TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI

BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 570

İŞLETMENİN SÜREKLİLİĞİ (REVİZE)

TASLAK METNİ

BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 570

İŞLETMENİN SÜREKLİLİĞİ

İÇİNDEKİLER

	Paragraf
Giriş	
Kapsam……..	1
İşletmenin Sürekliliği Esası……...	2
İşletmenin Sürekliliğini Devam Ettirme Kabiliyetinin Değerlendirilmesine İlişkin Sorumluluk…….	3-7
Yürürlük Tarihi……..	8
Amaçlar ……...	9
Ana Hükümler	
Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Faaliyetler……...	10-11
Yönetimin Yaptığı Değerlendirmenin İncelenmesi……...	12-14
Yönetimin Değerlendirdiği Dönemden Sonrası……	15
Olay veya Şartların Belirlenmesi Durumunda Uygulanacak İlâve Denetim Prosedürleri……	16
Denetçinin Vardığı Sonuçlar…….	17-20
Denetçi Raporu Üzerindeki Etkiler……...	21-23
Yönetimin Değerlendirme Yapma veya Değerlendirmeyi Genişletme Konusunda İstekli Olmaması…….	24
Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim……...	25
Finansal Tabloların Onaylanmasında Uzun Süreli Gecikme……	26
Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama	
Kapsam……..	A1
İşletmenin Sürekliliği Esası……..	A2
Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Faaliyetler……..	A3-A7
Yönetimin Yaptığı Değerlendirmenin İncelenmesi……..	A8-A13

Yönetimin Değerlendirdiği Dönemden Sonrası……..... A14-A15

Olay veya Şartların Belirlenmesi Durumunda Uygulanacak İlâve Denetim Prosedürleri…… A16-A20

Denetçinin Vardığı Sonuçlar……. A21-A25

Denetçi Raporu Üzerindeki Etkiler……... A26-A35

Ek: İşletmenin Sürekliliğine İlişkin Denetçi Raporu Örnekleri

Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 570 "İşletmenin Sürekliliği", 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), işletmenin sürekliliğine ve işletmenin sürekliliğinin denetçi raporuna etkilerine ilişkin denetçinin finansal tabloların denetimindeki sorumluluklarını düzenler (Bkz.: A1 paragrafı).

İşletmenin Sürekliliği Esası

2. İşletmenin sürekliliği esası uyarınca finansal tablolar, işletmenin sınırsız bir ömre sahip olduğu ve öngörülebilir gelecekte faaliyetlerini sürdüreceği varsayımıyla hazırlanır. Yönetimin işletmeyi tasfiye etme veya ticari faaliyetleri sona erdirme niyeti ya da mecburiyeti bulunmadığı sürece, genel amaçlı finansal tabloların hazırlanması işletmenin sürekliliği esasına dayanır. Özel amaçlı finansal tablolar, işletmenin sürekliliği esasının geçerli (ihtiyaca uygun) olduğu bir finansal raporlama çerçevesi uyarınca hazırlanabilir veya hazırlanmayabilir (örneğin, işletmenin sürekliliği esası, vergi esaslı hazırlanan bazı finansal tablolar için ihtiyaca uygun değildir). İşletmenin sürekliliği esasını kullanmanın uygun olduğu durumlarda varlık ve yükümlülükler, olağan iş akışı içinde işletmenin söz konusu varlıklardan fayda elde edeceği ve yükümlülüklerini yerine getireceği esasına göre kaydedilir (Bkz.: A2 paragrafı).

İşletmenin Sürekliliğini Devam Ettirme Kabiliyetinin Değerlendirilmesine İlişkin Sorumluluk

3. Bazı finansal raporlama çerçeveleri, işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin yönetimin özel bir değerlendirme yapmasını gerektiren açık bir hüküm ile işletmenin sürekliliğiyle ilgili olarak dikkate alınacak hususlara yönelik standartları ve yapılacak açıklamaları içerir. Örneğin, Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) 1 yönetimin, işletmenin sürekliliğine ilişkin bir değerlendirme yapmasını zorunlu kılar.[1] Yönetimin işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin yapacağı değerlendirme hakkında detaylı hükümler ve bununla ilgili finansal tablo açıklamaları, ilgili mevzuat tarafından da düzenlenebilir.

4. Diğer finansal raporlama çerçevelerinde, işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin olarak yönetimin özel bir değerlendirme yapmasını gerektiren açık bir hüküm yer almayabilir. Bununla birlikte 2 nci paragrafta da bahsedildiği gibi işletmenin sürekliliği esası finansal tabloların hazırlanmasıyla ilgili temel bir ilke olduğunda, finansal raporlama çerçevesinde açık bir hüküm yer almasa dahi, finansal tabloların hazırlanması, yönetimin işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin değerlendirme yapmasını gerektirir.

5. Yönetimin işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin yaptığı değerlendirme, olay veya şartların doğası gereği belirsiz olan gelecekteki sonuçlar

[1] TMS 1, "Finansal Tabloların Sunuluşu", 25-26 ncı paragraflar

hakkında, belirli bir tarihte muhakemede (yargıda) bulunulmasını içerir. Aşağıdaki unsurlar yapılan bu muhakemeyle ilgilidir:

- Bir olay veya şart ya da bunların sonuçları ne kadar ileri bir tarihte meydana geliyorsa, söz konusu olay veya şartların sonucuna ilişkin belirsizlik derecesi de o kadar artar. Bu sebeple, yönetimin işletmenin sürekliliğiyle ilgili açık bir değerlendirme yapmasını zorunlu kılan finansal raporlama çerçevelerinin birçoğu, hangi dönem için yönetimin mevcut tüm bilgileri dikkate almasının zorunlu olduğunu belirler.

- İşletmenin büyüklüğü ve karmaşıklığı, faaliyetlerinin niteliği ve durumu, dış faktörlerden etkilenme derecesi, olay veya şartların sonucuna ilişkin yapılacak muhakemeyi etkiler.

Geleceğe ilişkin herhangi bir muhakeme, o muhakemenin yapıldığı anda mevcut bulunan bilgilere dayanır. Bilanço tarihinden sonraki olaylar, yapıldığı anda makul olan muhakemelerle tutarlı olmayan sonuçlar ortaya çıkarabilir.

Denetçinin Sorumlulukları

6. Denetçinin sorumlulukları, finansal tabloların hazırlanmasında yönetimin kullandığı işletmenin sürekliliği esasının uygunluğu hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek ile bu konuda bir sonuca varmak ve elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin önemli bir belirsizliğin var olup olmadığı konusunda bir sonuca varmaktır. Bu sorumluluklar, finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan finansal raporlama çerçevesi işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin yönetimin özel bir değerlendirme yapması hususunda açık bir hüküm içermese dahi, mevcuttur.

7. Ancak, BDS 200[2]'de açıklandığı gibi denetçinin önemli yanlışlıkları tespit etme becerisi üzerindeki yapısal kısıtlamaların muhtemel etkileri, işletmenin sürekliliğini devam ettirmesini sona erdirebilecek gelecekteki olay veya şartlar söz konusu olduğunda daha büyüktür. Denetçi gelecekteki bu tip olay veya şartları önceden tahmin edemez. Dolayısıyla denetçi raporunda işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin önemli bir belirsizliğe atıfta bulunulmaması, işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyeti açısından bir garanti olarak kabul edilemez.

Yürürlük Tarihi

8. Bu BDS 01/01/2016 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinden itibaren uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

[2] BDS 200, "Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi", A51-A52 paragrafları

Amaçlar

9. Denetçinin amaçları;

   (a) Finansal tabloların hazırlanmasında yönetimin kullandığı işletmenin sürekliliği esasının uygunluğuna ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek ile bu konuda bir sonuca varmak,

   (b) Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığı konusunda bir sonuca varmak ve

   (c) Bu BDS'ye uygun olarak raporlama yapmaktır.

Ana Hükümler

Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Faaliyetler

10. Denetçi, BDS 315[3] uyarınca gerekli olan risk değerlendirme prosedürlerini uygularken, işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığını mütalaa eder. Denetçi bunu yaparken, işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin yönetimin bir ön değerlendirme yapıp yapmadığını belirler (Bkz.: A3-A6 paragrafları) ve

   (a) Böyle bir değerlendirmenin yapılmış olması durumunda denetçi, değerlendirmeyi yönetimle müzakere eder ve yönetimin, tek başına veya toplu olarak işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartları belirleyip belirlemediğine ve -belirlemesi hâlinde- yönetimin bu olay veya şartları ele almaya yönelik planlarının olup olmadığına karar verir.

   (b) Bu değerlendirmenin henüz yapılmamış olması durumunda denetçi, işletmenin sürekliliği esasının amaçlanan kullanımı hakkında yönetimle müzakerede bulunur ve tek başına veya toplu olarak işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartların mevcut olup olmadığı konusunda yönetimi sorgular.

11. Denetçi, denetim boyunca işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili denetim kanıtlarına karşı dikkatli olur (Bkz.: A7 paragrafı).

---

[3] BDS 315, "İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle 'Önemli Yanlışlık' Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi", 5 inci paragraf

Yönetimin Yaptığı Değerlendirmelerin İncelenmesi

12. Denetçi, yönetimin işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin yaptığı değerlendirmeyi inceler (Bkz.: A8-A10, A12-A13 paragrafları).

13. Denetçi, yönetimin işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin yaptığı değerlendirmeyi incelerken, geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca, yönetimin değerlendirmeyi yapmak için kullandığı dönem ile aynı dönemi veya ilgili mevzuatın daha uzun bir dönem öngörmesi durumunda bu süreyi dikkate alır. İşletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin yönetimin yaptığı değerlendirmenin, BDS 560[4]'ta tanımlanan finansal tabloların tarihinden itibaren on iki aydan daha kısa bir süreyi kapsaması durumunda denetçi, yönetimden yaptığı değerlendirmeyi finansal tablo tarihinden itibaren en az on iki aylık dönemi kapsayacak şekilde genişletmesini talep eder (Bkz.: A11-A13 paragrafları).

14. Denetçi, yönetimin yaptığı değerlendirmeyi incelerken, yönetimin değerlendirmesinin denetim sonucunda denetçinin haberdar olduğu ilgili tüm bilgileri içerip içermediğini mütalaa eder.

Yönetimin Değerlendirdiği Dönemden Sonrası

15. Denetçi, yönetimin değerlendirdiği dönemden sonrası için, işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine yönelik ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlara ilişkin sahip olduğu bilgiler hakkında yönetimi sorgular (Bkz.: A14-A15 paragrafları).

Olay veya Şartların Belirlenmesi Durumunda Uygulanacak İlâve Denetim Prosedürleri

16. İşletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartların belirlenmesi durumunda, denetçi işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili olarak önemli bir belirsizliğin (bundan sonra "önemli belirsizlik" olarak atıfta bulunulacaktır) mevcut olup olmadığına karar vermek için (bu olay ve şartların etkisini azaltan faktörlerin dikkate alınması dâhil) ilâve denetim prosedürlerini uygulamak suretiyle yeterli ve uygun denetim kanıtı elde eder. İlâve denetim prosedürleri aşağıdakileri içerir (Bkz.: A16 paragrafı):

    (a) Yönetimce işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin bir değerlendirme yapılmamış olması durumunda, yönetimden bu değerlendirmenin yapılmasının talep edilmesi.

    (b) -İşletmenin sürekliliği hakkındaki değerlendirmesiyle ilgili gelecekte atacağı adımlara ilişkin yönetimin planlarının,

    -Bu planların uygulanması sonucunda mevcut durumun iyileşme ihtimalinin olup olmadığının,

[4] BDS 560, "Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar", 5 inci paragraftaki "finansal tabloların tarihi" tanımı

-Yönetimin planlarının, içinde bulunulan şartlar altında uygulanabilir olup olmadığının değerlendirilmesi (Bkz.: A17 paragrafı).

(c) İşletmenin nakit akış tahmini hazırladığı ve yönetimin gelecekte atacağı adımlara ilişkin planlarının değerlendirilmesi sırasında olay veya şartların gelecekteki sonuçlarının gözden geçirilmesinde bu tahmine ilişkin yapılan analizin önemli bir unsur olması durumunda (Bkz.: A18-A19 paragrafları):

(i) Bu tahminin hazırlanması için üretilen temel verilerin güvenilirliğinin değerlendirilmesi ve

(ii) Bu tahminin temelini oluşturan varsayımlar için yeterli dayanak (destek) olup olmadığına karar verilmesi.

(ç) Yönetimin değerlendirme yaptığı tarihten itibaren herhangi bir ilâve bilgi veya durumun ortaya çıkıp çıkmadığının değerlendirilmesi.

(d) Yönetimden ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlardan, gelecekte atacakları adımlara ilişkin planları ve bu planların uygulanabilirliği konusunda yazılı açıklamaların talep edilmesi (Bkz.: A20 paragrafı).

Denetçinin Vardığı Sonuçlar

17. Denetçi, finansal tabloların hazırlanmasında yönetimin kullandığı işletmenin sürekliliği esasının uygunluğuna ilişkin elde edilen denetim kanıtlarının yeterli ve uygun olup olmadığını değerlendirir ve bu konuda (işletmenin sürekliliği esasının kullanılmasının uygunluğu hakkında) bir sonuca varır.

18. Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak denetçi, muhakemesine göre, tek başına veya toplu olarak işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili olarak önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığı hakkında bir sonuca varır. Bir belirsizliğin muhtemel etkisinin büyüklüğü ve gerçekleşme ihtimali, denetçinin muhakemesine göre, bu belirsizliğin niteliği ve etkilerine ilişkin aşağıdaki durumlara yönelik uygun açıklamaları gerektirmesi hâlinde önemli bir belirsizlik mevcuttur (Bkz.: A21-A22 paragrafları):

(a) Gerçeğe uygun sunuma dayalı bir finansal raporlama çerçevesi söz konusu ise, finansal tabloların gerçeğe uygun sunumu veya

(b) Bir uygunluk çerçevesi söz konusu ise, finansal tabloların yanıltıcı olmaması.

İşletmenin Sürekliliğini Devam Ettirme Kabiliyetine İlişkin Ciddi Şüphe Oluşturabilecek Olay veya Şartların Belirlendiği ve Önemli Bir Belirsizliğin Bulunduğu Durumlarda Açıklamaların Yeterliliği

19. Denetçi, işletmenin sürekliliği esasını kullanmanın uygun olduğu, ancak önemli bir belirsizliğin mevcut olduğu sonucuna varması durumunda finansal tablolarda; (Bkz.:A22–A23 paragrafları):

(a) İşletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek temel olay veya şartlar ile yönetimin bu olay veya şartları ele almaya ilişkin planlarının yeterince açıklanıp açıklanmadığını ve

(b) İşletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olduğunun; dolayısıyla işletmenin olağan iş akışı içinde varlıklarından fayda sağlamasının ve yükümlülüklerini yerine getirmesinin mümkün olmayabileceğinin açık bir şekilde açıklanıp açıklanmadığını

belirler.

Olay veya Şartların Belirlendiği Ancak Önemli Belirsizliğin Bulunmadığı Durumlarda Açıklamaların Yeterliliği

20. İşletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartları belirlemesine karşın elde ettiği denetim kanıtlarına dayanarak önemli belirsizliğin mevcut olmadığı sonucuna varması hâlinde denetçi, geçerli finansal raporlama çerçevesinin hükümleri ışığında, finansal tablolarda söz konusu olay veya şartlara ilişkin yeterli açıklamaların sunulup sunulmadığını değerlendirir (Bkz.: A24–A25 paragrafları).

Denetçi Raporu Üzerindeki Etkiler

İşletmenin Sürekliliği Esasını Kullanmanın Uygun Olmadığı Durumlar

21. Finansal tabloların işletmenin sürekliliği esasına göre hazırlanmış olması ancak yönetimin işletmenin sürekliliği esasını kullanmasının denetçinin yargısına göre uygun olmaması durumunda denetçi olumsuz görüş verir (Bkz.: A26–A27 paragrafları).

İşletmenin Sürekliliği Esasını Kullanmanın Uygun Olduğu Ancak Önemli bir Belirsizliğin Bulunduğu Durumlar

Finansal Tablolardaki Önemli Bir Belirsizliğe İlişkin Yeterli Açıklamanın Yapılmış Olması

22. Finansal tablolardaki önemli belirsizliğe ilişkin yeterli açıklamanın yapılması hâlinde, denetçi olumlu görüş verir ve aşağıdakileri gerçekleştirmek amacıyla denetçi raporunda "İşletmenin Sürekliliğiyle İlgili Önemli Belirsizlik" başlığı altında ayrı bir bölüme yer verir (Bkz.: A28–A31, A34 paragrafları):

(a) 19 uncu paragrafta belirtilen konuları açıklayan finansal tablo dipnotlarına dikkat çekmek ve

(b) İşletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olduğunu ve bu hususun denetçi görüşünü değiştirmediğini belirtmek.

Finansal Tablolarda Önemli Bir Belirsizliğe İlişkin Yeterli Açıklamanın Yapılmamış Olması

23. Finansal tablolarda önemli bir belirsizliğe ilişkin yeterli açıklamanın yapılmaması hâlinde, denetçi (Bkz.:A32–A34 paragrafları):

(a) BDS 705[5] sınırlı olumlu görüş (şartlı görüş) veya olumsuz görüşten uygun olanı verir ve

(b) Denetçi raporunun Sınırlı Olumlu (veya Olumsuz) Görüşün Dayanağı bölümünde, işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek önemli bir belirsizliğin mevcut olduğunu ve finansal tablolarda bu hususun yeterince açıklanmadığını belirtir.

Yönetimin Değerlendirme Yapma veya Değerlendirmeyi Genişletme Konusunda İstekli Olmaması

24. Denetçi tarafından talep edilmesine rağmen yönetimin değerlendirme yapma veya değerlendirmeyi genişletme konusunda istekli olmaması durumunda denetçi, bu durumun denetçi raporu için etkilerini mütalaa eder (Bkz.: A35 paragrafı).

Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim

25. Üst yönetimden sorumlu olanların tamamının işletme yönetiminde yer almadığı durumlarda[6] denetçi, işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabileceğini belirlediği olay veya şartlar hakkında üst yönetimden sorumlu olanlarla iletişim kurar. Üst yönetimden sorumlu olanlarla kurulacak bu iletişim aşağıdaki hususları içerir:

(a) Olay veya şartların önemli bir belirsizlik oluşturup oluşturmadığı,

(b) Finansal tabloların hazırlanmasında yönetim tarafından işletmenin sürekliliği esasının kullanılmasının uygun olup olmadığı,

(c) Konuyla ilgili olarak finansal tablolardaki açıklamaların yeterliliği ve

(ç) Gerekli hâllerde, denetçi raporu üzerindeki etkileri.

Finansal Tabloların Onaylanmasında Uzun Süreli Gecikme

26. Finansal tabloların tarihinden sonra yönetim veya üst yönetimden sorumlu olanlar tarafından finansal tabloların onaylanmasında uzun süreli bir gecikme yaşanması durumunda, denetçi gecikmenin sebepleri hakkında sorgulama yapar. Gecikmenin işletmenin sürekliliği varsayımıyla ilgili olan olay veya şartlarla ilgili olabileceği kanaatine varması durumunda denetçi, 16 ncı paragrafta açıklanan gerekli ilâve denetim prosedürlerini uygulamanın yanı sıra, 18 inci paragrafta belirtildiği gibi, bu gecikmenin önemli bir belirsizliğin mevcudiyetine ilişkin denetçinin varacağı sonuç üzerindeki

[5] BDS 705, "Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi"
[6] BDS 260, "Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim", 13 üncü paragraf

etkisini değerlendirir.

***

Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

Kapsam (Bkz.: 1 inci paragraf)

A1. BDS 701[7], denetçi raporunda kilit denetim konularının bildirilmesine ilişkin denetçinin sorumluluğunu düzenler. BDS 701'de, işletmenin sürekliliğiyle ilgili konuların kilit denetim konuları olarak belirlenebileceği kabul edilmekte ve işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin niteliği itibarıyla bir kilit denetim konusu olduğu ifade edilmektedir.[8]

İşletmenin Sürekliliği Esası (Bkz.: 2 nci paragraf)

Kamu Sektörü İşletmelerine Özgü Hususlar

A2. Yönetimin işletmenin sürekliliği esasını kullanması kamu sektöründeki işletmelerle de ilgilidir. Örneğin, Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standardı 1, kamu sektörü işletmelerinin sürekliliklerini devam ettirebilme hususunu düzenlemektedir.[9] Kamu sektöründeki işletmelerin, kâr amaçlı faaliyet göstermesi hâlinde -bunlarla sınırlı kalmamak üzere- bu işletmelere yönelik devlet desteğinin azaltılması veya kesilmesi ya da özelleştirme gibi durumlarda bu işletmelerin sürekliliğine ilişkin riskler ortaya çıkabilir. İşletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlar, kamu sektöründeki işletmelerin faaliyetlerinin devamı için yeterli finansman bulamaması veya söz konusu işletmelerin sunduğu hizmetleri etkileyen politika kararlarının alınması gibi durumları içerebilir.

Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Faaliyetler

İşletmenin Sürekliliğini Devam Ettirme Kabiliyetine İlişkin Ciddi Şüphe Oluşturabilecek Olay veya Şartlar (Bkz.: 10 uncu paragraf)

A3. Aşağıda tek başına veya toplu olarak işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlara örnekler verilmiştir. Bu liste tüm durumları kapsamamaktadır. Belirtilen durumlardan birinin ya da birkaçının varlığı her zaman önemli bir belirsizliğin var olduğu anlamına gelmez.

Finansal Durumla İlgili:

- Net yükümlülük veya kısa vadeli net yükümlülük pozisyonu.

[7] BDS 701, "Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi"
[8] BDS 701, 15 inci paragraf ve A41 paragrafları
[9] UKSMS 1, "Finansal Tabloların Sunuluşu", 38-41 inci paragraflar

- Sabit vadeli borçların vadelerinde geri ödeneceğine veya yenileneceğine dair gerçekçi olmayan beklentiler veya uzun vadeli varlıkları finanse etmek için kısa vadeli borçlara gereğinden fazla bağlı olunması.
- Kredi verenler tarafından sağlanan finansal desteğin geri çekileceğine dair belirtiler.
- Tarihi veya ileriye dönük finansal tablolarda gösterilen, işletme faaliyetleriyle ilgili negatif nakit akışları.
- Temel finansal oranlardaki olumsuzluk.
- Önemli tutarlardaki faaliyet zararı veya nakit akışı yaratan varlıkların değerindeki önemli azalışlar.
- Temettü ödemelerindeki gecikme veya kesilmeler.
- Alacaklılara vade tarihinde ödeme yapılamaması.
- Kredi sözleşmelerinin şartlarına uyulamaması.
- Tedarikçilerle yapılan işlemlerde vadeli ödemeden, peşin ödemeye geçilmesi.
- Yeni ürün geliştirilmesi veya diğer önemli yatırımlar için finansman temin edilememesi.

İşletme Faaliyetleriyle İlgili:

- Yönetimin işletmeyi tasfiye etme veya ticari faaliyetleri sona erdirme niyeti.
- Kilit yönetim kadrosunun boşalarak yerlerinin doldurulmaması.
- Önemli bir pazarın, kilit müşteri veya müşterilerin, imtiyaz, lisans veya ana tedarikçi veya tedarikçilerin kaybedilmesi.
- İşgücüyle ilgili yaşanan sıkıntılar.
- Önemli hammadde darboğazı.
- Oldukça başarılı bir rakibin ortaya çıkması.

Diğer Konularla İlgili

- Finansal kuruluşların borç ödeme gücü veya likidite yükümlülükleri gibi sermaye yeterlilik yükümlülüklerine veya diğer yasal yükümlülüklere aykırılık,
- İşletme aleyhine açılmış, sonuçlanmamış ve işletmenin aleyhine sonuçlanması durumunda işletmenin karşılamayacağı taleplere sebep olabilecek davalar.

- İşletmeyi olumsuz yönde etkilemesi beklenen mevzuat değişiklikleri veya hükümet politikalarındaki değişiklikler.

- Oluştuğunda sigorta kapsamında bulunmayan veya eksik sigortalanmış felaketler.

Bu olay veya şartların önem seviyesi genelde, diğer faktörlerin yardımıyla azaltılabilir. Örneğin, bir işletmenin normal kredi geri ödemelerini yapamamasının etkisi; yönetimin varlıkların elden çıkarılması, kredi geri ödemelerinin yeniden planlanması veya ilâve sermaye temin edilmesi gibi alternatif yöntemler yoluyla yeterli nakit akışını temin etmeyi amaçlayan planlarıyla dengelenebilir. Aynı şekilde, ana tedarikçilerden birinin kaybedilmesinin etkisi de uygun bir alternatif tedarik kaynağının bulunmasıyla hafifletilebilir.

A4. 10 uncu paragraf uyarınca zorunlu kılınan risk değerlendirme prosedürleri, yönetimce işletmenin sürekliliği esasının kullanılmasının muhtemel önemli bir konu olup olmadığı ve bunun denetimin planlanması üzerindeki etkisiyle ilgili olarak denetçinin karar vermesine yardımcı olur. Bu prosedürler ayrıca, yönetimin planlarının tartışılması ve işletmenin sürekliliğiyle ilgili belirlenen sorunların çözümü de dâhil olmak üzere, yönetimle zamanında müzakerelerin yapılabilmesini sağlar.

Küçük İşletmelere Özgü Hususlar (Bkz.: 10 uncu paragraf)

A5. Bir işletmenin büyüklüğü olumsuz durumlara karşı koyabilme kabiliyetini etkileyebilir. Küçük işletmeler fırsatlardan faydalanmak için daha hızlı hareket edebilir fakat faaliyetlerini sürdürmek için gereken fonlardan yoksun olabilirler.

A6. Özellikle küçük işletmelerin karşılaşabileceği sorunlar arasında, ana tedarikçilerden birinin, önemli bir müşterinin, kilit bir personelin veya bir lisans, imtiyaz ya da diğer yasal sözleşmeler kapsamında faaliyet gösterme hakkının kaybedilme ihtimaliyle birlikte bankalar veya diğer borç verenlerin işletmeye verdiği desteği kesme riski de yer alır.

Olay veya Şartlarla İlgili Denetim Kanıtlarına Karşı Denetim Boyunca Dikkatli Olunması (Bkz.: 11 inci paragraf)

A7. BDS 315, denetimin yürütülmesi sırasında denetçinin risk değerlendirmesini etkileyen ilâve denetim kanıtı elde edildikçe, denetçinin risk değerlendirmesini gözden geçirmesini ve planlanmış müteakip denetim prosedürlerini buna göre uyarlamasını zorunlu kılar.[10] Denetçinin yaptığı risk değerlendirmesinden sonra işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartların belirlenmesi durumunda, 16 ncı paragrafta öngörülen prosedürlerin uygulanmasına ek olarak, denetçinin "önemli yanlışlık" risklerine ilişkin değerlendirmesini gözden geçirmesi gerekebilir. Bu tür olay veya şartların varlığı, değerlendirilmiş risklere karşılık olarak uygulanan denetçinin müteakip prosedürlerinin

[10] BDS 315, 31 inci paragraf

niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını da etkileyebilir. BDS 330'da[11] bu konu hakkında hükümler ve açıklayıcı bilgiler yer alır.

Yönetimin Yaptığı Değerlendirmenin İncelenmesi

Yönetim Tarafından Yapılan Değerlendirme, Destekleyici Analiz ve Denetçinin Yaptığı Değerlendirme (Bkz.: 12 nci paragraf)

A8. Yönetimin işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin yaptığı değerlendirme, yönetimin kullandığı süreklilik esasıyla ilgili denetçinin yapacağı değerlendirmenin kilit kısmını oluşturmaktadır.

A9. Yönetimin analiz yapmamasının eksikliğini gidermek denetçinin sorumluluğu değildir. Ancak bazı durumlarda yönetimin değerlendirmesini destekleyen detaylı bir analiz yapmaması, yönetimin işletmenin sürekliliği esasını kullanmasının uygun olup olmadığı hakkında denetçinin bir sonuca varmasına engel teşkil etmeyebilir. Örneğin, geçmişte kârlı faaliyetlerde bulunan ve finansal kaynaklara kolay erişen işletmelerde yönetim, değerlendirmesini detaylı bir analiz olmadan yapabilir. Bu durumda, diğer denetim prosedürleri, yönetimin finansal tabloların hazırlanmasında işletmenin sürekliliği esasını kullanmasının içinde bulunulan şartlar altında uygun olup olmadığı hakkında denetçinin bir sonuca varabilmesi için yeterli olması hâlinde, denetçinin yönetimin değerlendirmesinin uygunluğu hakkında yapacağı değerlendirme, detaylı değerlendirme prosedürleri uygulanmadan yapılabilir.

A10. Diğer durumlarda, 12 nci paragrafta zorunlu kılındığı üzere, işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin yönetimin yaptığı değerlendirmenin incelenmesi, yönetimin değerlendirme yaparken takip ettiği süreci, değerlendirmenin dayandığı varsayımları ve yönetimin gelecekte atacağı adımlara ilişkin planları ile söz konusu planların içinde bulunulan şartlar altında uygulanabilir olup olmadığının incelenmesini de içerir.

Yönetimin Değerlendirmesinin Kapsadığı Dönem (Bkz.: 13 üncü paragraf)

A11. Yönetimin değerlendirme yapmasını açık bir şekilde zorunlu kılan finansal raporlama çerçevelerinin birçoğu, hangi dönem için yönetimin mevcut tüm bilgileri dikkate almasının zorunlu olduğunu belirler.[12]

Küçük İşletmelere Özgü Hususlar (Bkz.: 12-13 üncü paragraflar)

A12. Birçok durumda küçük işletmelerin yönetimi, işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin detaylı bir değerlendirme hazırlamamış olabilir bunun yerine iş hakkındaki derin bilgisine ve geleceğe ilişkin öngörülen beklentilere güveniyor olabilir. Yine de bu BDS'deki hükümler uyarınca denetçinin, yönetimin işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin değerlendirmesini incelemesi gerekir. Küçük

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

[12] Örneğin, TMS 1 bu dönemi, raporlama dönemi sonundan itibaren -bununla sınırlı kalmamak üzere- en az on iki ay olarak tanımlamaktadır.

işletmelerde, yönetimin görüşlerinin yeterli belgelenmiş kanıtla desteklenebilmesi ve bu görüşlerin denetçinin işletmeyle ilgili edindiği bilgiyle tutarsızlık göstermemesi şartıyla, işletmenin orta ve uzun vadeli finansmanını yönetimle müzakere etmek uygun olabilir. Dolayısıyla, 13 üncü paragrafta yer alan denetçinin yönetimden, yaptığı değerlendirmeyi genişletmesini talep etmesine ilişkin yükümlülük, örneğin uygulanabilirlik açısından incelenmiş veya uygulanabilir olduğu başka şekillerde teyit edilmiş destekleyici belgelerin (örneğin alınan ileri tarihli siparişlerin) görüşülmesi, sorgulanması ve tetkiki yoluyla yerine getirilebilir.

A13. İşletme sahibi-yöneticilerden gelen desteğin devam etmesi, genellikle küçük işletmelerin sürekliliğini devam ettirme kabiliyeti için önemlidir. Küçük bir işletmenin büyük ölçüde işletme sahibi-yöneticiden alınan bir kredi ile finanse edilmesi durumunda, bu fonların geri çekilmemesi önemli olabilir. Örneğin, finansal sıkıntı içindeki küçük bir işletmenin sürekliliği, işletme sahibi-yöneticinin bankalar veya diğer alacaklılar lehine sermaye benzeri bir kredi sağlamasına veya işletme sahibi-yöneticinin kendi varlıklarını rehin göstermek suretiyle garanti sağlayarak işletme için kredi temin etmesine bağlı olabilir. Bu gibi durumlarda denetçi, işletme sahibi-yöneticinin sağladığı sermaye benzeri krediye veya sağlanan teminata ilişkin belgelere dayalı uygun kanıt elde edebilir. İşletmenin, işletme sahibi-yöneticinin ilâve desteğine bağımlı olması durumunda denetçi, işletme sahibi-yöneticinin işletmeye destek sağlamasına ilişkin düzenlemelerdeki yükümlülükleri yerine getirebilme kabiliyetini değerlendirebilir. Ayrıca, denetçi işletmeye sağlanan bu gibi desteklere ilişkin hüküm ve şartlar ile işletme sahibi-ortağın niyeti veya bu konuya ilişkin bilgisi hakkında yazılı teyit talep edebilir.

Yönetimin Değerlendirdiği Dönemden Sonrası (Bkz.: 15 inci paragraf)

A14. Denetçi, 11 inci paragrafta zorunlu kılındığı üzere, yönetimin değerlendirme yaptığı dönemden sonra meydana gelecek ve finansal tabloların hazırlanmasında işletmenin sürekliliği esasının kullanılmasının uygunluğunu şüpheye düşürecek planlanmış veya planlanmamış olay veya şartların meydana gelme ihtimali konusunda dikkatli davranır. Bir olay veya şartın sonucuyla ilgili belirsizlik derecesi, olay veya şart ne kadar ileri bir tarihle ilgiliyse o kadar artacağı için, bu tür olay veya şartlar gözden geçirilirken, işletmenin sürekliliğine dair sorun oluşturacak göstergelerin önemli hâle gelmesi durumunda, denetçinin ilâve eylemler gerçekleştirmesi gerekir. Bu tür olay veya şartların tespit edilmesi hâlinde denetçi yönetimden, olay veya şartın işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin yapılan değerlendirme üzerindeki muhtemel önemini değerlendirmesini talep edebilir. Bu durumda, 16 ncı paragrafta yer alan prosedürler uygulanır.

A15. Yönetimin değerlendirme yaptığı dönemden (bu dönem, 13 üncü paragrafta belirtildiği gibi finansal tabloların tarihinden itibaren en az 12 ay olacaktır) sonra işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartları belirlemek için denetçinin yönetimin sorgulanması dışında başka herhangi bir denetim prosedürünü uygulama sorumluluğu yoktur.

Olay veya Şartların Belirlenmesi Durumunda Uygulanacak İlâve Denetim Prosedürleri (Bkz.: 16 ncı paragraf)

A16. 16 ncı paragrafta belirtilen denetim prosedürleri aşağıdakilerden oluşabilir:

- Nakit akışı, kâr tahminleri ve diğer ilgili tahminlerin yönetimle birlikte analiz ve müzakere edilmesi.
- İşletmenin en son ara dönem finansal tablolarının analiz ve müzakere edilmesi.
- Borç senedi ve kredi sözleşmelerinin incelenerek bunlara ilişkin şartların herhangi bir şekilde ihlal edilip edilmediğinin belirlenmesi.
- Finansman zorluklarını tespit etmek için genel kurul, yönetim kurulu ve ilgili komitelerin toplantı tutanaklarının okunması.
- Dava ve iddiaların mevcudiyeti ve bunların sonuçları ile finansal etkilerinin tahminine ilişkin yönetimin yaptığı değerlendirmenin makul olup olmadığı konusunda işletmenin hukuk müşavirinin sorgulanması.
- İlişkili ve üçüncü taraflarla yapılan işletmeye finansal destek sağlamaya ve finansal desteği devam ettirmeye yönelik anlaşmaların mevcudiyetinin, yasallığının ve uygulanabilirliğinin teyit edilmesi ve bu tarafların ilâve fon sağlama konusundaki finansal imkânlarının değerlendirilmesi.
- İşletmenin karşılanmamış müşteri siparişlerine ilişkin planlarının değerlendirilmesi.
- İşletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetini azaltan veya başka şekilde etkileyen bilanço tarihinden sonraki olayları belirlemek amacıyla ilgili denetim prosedürlerinin uygulanması.
- Borçlanma araçlarının varlığı, şartları ve yeterliliğinin teyit edilmesi.
- Düzenleyici otoritelerin gerçekleştirdikleri işlemlere ilişkin raporların elde edilmesi ve gözden geçirilmesi.
- Varlıkların elden çıkarılması hakkındaki planların dayanaklarının yeterliliğinin belirlenmesi.

Yönetimin Gelecekte Atacağı Adımlara İlişkin Planlarının Değerlendirilmesi (Bkz.: 16(b) paragrafı)

A17. Yönetimin gelecekte atacağı adımlara ilişkin planlarının değerlendirilmesi, yönetimin varlıkları tasfiye etme, borç alma veya borçları yeniden yapılandırma, harcamaları azaltma ya da erteleme veya sermayeyi arttırma gibi planları dâhil olmak üzere, geleceğe ilişkin planları hakkında yönetimin sorgulanmasını içerebilir.

Yönetimin Değerlendirme Yaptığı Dönem (Bkz.: 16(c) paragrafı)

A18. Denetçi, 16(c) paragrafında zorunlu tutulan prosedürlere ek olarak:

- Yakın-geçmiş dönemlere ilişkin daha önce tahmin edilen finansal bilgileri, geçmiş dönemlere ilişkin sonuçlarla karşılaştırabilir ve
- Cari döneme ilişkin olarak daha önce tahmin edilen finansal bilgileri, o ana kadar elde edilen sonuçlarla karşılaştırabilir.

A19. Sermaye benzeri borçlar, ilâve finansman sağlanmasına veya sağlanan finansmanın sürdürülmesine ilişkin taahhütler ya da garanti gibi araçlarla üçüncü taraflarca sağlanan desteğin devam edeceği hususunu yönetimin varsayımlarının içermesi ve bu desteğin işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyeti açısından önemli olması durumunda denetçinin, söz konusu üçüncü taraflardan, sağlanan desteğin hüküm ve şartları dâhil, bir yazılı teyit talep etmeyi düşünmesi ve bu tarafların bu tür bir desteği sağlama kabiliyetleri konusunda kanıt elde etmesi gerekebilir.

Yazılı Açıklamalar (Bkz.: 16(d) paragrafı)

A20. Yönetimin işletmenin sürekliliğine ilişkin yaptığı değerlendirmeyle ilgili gelecekte atacağı adımlara yönelik planları ile söz konusu planların uygulanabilirliği hakkında elde edilen denetim kanıtlarını desteklemek amacıyla denetçi, 16 ncı paragrafta zorunlu kılınanların dışında özel yazılı açıklamalar edinmeyi uygun bulabilir.

Denetçinin Vardığı Sonuçlar

İşletmenin Sürekliliğini Devam Ettirme Kabiliyetine İlişkin Ciddi Şüphe Oluşturabilecek Olay veya Şartlarla İlgili Önemli Belirsizlik (Bkz.:18–19 uncu paragraflar)

A21. "Önemli belirsizlik" ifadesi, TMS 1'de işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek ve finansal tablolarda açıklanması gereken olay veya şartlarla ilgili belirsizlikler ele alınırken kullanılmıştır. Diğer bazı finansal raporlama çerçevelerinde ise benzer şartlar için "ciddi belirsizlik" ifadesi kullanılmıştır.

İşletmenin Sürekliliğini Devam Ettirme Kabiliyetine İlişkin Ciddi Şüphe Oluşturabilecek Olay veya Şartların Belirlendiği ve Önemli Bir Belirsizliğin Bulunduğu Durumlarda Açıklamaların Yeterliliği

A22. 18 inci paragrafta, olay veya şartların muhtemel etkisinin büyüklüğü ve gerçekleşme ihtimalinin gerçeğe uygun sunumun sağlanması (gerçeğe uygun sunum çerçevesi açısından) ya da finansal tabloların yanıltıcı olmaması için (uygunluk çerçevesi açısından) uygun açıklamaları gerektirmesi hâlinde, önemli bir belirsizliğin mevcut olduğu ifade edilmektedir. Geçerli finansal raporlama çerçevesinin önemli belirsizliği tanımlayıp tanımlamadığına veya nasıl tanımladığına bakmaksızın denetçinin, 18 inci paragraf uyarınca bu tür bir belirsizliğin mevcut olup olmadığı hakkında bir sonuca varması gerekmektedir.

A23. 19 uncu paragraf, denetçinin, finansal tablo açıklamalarında söz konusu paragrafta ifade edilen hususların ele alınıp alınmadığını belirlemesini zorunlu kılar. Bu belirleme, önemli bir belirsizliğe ilişkin geçerli finansal raporlama çerçevesi tarafından zorunlu kılınan açıklamaların yeterli olup olmadığı hakkında denetçinin vardığı karara ek niteliğindedir. Bazı finansal raporlama çerçeveleri tarafından zorunlu kılınan açıklamalar, 19 uncu paragrafta ifade edilen hususların yanı sıra aşağıdakileri içerebilir:

- Yönetimin, işletmenin yükümlülüklerini yerine getirme kabiliyetiyle ilgili olay veya şartların önemini değerlendirmesi veya
- Yönetimin, işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin yaptığı değerlendirmesinin bir parçası olarak vardığı önemli yargılar.

Bazı finansal raporlama çerçeveleri, temel olay veya şartların muhtemel etkisinin büyüklüğü hakkındaki açıklamalar ile bunların gerçekleşme ihtimali ile zamanlamasına ilişkin yönetimin yapacağı değerlendirmeyle ilgili ilâve rehberlik sağlayabilir.

Olay veya Şartların Belirlendiği Ancak Önemli Bir Belirsizliğin Bulunmadığı Durumlarda Açıklamaların Yeterliliği (Bkz.: 20 nci paragraf)

A24. Önemli bir belirsizliğin bulunmadığı durumlarda dahi, 20 nci paragraf uyarınca denetçinin finansal tablolarda işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlar hakkında yeterli açıklamaların sunulup sunulmadığını geçerli finansal raporlama çerçevesinin hükümleri ışığında değerlendirmesi gerekmektedir. Bazı finansal raporlama çerçeveleri, aşağıdakilere ilişkin açıklamaları ele alabilir:

- Temel olay veya şartlar,
- İşletmenin yükümlülüklerini yerine getirme kabiliyetiyle ilgili olay veya şartların önemine ilişkin yönetimin yaptığı değerlendirme,
- Yönetimin bu olay veya şartların etkilerini azaltmaya yönelik planları veya
- Yönetimin işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin yaptığı değerlendirmenin bir parçası olarak yaptığı önemli muhakemeler.

A25. Gerçeğe uygun sunum çerçevesine uygun olarak hazırlandığı durumlarda, finansal tabloların gerçeğe uygun sunum sağlayıp sağlamadığına ilişkin denetçinin yaptığı değerlendirme, finansal tabloların genel sunumu, yapısı ve içeriği ile ilgili dipnotlar dâhil olmak üzere finansal tabloların, bu tabloların temelini oluşturan işlem ve olayları, gerçeğe uygun sunumu sağlayacak şekilde yansıtıp yansıtmadığının değerlendirilmesini de içerir.[13] Şart ve durumlara bağlı olarak denetçi, gerçeğe uygun sunumun sağlanması amacıyla ilâve açıklamaların yapılması gerektiğine karar verebilir. Örneğin, işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya

[13] BDS 700,"Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama", 14 üncü paragraf

şartların belirlendiği ancak, denetçinin elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak önemli belirsizliğin mevcut olmadığı sonucuna vardığı ve geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca bu durumlara ilişkin açık bir şekilde açıklama yükümlülüğü getirilmediği hâllerde bu sonuç ortaya çıkabilir.

Denetçi Raporu Üzerindeki Etkiler

İşletmenin Sürekliliği Esasını Kullanmanın Uygun Olmadığı Durumlar (Bkz.: 21 inci paragraf)

A26. Finansal tabloların işletmenin sürekliliği esasına göre hazırlandığı ancak denetçinin yargısına göre yönetimin finansal tablolarda işletmenin sürekliliği esasını kullanmasının uygun olmadığı durumlarda, işletmenin sürekliliği esasının uygun olmadığına ilişkin finansal tablolarda bir açıklamanın bulunup bulunmadığına bakmaksızın, denetçi 21 inci paragrafta yer alan olumsuz görüş vermesini gerektiren yükümlülüğü uygular.

A27. İşletmenin sürekliliği esasının kullanılmasının içinde bulunulan şartlar altında uygun olmadığı durumlarda yönetim, finansal tabloları hazırlarken başka bir esası (örneğin, tasfiye esasına göre) kullanmak zorunda olabilir veya seçebilir. Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılacak diğer esasın içinde bulunulan şartlar altında kabul edilebilir bir muhasebe esası olduğuna karar vermesi şartıyla, denetçi bu finansal tabloların denetimini gerçekleştirebilir. Denetçi, söz konusu finansal tabloların hazırlandığı esasa ilişkin yeterli açıklamanın (bu tablolarda) bulunması şartıyla bu finansal tablolar hakkında olumlu görüş bildirebilir ancak finansal tablo kullanıcılarının dikkatini kullanılan alternatif esasa ve bu esasın kullanım gerekçelerine çekmek için denetçi raporuna BDS 706[14]'ya uygun olarak Dikkat Çekilen Hususlar paragrafı eklemeyi uygun veya gerekli görebilir.

İşletmenin Sürekliliği Esasını Kullanmanın Uygun Olduğu Ancak Önemli bir Belirsizliğin Bulunduğu Durumlar (Bkz.: 22-23 üncü paragraflar)

A28. Önemli bir belirsizliğin saptanması, kullanıcıların finansal tabloları anlamaları açısından önem arz etmektedir. İşletmenin sürekliliğine ilişkin önemli bir belirsizliğin mevcut olduğunu gösteren ayrı başlıklı bir bölüme yer verilmesi, kullanıcıları bu duruma yönelik olarak uyarır.

A29. Bu BDS'nin Ek'inde geçerli finansal raporlama çerçevesinin Türkiye Muhasebe Standartları (TMS'ler) olduğu durumda, finansal tablolara ilişkin denetçi raporunda yer alması gereken açıklamalara yönelik örnekler sunulmaktadır. TMS'ler dışında başka bir geçerli finansal raporlama çerçevesinin kullanılması hâlinde, bu BDS'nin Ek'inde sunulan örnek açıklamaların, içinde bulunulan şartlarda diğer finansal raporlama çerçevesine ilişkin uygulamanın gösterilmesi amacıyla uyarlanması gerekebilir.

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

A30. 22 nci paragraf, tanımlanan her bir duruma ilişkin denetçi raporunda sunulması gereken asgari bilgileri içerir. Denetçi, zorunlu kılınan bu açıklamaları desteklemek amacıyla, aşağıdakilerin izah edilmesi gibi sebeplerle ek bilgilere yer verebilir:

- Önemli bir belirsizliğin mevcudiyetinin kullanıcıların finansal tabloları anlamaları açısından temel teşkil ettiğinin veya[15]
- Bu konunun denetimde nasıl ele alındığının (Bkz.: A1 paragrafı).

Finansal Tablolarda Önemli Bir Belirsizliğe İlişkin Yeterli Açıklamanın Yapılmış Olması (Bkz.: 22 nci paragraf)

A31. Bu BDS'nin Ek'indeki 1 inci örnek, yönetimin kullandığı işletmenin sürekliliği esasının uygunluğuna ilişkin denetçinin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmiş olmasıyla birlikte, önemli bir belirsizliğin mevcut olduğu ve finansal tablolarda bu belirsizliğe ilişkin yeterli açıklamaya yer verildiği durumlardaki denetçi raporunu içermektedir. BDS 700'ün Ek'inde sırasıyla finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu olanların ve denetçinin işletmenin sürekliliğine ilişkin sorumluluklarını açıklamak amacıyla, tüm işletmelere yönelik olarak işletmenin sürekliliğiyle ilgili denetçi raporunda kullanılacak metin örneklerine yer verilmiştir.

Finansal Tablolarda Önemli Bir Belirsizliğe İlişkin Yeterli Açıklamanın Yapılmamış Olması (Bkz.: 23 üncü paragraf)

A32. Bu BDS'nin Ek'inde yer alan 2 nci ve 3 üncü örnekler, yönetimin kullandığı işletmenin sürekliliği esasının uygunluğuna ilişkin denetçinin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde ettiği ancak, önemli belirsizliğe yönelik finansal tablolarda yeterli açıklamanın yapılmadığı durumlarda, sırasıyla sınırlı olumlu görüş (şartlı görüş) ve olumsuz görüş verdiği denetçi raporunu içermektedir.

A33. Bir bütün olarak finansal tablolara ilişkin birden çok belirsizliğin mevcut olması gibi ender durumlarda denetçi, 22 nci paragrafta zorunlu kılınan açıklamaları dâhil etmek yerine görüş vermekten kaçınmayı uygun görebilir. BDS 705 bu hususla ilgili rehberlik sağlamaktadır.[16]

Düzenleyici Kurumlarla İletişim (Bkz.: 22-23 üncü paragraflar)

A34. Düzenleyici ve denetleyici kurumların mevzuatına tabi bir işletmenin denetçisi, raporunda işletmenin sürekliliğine ilişkin hususlarla ilgili bir atfın yapılmasının gerekli olabileceğini değerlendirmesi durumunda, denetçi ilgili düzenleyici ve denetleyici kurumlarla iletişime geçmekle yükümlü olabilir.

[15] BDS 706, A2 paragrafı
[16] BDS 705, 10 uncu paragraf

Yönetimin Değerlendirme Yapma veya Değerlendirmeyi Genişletme Konusunda İstekli Olmaması (Bkz.: 24 üncü paragraf)

A35. Belirli durumlarda denetçi, değerlendirme yapma veya yapılan değerlendirmenin kapsamını genişletme konusunda yönetimden talepte bulunmanın gerekli olduğunu düşünebilir. Yönetimin bunu yapmaya istekli olmaması durumunda, denetçi sınırlı olumlu görüş (şartlı görüş) verebilir veya görüş vermekten kaçınabilir. Çünkü finansal tabloların hazırlanmasında yönetimin işletmenin sürekliliği esasının kullanılmasına ilişkin olarak denetçinin yeterli ve uygun denetim kanıtı (yönetimin uygulamaya koyduğu planların veya bu olay ve şartların etkisini azaltan diğer faktörlerin varlığıyla ilgili kanıtlar gibi) elde etmesi mümkün olmayabilir.

Ek

(Bkz.:A29, A31-A32 paragrafları)

İşletmenin Sürekliliğine İlişkin Denetçi Raporu Örnekleri

- Örnek 1: Denetçinin, önemli bir belirsizliğin mevcut olduğu ve finansal tablolardaki açıklamaların yeterli olduğu sonucuna varması durumunda olumlu görüş verdiği denetçi raporu.
- Örnek 2: Denetçinin, önemli bir belirsizliğin mevcut olduğu ve yeterli açıklamaların yapılmamasına bağlı olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içerdiği sonucuna varması durumunda sınırlı olumlu görüş verdiği denetçi raporu.
- Örnek 3: Denetçinin, önemli bir belirsizliğin mevcut olduğu ve finansal tablolarda önemli bir belirsizlikle ilgili gereken açıklamalara yer verilmediği sonucuna varması durumunda olumsuz görüş verdiği denetçi raporu.

Örnek 1: Önemli Bir Belirsizliğin Mevcut Olduğu ve Finansal Tablolardaki Açıklamaların Yeterli Olduğu Durumda Olumlu Görüş

Bu örnek denetçi raporunda aşağıdaki durumlar varsayılmıştır:

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

[1] BDS 600, "Özel Hususlar-Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi"
[2] BDS 210, "Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması"

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

ABC Şirketi Genel Kuruluna [veya Uygun Olan Muhatap]

Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi[3]

Görüş

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

Görüşümüze göre ilişikteki finansal tablolar, Şirketin 31 Aralık 20XY tarihi itibarıyla finansal durumunu ve aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait finansal performansını ve nakit akışlarını, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır.

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'ler) uygun olarak yürütülmüştür. Bu Standartlar kapsamındaki sorumluluklarımız, raporumuzun *Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları* bölümünde ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır. KGK tarafından yayımlanan *Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar* (Etik Kurallar) ile finansal tabloların bağımsız denetimiyle ilgili mevzuatta yer alan etik hükümlere uygun olarak Şirketten bağımsız olduğumuzu beyan ederiz. Etik Kurallar ve diğer mevzuat kapsamındaki etiğe ilişkin sorumluluklar da tarafımızca yerine getirilmiştir. Bağımsız denetim sırasında elde ettiğimiz denetim kanıtlarının, görüşümüze dayanak oluşturmak için yeterli ve uygun olduğuna inanıyoruz.

İşletmenin Sürekliliğiyle İlgili Önemli Belirsizlik

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

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

Kilit Denetim Konuları

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

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

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

[*BDS 700'e uygun olarak yapılan raporlama –Bkz.: BDS 700'de yer alan Örnek 1*[5]]

Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları

[*BDS 700'e uygun olarak yapılan raporlama –Bkz.: BDS 700'de yer alan Örnek 1*[6]]

Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler

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

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

[*Bağımsız Denetçinin İmzası*][7]

[*Bağımsız Denetçinin Adresi*]

[*Bağımsız Denetçi Raporu Tarihi*]

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

[6] BDS 700'ün 34 üncü ve 39 uncu paragrafları, finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu olanların ve denetçinin işletmenin sürekliliğine ilişkin sorumluluklarının açıklanması amacıyla, tüm işletmeler için işletmenin sürekliliği ile ilgili metnin denetçi raporunda kullanılmasını zorunlu kılar.

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

Örnek 2: Önemli Bir Belirsizliğin Mevcut Olduğu ve Yeterli Açıklamaların Yapılmamasına Bağlı Olarak Finansal Tabloların Önemli Yanlışlık İçerdiği Durumda Sınırlı Olumlu Görüş

Bu örnek denetçi raporunda aşağıdaki durumlar varsayılmıştır:

- Borsada işlem gören bir işletmenin gerçeğe uygun sunum çerçevesine uygun olarak hazırlanmış tam set finansal tablolarının bağımsız denetimi yapılmıştır. Denetim, bir topluluk denetimi değildir (diğer bir ifadeyle, BDS 600'ün hükümleri uygulanmamıştır).
- Finansal tablolar, işletme yönetimi tarafından Türkiye Muhasebe Standartlarına (genel amaçlı bir çerçeveye) uygun olarak hazırlanmıştır.
- Denetim sözleşmesinin şartları, yönetimin finansal tablolara ilişkin BDS 210'da tanımlanan sorumluluğunu yansıtmaktadır.
- Denetimde uyulan ilgili etik hükümler; mevzuatta yer alan denetimle ilgili etik hükümler ile *Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar*'dan oluşur.
- 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. Finansman anlaşmalarının büyüklüğü, sona erme tarihi ve toplamı finansal tabloların yy numaralı dipnotunda ele alınmakla birlikte; finansal tablolarda borcun yenilenmesinin etkileri veya mümkün olup olmadığı ele alınmamakta ya da bu durum önemli bir belirsizlik olarak nitelendirilmemektedir.
- Söz konusu önemli belirsizliğe ilişkin yeterli açıklamaların yapılmamasından dolayı finansal tablolar önemli yanlışlık içermektedir. Denetçinin, yetersiz açıklamaların finansal tablolar üzerindeki etkilerinin önemli olduğu ancak yaygın olmadığı sonucuna varması nedeniyle sınırlı olumlu görüş verilmiştir.
- Kilit denetim konuları BDS 701'e uygun olarak bildirilmiştir.
- Mevzuat, diğer bilgiler (örneğin yıllık faaliyet raporu) için ayrı bir raporlama yapılmasını gerektirdiğinden diğer bilgiler bölümü denetçi raporunda yer almamaktadır. Sınırlı olumlu görüşün verilmesine etki eden hususun diğer bilgilere (örneğin, yıllık faaliyet raporu) etkisi söz konusu raporda ele alınacaktır.
- Finansal tabloların gözetiminden sorumlu olanlar ile hazırlanmasından sorumlu olanlar farklı kişilerdir.
- Finansal tabloların denetimine ek olarak, denetçinin, mevzuatla zorunlu tutulan diğer raporlama sorumlulukları da bulunmaktadır.

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

ABC Şirketi Genel Kuruluna [veya Uygun Olan Muhatap]

Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi[8]

Sınırlı Olumlu Görüş

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

Görüşümüze göre, *Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanağı* bölümünde belirtilen hususun etkileri hariç olmak üzere, ilişikteki finansal tablolar, Şirketin 31 Aralık 20X1 tarihi itibarıyla finansal durumunu ve aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait finansal performansını ve nakit akışlarını, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır.

Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanağı

yy numaralı Dipnotta ele alındığı üzere, Şirketin finansman anlaşmaları sona ermekte olup kalan borçların vadesi 19 Mart 20X2'dir. Şirket, yeni finansman anlaşmaları yapamamış veya yeni bir finansman kaynağı bulamamıştır. Bu durum, Şirketin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek önemli bir belirsizliğin varlığını göstermektedir. Finansal tablolar bu hususu tam olarak açıklamamaktadır.

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

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

Kilit Denetim Konuları

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

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

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

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

Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları

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

Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler

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

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

[*Bağımsız Denetçinin İmzası*][10]

[*Bağımsız Denetçinin Adresi*]

[*Bağımsız Denetçi Raporu Tarihi*]

[9] Finansal raporlama sürecinin gözetiminden sorumlu olanlar ile finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu olanların aynı kişiler olması durumunda, bu bölümün başlığı " Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları" olarak değiştirilmelidir.

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

Örnek 3: Önemli Bir Belirsizliğin Mevcut Olduğu ve Finansal Tablolarda Açıklanmadığı Durumda Olumsuz Görüş

Bu örnek denetçi raporunda aşağıdaki durumlar varsayılmıştır:

- Borsada işlem görmeyen bir işletmenin gerçeğe uygun sunum çerçevesine uygun olarak hazırlanmış tam set finansal tablolarının bağımsız denetimi yapılmıştır. Denetim, bir topluluk denetimi değildir (diğer bir ifadeyle, BDS 600'ün hükümleri uygulanmamıştır).
- Finansal tablolar, işletme yönetimi tarafından Türkiye Muhasebe Standartlarına (genel amaçlı bir çerçeveye) uygun olarak hazırlanmıştır.
- Denetim sözleşmesinin şartları, yönetimin finansal tablolara ilişkin BDS 210'da tanımlanan sorumluluğunu yansıtmaktadır.
- Denetimde uyulan ilgili etik hükümler; mevzuatta yer alan denetimle ilgili etik hükümler ile *Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar*'dan oluşur.
- 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 ve Şirket iflas seçeneğini değerlendirmeye almıştır. Finansal tablolarda söz konusu önemli belirsizliğe ilişkin yapılması gereken açıklamalar ihmal edilmiştir. Denetçinin bu tür bir ihmalin finansal tablolar üzerindeki etkisinin önemli ve yaygın olduğu sonucuna varması nedeniyle olumsuz görüş verilmiştir.
- Denetçinin BDS 701'e uygun olarak kilit denetim konularını bildirme zorunluluğu bulunmamaktadır.
- Denetçi; diğer bilgilerin tamamını denetçi raporu tarihinden önce elde etmiştir ve finansal tablolara ilişkin sınırlı olumlu/olumsuz görüşün verilmesine sebep olan husus diğer bilgileri de etkilemektedir. Diğer bilgiler için ayrı bir raporlama yapılmamaktadır.
- Finansal tabloların gözetiminden sorumlu olanlar ile hazırlanmasından sorumlu olanlar farklı kişilerdir.
- Finansal tabloların denetimine ek olarak, denetçinin, mevzuatla zorunlu tutulan diğer raporlama sorumlulukları da bulunmaktadır.

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

ABC Şirketi Genel Kuruluna [veya Uygun Olan Muhatap]

Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi[11]

Olumsuz Görüş

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

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

Olumsuz Görüşün Dayanağı

Şirketin finansman anlaşmaları sona ermiş olup kalan borçların vadesi 31 Aralık 20XY'de bitmiştir. Şirket, yeni finansman anlaşmaları yapamamış veya yeni bir finansman kaynağı bulamamış olup, iflas başvurusunda bulunmayı değerlendirmektedir. Bu durum, Şirketin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek önemli bir belirsizliğin varlığını göstermektedir. Finansal tablolar bu hususu tam olarak açıklamamaktadır.

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

[11] Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülüklere İlişkin Rapor" ikinci alt başlığının kullanılmasının gerekmediği durumlarda, "Finansal Tabloların Denetimine İlişkin Rapor" alt başlığının kullanılmasına gerek yoktur.

Diğer Bilgiler [veya uygun hâllerde "Finansal Tablolar ile Bu Tablolara İlişkin Bağımsız Denetçi Raporu Dışındaki Bilgiler" gibi bir başlık]

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

Yönetimin ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları[12]

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

Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları

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

Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler

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

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

[*Bağımsız Denetçinin İmzası*][13]

[*Bağımsız Denetçinin Adresi*]

[*Bağımsız Denetçi Raporu Tarihi*]

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

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