arasında işletme lehine ve aleyhine ortaya çıkan olayların finansal tablolarda nasıl yer alacağı hususu ele alınmaktadır.

³ BDS 700, “Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama”, A66 paragrafı

Tanımlar

5. Aşağıdaki terimler BDS'lerde, karşılarında belirtilen anlamlarıyla kullanılmıştır:
- (a) Bilanço tarihinden sonraki olaylar: Finansal tabloların tarihi ile denetçi raporu tarihi arasındaki dönemde gerçekleşen olaylar ile denetçinin, denetçi raporu tarihinden sonra haberdar olduğu durumlardır.
 - (b) Denetçi raporu tarihi: Denetçinin, BDS 700 uyarınca finansal tablolara ilişkin denetçi raporuna verdiği tarihtir (Bkz.: A3 paragrafı).
 - (c) Finansal tabloların onaylandığı tarih: İlgili dipnotlar da dâhil olmak üzere, finansal tabloları oluşturan bütün tabloların hazırlandığı ve işletmedeki yetkili kişilerin bu finansal tablolara ilişkin sorumluluklarını üstlendiklerini beyan ettiği tarihtir (Bkz.: A2 paragrafı).
 - (ç) Finansal tabloların tarihi: Finansal tabloların ait olduğu en son dönemin son günüdür.
 - (d) Finansal tabloların yayımlandığı tarih: Denetçi raporu ve denetlenmiş finansal tabloların üçüncü tarafların erişimine sunulduğu tarihtir (Bkz.: A4-A5 paragrafları).

Ana Hükümler

Finansal Tabloların Tarihi ile Denetçi Raporu Tarihi Arasında Gerçekleşen Olaylar

6. Denetçi, finansal tabloların tarihi ile denetçi raporu tarihi arasında gerçekleşen ve finansal tablolarda düzeltme veya açıklama yapılmasını gerektiren tüm olayların belirlendiğine dair yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için tasarlanan denetim prosedürlerini uygular. Ancak denetçinin, daha önce uyguladığı denetim prosedürlerinin ikna edici (tatmin edici) sonuçlar sağladığı konulara ilişkin ilâve denetim prosedürleri uygulaması beklenmez (Bkz.: A6 paragrafı).
7. Denetçi 6 ncı paragrafta zorunlu kılınan prosedürleri; finansal tabloların tarihi ile denetçi raporu tarihi arasındaki dönemi veya finansal tabloların tarihi ile denetçi raporu tarihine olabildiğince en yakın tarih arasındaki dönemi kapsayacak şekilde uygular. Denetçi, bu tür prosedürlerin niteliğini ve kapsamını belirlerken (denetçinin) risk değerlendirmesini de dikkate alır. Söz konusu prosedürler aşağıdakileri içerir(Bkz.: A7-A8 paragrafı):
- (a) Bilanço tarihinden sonraki olayların belirlenmesini sağlamak üzere yönetimin oluşturduğu prosedürlerin anlaşılması.
 - (b) Bilanço tarihinden sonra finansal tabloları etkileyebilecek herhangi bir olayın gerçekleşip gerçekleşmediği hususunda, yönetimin ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların sorgulanması (Bkz.: A9 paragrafı).
 - (c) Varsa- işletme ortaklarının, yönetimin ve üst yönetimden sorumlu olanların finansal tabloların tarihinden sonra yaptığı toplantılara ait tutanakların okunması ve bu kişilerin söz konusu toplantılarda müzakere edilen ancak henüz tutanağı hazırlanmamış konular hakkında sorgulanması (Bkz.: A10 paragrafı).

- (ç) Varsa, işletmenin bilanço tarihinden sonraki en son ara dönem finansal tablolarının okunması.
8. 6 ve 7 nci paragraflarda zorunlu kılınan prosedürlerin uygulanması sonucunda finansal tablolarda düzeltme veya açıklama gerektiren olayları belirlemesi durumunda denetçi, bu olayların her birinin, geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca söz konusu finansal tablolara uygun şekilde yansıtılıp yansıtılmadığına karar verir.

Yazılı Beyanlar

9. Denetçi, BDS 580⁴ uyarınca finansal tabloların tarihinden sonra gerçekleşen ve geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak düzeltme veya açıklama yapılmasını gerektiren tüm olayların düzeltilmişine veya açıklandığına ilişkin, yönetimden ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlardan yazılı bir beyan talep eder.

Denetçinin, Denetçi Raporu Tarihinden Sonra Finansal Tabloların Yayımlandığı Tarihten Önce Haberdar Olduğu Durumlar

10. Denetçinin, denetçi raporu tarihinden sonra finansal tablolara ilgili herhangi bir denetim prosedürünü uygulama yükümlülüğü bulunmaz. Bununla birlikte, denetçi raporu tarihinden sonra finansal tabloların yayımlandığı tarihten önce haberdar olduğu ve denetçi raporu tarihinde haberdar olması hâlinde raporunu değiştirmesine sebep olabilecek bir durumun mevcut olması halinde, denetçi (Bkz.: A11-A12 paragrafları):
- (a) Konuyu yönetimle ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlarla müzakere eder,
- (b) Finansal tablolarda değişiklik yapılmasının gerekli olup olmadığına karar verir,
- (c) Finansal tablolarda değişiklik yapılmasının gerekli olması durumunda, yönetimin finansal tablolarda bu hususu nasıl ele almayı planladığı hakkında sorgulama yapar.
11. Yönetimin finansal tablolarda değişiklik yapması durumunda denetçi:
- (a) Değişikliğe ilişkin olarak içinde bulunulan şartlar doğrultusunda gerekli olan denetim prosedürlerini uygular.
- (b) 12 nci paragraftaki durumların geçerli olmaması hâlinde:
- i. 6 ve 7 nci paragraflarda belirtilen denetim prosedürlerini yeni denetçi raporu tarihine kadar olan süreyi kapsayacak şekilde genişletir ve
- ii. Değiştirilmiş finansal tablolara ilişkin yeni bir denetçi raporu sunar. Yeni denetçi raporuna, değiştirilmiş finansal tabloların onaylandığı tarihten önceki bir tarih verilmez.
12. Mevzuat veya finansal raporlama çerçevesinin;

⁴ BDS 580, "Yazılı Beyanlar"

- Yönetimin, finansal tablolarda yapabileceği değişikliği, bu değişikliğe yol açan bilanço tarihinden sonraki olay veya olaylarla sınırlamaması ve
- Finansal tabloları onaylamaktan sorumlu olanların da onaylama yetkisini bu değişikliği onaylamakla sınırlamaması durumunda,

11(b)(i) paragrafında zorunlu kılınan bilanço tarihinden sonraki olaylara ilişkin denetim prosedürlerini, yukarıda belirtilen değişiklikle sınırlandırması hususunda denetçiye izin verilir. Bu tür durumlarda denetçi aşağıdakilerden birini gerçekleştirir:

- (a) Raporunu, söz konusu değişiklikle sınırlı olan ilâve bir tarih içerecek şekilde değiştirir. Böylelikle, bilanço tarihinden sonraki olaylara ilişkin denetim prosedürlerinin sadece, finansal tabloların ilgili dipnotunda açıklanan finansal tablolardaki söz konusu değişiklikle sınırlı olduğuna işaret eder (Bkz.: A13 paragrafı).
- (b) Dikkat Çekilen Hususlar⁵ veya Diğer Hususlar paragrafında, “bilanço tarihinden sonraki olaylara ilişkin denetim prosedürlerinin sadece, finansal tabloların ilgili dipnotunda açıklanan finansal tablolardaki değişiklikle sınırlı olduğu” ifadesini içeren yeni veya değiştirilmiş bir denetçi raporu sunar.

13. Bazı ülkelerde, mevzuat veya finansal raporlama çerçevesi, değiştirilmiş finansal tabloların yönetim tarafından yayımlanmasını zorunlu tutmayabilir; dolayısıyla denetçinin değiştirilmiş veya yeni bir denetçi raporu sunması gerekmez. Ancak denetçinin finansal tablolarda değişiklik yapılmasını gerekli gördüğü durumlarda yönetim bu tablolarda değişiklik yapmazsa, denetçi (Bkz.: A14-A15 paragrafları):

- (a) Denetçi raporunun henüz işletmeye sunulmamış olması durumunda, BDS 705⁶'te zorunlu kılındığı üzere olumlu görüş dışında görüş verir ve daha sonra raporunu sunar veya
- (b) Denetçi raporunun işletmeye sunulmuş olması durumunda, gerekli değişiklikler yapılmadan finansal tabloları yayımlamamaları hususunda yönetime ve (üst yönetimden sorumlu olanların tamamının işletme yönetiminde icrâî nitelikte görevler üstlenmemesi durumunda) üst yönetimden sorumlu olanlara bildirimde bulunur. Bu bildirimle rağmen finansal tabloların gerekli değişiklikler yapılmaksızın yayımlanması durumunda denetçi, denetçi raporuna güvenilmesini engellemeye yönelik uygun adımları atar (Bkz.: A16-A17 paragrafları).

Denetçinin Finansal Tabloların Yayımlanmasından Sonra Haberdar Olduğu Durumlar

14. Finansal tabloların yayımlanmasından sonra denetçinin, bu finansal tablolarla ilgili herhangi bir denetim prosedürünü uygulama yükümlülüğü bulunmaz. Fakat denetçinin finansal tabloların yayımlanma tarihinden sonra haberdar olduğu, denetçi raporu

⁵ Bkz.: BDS 706, “Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları”

⁶ BDS 705, “Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi”

tarihinde haberdar olması hâlinde raporunu değiştirmesine sebep olabilecek bir durumun mevcut olması halinde denetçi:

- (a) Konuyu yönetimle ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlarla müzakere eder,
- (b) Finansal tablolarda değişiklik yapılmasının gerekli olup olmadığına karar verir,
- (c) Finansal tablolarda değişiklik yapılmasının gerekli olması durumunda, yönetimin finansal tablolarda bu hususu nasıl ele almayı planladığı hakkında sorgulama yapar.

(Bkz.: A18 paragrafı)

15. Yönetimin finansal tablolarda değişiklik yapması durumunda denetçi: (Bkz.: A19 paragrafı)

- (a) Değişikliğe ilişkin olarak içinde bulunulan şartlar doğrultusunda gerekli olan denetim prosedürlerini uygular.
- (b) Daha önceden yayımlanmış finansal tabloların ve bunlara ilişkin denetçi raporunun ulaştığı kişilerin söz konusu değişiklikten haberdar edildiğinden emin olmak üzere yönetim tarafından alınan tedbirleri gözden geçirir.
- (c) 12 nci paragraftaki durumların geçerli olmaması hâlinde:
 - (i) 6 ve 7 nci paragraflarda belirtilen denetim prosedürlerini yeni denetçi raporu tarihine kadar olan süreyi kapsayacak şekilde genişletir ve yeni denetçi raporuna değiştirilmiş finansal tabloların onaylandığı tarihten önceki bir tarihi vermez ve
 - (ii) Değiştirilmiş finansal tablolara ilişkin yeni bir denetçi raporu sunar.
- (ç) 12 nci paragraftaki durumların geçerli olması hâlinde, 12 nci paragrafta yer alan hükümlere uygun olarak, denetçi raporunu değiştirir veya yeni bir rapor sunar.

16. Denetçi, yeni veya değiştirilmiş denetçi raporunda; Dikkat Çekilen Hususlar paragrafı veya Diğer Hususlar paragrafına yer verir ve bu paragraflarda, daha önceden yayımlanan finansal tabloların değiştirilme nedenini daha kapsamlı bir şekilde açıklayan bir finansal tablo dipnotuna ve denetçi tarafından sunulan önceki rapora atıfta bulunur.

17. Denetçinin finansal tablolarda değişiklik yapılmasını gerekli görmesine karşın yönetimin finansal tablolarda değişiklik yapmaması ve daha önceden yayımlanmış finansal tabloların ulaştığı kişilerin bu durum konusunda haberdar edilmesine yönelik gerekli adımları atmaması durumunda denetçi, gelecekte denetçi raporuna güvenilmesini engellemeye yönelik uygun adımları atacağı hususunda yönetime ve (üst yönetimden sorumlu olanların tamamının işletme yönetiminde icrâî nitelikte görevler üstlenmemesi durumunda⁷) üst yönetimden sorumlu olanlara bildirimde bulunur. Yönetimin veya üst yönetimden sorumlu olanların bu bildirimde rağmen gerekli adımları

⁷ BDS 260, "Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim", 13 üncü paragraf

atmamaları durumunda denetçi, denetçi raporuna güvenilmesini engellemeye yönelik uygun adımları atar (Bkz.: A20 paragrafı).

Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

Kapsam (Bkz.: 1 inci paragraf)

A1. Denetlenmiş finansal tabloların (BDS 720'nin kapsamında yer alan yıllık faaliyet raporlarının dışında), finansal tabloların yayımlanmasından sonra başka belgelerde kullanılması durumunda denetçinin, bilanço tarihinden sonraki olaylarla ilgili olarak dikkate alması gereken ilâve sorumlulukları bulunabilir (menkul kıymetlerin halka arzıyla ilgili mevzuattan kaynaklananlar gibi) Örneğin denetçinin, nihai izahname tarihine kadar ilâve denetim prosedürlerini uygulaması zorunlu kılınmış olabilir. Bu prosedürler; nihai izahnamenin geçerli olduğu tarihe veya buna yakın bir tarihe kadar uygulanan 6 ve 7 nci paragraflarda belirtilen prosedürleri içerebilir. Ayrıca bu prosedürler, izahnamenin, içindeki diğer bilgilerin denetlenmiş finansal bilgilerle tutarlı olup olmadığının değerlendirilmesi amacıyla okunmasını da içerebilir.⁸

Tanımlar

Finansal Tabloların Onaylandığı Tarih (Bkz.: 5(c) paragrafı)

A2. Bazı ülkelerde mevzuat; ilgili dipnotlar dâhil olmak üzere, finansal tabloları oluşturan bütün tabloların hazırlandığına dair kararın verilmesinden sorumlu olan kişi veya organları (örneğin, yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanlar) ve gerekli onay sürecini belirler. Diğer bazı ülkelerde onay süreci, mevzuatla düzenlenmez ve işletme (yönetim ve üst yönetim yapılarını göz önünde bulundurarak) finansal tabloların hazırlanmasında ve bu tablolara son hâlinin verilmesinde kendi prosedürlerini uygular. Bazı ülkelerde ise, finansal tabloların nihai onayının işletme ortakları tarafından verilmesi zorunlu kılınmıştır. Bu gibi ülkelerde denetçinin, finansal tablolara ilişkin görüşüne dayanak oluşturan yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edildiği sonucuna varmasında işletme ortakları tarafından nihai onayın verilmesi gerekli değildir. BDS'lerin amaçları bakımından, finansal tabloların onaylandığı tarih, yetkili kişilerin ilgili dipnotlar dâhil olmak üzere finansal tabloları oluşturan bütün tabloların hazırlandığına karar verdiği tarih ile yetkili kişilerin bu finansal tablolara ilişkin sorumluluklarını üstlendiklerini beyan ettikleri tarihten daha önce olmalıdır.

Denetçi Raporu Tarihi (Bkz.: 5(b) paragrafı)

A3. Denetçi raporu tarihi;

- Finansal tabloları oluşturan bütün tabloların ve ilgili dipnotların hazırlandığına ve
- İşletmedeki yetkili kişilerin bu finansal tablolara ilişkin sorumluluklarını üstlendiklerini beyan ettiklerine,

ilişkin kanıtlar dâhil olmak üzere, denetçinin finansal tablolara ilişkin görüşüne dayanak oluşturan yeterli ve uygun denetim kanıtı elde ettiği tarihten önce olamaz.⁹

⁸ Bkz.: BDS 200, "Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi", 2 nci paragraf

⁹ BDS 700, 41 inci paragraf. Bazı durumlarda mevzuat, denetimin, finansal tablo raporlama sürecinin hangi noktasında tamamlanmasının beklendiğini de belirler.

Sonuç olarak, denetçi raporu tarihi, 5(c) paragrafında tanımlanan finansal tabloların onaylandığı tarihten önce olamaz. 5(b) paragrafında tanımlanan denetçi raporu tarihi ile bu raporun işletmeye sunulduğu tarih arasında idarî sebeplerden dolayı belli bir süre geçebilir.

Finansal Tabloların Yayınlandığı Tarih (Bkz.: 5(d) paragrafı)

A4. Finansal tabloların yayımlandığı tarih genellikle işletmenin tabi olduğu düzenlemelere bağlıdır. Bazı durumlarda finansal tabloların yayımlandığı tarih, bu tabloların düzenleyici bir kuruma sunulduğu tarih olabilir. Denetlenmiş finansal tablolar denetçi raporu olmadan yayımlanamayacağı için söz konusu denetlenmiş tabloların yayımlandığı tarih, sadece denetçi raporu tarihi veya bu tarihten sonraki bir tarih değil, aynı zamanda, denetçi raporunun işletmeye sunulduğu tarih veya bu tarihten sonraki bir tarih olmalıdır.

Kamu Sektörü İşletmelerine Özgü Hususlar

A5. Kamu sektöründeki işletmeler için finansal tabloların yayımlandığı tarih, denetlenmiş finansal tabloların ve bunlara ilişkin denetçi raporunun yasama organına sunulduğu veya kamuya açıklandığı tarih olabilir.

Finansal Tabloların Tarihi ile Denetçi Raporu Tarihi Arasında Gerçekleşen Olaylar
(Bkz.: 6-9 uncu paragraflar)

A6. Denetçinin risk değerlendirmesine bağlı olarak, 6 ncı paragrafta zorunlu kılınan denetim prosedürleri, finansal tabloların tarihi ile denetçi raporu tarihi arasındaki muhasebe kayıtlarının veya işlemlerin gözden geçirilmesini veya test edilmesini içeren, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için gerekli olan prosedürlerden oluşabilir. Bununla birlikte, 6 ve 7 nci paragraflarda zorunlu kılınan denetim prosedürleri, (örneğin, hesap kesimi prosedürleri veya alacaklar hesabının bilanço tarihinden sonraki tahsilatlarıyla ilgili prosedürler gibi finansal tablo tarihindeki hesap bakiyelerine ait denetim kanıtı elde etmek için uygulanan prosedürler) denetçinin farklı amaçlara yönelik uygulayabildiği prosedürlere ek olarak, bilanço tarihinden sonraki olaylara ilişkin kanıt sağlayabilir.

A7. 7 nci paragrafta, denetçinin 6 ncı paragraf uyarınca uygulaması zorunlu olan belirli denetim prosedürleri belirtilmiştir. Ancak denetçinin bilanço tarihinden sonraki olaylara ilişkin uyguladığı prosedürler, mevcut bilgilere ve özellikle finansal tabloların tarihinden itibaren hazırlanan muhasebe kayıtlarının kapsamına bağlı olabilir. Muhasebe kayıtlarının güncel olmaması ve dolayısıyla ara dönem finansal tabloların (işletme içi veya işletme dışı amaçlar için) hazırlanmamış olması veya yönetim veya üst yönetimden sorumlu olanlarca yapılan toplantılara ait tutanakların hazırlanmamış olması durumunda, ilgili denetim prosedürleri, banka hesap özetleri (dökümleri) dâhil mevcut defter ve kayıtların tetkik edilmesi şeklinde gerçekleştirilebilir. A8 paragrafında denetçinin bu sorgulamalar sırasında dikkate alabileceği bazı ilâve hususlara ilişkin örnekler verilmiştir.

A8. Denetçi, 7 nci paragrafta zorunlu kılınan denetim prosedürlerine ilâve olarak:

- İşletmenin, finansal tabloların tarihinden sonraki dönemlere ait mevcut son bütçesinin, nakit akış tahminlerinin ve ilgili diğer yönetim raporlarının okunmasını,
- Dava ve iddialarla ilgili olarak işletmenin hukuk müşavirlerinin sorgulanmasını veya daha önceden yazılı veya sözlü olarak yapılan sorgulamaların genişletilmesini,
- Diğer denetim kanıtlarını desteklemek ve böylece yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için bilanço tarihinden sonraki belirli olayları kapsayan yazılı beyanların gerekli olup olmayacağını dikkate alınmasını,

gerekli ve uygun bulabilir.

Sorgulama (Bkz.: 7 (b) paragrafı)

A9. Denetçi, bilanço tarihinden sonra finansal tabloları etkileyebilecek herhangi bir olayın gerçekleşip gerçekleşmediği konusunda yönetimi ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanları sorgular. Bu sorgulama sırasında denetçi, ilk veya nihai olmayan verilere dayanılarak muhasebeleştirilen kalemlerin mevcut durumunu sorgulayabilir ve aşağıda yer alan hususlara ilişkin özel sorgulamalar yapabilir:

- İşletmenin yeni bir taahhüt, borçlanma veya kefalet altına girip girmediği.
- Gerçekleşmiş veya planlanan varlık satışı veya ediniminin olup olmadığı.
- Sermayede artış olup olmadığı veya borçlanma araçlarının ihraç edilip edilmediği (yeni pay veya tahvil ihracı gibi) ya da birleşme veya tasfiyeye ilişkin yapılan veya planlanan bir anlaşmanın olup olmadığı.
- Devlet tarafından el konulan veya yangın ya da sel gibi bir felaket sonucu yok olan herhangi bir varlığın olup olmadığı.
- Şarta bağlı varlık ve yükümlülüklerle ilgili herhangi bir gelişme olup olmadığı.
- Gerçekleşen veya planlanan herhangi bir olağan dışı düzeltme kaydının olup olmadığı.
- Finansal tablolarda kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğu konusunda denetçiyi şüpheye düşürecek herhangi bir olayın gerçekleşip gerçekleşmediği veya gerçekleşme ihtimalinin olup olmadığı. İşletmenin sürekliliği varsayımının geçerliliğini şüpheye düşüren olaylar bu duruma örnek olarak verilebilir.
- Finansal tablolardaki tahminlerin veya karşılıkların ölçümünü etkileyen bir olayın gerçekleşip gerçekleşmediği.
- Varlıkların geri kazanılabilirliğiyle ilgili herhangi bir olayın gerçekleşip gerçekleşmediği.

Tutanakların Okunması (Bkz.: 7(c) paragrafı)

Kamu Sektörü İşletmelerine Özgü Hususlar

A10. Kamu sektöründe, denetçi, yasama organının ilgili toplantı tutanaklarının resmi kayıtlarını okuyabilir ve bu tutanaklarda yer alan ancak henüz resmi kayıtları bulunmayan hususları araştırabilir.

Denetçinin, Denetçi Raporu Tarihinden Sonra Finansal Tabloların Yayımlandığı Tarihten Önce Haberdar Olduğu Durumlar

Denetçi Raporu Tarihinden Sonra Elde Edilen Diğer Bilgilerin Etkileri (Bkz.: 10 uncu paragraf)

A11. Denetçinin, denetçi raporu tarihinden sonra, finansal tabloların yayımlandığı tarihten önce finansal tablolara ilgili olarak herhangi bir denetim prosedürü uygulama yükümlülüğü bulunmamaktadır. BDS 720, denetçi raporu tarihinden sonra elde edilen diğer bilgilerle ilgili hükümler içerir ve bu konuda rehberlik sağlar (bu bilgiler, denetçi raporu tarihinden sonra, finansal tabloların yayımlandığı tarihten önce elde edilen diğer bilgileri de içerebilir).

Yönetimin Denetçiye Karşı Sorumluluğu (Bkz.: 10 uncu paragraf)

A12. BDS 210 uyarınca yönetimin, denetçi raporu tarihinden finansal tabloların yayımlandığı tarihe kadar geçen sürede haberdar olduğu ve finansal tabloları etkileyebilecek her türlü durumu denetçiye bildirmeye ilişkin mutabakatı denetim sözleşmesinde yer alır.¹⁰

Çift Tarih Verilmesi (Bkz.: 12(a) paragrafı)

A13. 12(a) paragrafında açıklanan durumlarda denetçi, söz konusu değişiklik sınırlı olmak üzere yeni (ilâve) bir tarih içermesi için denetçi raporunda değişiklik yapar. Bu durumda, finansal tabloların yönetim tarafından sonradan değiştirilmesinden önceki denetçi raporu tarihi değiştirilmeden korunur, çünkü bu tarih finansal tablo kullanıcılarına finansal tablolara ilişkin denetim çalışmasının ne zaman tamamlandığı hakkında bilgi verir. Ancak bu tarihten sonra uygulanan denetim prosedürlerinin, bilanço tarihinden sonra finansal tablolarda yapılan değişiklik sınırlı olduğu konusunda kullanıcıları bilgilendirmek amacıyla, denetçi raporunda ilâve bir tarihe yer verilir. Bu duruma ilişkin örnek aşağıda verilmiştir:

... tarihli (Y dipnotunda açıklanan değişiklik sınırlı olan denetim prosedürlerinin tamamlanma tarihi) Y dipnotuna kadar hariç olmak üzere (Denetçi raporu tarihi).

Yönetim Tarafından Finansal Tablolarda Değişiklik Yapılmaması (Bkz.: 13 üncü paragraf)

A14. Bazı ülkelerde, mevzuat veya finansal raporlama çerçevesi, değiştirilmiş finansal tabloların yönetim tarafından yayımlanmasını zorunlu kılmamış olabilir. Böyle bir duruma, genellikle bir sonraki döneme ait finansal tabloların kısa bir süre sonra

¹⁰ BDS 210, "Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması", A24 paragrafı

yayımlanacak olması hâlinde (bu tablolarda uygun açıklamaların yapılması şartıyla) rastlanır.

Kamu Sektörü İşletmelerine Özgü Hususlar

A15. Kamu sektöründe, yönetimin finansal tablolarda değişiklik yapmaması durumunda 13 üncü paragraf uyarınca atılacak adımlar, bilanço tarihinden sonraki olayların finansal tablolar ve denetçi raporu üzerindeki etkileri konusunda yasama organının veya bildirim hiyerarşisindeki başka bir organın ayrıca bilgilendirilmesini içerebilir.

Denetçi Raporuna Güvenilmesini Engellemeye Yönelik Denetçi Tarafından Atılacak Adımlar (Bkz.: 13(b) paragrafı)

A16. Denetçinin finansal tabloları yayımlamaması hususunda yönetime bildirimde bulunması ve yönetimin bunu kabul etmesi durumunda dahi, denetçinin bazı ilâve yasal yükümlülükleri yerine getirmesi gerekebilir.

A17. Finansal tabloların yayımlanmamasına ilişkin denetçi tarafından yapılan bildirimde rağmen yönetimin finansal tabloları yayımlaması durumunda, denetçi raporuna güvenilmesini önlemeye yönelik atılacak adımlar, denetçinin yasal hak ve yükümlülüklerine bağlıdır. Dolayısıyla denetçi, hukuki danışmanlık almanın uygun olacağını değerlendirebilir.

Denetçinin Finansal Tabloların Yayımlanmasından Sonra Haberdar Olduğu Durumlar

Finansal Tabloların Yayımlanmasından Sonra Elde Edilen Diğer Bilgilerin Etkileri (Bkz.: 14 üncü paragraf)

A18. Denetçinin, denetçi raporu tarihinden sonra elde ettiği diğer bilgilere ilişkin yükümlülükleri BDS 720’de ele alınmaktadır. Finansal tabloların yayımlanmasından sonra denetçinin, bu finansal tablolarla ilgili herhangi bir denetim prosedürü uygulama yükümlülüğü bulunmamasına rağmen BDS 720, denetçi raporu tarihinden sonra elde edilen diğer bilgilerle ilgili hükümler içerir ve bu konuda rehberlik sağlar.

Yönetim Tarafından Finansal Tablolarda Değişiklik Yapılmaması (Bkz.: 15 inci paragraf)

Kamu Sektörü İşletmelerine Özgü Hususlar

A19. Bazı ülkelerde, kamu sektöründeki işletmelerin değiştirilmiş finansal tabloları yayımlaması mevzuatla yasaklanabilir. Bu tür durumlarda, denetçi tarafından atılacak uygun adım, ilgili yasal kuruma rapor verilmesi olabilir.

Denetçi Raporuna Güvenilmesini Engellemeye Yönelik Denetçi Tarafından Atılacak Adımlar (Bkz.: 17 nci paragraf)

A20. Denetçinin işletme tarafından daha önceden yayımlanan finansal tablolara ilişkin denetçi raporuna güvenilmesini engellemeye yönelik gerekli adımları atacağı yönündeki bildirimine rağmen, denetçi yönetim veya üst yönetimden sorumlu olanların bu konuda gerekli tedbirleri almadığı kanaatine varabilir. Bu durumda denetçinin, denetçi raporuna güvenilmesini önlemek için atacağı adımlar, denetçinin yasal hak ve yükümlülüklerine bağlıdır. Dolayısıyla denetçi, hukuki danışmanlık almanın uygun olacağını değerlendirebilir.