

## KURUL KARARLARI

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan:

## KURUL KARARI

**Karar No:** 75935942-050.01.04– [ 01 / 332 ]

**Karar Tarihi:** 26.12.2019

**Kararın Konusu:** Muhasebe Tahminleri Projesi Kapsamında Yapılan Değişikliklerin (BDS 200, BDS 230, BDS 240, BDS 260, BDS 580, BDS 700 ve BDS 701) Yayımlanması

660 sayılı KHK'nın 9'uncu maddesi uyarınca; uluslararası standartlara uyum sağlamak üzere, Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu (IAASB) tarafından "*Accounting Estimates Project*" başlığıyla yayımlanan Muhasebe Tahminleri Projesi kapsamında; Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 200 Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi, Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 230 Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi, Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 240 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları, Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 260 Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim, Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 580 Yazılı Beyanlar, Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 700 Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama ve Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi'nde yapılan değişikliklerin yayımlanmasına karar verilmiştir.

# **Muhasebe Tahminleri Projesi Kapsamında Yapılan Değişiklikler**

(BDS 200, BDS 230, BDS 240, BDS 260, BDS 580, BDS  
700 ve BDS 701)

BDS 540'ta yapılan değişiklik sonucunda BDS 200, BDS 230, BDS 240, BDS 260, BDS 580, BDS 700 ve BDS 701'in ilgili paragraflarında aşağıda belirtilen şekilde değişiklikler yapılmıştır. Söz konusu değişiklikler, 01/01/2020 tarihinde veya sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

## **Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 200 Bağımsız Denetimin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi'nin;**

1) 6 ncı paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

6. Önemlilik kavramı, denetçi tarafından denetimin planlanması ve yürütülmesi ile belirlenmiş yanlışlıkların denetim üzerindeki ve -varsa- düzeltilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki etkisinin değerlendirilmesinde uygulanır. <sup>1</sup> Genel olarak eksiklik ve yanlışlıkların -tek başına veya toplu olarak- finansal tablo kullanıcılarının bu tablolara istinaden alacakları ekonomik kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa, söz konusu yanlışlıklar önemli olarak kabul edilir. Önemliliğe ilişkin yargılara, içinde bulunulan şartlar çerçevesinde varılır ve bu yargılar, denetçinin finansal tablo kullanıcılarının finansal bilgiye olan ihtiyaçlarını algılayışından, yanlışlığın büyüklüğünden veya niteliğinden ya da bu ikisinin bileşiminden etkilenir. Denetçi görüşü finansal tabloları bir bütün olarak ele alır ve denetçi, finansal tabloların bütünü açasından önemlilik arz etmeyen yanlışlıkların tespit edilmesinden sorumlu değildir.

2) 9 uncu paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

9. Denetçinin, denetimden kaynaklanan konularla ilgili olarak kullanıcılara, yönetime, üst yönetimden sorumlu olanlara veya işletme dışı taraflara karşı da belirli bildirim ve raporlama sorumlulukları bulunabilir. Bu sorumluluklar, BDS'lerle veya mevzuatla belirlenebilir.<sup>2</sup>

3) 12 nci paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

12. Makul güvencenin elde edilemediği ve denetçi raporundaki sınırlı olumlu görüşün (şartlı görüşün), finansal tabloların hedef kullanıcılarına yapılacak bildirim açasından, yetersiz kaldığı tüm durumlarda, BDS'ler denetçinin görüş bildirmekten kaçınmasını veya mevzuata göre çekilmenin<sup>3</sup> mümkün olması hâlinde denetimden çekilmesini gerektirir.

4) 13 (k) paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

<sup>1</sup> BDS 320, "Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik" ve BDS 450, "Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Srasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi"

<sup>2</sup> Bakınız: Örneğin BDS 260, "Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim" ve BDS 240, "Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları", 43 üncü paragraf

13(k). Üst yönetimden sorumlu olanlar: İşletmenin stratejik yönetimi ve hesap verebilirliğine ilişkin yükümlülüklerin gözetiminden sorumlu kişi, kişiler veya yapılarıdır (örneğin, şirketin yönetim kurulu üyeleri). Bu sorumluluk finansal raporlama sürecinin gözetimini de içerir. Bazı ülkelerde, işletmelerde üst yönetimden sorumlu olanlar arasında icrâî görevi olan yöneticiler (bir özel veya kamu sektörü işletmesinin yönetim kurulunda olup icrâî görevi de bulunan üyeler veya işletmenin sahibi olan yöneticiler gibi) yer alabilir.

5) 13 (n) paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

13(n). Yürütülen denetime ilişkin yönetimin ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların sorumluluklarıyla ilgili ön kabul: Yönetimin ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların aşağıda belirtilen ve bir denetimin BDS'lere uygun olarak yürütülmesi için elzem olan sorumluluklarını anlamaları ve üstlenmeleridir:

- (i) Gerekli hâllerde, finansal tabloların gerçeğe uygun sunumu dâhil olmak üzere, finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanması sorumluluğu,
- (ii) Yönetim ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların, finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyecek şekilde hazırlanması için gerekli gördüğü iç kontrole ilişkin sorumluluğu,
- (iii) Yönetim ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların, denetçiye;
  - a. Finansal tabloların hazırlanmasıyla ilgili kayıtlar, belgeler ve diğer hususlar gibi muttali olduğu tüm bilgilere erişim imkânı sağlama sorumluluğu,
  - b. Denetimin amacı doğrultusunda talep edebileceği ilâve bilgileri sağlama sorumluluğu,
  - c. Denetim kanıtlarının toplanması için denetçinin işletme içinde gerekli gördüğü kişilerle kısıtlama olmaksızın görüşme imkânı sağlama sorumluluğu.

“Yürütülen denetime ilişkin yönetimin ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların sorumluluklarıyla ilgili ön kabul” kısaca “ön kabul” olarak da ifade edilebilir.

6) 14 üncü paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

14. Denetçi finansal tabloların denetiminde, bağımsızlıkla ilgili olanlar dâhil, etik hükümlere uyar (Bkz.: A16-A19 paragrafları).

7) 18 inci paragrafının başlığı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

*Denetimle İlgili BDS'lere Uyuma*

8) 19 uncu paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

19. Denetçinin, bir BDS'nin amaçlarını anlaması ve hükümlerini uygun şekilde yerine getirebilmesi için açıklayıcı hükümler ve uygulama bölümü dâhil, BDS'nin tamamına vâkıf olması gerekir (Bkz.: A60-A68 paragrafları).

9) 24 üncü paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

24. İlgili BDS'de belirtilen bir amaca ulaşılamaması hâlinde denetçi, bu durumun genel amaçlarına ulaşmasını engelleyip engellemediğini ve dolayısıyla, BDS'ler uyarınca olumlu dışında bir görüş vermesini veya (mevzuata göre çekilmenin mümkün olması şartıyla) denetimden çekilmesini gerektirip gerektirmediğini değerlendirir. Denetçinin, ilgili BDS'de belirtilen bir amaca ulaşamaması, BDS 230<sup>4</sup> uyarınca belgelendirilmesi gereken önemli bir durumun varlığına işaret eder (Bkz.: A77-A78 paragrafları).

10) A1 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

A1. Finansal tablolara ilişkin denetçi görüşü, finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını ele alır. Bu tür bir görüş tüm finansal tablo denetimlerinde ortaktır. Dolayısıyla denetçi görüşü, örneğin işletmenin gelecekteki ekonomik başarısı veya yönetimin işletme faaliyetlerini yürütmesinin etkinliği veya verimliliği hakkında güvence sağlamaz. Ancak bazı ülkelerde geçerli mevzuat, denetçilerin diğer özel hususlar hakkında da (iç kontrolün etkinliği veya yönetim tarafından hazırlanan ayrı bir raporun finansal tablolarla tutarlılığı gibi) görüş vermesini zorunlu kılabilir. BDS'lerde finansal tablolar hakkında oluşturulacak görüşle ilgili olması kaydıyla, bu tür özel hususlara ilişkin ana hükümler ile açıklayıcı hükümler ve uygulama bölümleri yer alır. Bununla birlikte, denetçinin, bu tür hususlar hakkında görüş vermek gibi ek bir sorumluluğunun olması durumunda, ilâve çalışmalar yapması gerekir.

11) A5 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

A5. Geçerli finansal raporlama çerçevesi genellikle, standart yayımlamaya yetkili kurum tarafından yayımlanmış finansal raporlama standartlarını veya mevzuat hükümlerini kapsar. Bazı durumlarda ise finansal raporlama çerçevesi, söz konusu standartlar ile mevzuat hükümlerinden oluşur. Diğer kaynaklar finansal raporlama çerçevesinin uygulanmasına yön verebilir. Bazı durumlarda, geçerli finansal raporlama çerçevesi kapsamında söz konusu diğer kaynaklar yer alabilir ve hatta finansal raporlama çerçevesi yalnızca bu kaynaklardan oluşabilir. Aşağıdakiler diğer kaynaklara örnek olarak gösterilebilir:

<sup>4</sup> BDS 230, "Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi", 8(c) paragrafı

- Muhasebe konularına ilişkin kanunlar, düzenlemeler, mahkeme kararları ve mesleki etik yükümlülükler dâhil, yasal ve etik çevre,
- Standart yayımlamaya yetkili kurumlar, mesleki kuruluşlar veya düzenleyici kurumlar tarafından yayımlanmış farklı hukuki bağlayıcılığa sahip muhasebe yorumları,
- Standart yayımlamaya yetkili kurumlar, mesleki kuruluşlar veya düzenleyici kurumlar tarafından yayımlanmış yeni veya ortaya çıkmakta olan muhasebe konularına ilişkin farklı hukuki bağlayıcılığa sahip görüşler,
- Yaygın olarak geçerli ve hâkim olan genel ve sektörel uygulamalar,
- Muhasebe literatürü.

Finansal raporlama çerçevesi ile uygulamaya yön veren kaynaklar arasında çelişkilerin olması durumunda, normlar hiyerarşisinde daha üstte yer alan kaynak geçerli kabul edilir.

12) A6 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

A6. Geçerli finansal raporlama çerçevesinin hükümleri, finansal tabloların şekil ve içeriğini belirler. Finansal raporlama çerçevesi tüm işlem veya olayların nasıl muhasebeleştirileceğini veya açıklanacağını ayrıntılarıyla belirtmeyebilir. Ancak genellikle, hükümlerinin temelini oluşturan kavramlarla tutarlı muhasebe politikalarının geliştirilmesinde ve uygulanmasında dayanak işlevi görebilecek yeterli sayıda kapsamlı ilkeler içerir.

13) A16 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

A16. Denetçi finansal tabloların denetiminde, bağımsızlıkla ilgili olanlar dâhil, etik hükümlere tabidir. Etik hükümler genellikle, Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar (Bağımsızlık Standartları Dâhil)'in (Etik Kurallar) A ve B Kısımları ile mevzuatta yer alan daha kısıtlayıcı diğer hükümlerden oluşur.

14) A22 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

A22. Mesleki şüphecilik, denetim kanıtlarının eleştirel biçimde değerlendirilmesi açısından gereklidir. Bu değerlendirme birbiriyle çelişen denetim kanıtlarının, belgelerin güvenilirliğinin, sorgulamalar sonucu elde edilen cevapların ve yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanlardan elde edilen diğer bilgilerin sorgulanmasını içerir. Mesleki şüphecilik, içinde bulunulan şartlar ışığında elde edilen denetim kanıtlarının yeterliliğinin ve uygunluğunun değerlendirilmesini de kapsar. Buna örnek olarak; hile riski göstergelerinin var olduğu ve önemli bir finansal tablo tutarına ilişkin tek destekleyici kanıtın hileye müsait olan bir belge olduğu bir durum gösterilebilir.

15) A24 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

A24. Denetçinin, işletme yönetimi ve üst yönetimden sorumlu olanların doğruluk ve dürüstlükleriyle ilgili geçmiş tecrübeleri göz ardı etmesi beklenemez. Bununla birlikte yönetimin ve üst yönetimden sorumlu olanların doğru ve dürüst olduklarına ilişkin edindiği kanaat, denetçinin mesleki şüphecilliğini sürdürme sorumluluğunu ortadan kaldırmaz ve denetçi makul güvence sağlamak için gerekli olan denetim kanıtlarından daha azıyla yetinemez.

16) A28 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

A28. Mesleki muhakeme, varılan yargının;

- Denetim ve muhasebe ilkelerinin yetkin bir şekilde uygulanmış olduğunu yansıtıp yansıtmadığı ve
  - Denetçi raporu tarihine kadar denetçi tarafından bilinen durum ve gerçekler ışığında uygun olup olmadığı ve tutarlı olup olmadığı,
- esas alınarak icra edilebilir.

17) A30 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

A30. Denetim kanıtları, denetçinin görüş ve raporunun desteklenmesi için gereklidir. Denetim kanıtları yapı olarak kümülatiftir ve öncelikle denetim sırasında uygulanan denetim prosedürlerinden elde edilir. Bununla birlikte denetim kanıtları, daha önce yürütülen denetimlerden (denetçinin bir önceki denetimden bu yana, bilgilerin cari denetimle olan ilgisini etkileyebilecek değişikliklerin olup olmadığına karar vermesi şartıyla)<sup>17</sup> veya denetim şirketinin müşteri ilişkisinin kurulması ve devam ettirilmesine ilişkin kalite kontrol prosedürleri gibi diğer kaynaklardan elde edilen bilgileri de içerebilir. İşletme içindeki ve dışındaki diğer kaynakların yanı sıra, işletmenin muhasebe kayıtları da önemli bir denetim kanıtı kaynağıdır. Ayrıca, denetim kanıtı olarak kullanılacak bilgiler, işletme tarafından istihdam edilmiş veya görevlendirilmiş bir uzman tarafından hazırlanmış olabilir. Denetim kanıtı, yönetim beyanlarını destekleyen ve doğrulayan bilgiler ile bu beyanlarla çelişen her türlü bilgiyi kapsar. Ayrıca, bazı hâllerde bilginin bulunmaması durumu da (örneğin, yönetimin talep edilen bir konuda gerekli açıklamada bulunmayı reddetmesi) denetçi tarafından kullanılabilir ve böylelikle bu durum bir denetim kanıtı teşkil eder. Denetçi görüşünün oluşturulmasına yönelik denetçi çalışmalarının büyük bir bölümünü, denetim kanıtlarının elde edilmesi ve değerlendirilmesi oluşturur.

18) A42 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

A42. “Önemli yanlışlık” risklerinin değerlendirilmesi, nitel olarak veya yüzdelerle veriler hâlinde nicel olarak ifade edilebilir. Her durumda, denetçinin uygun risk değerlendirmeleri yapma ihtiyacı, bu değerlendirmelerde kullanılacak farklı yaklaşımlardan daha önemlidir. BDS’ler, genellikle yapısal riske ve kontrol

<sup>17</sup> BDS 315, “İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle ‘Önemli Yanlışlık’ Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi”. 9 uncu paragraf

riskine ayrı ayrı atıfta bulunmaz. Bunun yerine yapısal riski ve kontrol riskini birlikte değerlendirerek “önemli yanlışlık” riskine atıfta bulunur. Ancak BDS 540<sup>19</sup> denetçinin; BDS 330<sup>20</sup>’a uygun olarak, yönetim beyanı düzeyindeki muhasebe tahminleri için, ciddi riskler dâhil, “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen risklere karşılık veren ilave denetim prosedürlerinin tasarlanması ve uygulanmasına dayanak sağlamak amacıyla yapısal riski ve kontrol riskini ayrı ayrı değerlendirmesini zorunlu kılar. Muhasebe tahminleri dışındaki önemli işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalara ilişkin “önemli yanlışlık” risklerini belirler ve değerlendirirken denetçi, tercih edilen denetim teknik veya metodolojilerine ve uygulamaya ilişkin hususlara bağlı olarak yapısal risk ve kontrol riskini ayrı ayrı veya birlikte değerlendirebilir.

19) A63 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

A63. Bir BDS’nin giriş bölümü, ihtiyaç hâlinde aşağıdaki konulara ilişkin açıklamalar içerebilir:

- BDS’nin diğer BDS’lerle ilişkisi dâhil olmak üzere, amaç ve kapsamı.
- BDS’nin konusu.
- BDS’nin ele aldığı konuya ilişkin denetçinin ve diğer tarafların ayrı ayrı sorumlulukları.
- BDS’nin düzenlenme sebebi.

### **Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 230 Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi’nin;**

1) A7 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

A7. Çalışma kâğıtları, yürütülen denetimin BDS’lere uygun olduğuna dair kanıt sağlar. Ancak denetçinin bir denetimde dikkate alınan her konuyu veya varılan her mesleki yargıyı belgelendirmesi gerekli ve uygulanabilir değildir. Bazı hususlara uyulduğu, denetim dosyasında yer alan belgelerde gösterilmiş olabilir. Bu tür durumlarda denetçinin, uyumu ayrıca (örneğin, bir kontrol listesinde) belgelendirmesine gerek yoktur. Örneğin:

- Yeterli biçimde belgelendirilmiş bir denetim planının varlığı, denetçinin denetimi planladığını gösterir.
- Denetim dosyasında imzalı bir denetim sözleşmesinin bulunması, denetçinin denetim şartları üzerinde yönetimle veya -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlarla anlaşmaya vardığını gösterir.

<sup>19</sup> BDS 540, “Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi”, 15 inci paragraf

<sup>20</sup> BDS 330, 7(b) paragrafı



- Finansal tablolara ilişkin sınırlı olumlu görüş içeren bir denetçi raporu, denetçinin BDS'lerde belirtilen şartlar altında sınırlı olumlu görüş verme yükümlülüğünü yerine getirdiğini gösterir.
- Bir denetim dosyasında, denetim boyunca geçerli olan hükümlere uyulduğunu göstermenin birçok yolu olabilir:
  - Örneğin, denetçinin mesleki şüphecililiğinin belgelendirilmesinin tek bir yolu olmayabilir. Ancak yine de çalışma kâğıtları, denetçinin BDS'lere uygun olarak mesleki şüphecililiğini kullandığına dair kanıt sağlayabilir. Örneğin; muhasebe tahminlerine ilişkin olarak, elde edilen denetim kanıtları yönetim beyanlarını hem doğrulayan hem de bunlarla çelişen kanıtlar içerdiğinde, elde edilen denetim kanıtlarının yeterliliği ve uygunluğuyla ilgili bir sonuç oluştururken yapılan mesleki muhakemeler dâhil, denetçinin söz konusu kanıtları nasıl değerlendirdiğinin belgelendirilmesi.
  - Benzer şekilde sorumlu denetçinin, denetimi BDS'lere uygun olarak yönlendirme, gözetim ve yürütme sorumluluğunu üstlenmiş olduğu, çalışma kâğıtlarında çeşitli yollarla kanıtlanabilir. Sorumlu denetçinin denetimin çeşitli aşamalarına zamanında katılım sağladığının - örneğin, BDS 315<sup>5</sup> uyarınca ekip tarafından yapılan müzakerelere katılımı- belgelendirilmesi, bu yollardan biridir.

## 2) A9 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

- A9. Önemli hususlara ilişkin çalışma kâğıtlarının biçim, içerik ve kapsamına karar verilmesinde; çalışmanın yapılması ve sonuçların değerlendirilmesinde mesleki muhakemenin ne ölçüde kullanıldığı önemli bir etkidir. Önemli olması durumunda yapılan mesleki muhakemelerin belgelendirilmesi, denetçinin vardığı sonuçların açıklanmasına ve mesleki muhakemenin kalitesinin artırılmasına yardımcı olur. Bu tür hususlar, önemini koruyan hususların incelenmesi (örneğin, muhasebe tahminlerinin geriye dönük olarak gözden geçirilmesi) sırasında, sonraki denetimleri yürütenler de dâhil olmak üzere çalışma kâğıtlarının gözden geçirilmesinden sorumlu olanlar için özel bir önem taşır.

## 3) A10 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

- A10. Önemli hususların ve önemli yargıların söz konusu olduğu hâllerde, 8 inci paragraf uyarınca mesleki muhakemenin kullanılmasıyla ilgili çalışma kâğıtlarının hazırlanmasının uygun olduğu durumlara ilişkin bazı örnekler aşağıdaki hususları içerir:
- Bir hükümde, denetçinin belirli bilgileri veya etkenleri değerlendirmesi için “mütalaa eder” ifadesinin kullanılması ve bu mütalaanın belirli bir denetim

<sup>5</sup> BDS 315. “İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle ‘Önemli Yanlışlık’ Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi”, 10 uncu paragraf

çalışması açısından önemli olması durumunda denetçinin vardığı sonucun gerekçesi.

- Yönetim tarafından yapılan subjektif muhakeme konularının makul olduğuna ilişkin denetçinin ulaştığı sonucun dayanağı.
- Muhasebe tahmini ve ilgili açıklamaların, geçerli finansal raporlama çerçevesi bağlamında makul olup olmadığı veya yanlışlık içerip içermediğine ilişkin denetçinin yaptığı değerlendirmenin dayanağı.
- Denetim sırasında ortaya çıkan ve denetçinin bir belgenin gerçek olmayabileceğine inanmasına sebep olan durumlara karşılık olarak yapılan ilâve araştırma sırasında (bir uzmanın ya da teyit prosedürlerinin uygun biçimde kullanılması gibi) ilgili belgenin gerçekliği hakkında denetçinin vardığı sonuçların dayanağı.
- BDS 701<sup>7</sup>'in uygulanması hâlinde, denetçinin kilit denetim konularını belirlemesi ya da bildirilecek kilit denetim konularının bulunmadığına karar vermesi.

4) A11 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

A11. Denetçi çalışma kâğıtlarının bir parçası olarak, denetim sırasında belirlenen önemli hususları ve bunların nasıl ele alındığını açıklayan veya bu tür bilgileri sağlayan diğer ilgili destekleyici çalışma kâğıtlarına çapraz-referanslar içeren bir özet (bazen tamamlama notu olarak adlandırılır) hazırlanmasının ve bu özeti saklanmasının yararlı olacağını düşünebilir. Böyle bir özet, özellikle kapsamlı ve karmaşık denetimlerde, çalışma kâğıtlarının etkin biçimde gözden geçirilmesini ve tetkikini kolaylaştırır. Ayrıca, böyle bir özeti hazırlanması denetçinin önemli hususları dikkate almasını da kolaylaştırabilir. Bu özetler, uygulanan denetim prosedürleri ve varılan sonuçlar ışığında denetçinin genel amaçlarına ulaşmasına engel teşkil eden ulaşılamayan herhangi bir BDS amacının bulunup bulunmadığını değerlendirmesi konusunda denetçiye yardımcı olabilir.

5) A17 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

A17. Küçük bir işletmenin denetçisi, çalışma kâğıtlarını hazırlarken destekleyici çalışma kâğıtlarına uygun biçimde çapraz-referanslar vermek suretiyle denetimin çeşitli yönlerini ve aşamalarını tek bir belge altında toplamayı faydalı ve etkin bulabilir. Küçük bir işletmenin denetiminde birlikte belgelendirilebilecek hususlara örnek olarak; işletmenin ve iç kontrolünün anlaşılması, genel denetim stratejisi ve denetim planı, BDS 320<sup>9</sup>'ye<sup>9</sup> uygun olarak belirlenen önemlilik, risk olarak değerlendirilen hususlar, denetim sırasında tespit edilen önemli hususlar ve ulaşılan sonuçlar verilebilir.

6) A22 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

<sup>7</sup> BDS 701, "Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi"

<sup>9</sup> BDS 320, "Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik"

A22. Denetçi raporu tarihinden sonra çalışma kâğıtlarının nihai denetim dosyasında birleştirilmesi işleminin tamamlanması, yeni denetim prosedürlerinin uygulanması veya yeni sonuçlara ulaşılmasını içermeyen idari bir süreçtir. Ancak çalışma kâğıtlarının nihai denetim dosyasında birleştirilmesi sürecinde, idari nitelikte olmak kaydıyla çalışma kâğıtlarında değişiklikler yapılabilir. Bu tür değişikliklere örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:

- Yenilenmiş olan çalışma kâğıtlarının eski taslaklarının silinmesi veya çıkarılması,
- Çalışma kâğıtlarının sınıflandırılması, düzenlenmesi ve çalışma kâğıtlarına çapraz-referanslar verilmesi,
- Çalışma kâğıtlarının nihai denetim dosyasında birleştirilmesi sürecine ilişkin kontrol listelerinin imzalanması,
- Denetçi raporu tarihinden önce elde edilen ve denetim ekibinin ilgili üyeleriyle müzakere edilen ve mutabakata varılan denetim kanıtlarının belgelendirilmesi.

7) Eki aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

**Ek**

(Bkz.: 1 inci paragraf)

### **Çalışma Kâğıtlarına İlişkin Diğer BDS'lerde Yer Alan Özel Hükümler**

Bu Ek'te, 1 Ocak 2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerine ait finansal tabloların denetiminde uygulanan ve çalışma kâğıtlarına ilişkin özel hükümler içeren diğer BDS'lerdeki paragraflar yer almaktadır. Bu liste, BDS'lerde yer alan ana hükümler ile açıklayıcı hükümler ve uygulama bölümlerinin yerine geçmez.

- BDS 210, "Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması", 10-12 nci paragraflar
- BDS 220, "Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol", 24-25 inci paragraflar
- BDS 240, "Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları", 44-47 nci paragraflar
- BDS 250, "Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde İlgili Mevzuatın Dikkate Alınması", 29 uncu paragraf
- BDS 260, "Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim", 23 üncü paragraf
- BDS 300, "Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması", 12 nci paragraf
- BDS 315, "İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle 'Önemli Yanlılık' Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi", 32 nci paragraf
- BDS 320, "Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik", 14 üncü paragraf

- BDS 330, “Bağımsız Denetçinin Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapacağı İşler”, 28-30 uncu paragraflar
- BDS 450. “Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlılıkların Değerlendirilmesi”, 15 inci paragraf
- BDS 540, “Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi”. 37 nci paragraf
- BDS 550, “İlişkili Taraflar”, 28 inci paragraf
- BDS 600 “Özel Hususlar–Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil)”, 50 nci paragraf
- BDS 610, “İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması”, 36-37 nci paragraflar.
- BDS 720, “Bağımsız Denetçinin Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları”, 25 inci paragraf.

### **Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 240 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları'nın**

1) 29 uncu paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

29. BDS 330'a uygun olarak denetçi, finansal tablolar düzeyinde hile kaynaklı “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirdiği risklere karşı yapılacak genel işleri belirler<sup>10</sup> (Bkz.: A34 paragrafı).

2) 31 inci paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

31. BDS 330'a uygun olarak denetçi, yönetim beyanı düzeyinde hile kaynaklı “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirdiği risklere; niteliği, zamanlaması ve kapsamıyla karşılık veren müteakip denetim prosedürlerini (risk değerlendirmesi sonrası uygulanan denetim prosedürlerini) tasarlar ve uygular<sup>11</sup> (Bkz.: A38-A41 paragrafları).

3) 41 inci paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

41. Bir hileyi tespit etmesi veya hilenin olabileceğine işaret eden bir bilgi edinmesi hâlinde denetçi, hilenin önlenmesi ve tespit edilmesine ilişkin esas sorumluluk sahibi kişileri bilgilendirmek amacıyla, mevzuatla yasaklanmadığı sürece, bu konuyu yönetimin uygun kademesindeki kişilere zamanında bildirir (Bkz.: A61-A62 paragrafları).

---

<sup>10</sup> BDS 330, 5 inci paragraf

<sup>11</sup> BDS 330, 6 nci paragraf

4) 45 inci paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

45. Denetçi, işletme ve çevresini tanmasına ve “önemli yanlışlık” risklerini değerlendirmesine ilişkin olarak BDS 315 kapsamındaki çalışma kâğıtlarına<sup>12</sup>, aşağıda belirtilenleri de dâhil eder:<sup>13</sup>
- İşletmenin finansal tablolarının hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerine açıklığı konusunda denetim ekibi içinde yapılan müzakereler sırasında alınan önemli kararlar ve
  - Finansal tablo düzeyinde ve yönetim beyanı düzeyinde, hile kaynaklı “önemli yanlışlık” riski olarak belirlenen ve değerlendirilen riskleri.

5) 46 ncı paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

46. Denetçi, “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirdiği risklere karşı yapacağı işlere ilişkin BDS 330 kapsamındaki çalışma kâğıtlarına, aşağıda belirtilenleri de dâhil eder:<sup>14</sup>
- Finansal tablo düzeyinde, hile kaynaklı “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen risklere karşı yapılacak genel işler ile denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı ile bu prosedürlerin, yönetim beyanı düzeyinde, hile kaynaklı “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen risklerle olan bağlantısı ve
  - Kontrollerin yönetim tarafından ihlal edilmesi riskini ele almak üzere tasarlananlar dâhil, uygulanan denetim prosedürlerinin sonuçları.

6) A6 paragrafının başlığı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

### **Hilenin Tespitine ve Önlenmesine İlişkin Sorumluluk**

7) A48 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

A48. Geriye dönük gözden geçirme, BDS 540 tarafından da zorunlu tutulmuştur.<sup>20</sup> Bu tür bir gözden geçirme;

- Yönetimin önceki muhasebe tahminlerinin etkinliği hakkında bilgi edinmeyi,
- Sonuçlar hakkında veya -uygun hâllerde- cari dönemde önemli yanlışlık risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesine yardımcı olmak amacıyla yeniden tahminleri hakkında denetim kanıtı elde etmeyi ve
- Tahmin belirsizliği gibi, finansal tablolarda açıklanması gerekebilen konularda denetim kanıtı elde etmeyi,

amaçlayan bir risk değerlendirme prosedürü olarak yürütülür. Uygulamada, hile kaynaklı “önemli yanlışlık” riski taşıyabilecek taraflılık hususunda yönetimin

<sup>12</sup> BDS 230, “Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi”, 8-11 inci paragraflar ve A6 paragrafı

<sup>13</sup> BDS 315, 32 nci paragraf

<sup>14</sup> BDS 330, 28 inci paragraf

<sup>20</sup> BDS 540, “Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi”, 9 uncu paragraf

yargı ve varsayımlarının denetçi tarafından bu BDS uyarınca gözden geçirilmesi, BDS 540'ın gerektirdiği gözden geçirmeyle bağlantılı olarak gerçekleştirilebilir.

8) A49 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

A49. Aşağıdakiler, olağan iş akışı dışında gerçekleştirilen veya olağan dışı görünen önemli işlemlerin, hileli finansal raporlama yapmak veya varlıkların kötüye kullanımını gizlemek amacıyla yapılmış olabileceğinin göstergelerindendir:

- Bu tarz işlemlerin aşırı derecede karmaşık görünmesi (örneğin işlemin, konsolidasyona tabi bir topluluk içindeki birden fazla işletmeyi veya ilişkili olmayan birden fazla üçüncü tarafı içermesi).
- Yönetimin bu tarz işlemlerin niteliğine ve muhasebeleştirilmesine ilişkin hususları üst yönetimden sorumlu olanlarla görüşmemiş olması ve bu konuda yetersiz belgelendirme yapılması.
- Yönetimin, ihtiyaç duyulan belirli bir muhasebe uygulamasına, işlemin temelinde yatan ekonomik gerekçelerden daha fazla önem vermesi.
- Özel amaçlı işletmeler dâhil, konsolide edilmemiş ilişkili tarafları içeren işlemlerin, üst yönetimden sorumlu olanlar tarafından uygun şekilde incelenmemesi veya onaylanmaması.
- İşlemlerin, daha önceden belirlenmemiş ilişkili tarafları veya denetlenen işletmenin yardımı olmaksızın işlemi destekleyecek niteliği veya finansal gücü bulunmayan tarafları içermesi.

9) Ek 1'i aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

**Ek 1**

(Bkz.: A26 paragrafı)

### **Hile Riski Faktörlerine İlişkin Örnekler**

Bu Ek'te yer alan hile riski faktörleri, denetçilerin farklı durumlarda karşılaşılabileceği faktörlere örnek olarak verilmiştir. Denetçinin, denetim sırasında dikkate aldığı iki tür hile bulunur: Hileli finansal raporlama ve varlıkların kötüye kullanılması. Bunlara ilişkin örnekler ayrı ayrı sunulmuştur. Bu iki hile türünün her biri için risk faktörleri, hile kaynaklı önemli yanlışlıklar ortaya çıktığında genellikle mevcut bulunan üç şart esas alınarak ilave alt sınıflara ayrılmıştır: (a) Teşvikler/Baskılar, (b) Fırsatlar ve (c) Tutumlar/Rasyonelleştirmeler. Aşağıda yer alan risk faktörleri çok farklı durumları kapsamakla birlikte, sadece örnek niteliğindedir ve bu sebeple denetçi, ilave veya daha farklı risk faktörleri belirleyebilir. Örneklerin tamamı her durumda geçerli olmayıp, farklı büyüklüğe, ortaklık yapısına veya şartlara sahip işletmelerde bunların önem düzeyi değişebilir. Ayrıca, risk faktörlerine ilişkin örneklerin sıralaması, önem derecelerini veya meydana gelme sıklıklarının yansıtmaz.

## Hileli Finansal Raporlamadan Kaynaklanan Yanlışlıklara İlişkin Risk Faktörleri

Aşağıda, hileli finansal raporlamadan kaynaklanan yanlışlıklara ilişkin risk faktörlerine örnekler verilmiştir.

### *Teşvikler/Baskılar*

Finansal istikrarın veya kârlılığın; genel ekonomik durum, sektörün durumu veya işletmenin faaliyet şartlarıyla ilgili aşağıda örnekleri verilen sebeplerden dolayı tehdit altında olması:

- Düşen kâr marjlarının eşlik ettiği, yüksek derecede rekabet veya pazar doygunluğu.
- Teknolojideki değişimler, ürünlerin modasının geçmesi veya faiz oranları gibi hızlı değişimlere karşı yüksek hassasiyet.
- Müşteri taleplerinin önemli derecede azalması ve genel ekonomide veya işletmenin faaliyet gösterdiği sektörde artan şirket başarısızlıkları.
- İcra, iflas veya devralınma tehditleri oluşturan faaliyet zararları.
- Bir yandan kazanç ve kazanç artışları raporlanırken diğer yandan faaliyetlerden tekrar eden nakit çıkışlarının olması veya faaliyetlerden nakit girişleri elde edilememesi.
- Özellikle aynı sektördeki şirketlere kıyasla hızlı büyüme gösterilmesi veya olağan dışı kârlılığa sahip olunması.
- Muhasebe alanındaki veya mevzuattan kaynaklanan yeni yükümlülükler.

Aşağıdaki sebeplerden dolayı üçüncü tarafların beklenti veya gereksinimlerini karşılamak amacıyla yönetim üzerinde büyük bir baskı olması:

- Yatırım analistlerinin, kurumsal yatırımcıların, önemli alacaklıların veya diğer üçüncü tarafların kârlılık veya trend seviyesine ilişkin beklentileri (özellikle aşırı derecede iddialı veya gerçek dışı beklentiler) ile yönetimin oluşturduğu beklentiler (örneğin, yönetimin fazlasıyla iyimser basın açıklamaları veya yıllık faaliyet raporlarındaki mesajları aracılığıyla oluşturduğu beklentiler).
- Önemli araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin veya yatırım harcamalarının finansmanı dâhil, rekabet gücünü devam ettirebilmek için ilave borçlanma veya özkaynak finansmanı ihtiyacı.
- Borsa kotasyon şartlarının yerine getirilmesinde, borcun geri ödenmesinde veya diğer borç sözleşmelerindeki şartların sağlanmasında yaşanan zorluklar.
- Kötü finansal sonuçların, işletme birleşmeleri veya ihale alımı gibi tamamlanmamış önemli işlemler üzerinde olumsuz etkilerinin olması veya olacağı beklentisinin bulunması.

Eldeki bilgilerin, aşağıdaki hususlar sebebiyle yönetimin veya üst yönetimden sorumlu olanların şahsi finansal durumlarının işletmenin finansal performansından dolayı tehdit altında olduğunu göstermesi:

- İşletmede önemli finansal menfaatlerinin bulunması.

- Kazançlarının (örneğin ikramiyeler, hisse opsiyonları ve performans dayalı ek ödeme düzenlemeleri) önemli bir bölümünün; hisse fiyatları, faaliyet sonuçları, finansal durum veya nakit akışındaki iddialı hedeflere ulaşılmasına bağlı olması.<sup>1</sup>
- İşletme borçlarına karşılık kişisel teminatların verilmiş olması.

Yönetim veya işletme personeli üzerinde, üst yönetimden sorumlu olanlar tarafından oluşturulmuş finansal hedeflerin tutturulması (satış veya kârlılığa ilişkin teşvik hedefleri dâhil) konusunda aşırı bir baskının bulunması.

### *Fırsatlar*

Sektörün veya işletme faaliyetlerinin niteliklerinin, aşağıda yer alan hususlar sebebiyle hileli finansal raporlama için elverişli bir ortam oluşturması:

- İşletmenin olağan iş akışı dışında gerçekleşmiş veya denetlenmeyen ya da başka bir denetim şirketi tarafından denetlenen ilişkili işletmelerle yapılan önemli ilişkili taraf işlemleri.
- Uygun olmayan veya piyasa şartları dışında gerçekleşen işlemlere sebep olacak şekilde işletmenin, tedarikçilerine veya müşterilerine, belirli şartları dayatmasına imkân veren güçlü bir finansal mevcudiyet veya belirli bir sektörü etkileme kabiliyeti.
- Doğrulanması zor olan subjektif yargıları veya belirsizlikleri içeren önemli tahminlere dayanan varlık, yükümlülük, hasılat veya giderler.
- Özellikle dönem sonuna yakın gerçekleşen ve “özün önceliği” çerçevesinde sorgulanması gereken önemli, olağan dışı veya oldukça karmaşık işlemler.
- Farklı iş ortam ve kültürlerinin bulunduğu ülkelerle veya ülkelerde gerçekleştirilen önemli faaliyetler.
- Görünürde açık bir ticari gerekçesi olmaksızın, ticari araçların kullanılması.
- Görünürde açık bir ticari gerekçesi olmaksızın, vergi cenneti olarak bilinen yerlerde bulunan önemli banka hesapları, bağlı ortaklık veya şube faaliyetleri.

Aşağıdaki sebeplerden dolayı yönetim üzerindeki izlemenin etkin olmaması:

- Telif edici kontroller bulunmaksızın (sahibi tarafından yönetilmeyen bir işletmede) yönetime tek bir kişinin veya küçük bir grubun hâkim olması.
- Üst yönetimden sorumlu olanların, finansal raporlama süreci veya iç kontrol üzerindeki gözetimlerinin etkin olmaması.

Aşağıdaki hususlarla işaret edildiği gibi, karmaşık veya istikrarsız bir organizasyon yapısının mevcudiyeti:

- İşletmede kontrol gücü olan kuruluş veya kişilerin belirlenmesindeki zorluk.

<sup>1</sup> Yönetimin teşvik planları, sadece belirli hesaplarla veya işletmenin seçilmiş belirli faaliyetleriyle ilgili hedeflere ulaşma şartına bağlı olabilir (bu hesaplar veya faaliyetler, bir bütün olarak işletme açısından önemli olmayabilir).



- Olağan dışı tüzel kişilikleri veya yönetime ilişkin yetki kademelerini içeren aşırı karmaşık organizasyon yapısı.
- Kıdemli yönetici, hukuk müşaviri veya üst yönetimden sorumlu olanların işten ayrılma oranının yüksek olması.

İç kontrol bileşenlerinin aşağıda belirtilen durumlar sebebiyle yetersiz olması:

- Otomatik kontroller ve ara dönem finansal raporlama üzerindeki kontroller (dış raporlamamın gerekli olduğu yerlerde) dâhil kontrollere yönelik yetersiz izleme.
- Muhasebe, iç denetim veya BT'de verimsiz personelin istihdamı veya bu kişilerin işten ayrılma oranının yüksek olması.
- Önemli iç kontrol eksikliklerini içeren durumlar dâhil, etkin olmayan muhasebe ve bilgi sistemlerinin bulunması.

#### *Tutumlar/Rasyonelleştirmeler*

- Etkin olmayan bir şekilde; işletme değerlerinin veya iş ahlâkı kurallarının yönetim tarafından iletilmesi, uygulanması, desteklenmesi veya uygulanmasının sağlanması ya da uygun olmayan değerlerin veya iş ahlâkı kurallarının iletilmesi.
- Muhasebe politikalarının seçiminde veya önemli tahminlerin belirlenmesinde, finansal işlerden sorumlu olmayan yöneticilerin çok fazla rol alması.
- Geçmişte sermaye piyasası mevzuatı veya diğer ilgili mevzuatın ihlal edilmiş olması veya işletme, kıdemli yöneticiler veya üst yönetimden sorumlu olanlar hakkında bu tür ihlallerin veya hilelerin yapıldığının iddia edilmesi.
- Hisse fiyatlarının artırılması veya fiyat artış trendinin sürdürülmesi konusunda yönetimin aşırı menfaatinin olması.
- Yönetimin analistlere, kredi verenlere ve diğer üçüncü taraflara iddialı veya gerçekçi olmayan tahminleri yerine getirme taahhüdünde bulunması.
- Yönetimin bilinen önemli iç kontrol eksikliklerini zamanında düzeltmemesi.
- Yönetimin vergisel amaçlarla, raporlanan kazançları asgari seviyeye indirmek için uygun olmayan yöntemler kullanması yönünde menfaatinin olması.
- Kıdemli yöneticilerdeki motivasyon düşüklüğü.
- İşletmenin sahibi olan yöneticilerin, şahsi işlemleriyle işletmenin işlemler arasında bir ayırım yapmaması.
- Halka açık olmayan bir işletmede hissedarlar arasında anlaşmazlık bulunması.
- Yönetimin önemlilik kavramına dayanarak, marjinal veya uygun olmayan muhasebeleştirmeyle haklı çıkarmaya yönelik tekrar eden girişimlerde bulunması.
- Yönetim ile mevcut veya önceki denetçi arasında aşağıdakilere benzer uyumsuzlukların bulunması:

- Muhasebe, denetim veya raporlamayla ilgili konularda mevcut veya önceki denetçiyle sıkça yaşanan anlaşmazlıklar.
- Denetimin veya denetçi raporunun tamamlanması konusunda gerçekçi olmayan zaman kısıtlamalarının getirilmesi gibi denetçiden yerine getirmesi beklenen makul olmayan talepler.
- Denetçinin, kişilere veya bilgiye erişimini uygun olmayan şekilde sınırlandıran veya üst yönetimden sorumlu olanlarla etkin biçimde iletişim kurmasını engelleyen kısıtlamalar.
- Yönetimin, denetçiyi baskı altına almaya yönelik davranışları. Özellikle, denetçinin çalışmasının kapsamını veya denetimde görevlendirilen veya denetim süresince danışılan personelin seçimini veya sürekliliğini etkilemeye yönelik davranışları.

### **Varlıkların Kötüye Kullanılmasından Kaynaklanan Yanlışlıklara İlişkin Risk Faktörleri**

Varlıkların kötüye kullanılmasından kaynaklanan yanlışlıklara ilişkin risk faktörleri de hilenin var olması hâlinde genelde mevcut bulunan üç şart esas alınarak sınıflandırılmıştır: Teşvikler/Baskılar, Fırsatlar ve Tutumlar/Rasyonelleştirmeler. Hileli finansal raporlamadan kaynaklanan yanlışlıklara ilişkin risk faktörlerinden bazıları, varlıkların kötüye kullanılmasından kaynaklanan yanlışlıklar ortaya çıktığında da bulunabilir. Örneğin, yönetimin etkin olmayan izleme faaliyetleri veya diğer iç kontrol eksiklikleri, hileli finansal raporlamadan veya varlıkların kötüye kullanılmasından kaynaklanan yanlışlıklar söz konusu olduğunda ortaya çıkabilir. Aşağıda varlıkların kötüye kullanılmasından kaynaklanan yanlışlıklara ilişkin risk faktörlerine örnekler verilmiştir.

#### *Teşvikler/Baskılar*

Şahsi finansal yükümlülükler; nakit veya çalınmaya müsait diğer varlıklara erişimi olan yöneticiler veya çalışanlar üzerinde, varlıkları kötüye kullanma yönünde baskı oluşturabilir.

Nakit veya çalınmaya müsait diğer varlıklara erişimi olan çalışanlar ile işletme arasındaki anlaşmazlıklar da söz konusu çalışanlar üzerinde varlıkların kötüye kullanılması yönünde baskı oluşturabilir. Bu tür anlaşmazlıklar aşağıdakilerden kaynaklanabilir:

- Bilinen veya öngörülen işten çıkarmalar.
- Çalışanların ücret ve sair haklarında veya fayda planlarında yakın geçmişte yapılan veya yakın bir gelecekte yapılması öngörülen değişiklikler.
- Beklentilerle tutarlı olmayan terfiler, ücret ve sair haklar veya diğer ödüllendirmeler.

#### *Fırsatlar*

Belirli özellikler veya şartlar, varlıkların kötüye kullanıma açıklığını artırır. Örneğin, aşağıdaki şartların bulunması hâlinde varlıkların kötüye kullanılmasına ilişkin fırsatlar artar:

- Kasada bulunan veya işlemlerde kullanılan yüksek miktarda nakit.
- Yükte hafif pahada ağır veya talebi yüksek olan stok kalemleri.

- Hamiline yazılı tahvil, elmas veya bilgisayar çipleri gibi kolaylıkla nakde dönüştürülebilir varlıklar.
- Küçük boyutlu, pazarlanabilir veya mülkiyetin zor ispatlandığı maddi duran varlıklar.

Varlıklar üzerinde yetersiz iç kontrolün bulunması, söz konusu varlıkların kötüye kullanıma açıklığını artırır. Örneğin, varlıkların kötüye kullanılması aşağıdaki hususların varlığından kaynaklanabilir:

- Görevlerin ayrılığı ilkesinin yetersiz uygulanması veya bağımsız kontrollerin yetersizliği.
- Kıdemli yöneticilerin seyahat ve diğer geri ödenebilir giderleri gibi harcamalarının yetersiz gözetimi.
- Varlıklardan sorumlu personelin yönetim tarafından yetersiz gözetimi, örneğin, uzak yerlerdeki faaliyetlerin yönlendirilmesinde, gözetiminde veya izlenmesindeki yetersizlikler.
- Varlıklara erişimi olan çalışanların işe alımı sırasında yapılan araştırmaların yetersizliği.
- Varlıklara ilişkin tutulan kayıtların yetersizliği.
- İşlemlere ilişkin yetkilendirme ve onay sisteminin yetersizliği (örneğin, satın almadaki).
- Kasa, menkul kıymetler, stoklar veya maddi duran varlıklara yönelik fiziki koruma tedbirlerinin yetersizliği.
- Varlıklara ilişkin mutabakatların tam ve zamanında yapılmaması.
- Ticari mal iadeleri gibi işlemlerin zamanında ve doğru olarak belgelendirilmemesi.
- Kilit kontrol fonksiyonlarını yerine getiren çalışanların zorunlu izinlerinin olmaması.
- BT çalışanlarının varlıkları kötüye kullanımına yol açacak şekilde, yönetimin BT hakkında yeterli bilgiye sahip olmaması.
- Elektronik ortamlarda gerçekleşen işlemlere ilişkin sistem kayıtları (log) üzerindeki kontroller ve bunların gözden geçirilmesi dâhil, otomatik kayıtlar üzerindeki erişim kontrollerinin yetersiz olması.

#### *Tutumlar/Rasyonelleştirmeler*

- Varlıkların kötüye kullanılmasına ilişkin risklerin izlenmesine veya azaltılmasına olan ihtiyacın göz ardı edilmesi.
- Mevcut kontrollerin ihlal edilmesi veya bilinen iç kontrol eksiklikleri için uygun düzeltici adımların atılmaması suretiyle, varlıkların kötüye kullanımı üzerindeki iç kontrolün göz ardı edilmesi.

- İşletmeden veya çalışanlara yapılan muameleden duyulan hoşnutsuzluğa veya tatminsizliğe işaret eden davranışlar.
- Varlıkların kötüye kullanıldığına işaret edebilecek tarzda yaşam biçiminde veya davranışlarda meydana gelen değişiklikler.
- Küçük hırsızlıklara gösterilen müsamaha.

10) Ek 3'ü aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

### Ek 3

(Bkz.: A50 paragrafı)

### Hile İhtimalini Gösteren Durumlara İlişkin Örnekler

Aşağıda, finansal tabloların hile kaynaklı önemli yanlışlık içermesi ihtimalini gösteren durumlara örnekler verilmiştir.

*Muhasebe kayıtlarındaki tutarsızlıklar, örneğin:*

- Tam veya zamanında kaydedilmeyen işlemler veya tutar, muhasebe dönemi, sınıflandırma veya işletme politikası açısından uygun olmayan biçimde kaydedilen işlemler.
- Belgelere dayandırılmayan veya onaylanmamış bakiye veya işlemler.
- Finansal sonuçları önemli derecede etkileyen son dakika düzeltmeleri.
- Çalışanların görevlerini yerine getirmek için gerekli olan yetkiyle uyumlu olmayan şekilde sistem ve kayıtlara eriştiklerine dair kanıt bulunması.
- İddia edilen hileyle ilgili denetçiye verilen ipuçları veya yapılan şikâyetler.

*Çelişkili veya eksik kanıtlar, örneğin:*

- Eksik belgeler.
- Değiştirilmiş gibi görünen belgeler.
- Asıllarının bulunması beklendiği hâlde, fotokopiler veya elektronik ortamda iletilenler dışında ilgili dokümanların asıl nüshalarının bulunmaması.
- Mutabakat işlemlerinde ortaya çıkan açıklanamayan önemli farklar.
- Bilânçoda meydana gelen olağan dışı değişiklikler veya trendlerdeki ya da önemli finansal tablo oranlarındaki veya ilişkilerindeki değişiklikler -örneğin, alacakların hasıllattan daha hızlı büyümesi.
- İşletme yönetimi ve çalışanlarla yapılan sorgulamalar ve analitik prosedürler sonucunda edinilen tutarsız, belirsiz ya da mantıksız bilgi veya cevaplar.
- İşletme kayıtları ile teyitlere verilen cevaplar arasında olağan dışı tutarsızlıkların bulunması.
- Alacaklar hesabında çok sayıda alacak veya düzeltme kaydının olması.

- Alacaklar hesabı yardımcı defteri ile kontrol hesabı arasında veya müşteri hesap özetleri ile alacaklar hesabı yardımcı defteri arasında açıklanmayan veya yetersiz açıklanan farklılıkların bulunması.
- Normal olarak banka hesap özetiyle birlikte işletmeye geri gönderilen iptal edilmiş çekler arasında kayıp ya da eksiklerin bulunması.
- Stok veya fiziki varlıklarda önemli büyüklükte eksikliklerin bulunması.
- İşletmenin kayıt saklama uygulama veya politikalarıyla tutarsız, mevcut olmayan veya eksik elektronik kanıtlar.
- Teyit mektuplarına beklenenden daha az veya daha fazla sayıda cevap gelmesi.
- Kilit sistemlerin geliştirilmesi ve program değişikliklerinin test edilmesi ile cari yıla ilişkin sistem kurulumu ve değişikliklerin gerçekleştirilmesi faaliyetlerine ilişkin kanıt elde edilememesi.

*Denetçi ile yönetim arasındaki problemleri veya olağan dışı ilişkiler, örneğin:*

- Denetçinin; kayıtlara, tesislere, belirli çalışanlara, müşterilere, satıcılara veya denetim kanıtı elde edilebilecek diğer kişi ve kaynaklara erişimine izin verilmemesi.
- Karmaşık veya ihtilafli konuların çözülmesi için yönetim tarafından denetçiye yapılan aşırı süre baskısı.
- Yönetimin denetimin yürütülmesine ilişkin şikâyetlerinin bulunması veya yönetimin denetim ekibi üyelerini sindirmesi (özellikle denetçinin denetim kanıtlarını değerlendirmesiyle bağlantılı olarak veya yönetimle olan muhtemel anlaşmazlıkların çözümüyle ilgili olarak).
- İşletmenin, istenen bilgiyi sağlama konusunda olağan dışı gecikmesi.
- Bilgisayar destekli denetim teknikleri kullanarak testler yapmak isteyen denetçinin kilit elektronik dosyalara erişiminin kolaylaştırılması konusundaki isteksizlik.
- Denetçinin; güvenlik, işletme ve sistem geliştirme personeli dâhil, kilit BT personeline ve tesislerine erişimine izin verilmemesi.
- Finansal tabloların tam ve daha anlaşılır olması amacıyla ek açıklamalar yapma veya açıklamaları revize etme konusundaki isteksizlik.
- Belirlenmiş önemli iç kontrol eksikliklerine zamanında karşılık verilmesi konusundaki isteksizlik.

*Diğer durumlar*

- Denetçinin. üst yönetimden sorumlu olanlarla özel olarak görüşme yapmasına izin verilmesi konusunda yönetimin isteksizliği.
- Sektör normlarına göre farklılık arz ettiği görülen muhasebe politikaları.

- Muhasebe tahminlerinde, değişen durumlarla açıklanamayan sıkça yapılan değişiklikler.
- İşletmenin, iş ahlâkı kurallarına yapılan ihlallere müsamahalı davranması.

### **Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 260 Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim'in;**

1) 13 üncü paragrafı ve başlığı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

*Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Tamamının İşletme Yönetiminde İcrâî Nitelikte Görevler Üstlendiği Durumlar*

13. Bazı durumlarda, üst yönetimden sorumlu olanların tamamı işletme yönetiminde icrâî nitelikte görevler üstlenir. Yalnızca işletme sahibi tarafından yönetilen ve üst yönetimde başka bir kimsenin görev almadığı küçük bir işletme, bu duruma örnek olarak gösterilebilir. Yönetimden sorumlu olanların aynı zamanda üst yönetimden de sorumlu olduğu durumlarda, bu BDS uyarınca yönetime bildirilen hususlar, üst yönetimden sorumlu olanlara da bildirilmiş sayılır. Bu hususlar 16(c) paragrafında düzenlenmiştir. Bununla birlikte denetçi; bildirim yaptığı yönetim sorumluluğuna sahip kişi veya kişilerin, aksi takdirde denetçinin bilgilendirmek isteyeceği üst yönetimden sorumlu diğer kişileri yeterince bilgilendirdiğinden emin olur (Bkz.: A8 paragrafı)
- 2) 16 ncı paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:
  16. Denetçi, üst yönetimden sorumlu olanlarla aşağıdaki hususlar hakkında iletişim kurar (Bkz.: A17-A18 paragrafları):
    - (a) Denetçinin; muhasebe politikaları, muhasebe tahminleri ve finansal tablo dipnotları dâhil, işletmenin muhasebe uygulamalarının önemli nitel yönleri hakkındaki görüşleri. Uygun hâllerde denetçi, geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca kabul edilebilir olan önemli bir muhasebe uygulamasını, işletmeye özgü şartlar altında neden en uygun uygulama olarak değerlendirmedini üst yönetimden sorumlu olanlara açıklar (Bkz.: A19-A20 paragrafları),
    - (b) Denetim sırasında -varsa- karşılaşılan önemli zorluklar (Bkz.: A21 paragrafı),
    - (c) Üst yönetimden sorumlu olanların tamamının işletme yönetiminde icrâî nitelikte görevler üstlenmediği durumlarda:
      - (i) Denetim sırasında ortaya çıkan ve yönetimle müzakere edilen veya yazışma konusu yapılan önemli hususlar (Bkz.: A22 paragrafı) ve
      - (ii) Denetçinin talep ettiği yazılı beyanlar.

- (ç) Varsa, denetçi raporunun şeklini ve içeriğini etkileyen durumlar (Bkz.: A23-A25 paragrafları) ve
- (d) Denetçinin mesleki yargısına göre finansal raporlama sürecinin gözetimiyle ilgili olan ve denetim sırasında ortaya çıkan diğer önemli hususlar (Bkz.: A26-A28 paragrafları).

3) A1 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

A1. Üst yönetim yapıları; kültürel ve hukuki farklılıklar, işletme büyüklüğü ve ortaklık yapısı gibi etkenlere bağlı olarak, ülkelere ve işletmelere göre değişir. Örneğin:

- Bazı ülkelerde, yönetim kurulundan hukuki olarak ayrı (üyelerinin tamamının veya çoğunun icrâi sorumluluğu bulunmayan) bir gözetim kurulu bulunur (“iki kademeli kurul” yapısı). Diğer ülkelerde ise, gözetim ve icra fonksiyonları tek bir kurulun yasal sorumluluğundadır (“tek kademeli kurul” yapısı).
- Bazı işletmelerde üst yönetimden sorumlu olanlar, işletmenin hukuki yapısının ayrılmaz bir parçası olan bir pozisyonda bulunur (örneğin müdürler). Diğer işletmelerde ise (örneğin, bazı kamu işletmelerinde) işletmenin bir parçası olmayan bir yapı üst yönetimden sorumludur.
- Bazı durumlarda, üst yönetimden sorumlu olanların bir kısmı veya tamamı işletme yönetiminde icrâi nitelikte görevler üstlenir. Diğer durumlarda ise, üst yönetimden sorumlu olanlar ve işletme yönetimi farklı kişilerden oluşur.
- Bazı durumlarda, üst yönetimden sorumlu olanlar işletmenin finansal tablolarının onaylanmasından sorumludur<sup>3</sup> (diğer durumlarda ise bu sorumluluk yönetime aittir).

4) A2 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

A2. İşletmelerin büyük çoğunluğunda üst yönetim; yönetim kurulu, gözetim kurulu, ortaklar, işletme sahipleri, yönetim komitesi, yönetim konseyi, mütevelli heyeti veya bunlara eşdeğer bir yönetim organının ortak sorumluluğundadır. Ancak bazı küçük işletmelerde bir kişi (örneğin, başka bir ortak olmadığında işletmenin sahibi olan yönetici veya tek bir mütevelli) üst yönetimden sorumlu olabilir. Üst yönetim ortak bir sorumluluk altında yürütülüyorsa, sorumluluklarını yerine getirmesinde üst yönetim organına yardımcı olmak üzere bir alt gruba (örneğin, denetim komitesine veya tek bir kişiye) belirli görevler verilebilir. Alternatif olarak bir alt grup veya kişi, üst yönetim organının sorumluluklarından farklı olan ve yasal olarak belirlenmiş bazı özel sorumluluklara sahip olabilir.

5) A4 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

<sup>3</sup> BDS 700. “Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama”nın A68 paragrafında belirtildiği gibi; bu kapsamda onaylama sorumluluğu, ilgili dipnotlar dâhil tüm finansal tabloların hazırlandığına ilişkin karar verme yetkisine sahip olunmadır.

A4. BDS 600, topluluk denetçileri tarafından üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilecek belirli hususları içerir.<sup>5</sup> İşletmenin topluluğa bağlı bir birim olması durumunda ilgili denetçinin iletişim kuracağı uygun kişi veya kişiler, denetimin şartlarına ve bildirilecek olan hususlara bağlıdır. Bazı durumlarda, topluluğa bağlı çok sayıda birim aynı iç kontrol sistemi içinde aynı işi yapıyor ve aynı muhasebe uygulamalarını kullanıyor olabilir. Bu topluluğa bağlı birimlerin üst yönetiminden sorumlu olanların aynı kişiler olması durumunda (örneğin, ortak bir yönetim kuruluna sahip olmaları durumunda), iletişimin amaçları doğrultusunda söz konusu birimlerle eş zamanlı iletişim kurularak tekrarlar önenebilir.

6) A8 paragrafı ve başlığı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

*Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Tamamının İşletme Yönetiminde İcrâî Nitelikte Görevler Üstlendiği Durumlar* (Bkz.: 13 üncü paragraf)

A8. Bazı durumlarda, üst yönetimden sorumlu olanların tamamı, işletme yönetiminde icrâî nitelikte görevler üstlenir ve kurulacak iletişime ilişkin hükümler bu kişilerin söz konusu görevleri dikkate alınarak uygulanır. Bu tür durumlarda, denetçinin bildirim yaptığı yönetim sorumluluğuna sahip kişi veya kişiler, aksi takdirde denetçinin bilgilendirmek isteyeceği üst yönetimden sorumlu diğer kişileri yeterince bilgilendirmeyebilir. Örneğin, yönetim kurulu üyelerinin (üst yönetim) tamamının icrâî görev de (yönetimde) aldığı bir işletmede, bu yöneticilerden bazıları (pazarlamadan sorumlu olan yönetici gibi) başka bir yöneticiyle (örneğin, finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu olanla) müzakere edilen önemli konulardan haberdar olmayabilir.

7) A11 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

A11. Denetimin planlanan kapsamı ve zamanlamasıyla ilgili kurulacak iletişim:

- (a) Denetçinin yaptığı çalışmanın sonuçlarının daha iyi anlaşılmasında, risk ve önemlilik kavramlarıyla ilgili hususların denetçiyle müzakere edilmesinde ve denetçiden ilave prosedürler uygulamasının talep edilebileceği alanların belirlenmesinde, üst yönetimden sorumlu olanlara yardımcı olabilir ve
- (b) İşletme ve çevresini daha iyi tanınmasında denetçiye yardımcı olabilir.

8) A14 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

A14. Planlamaya ilişkin olarak üst yönetimden sorumlu olanlarla görüşülmesi uygun olabilecek diğer hususlar aşağıdakileri içerir:

- İşletmenin bir iç denetim fonksiyonuna sahip olduğu durumlarda, iç denetim fonksiyonunun çalışmalarının kullanımını dâhil iç ve dış denetçilerin yapıcı ve birbirlerini tamamlayıcı biçimde nasıl çalışabilecekleri ve doğrudan yardım

<sup>5</sup> BDS 600, "Özel Hususlar-Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil)", 49 uncu paragraf



sağlamak amacıyla iç denetçilerin planlanan kullanımının niteliği ve boyutu<sup>10</sup>,

- Üst yönetimden sorumlu olanların aşağıdakilere ilişkin görüşleri:
  - Üst yönetim içerisinde iletişim kurulabilecek uygun kişi veya kişiler.
  - Sorumlulukların, üst yönetimden sorumlu olanlar ile yönetim arasındaki paylaşımı.
  - İşletmenin amaç ve stratejileri ile önemli yanlışlıklara sebep olabilecek iş hayatına ilişkin riskler.
  - Üst yönetimden sorumlu olanların denetçinin özel dikkatini gerektirdiğini düşündüğü konular ve ilave prosedürler uygulanmasını talep ettiği alanlar.
  - Düzenleyici otoriteler ile işletme arasındaki önemli konulara ilişkin ilişkiler.
  - Üst yönetimden sorumlu olanların, finansal tabloların denetimini etkileyebileceğini düşündüğü diğer hususlar.
- Üst yönetimden sorumlu olanların;
  - (a) İç kontrol sisteminin etkinliğine yönelik gözetimleri dâhil olmak üzere, işletmenin iç kontrolü ve iç kontrolün işletmedeki önemine ve
  - (b) Hile tespiti veya ihtimalineilişkin tutumu, farkındalığı ve uygulamaları.
- Muhasebe standartları, kurumsal yönetim uygulamaları, borsa kotasyon kuralları ve benzeri konulardaki gelişmelere karşılık olarak üst yönetimden sorumlu olanlar tarafından yapılan işlemler ve bu tür gelişmelerin -örneğin finansal tabloların genel sunumu, yapısı ve içeriği üzerindeki- etkileri. Bu etkiler aşağıdakileri içermektedir:
  - Finansal tablolarda sunulan bilgilerin ihtiyaca uygunluğu, güvenilirliği, karşılaştırılabilirliği ile anlaşılabilirliği ve
  - İhtiyaca uygun olmayan ya da açıklanan hususların doğru bir şekilde anlaşılmasını engelleyen bilgilerin dâhil edilmesi suretiyle, finansal tabloların anlaşılabilirliğinin azaltılıp azaltılmadığını değerlendirmesi.
- Daha önce kurulan ilişkilerde, üst yönetimden sorumlu olanların denetçiye verdiği yanıtlar.
- Diğer bilgileri oluşturan belgeler (BDS 720'de tanımlandığı üzere) ve bu tür belgelerin planlanan yayımlanma biçimi ve zamanı. Denetçinin diğer

<sup>10</sup> BDS 610, "İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması", 20 ve 31 inci paragraflar

bilgilere denetçi raporu tarihinden sonra ulaşmayı beklediği durumlarda; denetçinin üst yönetimden sorumlu olanlarla yaptığı görüşmeler, rapor tarihinden sonra elde edilen diğer bilgilerin önemli yanlışlık içermesi hâlinde, atılabilecek uygun veya gerekli adımları içerebilir.

9) A19 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

A19. Finansal raporlama çerçeveleri genellikle, işletmenin muhasebe tahminleri yapmasına ve muhasebe politikaları ile finansal tablo dipnotlarına ilişkin muhakemede bulunmasına izin verir. Muhasebe tahminlerinin geliştirilmesinde kullanılan kilit varsayımlarla ilgili yapılan açıklamalar bu duruma örnek olarak verilebilir. Buna ilaveten, finansal tabloların hazırlanmasında yönetim tarafından yapılan en zor, subjektif ya da en karmaşık muhakemelerin belirtilmesi ve bu muhakemeler hakkında kullanıcılara ilave bilgi sağlanması amacıyla mevzuat ya da finansal raporlama çerçeveleriyle, önemli muhasebe politikalarının özetine ilişkin açıklama yapılması veya “önemli muhasebe tahminleri” ya da “önemli muhasebe politikaları ve uygulamaları”na atıfta bulunulması zorunlu kılınabilir.

10) A20 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

A20. Sonuç olarak, denetçinin finansal tabloların subjektif yönlerine ilişkin görüşleri özellikle üst yönetimden sorumlu olanların finansal raporlama sürecinin gözetimi sorumluluğunu yerine getirmesi bakımından faydalı olabilir. Örneğin, A19 paragrafında açıklanan hususlarla ilgili olarak, üst yönetimden sorumlu olanlar yönetimin nokta tahmininin ve finansal tablolardaki ilgili açıklamaların geçerli finansal raporlama çerçevesi bağlamında makul olup olmadığına ilişkin denetçinin değerlendirmesinin yanı sıra karmaşıklık, subjektiflik veya diğer yapısal risk faktörlerinin, önemli muhasebe tahminlerinin oluşturulmasında kullanılan yöntem (metot), varsayım ve verilerin seçimini veya uygulanmasını ne derece etkilediğine dair denetçinin görüşleriyle ilgilenebilirler. İşletmenin muhasebe uygulamalarının önemli nitel yönleri hakkında kurulacak açık ve yapıcı bir iletişim ayrıca, önemli muhasebe uygulamalarının kabul edilebilirliğine ve açıklamaların kalitesine ilişkin yorumları da içerebilir. Uygun hâllerde, bu iletişim, işletmenin muhasebe tahminlerine ilişkin önemli bir muhasebe uygulamasının, işletmeye özgü şartlar altında, denetçi tarafından en uygun olmayan uygulama olarak değerlendirilip değerlendirilmediğini içerebilir. Örneğin, muhasebe tahminlerini oluşturmak için kabul edilebilir olan alternatif bir yöntemin kullanılması, denetçinin muhakemesine göre, daha uygun olacaktır. Ek 2, bu tür bir iletişimde yer alabilecek hususları belirler.

11) A24 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

A24. BDS’ler uyarınca denetçi raporunda ilave bilgilere yer verilmesinin zorunlu olması veya gerekli olduğunun değerlendirilmesi sebebiyle üst yönetimden sorumlu olanlarla iletişim kurulmasını gerektiren durumlar arasında aşağıdakiler yer alır:

- Denetçinin, BDS 705'e uygun olarak denetçi raporunda olumlu görüş dışında bir görüş bildirmeyi düşünmesi.<sup>15</sup>
- BDS 570'e uygun olarak, işletmenin sürekliliğine ilişkin önemli bir belirsizliğin raporlanması.<sup>16</sup>
- BDS 701'e uygun olarak, kilit denetim konularının bildirilmesi.<sup>17</sup>
- BDS 706<sup>18</sup>'ya uygun olarak denetçinin, raporunda "Dikkat Çekilen Hususlar" veya "Diğer Hususlar" paragraflarına yer verilmesi gerektiğini düşünmesi veya bunun diğer BDS'lerde zorunlu tutulması.
- Denetçinin, BDS 720<sup>19</sup>'ye uygun olarak diğer bilgilerin düzeltilmemiş önemli bir yanlışlık içerdiği sonucuna varması.

Bu gibi durumlarda, bu konuların denetçi raporunda nasıl ele alınacağı müzakere ederken kolaylık sağlaması açısından denetçi, üst yönetimden sorumlu olanlara denetçi raporunun bir taslağını sunmanın faydalı olacağını düşünebilir.

12) A36 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

- A36. İlave bir hususun bildirilmesi durumunda, denetçinin üst yönetimden sorumlu olanları aşağıdaki konularda bilgilendirmesi uygun olabilir:
- (a) Bu tür hususların belirlenmesi ve iletilmesinin, finansal tablolar hakkında bir görüş oluşturmak amacıyla yapılan denetim açısından önemli olmadığı,
  - (b) Finansal tablolar hakkında bir görüş oluşturmak için gerekli olanlar dışındaki diğer hususlara ilişkin bir prosedür uygulanmadığı ve
  - (c) Bu tür diğer hususların mevcut olup olmadığına karar vermek için bir prosedür uygulanmadığı.

13) A39 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

- A39. İletişim süreci, çeşitli şartlara (örneğin, işletmenin büyüklüğüne ve üst yönetim yapısına, üst yönetimden sorumlu olanların nasıl çalışıklarına ve denetçinin bildirilecek olan hususların önemine dair görüşüne) göre farklılık gösterir. Karşılıklı etkin bir iletişimin kurulmasında zorluk yaşanması, denetçi ile üst yönetimden sorumlu olanlar arasındaki iletişimin denetimin amacı açısından yeterli olmadığını gösterebilir (Bkz.: A52 paragrafı).

14) A43 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

- A43. Üst yönetimden sorumlu olanlar üçüncü taraflara (örneğin, bankalara veya belirli düzenleyici kurumlara) denetçiden gelen yazılı bildirimlerin kopyalarını vermek isteyebilir veya bu durum mevzuatla zorunlu kılınmış olabilir. Bazı durumlarda üçüncü taraflara bildirim yapılması yasalara aykırı olabilir veya uygun

<sup>15</sup> BDS 705, 30 uncu paragraf

<sup>16</sup> BDS 570, "İşletmenin Sürekliliği", 25(ç) paragrafı

<sup>17</sup> BDS 701, 17 nci paragraf

<sup>18</sup> BDS 706, "Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları". 12 nci paragraf

<sup>19</sup> BDS 720, "Bağımsız Denetçinin Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları". 18(a) paragrafı

olmayabilir. Üst yönetimden sorumlu olanlara yönelik hazırlanmış yazılı bir bildirim üçüncü taraflara verilmesi hâlinde, ilgili üçüncü tarafların söz konusu bildirimlerin kendileri için hazırlanmadığı konusunda bilgilendirilmesi önemli olabilir. Söz konusu bilgilendirme, üst yönetimden sorumlu olanlara yapılan yazılı bildirimlerde aşağıdaki gibi hususlara yer verilmesi suretiyle yapılabilir:

- (a) Bildirimin sadece üst yönetimden sorumlu olanların ve uygun hâllerde topluluk yönetiminin ve topluluk denetçisinin kullanımı için hazırlandığı ve bu sebeple üçüncü tarafların bu bildirimleri esas almamaları gerektiği,
- (b) Denetçinin üçüncü taraflara karşı hiçbir sorumluluğunun bulunmadığı ve
- (c) Söz konusu bildirimlerin üçüncü taraflara açıklanmasına veya dağıtılmasına ilişkin her türlü kısıtlama.

15) A46 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

A46. Etkin iletişim, iyi hazırlanmış sunumları ve yazılı raporları içerebileceği gibi müzakere gibi daha basit iletişim şekillerini de içerebilir. Denetçi 19 uncu ve 20 nci paragraflarda tanımlananlar dışındaki hususları sözlü veya yazılı olarak bildirebilir. Yazılı bildirimler, üst yönetimden sorumlu olanlara verilen bir denetim sözleşmesini de içerebilir.

16) A47 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

A47. İletişimin şeklini, (örneğin, bildirim yazılı ya da sözlü, ayrıntılı veya özet, iyi hazırlanmış veya basit şekilde yapılması) bildirilecek konunun önemini yanı sıra aşağıdaki gibi etkenler etkileyebilir:

- Denetçi raporunda, konuyla ilgili bir müzakereye yer verilip verilmeyeceği. Örneğin, denetçi raporunda kilit denetim konularının bildirilecek olması durumunda, denetçi kilit denetim konusu olarak belirlediği hususların yazılı olarak bildirilmesini gerekli görebilir.
- Konunun tatmin edici biçimde çözümlenip çözümlenmediği.
- Konunun daha önceden yönetime bildirilip bildirilmediği.
- İşletmenin büyüklüğü, faaliyet yapısı, kontrol çevresi ve yasal yapısı.
- Özel amaçlı finansal tabloların denetlenmesi durumunda, denetçinin işletmenin genel amaçlı finansal tablolarını da denetleyip denetlemediği.
- Mevzuat hükümleri. Bazı durumlarda üst yönetimden sorumlu olanlara yapılacak yazılı bildirimler, mevzuatta belirtilen şekilde yapılır.
- Denetçiyle yapılacak düzenli toplantılara veya kurulacak iletişime yönelik program dâhil, üst yönetimden sorumlu olanların beklentileri.
- Denetçinin üst yönetimden sorumlu olanlarla kurduğu iletişim ve diyalogun sıklığı.
- Üst yönetim organı üyeliklerinde önemli değişikliklerin olup olmadığı.

17) A48 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

A48. Üst yönetimden sorumlu olanlardan biriyle (örneğin, denetim komitesi başkanıyla) önemli bir konunun görüşülmesi durumunda, üst yönetimden sorumlu olanların tamamının konu hakkında eksiksiz ve eşit düzeyde bilgiye sahip olması için, denetçinin görüşülen konuyu daha sonraki bildirimlerde özetlemesi uygun olabilir.

18) A49 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

A49. Denetim boyunca zamanında kurulan iletişim, üst yönetimden sorumlu olanlar ile denetçi arasında karşılıklı sağlam bir diyalogun oluşmasına katkıda bulunur. Bununla birlikte iletişime yönelik uygun zamanlama, denetimin şartlarına göre farklılık gösterir. Bu şartlar, konunun önemini, niteliğini ve üst yönetimden sorumlu olanlar tarafından atılması beklenen adımları içerir. Örneğin:

- Planlama konularıyla ilgili bildirimler, çoğunlukla denetimin ilk safhasında; ilk kez yapılan bir denetimde ise denetimin şartları üzerinde mutabakata varılması sürecinin bir parçası olarak yapılabilir.
- Denetim sırasında karşılaşılan önemli bir zorluğun üstesinden gelinmesi konusunda üst yönetimden sorumlu olanların denetçiye yardımcı olabileceği veya bu zorluğun denetçinin olumlu görüş dışında bir görüş vermesine sebep olma ihtimalinin bulunduğu durumlarda, söz konusu zorluğun ortaya çıkar çıkmaz bildirilmesi uygun olabilir. Benzer şekilde denetçi, tespit ettiği önemli iç kontrol eksikliklerini ortaya çıkar çıkmaz, BDS 265 uyarınca yazılı olarak bildirmeden önce, üst yönetimden sorumlu olanlara sözlü olarak bildirebilir.<sup>26</sup>
- BDS 701'in uygulandığı durumlarda, denetimin planlanan kapsamı ve zamanlaması müzakere edilirken denetçi, kilit denetim konuları hakkındaki ilk izlenimlerini bildirebilir (Bkz.: A13 paragrafı). Ayrıca denetçi önemli denetim bulgularını bildirirken, bu konuları daha ayrıntılı müzakere etmek için daha sık iletişimde bulunabilir.
- Bağımsızlığa ilişkin tehdit ve ilgili önlemler hakkında önemli yargılara varıldığı zaman (örneğin, denetim dışı hizmetlerin sağlanacağı bir sözleşmenin kabulü) ve nihai görüşme sırasında bağımsızlıkla ilgili bildirimlerde bulunmak uygun olabilir.
- İşletmenin muhasebe uygulamalarının nitel yönleri hakkındaki denetçi görüşleri de dâhil olmak üzere, denetim bulgularına ilişkin bildirimler de nihai görüşmenin bir parçası olabilir.
- Genel ve özel amaçlı finansal tabloların birlikte denetlenmesi durumunda, bildirimlerin zamanlamasının koordine edilmesi uygun olabilir.

8) Ek 1'i aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

<sup>26</sup> BDS 265, 9 ve A14 paragrafları

(Bkz.: 3 üncü paragraf)

**KKS 1'de ve Diğer BDS'lerde Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişime Atıf Yapan Özel Hükümler**

Bu ekte, belirli konuların üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilmesini zorunlu kılan KKS 1<sup>1</sup> ve diğer BDS'lerdeki ilgili paragraflar yer almaktadır. Bu liste, BDS'lerde yer alan ana hükümler ile açıklayıcı hükümler ve uygulama bölümlerinin yerine geçmez.

- KKS 1, “Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler için Kalite Kontrol”, 30(a) paragrafı
- BDS 240, “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileyle İlişkin Sorumlulukları”, 22, 39(c)(i) ve 41-43 üncü paragraflar
- BDS 250, “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Mevzuatın Dikkate Alınması”, 14, 19 ve 22-24 üncü paragraflar
- BDS 265, “İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi”, 9 uncu paragraf
- BDS 450, “Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi”, 12-13 üncü paragraflar
- BDS 505, “Dış Teyitler”, 9 uncu paragraf
- BDS 510, “İlk Bağımsız Denetimler - Açılış Bakiyeleri”, 7 nci paragraf
- BDS 540, “Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi”, 36 nci paragraf
- BDS 550, “İlişkili Taraflar”, 27 nci paragraf
- BDS 560, “Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar”, 7(b)-(c), 10(a), 13(b), 14(a) ve 17 nci paragraflar
- BDS 570, “İşletmenin Sürekliliği”, 25 inci paragraf
- BDS 600, “Özel Hususlar-Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil)”, 49 uncu paragraf
- BDS 610, “İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması”, 20 ve 31 inci paragraflar
- BDS 700, “Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama”, 46 nci paragraf

<sup>1</sup> KKS 1, “Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler İçin Kalite Kontrol”

- BDS 701, “Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi”, 17 nci paragraf
- BDS 705, “Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi”, 12, 14, 23 ve 30 uncu paragraflar
- BDS 706, “Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları”, 12 nci paragraf
- BDS 710, “Karşılaştırmalı Bilgiler – Önceki Dönemlere Ait Karşılık Gelen Bilgiler ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar”, 18 inci paragraf
- BDS 720, “Bağımsız Denetçinin Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları”, 17-19 uncu paragraflar

9) Ek 2’si aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

**Ek 2**

(Bkz.: 16(a), A19-A20 paragrafları)

### **Muhasebe Uygulamalarının Nitel Yönleri**

16(a) paragrafıyla zorunlu kılınan ve A19-A20 paragraflarında ele alınan iletişim, aşağıdaki hususları içerebilir:

#### **Muhasebe Politikaları**

- Bilgi sağlamanın maliyeti ile finansal tablo kullanıcılarının elde edeceği faydanın dengelenmesi ihtiyacı bakımından, muhasebe politikalarının işletmenin içinde bulunduğu özel şartlara uygunluğu. Kabul edilebilir alternatif muhasebe politikalarının mevcut olması durumunda; yapılacak bildirim, önemli muhasebe politikaları seçiminden etkilenen finansal tablo kalemlerinin belirtilmesinin yanı sıra benzer işletmeler tarafından kullanılan muhasebe politikalarına ilişkin bilgileri içerebilir.
- Yeni muhasebe düzenlemelerinin uygulanması da dâhil olmak üzere önemli muhasebe politikalarının ilk kez seçimi ve bu politikadaki değişiklikler. Bu konulara ilişkin iletişim:
  - Muhasebe politikasındaki değişikliğin uygulanmasının zamanlaması ve yönteminin, işletmenin cari ve gelecekteki kazançlarına etkisini ve
  - Beklenen yeni muhasebe düzenlemeleri sebebiyle muhasebe politikalarında ortaya çıkacak bir değişikliğin zamanlamasını
 içerebilir.
- Önemli muhasebe politikalarının, ihtilafı veya yeni alanlara (veya özellikle genel kabul gören uygulama rehberlerinin veya görüş birliğinin söz konusu olmadığı bir endüstriye özgü alanlara) etkisi.
- Kaydedildikleri dönemle ilgili olarak, işlemlerin zamanlamasının etkisi.

## **Muhasebe Tahminleri ve İlgili Açıklamalar**

BDS 540'da yer alan Ek 2; denetçinin, muhasebe tahminleri ve ilgili açıklamalarla ilgili muhasebe uygulamalarının önemli nitel yönleri hakkında iletişim kurmayı değerlendirebileceği hususları içermektedir.

### **Finansal Tablo Açıklamaları**

- Özellikle tahminlerden ve alınan kararlardan etkilenen finansal tablo açıklamalarının (örneğin, hasılatın muhasebeleştirilmesine, ücretlere, işletmenin sürekliliğine, bilanço tarihinden sonraki olaylara ve şarta bağlı hususlara ilişkin açıklamaların) hazırlanmasında ele alınan konular ve kullanılan yargılar.
- Finansal tablolardaki açıklamaların genel olarak tarafsızlığı, tutarlılığı ve açıklığı.

### **İlgili Hususlar**

- Finansal tablolarda açıklanan ciddi risklerin, maruz kalınan tehlikelerin ve belirsizliklerin (örneğin, devam eden davalar gibi) finansal tablolara muhtemel etkisi.
- İşletmenin olağan faaliyetlerinin dışında kalan veya olağan dışı görünen önemli işlemlerin finansal tabloları etkileme derecesi. Bu iletişim şunlara vurgu yapabilir:
  - Dönem içinde finansal tablolara alınan tek seferlik tutarlar.
  - Bu tür işlemlerin finansal tablolarda ayrı olarak ne ölçüde açıklandığı.
  - Bu tür işlemlerin özel bir muhasebe veya vergi uygulamasını ya da yasal bir amacı gerçekleştirmek için tasarlanıp tasarlanmadığı.
  - Bu tür işlem biçimlerinin aşırı derecede karmaşık görünüp görünmediği veya işlemin yapılandırılmasıyla ilgili kapsamlı bir danışmanlık alınıp alınmadığı.
  - Yönetimin, işlemin temelinde yatan ekonomik gerekçeler yerine, belirli bir muhasebe uygulamasına daha fazla önem vermesi.
- İşletmenin maddi ve maddi olmayan duran varlıkların faydalı ömürlerini belirlerken kullandığı temel varsayımlar da dâhil olmak üzere, varlık ve yükümlülüklerin kayıtlı değerlerini etkileyen etkenler. Bu hususlara ilişkin kurulacak iletişimde, varlıkların kayıtlı değerlerini etkileyen etkenlerin nasıl seçildiği ve alternatif seçimlerin finansal tabloları nasıl etkileyeceği açıklanabilir.
- Yanlışlıklara ilişkin düzeltmelerde yönetimin seçici davranması (örneğin, raporlanan kazançları azaltıcı değil artırıcı etkisi olan yanlışlıkların düzeltilmesi).

## **Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 580 Yazılı Beyanlar'ın;**

1) 11 inci paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

11. Denetçi yönetimden:



- (a) Bağımsız denetim sözleşmesinde mutabakata varıldığı üzere, ilgili tüm bilgileri ve bu bilgilere erişim imkânını denetçiye sağladığına<sup>3</sup> ve
- (b) Tüm işlemlerin kaydedildiğine ve finansal tablolara yansıtıldığına, dair bir yazılı beyan talep eder (Bkz.: A7-A9 ve A14, A22 paragrafları).

2) A10 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

A10. Denetçi 10 uncu paragraf uyarınca talep edilen yazılı beyana ilâve olarak, finansal tablolarla ilgili başka yazılı beyanların da talep edilmesini gerekli görebilir. Bu yazılı beyanlar 10 uncu paragraf uyarınca talep edilen yazılı beyanın tamamlayıcısı niteliğinde olmakla birlikte bunun bir parçasını oluşturmaz. Söz konusu ilâve beyanlar aşağıdaki konulara ilişkin açıklamaları içerebilir:

- Muhasebe politikalarının seçiminin ve uygulamasının uygun olup olmadığı,
- Örnek olarak aşağıda verilen hususların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak finansal tablolara alınmış, ölçülmüş, sunulmuş ve açıklanmış olup olmadığı:
  - Yönetimin, varlık ve yükümlülüklerin sınıflandırmasını veya defter değerini etkileyebilecek plan veya niyetleri,
  - Mevcut ve şarta bağlı yükümlülükler,
  - Varlıklar üzerindeki mülkiyet hakkı ve kontrol; varlıklar üzerindeki rehin ve ipotekler ile teminat olarak verilen varlıklar ve
  - Finansal tabloları etkileyebilecek mevzuat ve sözleşme hükümleri (aykırılıklar dâhil).

3) Ek 1'i aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

## **Ek 1**

(Bkz.: 2 nci paragraf)

### **Yazılı Beyanlara İlişkin Hükümler İçeren BDS'lerin Listesi**

Bu Ek, 1 Ocak 2017 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanan ve belirli denetim konularında yazılı beyanlar gerektiren diğer BDS'lerdeki ilgili paragrafları belirtir. Bu liste, BDS'lerde yer alan ana hükümlerin, ilgili uygulamaların ve açıklayıcı hükümlerin yerine geçmez.

- BDS 240, "Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileyle İlişkin Sorumlulukları" – 39 uncu paragraf
- BDS 250, "Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Mevzuatın Dikkate Alınması" – 16 ncı paragraf
- BDS 450, "Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi" – 14 üncü paragraf

<sup>3</sup> BDS 210, 6(b)(iii) paragrafı

- BDS 501, “Bağımsız Denetim Kanıtları – Belirli Kalemler İçin Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar” – 12 nci paragraf
- BDS 540, “Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi” – 35 inci paragraf
- BDS 550, “İlişkili Taraflar” – 26 ncı paragraf
- BDS 560, “Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar” – 9 uncu paragraf
- BDS 570, “İşletmenin Sürekliliği” – 16(d) paragrafı
- BDS 710, “Karşılaştırmalı Bilgiler – Önceki Dönemlere Ait Karşılık Gelen Bilgiler ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar” – 9 uncu paragraf

BDS 720, “Bağımsız Denetçinin Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları” – 13 (c) paragrafı

4) Ek 2’ si aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

## Ek 2

(Bkz.: A21 paragrafı)

### Beyan Mektubu Örneği

Aşağıda verilen beyan mektubu örneği, bu BDS ve 1/1/2017 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanan diğer BDS’ler tarafından zorunlu kılınan yazılı beyanları içerir. Bu örnekte geçerli finansal raporlama çerçevesinin Türkiye Muhasebe Standartları olduğu, BDS 570<sup>1</sup>’te yer alan yazılı beyan elde edilmesine ilişkin yükümlülüğün ilgili olmadığı ve talep edilen yazılı beyanlar için hiçbir istisnai durumun olmadığı varsayılmıştır. İstisnai durumların olması hâlinde, beyanlarda istisnaları yansıtacak şekilde değişiklik yapılır.

(İşletme Anteti)

(Bağımsız Denetçiye)

(Tarih)

Bu beyan mektubu, ABC İşletmesinin 31 Aralık 20XX<sup>2</sup> tarihinde sona eren hesap dönemine ait finansal tablolarının Türkiye Muhasebe Standartları’na uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunulup sunulmadığı konusunda bir görüş bildirilmesi amacıyla tarafınızca yürütülen bağımsız denetimle ilgili olarak sunulmuştur.

Aşağıdaki hususları *(yeterli bilgi elde etmek amacıyla gerekli gördüğümüz sorgulamaları yaparak ulaştığımız bilgi ve kanaatimiz çerçevesinde)* teyit ederiz:

*Finansal Tablolar*

<sup>1</sup> BDS 570. “İşletmenin Sürekliliği”

<sup>2</sup> Denetçi, birden fazla döneme ilişkin rapor hazırlaması durumunda tarihi, denetçi raporunun kapsadığı tüm dönemlere ait olmasını sağlayacak şekilde belirler.

- [Tarih giriniz] tarihli bağımsız denetim sözleşmesinin şartlarında öngörüldüğü üzere, finansal tabloların Türkiye Muhasebe Standartları'na uygun olarak hazırlanmasına ilişkin sorumluluklarımızı (özellikle finansal tabloların gerçeğe uygun bir biçimde sunulması sorumluluğumuzu) yerine getirdik.
- Muhasebe tahminlerini oluştururken kullanılan yöntem, veri ve önemli varsayımlar ve ilgili açıklamalar geçerli finansal raporlama çerçevesi bağlamında makul olan muhasebeleştirme, ölçüm veya açıklamayı yapmak için uygundur (BDS 540).
- İlişkili taraf ilişkileri ve işlemleri, Türkiye Muhasebe Standartları uyarınca uygun şekilde muhasebeleştirilmiş ve açıklanmıştır (BDS 550).
- Finansal tabloların tarihinden sonra gerçekleşen ve Türkiye Muhasebe Standartları'na uygun olarak düzeltme veya açıklama yapılmasını gerektiren tüm olaylar düzeltilmiş veya açıklanmıştır (BDS 560).
- Düzeltilmemiş yanlışlıkların bir bütün olarak finansal tablolar üzerindeki etkileri tek başına veya toplu olarak önemsizdir. Düzeltilmemiş yanlışlıkların listesi beyan mektubuna eklenmiştir (BDS 450).
- [Denetçinin uygun görebileceği diğer tüm hususlar (Bkz.: Bu BDS'nin A10 paragrafı).]

#### *Sumulan Bilgiler*

- Tarafımızca size<sup>3</sup>:
  - Finansal tabloların hazırlanmasıyla ilgili kayıtlar, dokümanlar ve diğer hususlar gibi muttali olduğumuz tüm bilgilere erişim imkânı,
  - Denetimin amacı doğrultusunda tarafımızdan talep edilen ilâve bilgiler,
  - Denetim kanıtlarının toplanması için işletme içinde gerekli görülen kişilerle kısıtlama olmaksızın görüşme imkânı, sağlanmıştır.
- Tüm işlemler muhasebe kayıtlarına alınmış ve finansal tablolara yansıtılmıştır.
- Finansal tabloların hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içermeye riskine ilişkin olarak yaptığımız değerlendirmenin sonuçları tarafınıza açıklanmıştır (BDS 240).
- Haberdar olduğumuz ve işletmeyi etkileyen ve aşağıdaki kişilerin dâhil olduğu gerçekleşmiş veya şüphelenilen hilelere ilişkin tüm bilgiler açıklanmıştır:
  - Yönetim,
  - İç kontrolde önemli görevleri bulunan çalışanlar,
  - Finansal tablolarda önemli etki oluşturan bir hile yapabilecek konumdaki diğer kişiler (BDS 240).

<sup>3</sup> BDS 210 "Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması"na uygun olarak denetçinin, yönetimin sorumluluklarıyla ilgili diğer hususları denetim sözleşmesine dâhil etmesi durumunda, yönetimin ya da üst yönetimden sorumlu olanların yazılı beyanlarına bu hususların da dâhil edilmesi göz önünde bulundurulabilir.

- Çalışanlar, eski çalışanlar, analistler, düzenleyici kurumlar veya başkaları tarafından bildirilen ve işletmenin finansal tablolarını etkileyen hile iddiaları veya hile şüphelerine ilişkin ilgili tüm bilgiler açıklanmıştır (BDS 240).
- Finansal tabloların hazırlanması sırasında etkisi dikkate alınması gereken bilinen tüm mevzuata aykırılıklar veya şüphelenilen aykırılıklar açıklanmıştır (BDS 250).
- İşletmenin ilişkili taraflarının kimlikleri ve haberdar olduğumuz tüm ilişkili taraf ilişkileri ve işlemleri açıklanmıştır (BDS 550).
- [Denetçinin gerekli görebileceği diğer tüm hususlar (Bkz.: Bu BDS'nin A11 paragrafı).]

Yönetim

Yönetim

## **Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 700 Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama'nın**

1) 13 üncü paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

13. Denetçi özellikle, geçerli finansal raporlama çerçevesinin hükümleri ışığında;
- (a) Seçilen ve uygulanan önemli muhasebe politikalarının finansal tablolarda uygun bir şekilde açıklanıp açıklanmadığını değerlendirir. Bu değerlendirmeyi yaparken denetçi, uygulanan muhasebe politikalarının işletmenin ihtiyacına uygunluğunu ve bu politikaların anlaşılabilir bir şekilde sunulup sunulmadığını mütalaa eder (Bkz.: A4 paragrafı).
  - (b) Seçilen ve uygulanan önemli muhasebe politikalarının uygunluğu ile bu politikaların geçerli finansal raporlama çerçevesiyle tutarlı olup olmadığını değerlendirir.
  - (c) Yönetim tarafından yapılan muhasebe tahminlerinin ve ilgili açıklamaların makul olup olmadığını değerlendirir.
  - (ç) Finansal tablolarda sunulan bilgilerin ihtiyaca uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir olup olmadığını değerlendirir. Bu değerlendirmeyi yaparken denetçi;
    - Dâhil edilmesi gereken bilgilerin dâhil edilip edilmediği ile bu bilgilerin uygun bir şekilde sınıflandırılıp sınıflandırılmadığını, bir araya getirilip getirilmediğini ya da parçalara (alt bölümlere) ayrılıp ayrılmadığını ve özelliğine uygun bir şekilde belirtilip belirtilmediğini,
    - İhtiyaca uygun olmayan ya da açıklanan konuların doğru bir şekilde anlaşılmasını engelleyen bilgilerin dâhil edilmesi suretiyle, finansal

tabloların genel sunumunun zedelenip zedelenmediğini (Bkz.: A5 paragrafı),

mütalaa eder.

- (d) Hedef kullanıcıların önemli işlem ve olayların finansal tablolarda aktarılan bilgiler üzerindeki etkisini anlamalarını sağlamak amacıyla finansal tablolarda yeterli açıklama yapıp yapılmadığını değerlendirir ve (Bkz.: A6 paragrafı)
- (e) Her bir finansal tablonun başlığı dâhil olmak üzere, finansal tablolarda kullanılan terminolojinin uygun olup olmadığını değerlendirir.

2) 34 üncü paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

34. Denetçi raporunun bu bölümünde, yönetimin;
- (a) Finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanmasından ve hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyecek şekilde hazırlanması için gerekli gördüğü iç kontrolden ve
  - (b) İşletmenin sürekliliğini<sup>15</sup> devam ettirme kabiliyetinin ve işletmenin sürekliliği esasını kullanmanın uygun olup olmadığını değerlendirilmesinin yanı sıra gerektiğinde işletmenin sürekliliğiyle ilgili hususların açıklanmasından ve söz konusu değerlendirmeye ilişkin açıklamada, işletmenin sürekliliği esasının kullanılmasının ne zaman uygun olduğunun tanımlanmasından (Bkz.: A48 paragrafı),

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

3) A1 paragrafı ve başlığı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

**İşletmenin Muhasebe Uygulamalarının Nitel Yönleri** (Bkz.: 12 nci paragraf)

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

4) A3 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

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

5) A6 paragrafı ve başlığı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

<sup>15</sup> BDS 570, 2 nci paragraf

<sup>20</sup> BDS 540, "Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi", 21 inci paragraf

## **Önemli İşlem ve Olayların Finansal Tablolarda Aktarılan Bilgiler Üzerindeki Etkisinin Açıklanması (Bkz.: 13(d) paragrafı)**

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

- Finansal tablolarda yer alan bilgilerin ne ölçüde ihtiyaca uygun ve işletmenin şartlarına özgü olduğu ve
- Açıklamaların, hedef kullanıcıların aşağıdakileri anlamasına yardımcı olacak yeterlilikte olup olmadığı:
  - Geçerli finansal raporlama çerçevesiyle belirlenen muhasebeleştirme (ya da kayıt dışı bırakma) kıstaslarını karşılamayan işlem ve olaylar sonucu ortaya çıkan, işletmenin potansiyel varlık ve yükümlülüklerinin niteliği ve büyüklüğü.
  - İşlem ve olaylardan kaynaklanan “önemli yanlışlık” risklerinin niteliği ve büyüklüğü.
  - Finansal tablolarda sunulan ya da açıklamalarda yer alan tutarlarda etkisi bulunan ve işletme tarafından -ilgili duyarlılık analizleri dâhil-kullanılan yöntemler, varsayımlar ve muhakemeler ile bunlardaki değişiklikler.

6) A10 paragrafı ve başlığı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

### **Geçerli Finansal Raporlama Çerçevesine İlişkin Açıklama (Bkz.: 15 inci paragraf)**

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

7) A20 paragrafı ve başlığı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

Başlık (Bkz.: 21 inci paragraf)

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

8) A21 paragrafı ve başlığı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

<sup>24</sup> BDS 200, A2-A3 paragrafları

Muhataf (Bkz.: 22 nci paragraf)

A21. Denetçi raporunun kime hitap etmesi gerektiği denetimin yapıldığı ülkenin mevzuatı veya denetim sözleşmesinin şartları tarafından belirlenir. Denetçi raporu, genellikle kimler için hazırlanmışsa onlara hitap eder ve genelde bu kişiler, finansal tabloları denetlenen işletmenin ortakları/hissedarları veya o işletmedeki üst yönetimden sorumlu olanlardır.

9) A23 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

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

10) A39 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

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

11) A41 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

A41. Denetçi ayrıca kamu yararı açısından önemli sayılabilecekler dâhil olmak üzere, diğer işletmeler için de kilit denetim konularını bildirmeye karar verebilir. Çok sayıda ve geniş bir paydaş kitlesine sahip ve işletme faaliyetlerinin niteliği açısından kamu yararını ilgilendiren işletmeler ile yardım kuruluşları söz konusu diğer işletmelere örnek olarak verilebilir.

12) A53 paragrafı ve başlığı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

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

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

- BDS 315 uyarınca “önemli yanlışlık” riski daha yüksek olarak değerlendirilen veya ciddi riskli olduğu belirlenen alanları,

<sup>29</sup> BDS 600. 19-20 nci paragraflar

- Yüksek tahmin belirsizliğine sahip olduğu belirlenen muhasebe tahminleri dâhil, yönetimin önemli yargılarını içeren finansal tablo alanlarına ilişkin önemli denetçi yargılarını,
- Dönem içinde gerçekleşen önemli olay veya işlemlerin denetime olan etkilerini,

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

13) A74 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

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

- (a) Kullanıcıların finansal tabloların denetiminden elde edilen güvenceyi yanlış anlama ihtimalini ve
- (b) Böyle bir ihtimalin olması durumunda, denetçi raporunda yapılacak ilâve açıklamaların muhtemel yanlış anlamaları azaltıp azaltamayacağını.

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

14) Ek'i aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

**Ek**

(Bkz.: A19 paragrafı)

## **Finansal Tablolara İlişkin Denetçi Raporu Örnekleri**

- Örnek 1: Borsada işlem gören bir işletmenin gerçeğe uygun sunum çerçevesine uygun olarak hazırlanmış olan finansal tablolarına ilişkin denetçi raporu [*TTK'ya göre uyarlanmıştır*]
- Örnek 2: Borsada işlem gören bir işletmenin gerçeğe uygun sunum çerçevesine uygun olarak hazırlanmış olan konsolide finansal tablolarına ilişkin denetçi raporu [*TTK'ya göre uyarlanmıştır*]
- Örnek 3: Borsada işlem görmeyen bir işletmenin gerçeğe uygun sunum çerçevesine uygun olarak hazırlanmış olan finansal tablolarına ilişkin (yetkili kurumun internet

<sup>39</sup> BDS 210. 21 inci paragraf



sitesinde yer verilen açıklamaya atıfta bulunan) denetçi raporu [TTK'ya göre uyarlanmamıştır]

- Örnek 4: Borsada işlem görmeyen bir işletmenin genel amaçlı uygunluk çerçevesine göre hazırlanmış olan finansal tablolarına ilişkin denetçi raporu [TTK'ya göre uyarlanmamıştır]
- Örnek 5: Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporuna ilişkin denetçi raporu

#### Örnek 1: Borsada İşlem Gören Bir İşletmenin Gerçeğe Uygun Sunum Çerçevesine Uygun Olarak Hazırlanmış Olan Finansal Tablolarına İlişkin Denetçi Raporu

Bu örnek denetçi raporunda aşağıdaki durumlar varsayılmıştır:

- Borsada işlem gören bir işletmenin gerçeğe uygun sunum çerçevesine uygun olarak hazırlanmış tam set finansal tablolarının bağımsız denetimi yapılmıştır. Denetim, bir topluluk denetimi değildir (diğer bir ifadeyle, BDS 600'ün hükümleri uygulanmamıştır).
- Finansal tablolar, işletme yönetimi tarafından Türkiye Muhasebe Standartlarına (genel amaçlı bir çerçeveye) uygun olarak hazırlanmıştır.
- Denetim sözleşmesinin şartları, yönetimin finansal tablolara ilişkin BDS 210'da tanımlanan sorumluluğunu yansıtmaktadır.
- Denetçi, elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak olumlu bir görüş vermenin uygun olacağı sonucuna varmıştır.
- Denetimde uyulan etik hükümler; mevzuatta yer alan denetimle ilgili etik hükümler ile *Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar (Bağımsızlık Standartları Dâhil)*'den oluşmaktadır.
- Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, denetçi BDS 570 uyarınca işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olmadığı sonucuna varmıştır.
- Kilit denetim konuları BDS 701'e uygun olarak bildirilmiştir.
- Mevzuat, denetçinin finansal tabloların denetimine ilişkin sorumluluklarına yönelik 39-40 ıncı paragraflarda zorunlu kılınan açıklamaların denetçi raporu metninde bildirilmesini zorunlu kılmaktadır.
- Mevzuat, diğer bilgiler (örneğin yıllık faaliyet raporu) için ayrı bir raporlama yapılmasını gerektirdiğinden diğer bilgiler bölümü denetçi raporunda yer almamaktadır.
- Finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu olanlar ile gözetiminden sorumlu olanlar farklı kişilerdir.
- Finansal tabloların denetimine ek olarak, denetçinin, mevzuatla zorunlu tutulan diğer raporlama sorumlulukları da bulunmaktadır.

# BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

ABC Şirketi Genel Kuruluna [veya Uygun Olan Muhatap]

## A) Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi<sup>1</sup>

### 1) Görüş

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

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

### 2) Görüşün Dayanağı

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

### 3) Kilit Denetim Konuları

Kilit denetim konuları, mesleki muhakememize göre cari döneme ait finansal tabloların bağımsız denetiminde en çok önem arz eden konulardır. Kilit denetim konuları, bir bütün olarak finansal tabloların bağımsız denetimi çerçevesinde ve finansal tablolara ilişkin görüşümüzün oluşturulmasında ele alınmış olup, bu konular hakkında ayrı bir görüş bildirmiyoruz.

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

<sup>1</sup>Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler" ikinci alt başlığının kullanılmasının gerekmediği durumlarda, "Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi" alt başlığının kullanılmasına gerek yoktur.

#### 4) Yönetimin ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları<sup>2</sup>

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

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

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

#### 5) Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları

Bir bağımsız denetimde, biz bağımsız denetçilerin sorumlulukları şunlardır:

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

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

- Finansal tablolardaki hata veya hile kaynaklı “önemli yanlışlık” riskleri belirlenmekte ve değerlendirilmekte; bu risklere karşılık veren denetim prosedürleri tasarlanmakta ve uygulanmakta ve görüşümüze dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmektedir. (Hile; muvazaa, sahtekârlık, kasıtlı ihmal, gerçeğe aykırı beyan veya iç kontrol ihlali fiillerini içerebildiğinden, hile kaynaklı önemli bir yanlışlığı tespit edememe riski, hata kaynaklı önemli bir yanlışlığı tespit edememe riskinden yüksektir.)
- Şirketin iç kontrolünün etkinliğine ilişkin bir görüş bildirmek amacıyla değil ama duruma uygun denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla denetimle ilgili iç kontrol değerlendirilmektedir.
- Yönetim tarafından kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğu ile yapılan muhasebe

<sup>2</sup> Finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu olanlar ile finansal raporlama sürecinin gözetiminden sorumlu olanların aynı kişiler olması durumunda, bu bölümün başlığı “Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları” olarak değiştirilmelidir. Ayrıca bölümün sonunda gözetim sorumluluklarına atıfta bulunulmasına gerek yoktur.

<sup>3</sup> Şirket yönetiminin sorumluluğu doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayan finansal tablolar hazırlamak olduğunda, bu sorumluluk şu şekilde ifade edilebilir: “Şirket yönetimi, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayan finansal tabloların hazırlanmasından ve... dan sorumludur.”

tahminlerinin ve ilgili açıklamaların makul olup olmadığı değerlendirilmektedir.

- Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, Şirketin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığı hakkında ve yönetimin işletmenin sürekliliği esasını kullanmasının uygunluğu hakkında sonuca varılmaktadır. Önemli bir belirsizliğin mevcut olduğu sonucuna varmamız hâlinde, raporumuzda, finansal tablolardaki ilgili açıklamalara dikkat çekmemiz ya da bu açıklamaların yetersiz olması durumunda olumlu görüş dışında bir görüş vermemiz gerekmektedir. Vardığımız sonuçlar, bağımsız denetçi raporu tarihine kadar elde edilen denetim kanıtlarına dayanmaktadır. Bununla birlikte, gelecekteki olay veya şartlar Şirketin sürekliliğini sona erdirebilir.
- Finansal tabloların, açıklamalar dâhil olmak üzere, genel sunumu, yapısı ve içeriği ile bu tabloların, temelini oluşturan işlem ve olayları gerçeğe uygun sunumu sağlayacak şekilde yansıtıp yansıtmadığı değerlendirilmektedir.

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

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

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

## **B) Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler**

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

- 1) [Denetçi, TTK'nın 398 inci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca hazırladığı, şirketin riskin erken saptanması sistemi ve komitesinin uygulamaları hakkındaki raporunu, raporun başlığı ile tarih ve sayısını belirterek, yönetim kuruluna sunduğunu bu bölümde ifade eder.]
- 2) [Şirketin defter tutma düzeni ve finansal tablolarının kanun ile esas sözleşmenin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olup olmadığına ilişkin denetçi değerlendirmesine bu maddede yer verilir.]
- 3) [Yönetim kurulunun denetçi tarafından denetim kapsamında istenen açıklamaları yapıp yapmadığı ve talep edilen belgeleri verip vermediği hususlarına ilişkin ifadeye bu maddede yer verilir.]
- 4) [...]

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

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

[Bağımsız Denetçi Raporu Tarihi]

[Bağımsız Denetçinin İmzası]<sup>4</sup>

[Sorumlu Denetçinin Adı, Soyadı]

[Bağımsız Denetçinin Adresi]

**Örnek 2: Borsada İşlem Gören Bir İşletmenin Gerçeğe Uygun Sunum Çerçevesine Uygun Olarak Hazırlanmış Olan Konsolide Finansal Tablolarına İlişkin Denetçi Raporu**

Bu örnek denetçi raporunda aşağıdaki durumlar varsayılmıştır:

- Borsada işlem gören bir işletmenin gerçeğe uygun sunum çerçevesine uygun olarak hazırlanmış tam set konsolide finansal tablolarının bağımsız denetimi yapılmıştır. Denetim, bağlı ortaklıkları bulunan bir işletmenin topluluk denetimidir (diğer bir ifadeyle, BDS 600'ün hükümleri uygulanmıştır).
- Konsolide finansal tablolar, işletme yönetimi tarafından Türkiye Muhasebe Standartlarına (genel amaçlı bir çerçeveye) uygun olarak hazırlanmıştır.
- Denetim sözleşmesinin şartları, yönetimin konsolide finansal tablolara ilişkin BDS 210'da tanımlanan sorumluluğunu yansıtmaktadır.
- Denetçi, elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak olumlu bir görüş vermenin uygun olacağı sonucuna varmıştır.
- Denetimde uyulan etik hükümler; mevzuatta yer alan denetimle ilgili etik hükümler ile *Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar (Bağımsızlık Standartları Dâhil)*'den oluşmaktadır.
- Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, denetçi BDS 570 uyarınca işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olmadığı sonucuna varmıştır.
- Kilit denetim konuları BDS 701'e uygun olarak bildirilmiştir.
- Mevzuat; denetçinin finansal tabloların denetimine ilişkin sorumluluklarına yönelik 39–40 ıncı paragraflarda zorunlu kılınan açıklamaların denetçi raporu metninde bildirilmesini zorunlu kılmaktadır.
- Mevzuat, diğer bilgiler (örneğin yıllık faaliyet raporu) için ayrı bir raporlama yapılmasını gerektirdiğinden diğer bilgiler bölümü denetçi raporunda yer almamaktadır.

<sup>4</sup> Bağımsız denetçinin mührü ve varsa mevzuatın gerektirdiği diğer hususlara bu bölümde yer verilir.

- Konsolide finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu olanlar ile gözetiminden sorumlu olanlar farklı kişilerdir.
- Konsolide finansal tabloların denetimine ek olarak, denetçinin, mevzuatla zorunlu tutulan diğer raporlama sorumlulukları da bulunmaktadır.

## BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

ABC Şirketi Genel Kuruluna [veya Uygun Olan Muhatap]

### A) Konsolide Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi<sup>5</sup>

#### 1) Görüş

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

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

#### 2) Görüşün Dayanağı

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

#### 3) Kilit Denetim Konuları

Kilit denetim konuları, mesleki muhakememize göre cari döneme ait konsolide finansal tabloların bağımsız denetiminde en çok önem arz eden konulardır. Kilit denetim konuları, bir bütün olarak konsolide finansal tabloların bağımsız denetimi çerçevesinde ve konsolide

<sup>5</sup> "Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler" ikinci alt başlığının kullanılmasının gerekmediği durumlarda, "Konsolide Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi" alt başlığının kullanılmasına gerek yoktur.

finansal tablolara ilişkin görüşümüzün oluşturulmasında ele alınmış olup, bu konular hakkında aynı bir görüş bildirmiyoruz.

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

#### 4) Yönetimin ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Konsolide Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları<sup>6</sup>

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

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

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

#### 5) Bağımsız Denetçinin Konsolide Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları

Bir bağımsız denetimde, biz bağımsız denetçilerin sorumlulukları şunlardır:

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

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

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

<sup>6</sup> Finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu olanlar ile finansal raporlama sürecinin gözetiminden sorumlu olanların aynı kişiler olması durumunda, bu bölümün başlığı “Yönetimin Konsolide Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları” olarak değiştirilmelidir. Ayrıca bölümün sonunda gözetim sorumluluklarına atıfta bulunulmasına gerek yoktur.

<sup>7</sup> Topluluk yönetiminin sorumluluğu doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayan finansal tablolar hazırlamak olduğunda, bu sorumluluk şu şekilde ifade edilebilir: “Topluluk yönetimi, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayan finansal tabloların hazırlanmasından ve... dan sorumludur.”

yüksektir.)

- Topluluğun iç kontrolünün etkinliğine ilişkin bir görüş bildirmek amacıyla değil ama duruma uygun denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla denetimle ilgili iç kontrol değerlendirilmektedir.
- Yönetim tarafından kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğu ile yapılan muhasebe tahminlerinin ve ilgili açıklamaların makul olup olmadığı değerlendirilmektedir.
- Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, Topluluğun sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığı hakkında ve yönetimin işletmenin sürekliliği esasını kullanmasının uygunluğu hakkında sonuca varılmaktadır. Önemli bir belirsizliğin mevcut olduğu sonucuna varmamız hâlinde, raporumuzda, konsolide finansal tablolardaki ilgili açıklamalara dikkat çekmemiz ya da bu açıklamaların yetersiz olması durumunda olumlu görüş dışında bir görüş vermemiz gerekmektedir. Vardığımız sonuçlar, bağımsız denetçi raporu tarihine kadar elde edilen denetim kanıtlarına dayanmaktadır. Bununla birlikte, gelecekteki olay veya şartlar Topluluğun sürekliliğini sona erdirebilir.
- Konsolide finansal tabloların, açıklamalar dâhil olmak üzere, genel sunumu, yapısı ve içeriği ile bu tabloların, temelini oluşturan işlem ve olayları gerçeğe uygun sunumu sağlayacak şekilde yansıtıp yansıtmadığı değerlendirilmektedir.
- Konsolide finansal tablolar hakkında görüş vermek amacıyla, topluluk içerisindeki işletmelere veya faaliyet bölümlerine ilişkin finansal bilgiler hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmektedir. Topluluk denetiminin yönlendirilmesinden, gözetiminden ve yürütülmesinden sorumluyuz. Verdiğimiz denetim görüşünden de tek başımıza sorumluyuz.

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

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

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



## B) Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler

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

- 1) [Denetçi, TTK'nın 398 inci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca hazırladığı, Topluluğun riskin erken saptanması sistemi ve komitesinin uygulamaları hakkındaki raporunu, raporun başlığı ile tarih ve sayısını belirterek, yönetim kuruluna sunduğunu bu bölümde ifade eder.]
- 2) [Topluluğun defter tutma düzeni ve finansal tablolarının kanun ile esas sözleşmenin finansal raporlamaya ilişkin hükümlerine uygun olup olmadığına ilişkin denetçi değerlendirmesine bu maddede yer verilir.]
- 3) [Yönetim kurulunun denetçi tarafından denetim kapsamında istenen açıklamaları yapıp yapmadığı ve talep edilen belgeleri verip vermediği hususlarına ilişkin ifadeye bu maddede yer verilir.]
- 4) [...]

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

Bu bağımsız denetimi yürütüp sonuçlandıran sorumlu denetçi [*adi, soyadı*]’dır.

[*Bağımsız Denetçi Raporu Tarihi*]

[*Bağımsız Denetçinin İmzası*]<sup>8</sup>

[*Sorumlu Denetçinin Adı, Soyadı*]

[*Bağımsız Denetçinin Adresi*]

<sup>8</sup> Bağımsız denetçinin mührü ve varsa mevzuatın gerektirdiği diğer hususlara bu bölümde yer verilir.

Örnek 3: Borsada İşlem Görmeyen Bir İşletmenin Gerçeğe Uygun Sunum Çerçevesine Uygun Olarak Hazırlanmış Olan Finansal Tablolarına İlişkin Denetçi Raporu

Bu örnek denetçi raporunda aşağıdaki durumlar varsayılmıştır:

- Borsada işlem görmeyen bir işletmenin gerçeğe uygun sunum çerçevesine uygun olarak hazırlanmış tam set finansal tablolarının bağımsız denetimi yapılmıştır. Denetim, bir topluluk denetimi değildir (diğer bir ifadeyle, BDS 600'ün hükümleri uygulanmamıştır).
- Finansal tablolar, işletme yönetimi tarafından Türkiye Muhasebe Standartlarına (genel amaçlı bir çerçeveye) uygun olarak hazırlanmıştır.
- Denetim sözleşmesinin şartları, yönetimin finansal tablolara ilişkin BDS 210'da tanımlanan sorumluluğunu yansıtmaktadır.
- Denetçi, elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak olumlu bir görüş vermenin uygun olacağı sonucuna varmıştır.
- Denetimde uyulan etik hükümler, denetimin yapıldığı ülkedeki etik hükümlerdir.\*
- Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak denetçi, BDS 570 uyarınca işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olmadığı sonucuna varmıştır.
- Denetçinin, BDS 701'e uygun olarak kilit denetim konularını bildirme zorunluluğu bulunmamaktadır.\*\*
- Denetçi; diğer bilgilerin tamamını denetçi raporu tarihinden önce elde etmiş ve diğer bilgilere ilişkin önemli bir yanlışlık belirlemediği. Diğer bilgiler için ayrı bir raporlama yapılmamaktadır.\*\*
- Finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu olanlar ile gözetiminden sorumlu olanlar farklı kişilerdir.
- Denetçinin, mevzuatla zorunlu tutulan diğer raporlama sorumlulukları bulunmamaktadır.\*\*
- Denetçi, sorumluluklarına ilişkin açıklamanın yer aldığı yetkili kurumun sitesine atıfta bulunmayı tercih etmektedir.\*\*

\* Türkiye uygulamasında: denetimde uyulan etik hükümler, mevzuatta yer alan denetimle ilgili etik hükümler ile Kurum tarafından yayımlanan *Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar (Bağımsızlık Standartları Dâhil)* den oluşmaktadır.

\*\* Bu varsayımlar Türkiye uygulaması açısından geçerli değildir.

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

Bu örnek denetçi raporunda aşağıdaki durumlar varsayılmıştır:

- Borsada işlem görmeyen bir işletmenin tam set finansal tablolarının mevzuatla zorunlu kılınan bağımsız denetimi yapılmıştır. Denetim, bir topluluk denetimi değildir (diğer bir ifadeyle, BDS 600'un hükümleri uygulanmamıştır).
- İşletme yönetimi tarafından finansal tablolar, XYZ Finansal Raporlama Çerçevesine göre hazırlanmıştır. (XYZ Finansal Raporlama Çerçevesi; mevzuatı içeren, geniş bir kullanıcı kitlesinin ortak finansal bilgi ihtiyacını karşılamak üzere tasarlanmış bir çerçeve olup, bir gerçeğe uygun sunum çerçevesi değildir).
- Denetim sözleşmesinin şartları, yönetimin finansal tablolara ilişkin BDS 210'da tanımlanan sorumluluğunu yansıtmaktadır.
- Denetçi, elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak olumlu bir görüş vermenin uygun olacağı sonucuna varmıştır.
- Denetimde uyulan etik hükümler, denetimin yapıldığı ülkedeki etik hükümlerdir.\*
- Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak denetçi, BDS 570 uyarınca işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olmadığı sonucuna varmıştır.
- Denetçinin, BDS 701'e uygun olarak kilit denetim konularını bildirme zorunluluğu bulunmamaktadır.\*\*
- Denetçi; diğer bilgilerin tamamını denetçi raporu tarihinden önce elde etmiş ve diğer bilgilere ilişkin önemli bir yanlışlık belirlememiştir. Diğer bilgiler için ayrı bir raporlama yapılmamaktadır.\*\*
- Finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu olanlar ile gözetiminden sorumlu olanlar farklı kişilerdir.
- Denetçinin, mevzuatla zorunlu tutulan diğer raporlama sorumlulukları bulunmamaktadır.\*\*

\* Türkiye uygulamasında; denetimde uyulan etik hükümler, mevzuatta yer alan denetimle ilgili etik hükümler ile Kurum tarafından yayımlanan *Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar (Bağımsızlık Standartları Dâhil)*' den oluşmaktadır.

\*\* Bu varsayımlar Türkiye uygulaması açısından geçerli değildir.

### Örnek 5: Yönetim Kurulunun Yıllık Faaliyet Raporuna İlişkin Denetçi Raporu

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

## **YÖNETİM KURULUNUN YILLIK FAALİYET RAPORUNA İLİŞKİN BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU**

ABC Şirketi Genel Kuruluna [veya Uygun Olan Muhatap]

### **1) Görüş**

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

Görüşümüze göre, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgiler ile Yönetim Kurulunun Şirketin durumu hakkında yaptığı irdelemeler, tüm önemli yönleriyle, denetlenen tam set finansal tablolarla ve bağımsız denetim sırasında elde ettiğimiz bilgilerle tutarlıdır ve gerçeği yansıtmaktadır.

### **2) Görüşün Dayanağı**

Yaptığımız bağımsız denetim, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartlarının bir parçası olan Bağımsız Denetim Standartlarına (BDS'lere) uygun olarak yürütülmüştür. Bu Standartlar kapsamındaki sorumluluklarımız, raporumuzun *Bağımsız Denetçinin Yıllık Faaliyet Raporunun Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları* bölümünde ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır. KGK tarafından yayımlanan *Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar (Bağımsızlık Standartları Dâhil)* (Etik Kurallar) ve bağımsız denetimle ilgili mevzuatta yer alan etik hükümlere uygun olarak Şirketten bağımsız olduğumuzu beyan ederiz. Etik Kurallar ve mevzuat kapsamındaki etiğe ilişkin diğer sorumluluklar da tarafımızca yerine getirilmiştir. Bağımsız denetim sırasında elde ettiğimiz bağımsız denetim kanıtlarının, görüşümüzün oluşturulması için yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

### **3) Tam Set Finansal Tablolara İlişkin Denetçi Görüşümüz**

Şirketin [1/1/20XY-31/12/20XY] hesap dönemine ilişkin tam set finansal tabloları hakkında [...] tarihli denetçi raporumuzda olumlu görüş bildirmiş bulunuyoruz.

#### 4) Yönetim Kurulunun Yıllık Faaliyet Raporuna İlişkin Sorumluluğu<sup>18</sup>

Şirket yönetimi, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun (TTK) 514 ve 516 ncı maddelerine göre yıllık faaliyet raporuyla ilgili olarak aşağıdakilerden sorumludur:

- a) Yıllık faaliyet raporunu bilanço gününü izleyen ilk üç ay içinde hazırlar ve genel kurula sunar.
- b) Yıllık faaliyet raporunu; şirketin o yıla ait faaliyetlerinin akışı ile her yönüyle finansal durumunu doğru, eksiksiz, dolambaçsız, gerçeğe uygun ve dürüst bir şekilde yansıttak şekilde hazırlar. Bu raporda finansal durum, finansal tablolara göre değerlendirilir. Raporda ayrıca, şirketin gelişmesine ve karşılaşması muhtemel risklere de açıkça işaret olunur. Bu konulara ilişkin yönetim kurulunun değerlendirmesi de raporda yer alır.
- c) Faaliyet raporu ayrıca aşağıdaki hususları da içerir:
  - Faaliyet yılının sona ermesinden sonra şirkette meydana gelen ve özel önem taşıyan olaylar,
  - Şirketin araştırma ve geliştirme çalışmaları,
  - Yönetim kurulu üyeleri ile üst düzey yöneticilere ödenen ücret, prim, ikramiye gibi mali menfaatler, ödenekler, yolculuk, konaklama ve temsil giderleri, ayni ve nakdi imkânlar, sigortalar ve benzeri teminatlar.

Yönetim kurulu, faaliyet raporunu hazırlarken Gümrük ve Ticaret Bakanlığının ve ilgili kurumların yaptığı ikincil mevzuat düzenlemelerini de dikkate alır.

#### 5) Bağımsız Denetçinin Yıllık Faaliyet Raporunun Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumluluğu

Amacımız, TTK hükümleri çerçevesinde yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgiler ile Yönetim Kurulunun yaptığı irdelemelerin, Şirketin denetlenen finansal tablolarıyla ve bağımsız denetim sırasında elde ettiğimiz bilgilerle tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıttı yansıtmadığı hakkında görüş vermek ve bu görüşümüzü içeren bir rapor düzenlemektir.

Yaptığımız bağımsız denetim, BDS'lere uygun olarak yürütülmüştür. Bu standartlar, etik hükümlere uygunluk sağlanması ile bağımsız denetimin, faaliyet raporunda yer alan finansal bilgiler ve Yönetim Kurulunun yaptığı irdelemelerin finansal tablolarla ve denetim sırasında elde edilen bilgilerle tutarlı olup olmadığına ve gerçeği yansıttı yansıtmadığına dair makul güvence elde etmek üzere planlanarak yürütülmesini gerektirir.

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

[*Bağımsız Denetçi Raporu Tarihi*]

[*Bağımsız Denetçinin İmzası*]<sup>19</sup>

[*Sorumlu Denetçinin Adı, Soyadı*]

[*Bağımsız Denetçinin Adresi*]

<sup>18</sup> Şirket nevi'ne göre uygun başlık kullanılacaktır.

<sup>19</sup> Bağımsız denetçinin mührü ve varsa mevzuatın gerektirdiği diğer hususlara bu bölümde yer verilir.

## **Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi'nin;**

1) 1 inci paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

1. Bu Bağımsız Denetim Standardı (BDS), denetçi raporunda kilit denetim konularının bildirilmesine ilişkin denetçinin sorumluluğunu düzenler. Ayrıca bu BDS'de; denetçi raporunda bildirilecek hususlara ilişkin denetçinin yaptığı değerlendirme ile bu bildirim şekli ve içeriğinin ele alınması hedeflenmiştir.

**Bu BDS'de, aynı numaralı paragraflarda, T kodlu paragraflar (örneğin 5 ve 5T) ülkemizde geçerli olan uygulamayı (Türkiye uygulamasını) göstermekte olup Kurum tarafından getirilen ilâve yükümlülükleri belirtmektedir. Söz konusu ilâve yükümlülükler, aynı numaralı paragrafta belirtilen alternatifleri azaltabilir, uygulama kapsamını genişletebilir veya denetçinin ilâve çalışma ile raporlama yapmasını gerektirebilir. T kodlu olmayan aynı numaralı paragraflar, Uluslararası Denetim Standartlarının çevirisi olup denetçilerin uluslararası uygulamaya ilişkin farkındalıklarını korumak amacıyla aynen bırakılmıştır.\***

2) 9 uncu paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

9. Denetçi, üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından, denetimin yürütülmesi sırasında azami düzeyde dikkat etmesini gerektiren konuları belirler. Denetçi bu belirlemeyi yaparken, aşağıdakileri göz önünde bulundurur (Bkz.: A9-A18 paragrafları):
  - (a) BDS 315<sup>5</sup> uyarınca “önemli yanlışlık” riski daha yüksek olarak değerlendirilen veya ciddi riskli olarak belirlenen alanlar (Bkz.: A19-A22 paragrafları).
  - (b) Yüksek derecede bir tahmin belirsizliğine maruz kalan muhasebe tahminleri dâhil, yönetimin önemli yargılarını içeren finansal tablo alanlarına ilişkin önemli denetçi yargıları (Bkz.: A23-A24 paragrafları).
  - (c) Dönem içinde gerçekleşen önemli olay veya işlemlerin denetime olan etkileri (Bkz.: A25-A26 paragrafları).

3) 13 üncü paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

13. Denetçi raporunun Kilit Denetim Konuları bölümünde yer verilen her bir kilit denetim konusuna ilişkin açıklama -varsa- finansal tablolardaki ilgili açıklamaya (açıklamalara) bir atfı ve aşağıdaki hususları içerir (Bkz.: A34-A41 paragrafları):

\* T kodlu bir paragrafın uygulanmasında (örneğin, 5T paragrafı), aynı numaralı paragrafta (örneğin, 5 inci paragraf) ilişkin -varsa- “Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama” bölümünde yer alan paragraflar da rehberlik sağlayabilir.

<sup>5</sup> BDS 315. “İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle ‘Önemli Yanlışlık’ Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi”

(a) Konunun denetimde en çok önem arz eden konu olarak değerlendirilmesinin yani kilit denetim konusu olarak belirlenmesinin sebebi (Bkz.:A42-A45 paragrafları) ve

(b) Denetimde konunun nasıl ele alındığı (Bkz.: A46-A51 paragrafları).

4) 18 inci paragraf aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

18. Denetçi, çalışma kâğıtlarında aşağıdaki hususlara yer verir<sup>6</sup> (Bkz.: A64 paragrafı):

(a) 9 uncu paragraf uyarınca belirlenen, denetçinin azami düzeyde dikkat etmesini gerektiren konular ve 10 uncu paragraf uyarınca söz konusu her bir konunun kilit denetim konusu olup olmadığına ilişkin denetçi kararının gerekçesi,

(b) -Varsa- denetçi raporunda bildirilecek kilit denetim konularının olmadığına veya kilit denetim konuları olarak bildirilecek konuların sadece 15 inci paragrafta ele alınan konular olduğuna ilişkin denetçi kararının gerekçesi ve

(c) -Varsa- kilit denetim konusu olarak belirlenen bir konunun denetçi raporunda bildirilmemesine ilişkin denetçi kararının gerekçesi.

5) A4 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

A4 BDS 320<sup>8</sup> 'ye göre denetçi, finansal tablo kullanıcılarının aşağıdaki varsayımlarda bulduklarını kabul eder:

(a) İş hayatı ve ekonomik faaliyetler ile muhasebe hakkında makul ölçüde bilgiye sahip olduklarını ve finansal tablolardaki bilgileri makul özen göstererek değerlendirme isteklerinin bulunduğunu,

(b) Finansal tabloların önemlilik düzeylerine göre hazırlandığını, sunulduğunu ve denetlendiğini anladıklarını,

(c) Tahminlere, yargılara ve gelecekteki olayların değerlendirilmesine dayanan büyüklüklerin ölçümünün doğasında bulunan belirsizlikleri kabul ettiklerini,

(ç) Finansal tablolarda yer alan bilgileri esas alarak makul ekonomik kararlar aldıklarını.

Denetçi raporunun ilişğinde denetlenen finansal tabloların yer alması sebebiyle, denetçi raporunun kullanıcıları ile finansal tabloların hedef kullanıcılarının aynı kişiler olduğu kabul edilmektedir.

6) A7 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

A7. Denetçinin sınırlı olumlu görüş veya olumsuz görüş vermesi durumunda dahi, kilit denetim konularının belirlenmesine ilişkin hükümler uygulanır. Bunun sebebi,

<sup>6</sup> BDS 230, "Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi", 8-11 inci paragraflar ve A6 paragrafı

<sup>8</sup> BDS 320, "Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik", 4 üncü paragraf

diğer kilit denetim konularının bildirilmesinin, hedef kullanıcıların denetime yönelik anlayışlarının geliştirilmesi açısından işlevini -ihtiyaca uygunluğunu-sürdürmesidir. Bununla birlikte, yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak finansal tablolar için önemli ve etkisinin yaygın olduğu sonucuna vardığı durumlarda denetçi, olumsuz görüş verirken:<sup>11</sup>

- (a) Olumsuz görüşe neden olan konunun (konuların) önemine bağılı olarak diğer konuların kilit denetim konuları olmadığına karar verebilir. Bu tür durumlarda 15 inci paragrafta yer alan hüküm uygulanır (Bkz.: A58 paragrafı).
- (b) Olumsuz görüş verilmesine neden olan konu yanında bir ya da birden fazla konuyu kilit denetim konusu olarak belirlediğinde, söz konusu diğer kilit denetim konularının açıklanması -olumsuz görüş göz önüne alındığında- bir bütün olarak finansal tabloların bu konular açısından, içinde bulunulan şartlara göre daha güvenilir olduğunu göstermez. Bu husus özellikle önem arz eder (Bkz.: A47 paragrafı).

#### 7) A8 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

A8. BDS 706'da<sup>12</sup>, tüm denetimlerde geçerli olacak şekilde, denetçilerin gerekli görmesi durumunda Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar paragrafları aracılığıyla denetçi raporunda ilâve bilgilere yer verilmesini sağlamak için mekanizmalar oluşturulmuştur. Bu tür durumlarda, söz konusu paragraflar, denetçi raporunda yer alan Kilit Denetim Konuları bölümünden ayrı bir şekilde sunulur. Bir konunun kilit denetim konusu olarak belirlendiğı durumda, bu tür paragrafların kullanılması, 13 üncü paragraf uyarınca münferit kilit denetim konusuna ilişkin yapılacak açıklamanın yerine geçmez.<sup>13</sup> BDS 706, kilit denetim konuları ve Dikkat Çekilen Hususlar paragrafları arasındaki ilişkiye yönelik ilâve rehberlik sağlar.<sup>14</sup>

#### 8) A10 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

A10. Karşılaştırmalı finansal tablolar sunulmuş olsa dahi (diğer bir ifadeyle, denetçinin görüşü finansal tabloların sunulduğu her bir döneme atıfta bulunsa dahi), denetçinin kilit denetim konularına ilişkin yaptığı belirleme, cari döneme ait finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konularla sınırlıdır.<sup>15</sup>

#### 9) A14 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

A14. Denetçinin azami düzeyde dikkat ettiği alanlar genellikle, finansal tablolarda karmaşık olan ve yönetimin önemli yargılarda bulunduğu alanlarla ilgilidir ve bu sebeple genellikle zor veya karmaşık denetçi yargılarını da gerektirir. Bu durum, genellikle denetçinin genel denetim stratejisini, kaynaklarının tahsisini ve bu tür

<sup>11</sup>BDS 705, 8 inci paragraf

<sup>12</sup> BDS 706, "Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları"

<sup>13</sup> BDS 706, 8(b) ve 10(b) paragrafları

<sup>14</sup> BDS 706, A1-A3 paragrafları

<sup>15</sup> BDS 710, "Karşılaştırmalı Bilgiler-Önceki Dönemlere Ait Karşılık Gelen Bilgiler ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar"



konularla ilgili denetimin kapsamını etkiler. Bu etkiler, örneğin; bu alanları ele almak için,

- Denetimdeki kıdemli personelin veya
- Denetim şirketinde istihdam edilip edilmediğine bakılmaksızın, muhasebe ya da denetimin özel bir alanında uzmanlığa sahip kişinin–(kişilerin) veya denetçinin faydalandığı uzmanın (uzmanların),

denetime katılımının sağlanmasını veya artırılmasını da içerebilir.

10) A23 paragrafı ve başlığı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

Yüksek Derecede Bir Tahmin Belirsizliğine Maruz Kalan Muhasebe Tahminleri Dâhil, Yönetimin Önemli Yargılarını İçeren Finansal Tablo Alanlarına İlişkin Önemli Denetçi Yargıları (Bkz.: 9(b) paragrafı)

A23. BDS 260 denetçinin, muhasebe politikaları, muhasebe tahminleri ve finansal tablo açıklamaları dâhil, işletmenin muhasebe uygulamalarının önemli nitel yönleri hakkındaki görüşlerini üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmesini zorunlu kılar.<sup>27</sup> Pek çok durumda bu bildirim, önemli muhasebe tahminleri ve bunlarla ilgili açıklamalar hakkındadır. Bu tahminler ve ilgili açıklamalar muhtemelen, denetçinin azami düzeyde dikkatini gerektiren alanlardır ve ciddi riskler olarak da belirlenebilir.

11) A24 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

A24. Ancak finansal tablo kullanıcıları, ciddi risk olarak belirlenmese bile, yüksek derecede bir tahmin belirsizliğine maruz kalan muhasebe tahminleri hakkında bilgilendirilmek istediklerini belirtmiştir (Bkz.: BDS 540<sup>28</sup>). Diğer hususlar arasında, bu tür tahminler; yönetimin yargısına yüksek derecede bağlı ve genelde finansal tabloların en karmaşık alanları olup hem yönetimin hem de denetçinin uzmanlardan faydalanmasını gerekli kılabılır. Ayrıca, finansal tablo kullanıcıları, finansal tabloları anlamak için bu tablolar üzerinde önemli etkiye sahip muhasebe politikalarını ve bu politikalarındaki önemli değişiklikleri bilmeleri gerektiğini, özellikle de işletmenin uygulamalarının sektördeki diğer uygulamalarla tutarlı olmadığı durumlarda bu ihtiyacın daha yüksek olduğunu vurgulamıştır.

12) A29 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

A29. Üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen bir konunun nispi öneminin ve bu konunun kilit denetim konusu olup olmadığının belirlenmesinde göz önünde bulundurulabilecek diğer ölçütler şunlardır:

- Hedef kullanıcıların bir bütün olarak finansal tabloları anlaması bakımından konunun ehemmiyeti ve özellikle finansal tablolar açısından önemliliği.

<sup>27</sup> BDS 260, 16(a) paragrafı

<sup>28</sup> BDS 540 "Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi". 15 inci paragraf

- Konuya dayanak teşkil eden muhasebe politikasının niteliği veya sektördeki diğer işletmelerle karşılaştırıldığında; yönetimin uygun görüp seçtiği politikanın subjektifliği veya karmaşıklığı.
- -Varsa- konuyla ilgili hata veya hile kaynaklı düzeltilmiş ve biriktirilen düzeltilmemiş yanlışlıkların nitelik veya nicelik bakımından önemliliği.
- Aşağıdakileri içerecek şekilde, konunun ele alınması için gereken denetim çalışmasının niteliği ve kapsamı:
  - Konunun ele alınmasına yönelik denetim prosedürlerinin uygulanması veya -varsa- bu prosedürlerin sonuçlarının değerlendirilmesi için gerekli uzmanlık beceri veya bilgilerinin kapsamı.
  - Konuyla ilgili olarak denetim ekibi dışındaki kişilerle yapılan istişarelerin niteliği.
- Denetim prosedürlerinin uygulanmasında, sonuçlarının değerlendirilmesinde ve denetçi görüşüne dayanak teşkil eden ilgili ve güvenilir kanıtların elde edilmesinde -özellikle, denetçinin muhakemeleri daha subjektif hâle geldikçe- karşılaşılan zorlukların niteliği ve ağırlığı.
- Konuyla ilgili tespit edilmiş kontrol eksikliğinin ciddiyeti.
- Konunun birden fazla ayrı ve fakat ilişkili denetim değerlendirmesini içerip içermemesi. Örneğin, uzun vadeli sözleşmeler; hasılatın muhasebeleştirilmesi, davalar veya diğer şarta bağlı varlık ve yükümlülükler bakımından denetçinin azami düzeyde dikkatini çekebilir ve aynı zamanda diğer muhasebe tahminlerini etkileyebilir.

13) A44 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

A44. Konunun, işletmenin içinde bulunduğu şartlarla doğrudan ilişkilendirilerek açıklanması, bu tür açıklamaların zaman içerisinde büyük ölçüde standartlaşarak daha az faydalı hâle gelmesi ihtimalinin azaltulmasına yardımcı olur. Örneğin; sektörün şartlarına veya finansal raporlamanın karmaşıklığına bağlı olarak, belli bir sektördeki birçok işletme bakımından belirli hususlar kilit denetim konuları olarak belirlenebilir. Bununla birlikte, denetçinin, ilgili konuyu en çok önem arz eden konulardan biri olarak değerlendirme sebebini açıklarken, işletmeye özgü hususları vurgulaması, (örneğin, cari döneme ait finansal tablolara dayanak oluşturan muhakemeleri etkileyen şartları vurgulaması) açıklamanın hedef kullanıcıların ihtiyacına daha uygun olmasını sağlar. Bu durum sonraki dönemlerde tekrarlanacak kilit denetim konusunun açıklanmasında da ayrıca önem arz eder.

14) A54 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

A54. Kilit denetim konusunun raporda bildirilip bildirilmemesine karar verilirken konuyla ilgili durum ve gerçekler dikkate alınır. Yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanlarla kurulan iletişim, bir konunun bildirilmesi nedeniyle ortaya çıkabilecek olumsuz sonuçların önemi hakkında yönetimin görüşlerini anlaması açısından denetçiye yardımcı olur. Özellikle, konunun bildirilip bildirilmeyeceğine karar verirken denetçinin yaptığı muhakemeye yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanlarla kurulan iletişim, aşağıdaki şekillerde katkıda bulunur:

- Yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanlarla kurulan iletişim, denetçinin, işletmenin konuyu neden kamuya açıklamadığını (örneğin, mevzuatın veya belirli bir finansal raporlama çerçevesinin konunun açıklanmasının ertelenmesine veya açıklanmamasına izin vermesi hâlinde) ve yönetimin - varsa- açıklamanın olumsuz sonuçlarına ilişkin görüşlerini anlamasına hizmet eder. Yönetim, olumsuz sonuçların değerlendirilmesiyle ilgili olarak, mevzuatın belirli yönlerine (örneğin, bunlar işletmenin ticari görüşmelerine veya rekabetçi konumuna zarar vermesine yol açacak yönler olabilir) dikkat çekebilir. Ancak, yönetimin olumsuz sonuçlara ilişkin görüşlerine rağmen; 14(b) paragrafına uygun olarak denetçinin ilgili konuyu kamuya açıklamanın doğuracağı olumsuz sonuçların, kamuya açıklamanın doğuracağı kamu yararını aşacağına makul şekilde beklenip beklenmediğini belirlemesi gerekir.
- Yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanlarla kurulan iletişim, ilgili konu hakkında yetkili kamu kurumlarıyla herhangi bir iletişimin kurulup kurulmadığına ve özellikle konuyla ilgili bu kurumlarla yapılan görüşmelerin; konunun kamuya açıklanmasının neden uygun olmadığına ilişkin yönetim beyanını destekleyip desteklemediğine dikkat çeker.
- Yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanlarla kurulan iletişim gerekli durumlarda denetçinin, ilgili konu hakkındaki bilginin kamuya açıklanması noktasında yönetimi ve üst yönetimden sorumlu olanları teşvik etmesine imkân verir. Bu durum özellikle, yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanların bildirimle ilişkin kaygılarının, ilgili konunun bazı yönleriyle sınırlı olması ve bu hususların da düşük düzeyde hassasiyete sahip olması hâlinde mümkündür.

Denetçi ayrıca, konunun kamuya açıklanmasının neden uygun olmadığına (söz konusu bildirim neticesinde ortaya çıkabilecek olumsuz sonuçların önemi hakkında yönetimin görüşleri dâhil olmak üzere) ilişkin yönetimden yazılı bir beyanın alınmasının gerekli olduğunu değerlendirebilir.

15) A58 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

A58. Denetçinin, bildirilecek kilit denetim konusu bulunmadığına karar vermesi hâlinde raporunda yer vereceği açıklamaya ilişkin örnek aşağıda belirtilmiştir:

#### **Kilit Denetim Konuları**

[Sınırlı Olumlu (veya Olumsuz) Görüşün Dayanağı bölümünde veya İşletmenin Sürekliliğiyle İlgili Önemli Belirsizlik bölümünde açıklanan konu haricinde] tarafımızca raporumuzda bildirilecek bir [diğer] kilit denetim konusunun olmadığına karar verilmiştir.

16) A60 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

A60. BDS 260. denetçinin üst yönetimden sorumlu olanlarla zamanında iletişim kurmasını gerektirir.<sup>33</sup> Kilit denetim konuları hakkında kurulacak iletişim için uygun zamanlama, denetimin şartlarına göre farklılık gösterir. Ancak denetimin planlanan kapsam ve zamanlaması müzakere edilirken, denetçi, kilit denetim konuları hakkındaki ilk izlenimlerini iletebilir ve denetim bulgularını iletirken bu tür konuları daha fazla müzakere edebilir. Böyle bir yol izlenmesi, finansal tablolara nihai hâlinin verilmesi aşamasında, kilit denetim konuları hakkında sağlam bir iletişimin kurulması konusunda uygulamada çıkacak sorunları azaltmaya yardımcı olabilir.

17) A63 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

A63. Denetçinin, raporunda bildirilecek kilit denetim konularının bulunmadığına karar vermesi durumunda 17(b) paragrafındaki üst yönetimden sorumlu olanlarla iletişim kurma yükümlülüğü, denetçinin denetimi ve ortaya çıkabilecek önemli konuları iyi bilen diğer kişilerle (örneğin, atanmışsa, denetimin kalitesini gözden geçiren kişiyle) daha fazla müzakerede bulunmasına fırsat verebilir. Bu müzakereler, denetçinin kilit denetim konusu bulunmadığına ilişkin kararını yeniden değerlendirmesini sağlayabilir.

18) A64 paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

A64. BDS 230'un 8 inci paragrafı denetçinin, çalışma kâğıtlarını yapılan denetimle daha önceden hiçbir bağlantısı bulunmayan tecrübeli bir denetçinin, diğer hususların yanında, önemli mesleki muhakemeleri anlayabilmesine olanak sağlayacak şekilde hazırlamasını gerektirir. Kilit denetim konuları bağlamında mesleki muhakemeler, üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konulardan hangilerinin denetçinin azami düzeyde dikkat etmesini gerektiren konulardan olduğuna ve bu konulardan da hangilerinin kilit denetim konusu olduğuna karar verilmesini içerir. Bu çerçevede, denetim sırasında karşılaşılan önemli hususlara ilişkin hazırlanan diğer çalışma kâğıtları dâhil olmak üzere (örneğin, tamamlama notları), üst yönetimden sorumlu olanlara yapılan bildirimlere ve münferit her konuya (Bkz.: A39 paragrafı) ilişkin hazırlanan çalışma kâğıtlarıyla denetçi tarafından yapılan muhakemeler desteklenebilir. Bununla birlikte bu BDS, üst yönetime bildirilen diğer konuların neden denetçinin azami düzeyde dikkatini gerektirmediğinin belgelendirilmesini zorunlu kılmaz.

<sup>33</sup> BDS 260. 21 inci paragraf

**KURUL KARARI**

**Karar No:** 75935942-050.01.04– [01 / 333 ]

**Karar Tarihi:** 26.12.2019

**Kararın Konusu:** Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 500 Bağımsız Denetim Kanıtları'nın Yayımlanması

660 sayılı KHK'nın 9'uncu maddesi uyarınca; uluslararası standartlara uyum sağlamak üzere, Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu (IAASB) tarafından "*International Standard on Auditing (ISA) 500 Audit Evidence*" başlığıyla yayımlanan Standardın mevzuata kazandırılması amacıyla Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 500 Bağımsız Denetim Kanıtları'nın yayımlanmasına karar verilmiştir.

**TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI**

**BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 500**

***BAĞIMSIZ DENETİM KANITLARI***



## GÜNCELLEMELER VE YÜRÜRLÜK TARİHLERİ

- BDS 500 *Bağımsız Denetim Kanıtları* Standardının ilk sürümü, 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 30/12/2013 tarihli ve 28867 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- BDS 500 *Bağımsız Denetim Kanıtları* Standardının ikinci sürümü, 1/1/2017 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 13/12/2017 tarihli ve 30269 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- BDS 500 *Bağımsız Denetim Kanıtları* Standardının üçüncü sürümü, 31/5/2018 tarihli ve 75935942-050.01.02-01/76 sayılı Kurul Kararıyla, 1/1/2018 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 6/6/2018 tarihli ve 30443(M) sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

# BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 500

## BAĞIMSIZ DENETİM KANITLARI

### İÇİNDEKİLER

---

	Paragraf
<b>Giriş</b>	
Kapsam.....	1-2
Yürürlük Tarihi.....	3
<b>Amaç</b> .....	4
<b>Tanımlar</b> .....	5
<b>Ana Hükümler</b>	
Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı.....	6
Denetim Kanıtı Olarak Kullanılacak Bilgiler.....	7-9
Denetim Kanıtı Elde Etmek İçin Test Edilecek Kalemlerin Seçilmesi.....	10
Denetim Kanıtlarındaki Tutarsızlık veya Denetim Kanıtlarının Güvenilirliğine İlişkin Şüpheler.....	11
<b>Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama</b>	
Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı.....	A1-A25
Denetim Kanıtı Olarak Kullanılacak Bilgiler.....	A26-A52
Denetim Kanıtı Elde Etmek İçin Test Edilecek Kalemlerin Seçilmesi.....	A53-A57
Denetim Kanıtlarındaki Tutarsızlık veya Denetim Kanıtlarının Güvenilirliğine İlişkin Şüpheler.....	A58



Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 500 “Bağımsız Denetim Kanıtları”, 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 nelerin denetim kanıtlarını oluşturduğunu açıklar ve denetçinin, görüşüne dayanak oluşturan makul sonuçlara ulaşabilmesi amacıyla yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için denetim prosedürlerini tasarlama ve uygulama sorumluluğunu düzenler.
2. Bu BDS, denetim sırasında elde edilen tüm denetim kanıtlarına uygulanır. Diğer BDS'ler ise; denetimin belirli yönlerini (örneğin, BDS 315<sup>1</sup>), belirli bir konuya ilişkin elde edilecek denetim kanıtlarını (örneğin, BDS 570<sup>2</sup>), denetim kanıtı elde etmek için uygulanan belirli prosedürleri (örneğin, BDS 520<sup>3</sup>) ve yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilip edilmediğine ilişkin değerlendirmeleri (BDS 200<sup>4</sup> ve BDS 330<sup>5</sup>) düzenler.

## Yürürlük Tarihi

3. Bu BDS, 1/1/2018 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

## Amaç

4. Denetçinin amacı, görüşüne dayanak oluşturan makul sonuçlara ulaşabilmek amacıyla yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmesini sağlayacak denetim prosedürlerini tasarlamak ve uygulamaktır.

## Tanımlar

5. Aşağıdaki terimler BDS'lerde, karşılarında belirtilen anlamlarıyla kullanılmıştır:
  - (a) Denetim kanıtı: Denetçinin, görüşüne dayanak oluşturan sonuçlara ulaşırken kullandığı bilgilerdir. Denetim kanıtları, finansal tablolara dayanak (temel) oluşturan muhasebe kayıtlarındaki bilgiler ile diğer kaynaklardan elde edilen bilgileri içerir.
  - (b) Denetim kanıtının uygunluğu: Denetim kanıtının kalitesinin ölçütüdür. Bir başka ifadeyle, denetçi görüşüne dayanak oluşturan sonuçlara destek sağlama açısından, denetim kanıtının ihtiyaca uygunluğu ve güvenilirliğidir.
  - (c) Dış bilgi kaynağı: İşletme tarafından finansal tablolar hazırlanırken kullanılan veya denetçi tarafından denetim kanıtı olarak elde edilen bilgiler geniş bir kullanıcı kitlesinin kullanımına uygun olduğu durumda, söz konusu bilgileri sağlayan işletme dışından bir kişi veya kuruluştur. Bilgilerin; yönetimin faydalandığı uzman, hizmet kuruluşu<sup>6</sup> veya denetçinin faydalandığı uzman<sup>7</sup> sıfatıyla hareket eden bir kişi veya

<sup>1</sup> BDS 315. "İşletme ve Çevresini Tanıma Suretiyle 'Önemli Yanlışlık' Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi"

<sup>2</sup> BDS 570. "İşletmenin Sürekliliği"

<sup>3</sup> BDS 520. "Analitik Prosedürler"

<sup>4</sup> BDS 200. "Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi"

<sup>5</sup> BDS 330. "Bağımsız Denetçinin Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapacağı İşler"

<sup>6</sup> BDS 402 "Hizmet Kuruluşu Kullanılan Bir İşletmenin Bağımsız Denetiminde Dikkate Alınacak Hususlar". 8 inci paragraf

<sup>7</sup> BDS 620 "Uzman Çalışmalarının Kullanılması". 6 ncı paragraf

kuruluş tarafından sağlanması durumunda, söz konusu kişi veya kuruluş, bahse konu bilgilere ilişkin olarak dış bilgi kaynağı şeklinde kabul edilmez (Bkz:A1-A4).

- (ç) Denetim kanıtının yeterliliği: Denetim kanıtının miktarının ölçütüdür. İhtiyaç duyulan denetim kanıtı miktarı, denetçinin “önemli yanlışlık” risklerine ilişkin değerlendirmesinden ve ilgili denetim kanıtının kalitesinden etkilenir.
- (d) Muhasebe kayıtları: Açılış kayıtları ve destekleyici kayıtlar (elektronik fon transferine ilişkin kayıtlar ile çekler gibi); faturalar; sözleşmeler; defteri kebir ve yardımcı defterler, yevmiye kayıtları, yevmiye kayıtlarında yer almayan finansal tablo düzeltmeleri; hesaplamalar, mutabakatlar, açıklamalar ve maliyet dağıtımıyla ilgili olan çalışma kâğıtları ve çizelgeler gibi diğer kayıtlardır.
- (e) Yönetimin faydalandığı uzman: Muhasebe veya denetimden başka bir alanda uzmanlığa sahip olan ve finansal tabloların hazırlanmasına yardımcı olması amacıyla, ilgili alandaki çalışmalarını işletme tarafından kullanılan kişi veya kuruluştur.

## **Ana Hükümler**

### **Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı**

- 6. Denetçi, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek amacıyla içinde bulunulan şartlara uygun olan denetim prosedürlerini tasarlar ve uygular (Bkz.: A5-A29 paragrafları).

### **Denetim Kanıtı Olarak Kullanılacak Bilgiler**

- 7. Denetçi, denetim prosedürlerini tasarlar ve uygularken, dış bilgi kaynağından elde edilen bilgiler dâhil olmak üzere, denetim kanıtı olarak kullanılacak bilgilerin ihtiyaca uygunluğunu ve güvenilirliğini mütalaa eder (Bkz.: A30-A44 paragrafları).
- 8. Denetim kanıtı olarak kullanılacak bilgilerin, yönetimin faydalandığı bir uzmanın çalışması kullanılarak hazırlanması durumunda denetçi, denetçinin amaçları açısından - gerekli olduğu ölçüde- uzmanın çalışmalarının önemini de dikkate alarak (Bkz.: A45-A47 paragrafları):
  - (a) Uzmanın yetkinliğini, kabiliyetini ve tarafsızlığını değerlendirir (Bkz.: A48-A54 paragrafları),
  - (b) Uzmanın çalışması hakkında kanaat edinir (Bkz.: A55-A58 paragrafları) ve
  - (c) İlgili yönetim beyanına ilişkin bir denetim kanıtı olarak kullanımı konusunda uzman çalışmasının uygunluğunu değerlendirir (Bkz.: A59 paragrafı).
- 9. İşletme tarafından oluşturulan bir bilgiyi kullanması durumunda denetçi, amaçları açısından bu bilginin yeterince güvenilir olup olmadığını değerlendirir. Denetçi bu değerlendirmeyi yaparken, içinde bulunulan şartlar altında gerekli olduğu ölçüde:
  - (a) Bilginin doğruluğuna ve tamlığına ilişkin denetim kanıtı elde eder (Bkz.: A60-A61 paragrafları) ve
  - (b) Bilginin denetçinin amaçları açısından, yeterince açık ve ayrıntılı olup olmadığını değerlendirir (Bkz.: A62 paragrafı).

## **Denetim Kanıtı Elde Etmek İçin Test Edilecek Kalemlerin Seçilmesi**

10. Denetçi, kontrol testlerini ve detay testlerini tasarlariken, ilgili denetim prosedürünün amacına ulaşılmasında etkin olan, test edilecek kalemleri seçme yöntemlerine karar verir (Bkz.: A63-A67 paragrafları).

## **Denetim Kanıtlarındaki Tutarsızlık veya Denetim Kanıtlarının Güvenilirliğine İlişkin şüpheler**

11. (a) Bir kaynaktan elde edilen denetim kanıtının, bir başka kaynaktan elde edilen denetim kanıtıyla tutarsız olması veya
- (b) Denetçinin denetim kanıtı olarak kullanılacak bilginin güvenilirliğine ilişkin şüphesinin olması,

durumunda denetçi, sorunun özölmesi için denetim prosedürlerinde ne tür değişiklikler veya bu prosedürlere ne tür eklemeler yapılacağına karar verir ve bu sorunların -varsa- denetimin diğer yönleri üzerindeki etkisini mütalaa eder (Bkz.: A68 paragrafı).

## Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

### Dış Bilgi Kaynağı (Bkz.: 5(c) paragrafı)

- A1. Dış bilgi kaynakları; fiyatlandırma servisleri, kamu kuruluşları, merkez bankaları veya kabul görmüş menkul kıymetler borsalarını içerebilir. Dış bilgi kaynaklarından elde edilebilen bilgilere ilişkin örnekler aşağıda yer almaktadır:
- Fiyatlar ve fiyatlandırma ile ilgili veriler,
  - Tarihi ve tahmini işsizlik oranları, ekonomik büyüme oranları veya nüfus sayımı verileri gibi makroekonomik veriler,
  - Kredi geçmişine ilişkin veriler,
  - Belirli maden çıkarma endüstrileri için iyileştirme (ıslah) maliyetleri endeksi veya eğlence sektöründeki reklam gelirlerini belirlemek için kullanılan görüntülenme bilgisi ya da reytingler gibi sektöre özgü veriler ve
  - Hayat sigortası ve emeklilik sektörlerinde yükümlülükleri belirlemek için kullanılan ölüm oranları.
- A2. Dış bilgi kaynağı olan kişi veya kuruluşun, bilgiyi kamuya ücretsiz temin etmesi ya da bir ücret karşılığında geniş bir kullanıcı kitlesi tarafından kullanımını sağlaması durumunda, belirli bir bilgi setinin geniş bir kullanıcı kitlesinin kullanımına uygun olması daha muhtemeldir ve belirli kullanıcılar tarafından etkilenme olasılığı daha düşüktür. İşletmenin dış bilgi kaynağını etkileme kabiliyeti dikkate alındığında, bilginin geniş bir kullanıcı kitlesinin kullanımına uygun olup olmadığının belirlenmesi muhakemede bulunmayı gerektirebilir.
- A3. Dış bilgi kaynağı olan kişi veya kuruluş, belirli bir bilgi setine ilişkin olarak, hem dış bilgi kaynağı hem de yönetimin faydalandığı uzman, hizmet kuruluşu veya denetçinin faydalandığı uzman olamaz.
- A4. Bununla birlikte, dış bilgi kaynağı olan kişi veya kuruluş örneğin, belirli bir bilgi setini sağlarken yönetimin faydalandığı uzman gibi hareket edebilir, ancak farklı bir bilgi setini sağlarken dış bilgi kaynağı şeklinde hareket edebilir. Bazı durumlarda, belirli bir bilgi setine ilişkin olarak, dış bilgi kaynağı olan kişi veya kuruluşun, dış bilgi kaynağı olarak mı yoksa yönetimin faydalandığı uzman olarak mı hareket ettiğini belirlemek için mesleki muhakemenin kullanılması gerekebilir. Diğer durumlarda ise söz konusu fark belirgin olabilir. Örneğin:
- Dış bilgi kaynağı olan kişi veya kuruluş; gayrimenkul fiyatları hakkında -coğrafi bir bölgeye ait genel bilgiler gibi- geniş bir kullanıcı kitlesinin kullanımına uygun bilgiler sağlıyor olabilir ve söz konusu bilgi setine ilişkin olarak bir dış bilgi kaynağı olarak belirlenebilir. Dış bilgi kaynağı olan aynı kişi veya kuruluş, işletmenin durum ve gerçekleri için özel olarak tasarlanmış olan gayrimenkul portföyüne ilişkin olarak, değerlendirme yapma konusunda yönetimin veya denetçinin faydalandığı bir uzman olarak da hareket ediyor olabilir.

- Bazı aktüeryal kuruluşlar, işletme tarafından kullanıldığında genellikle dış bilgi kaynağından alınan bir bilgi olarak kabul edilen, ölüm oranlarını genel amaçlı kullanım için yayımlamaktadır. Söz konusu aktüeryal kuruluş aynı zamanda, işletmenin bazı emeklilik planları için emeklilik yükümlülüğünün belirlenmesinde yönetime yardımcı olmak amacıyla işletmenin durum ve gerçekleri için özel olarak tasarlanmış farklı bir bilgiye ilişkin olarak, yönetimin faydalandığı uzman da olabilir.
- Dış bilgi kaynağı olan kişi veya kuruluş, gözlemlenebilir piyasası bulunmayan menkul kıymetlerin gerçeğe uygun değerlerinin tahmininde kullanılan modellerin uygulanmasında uzmanlığa sahip olabilir. Dış bilgi kaynağı olan kişi veya kuruluş, söz konusu uzmanlığını işletme için özel olarak bir tahmin yapmakta kullanır ve bu çalışma finansal tabloların hazırlanmasında yönetim tarafından kullanılırsa, söz konusu bilgiye ilişkin olarak dış bilgi kaynağı olan kişi veya kuruluşun yönetimin faydalandığı bir uzman olması muhtemeldir. Öte yandan, dış bilgi kaynağı olan bu kişi veya kuruluşun, yalnızca kamuya özel işlemlere ilişkin fiyatlar veya fiyatlandırma ile ilgili verileri sağlaması ve işletmenin bu bilgileri kendi tahmin yöntemlerinde kullanması durumunda, dış bilgi kaynağı olan kişi veya kuruluşun bu bilgilere ilişkin olarak dış bilgi kaynağı olması muhtemeldir.
- Dış bilgi kaynağı olan kişi veya kuruluş, sektördeki risk ve koşullar hakkında geniş bir kullanıcı kitlesinin kullanımına uygun bilgi yayımlayabilir. Bu tür bilgiler, işletme tarafından riske ilişkin açıklamaların (örneğin TFRS 7<sup>8</sup>'ye uygun olarak) hazırlanmasında kullanılması durumunda, genellikle dış bilgi kaynağından elde edilen bilgiler olarak değerlendirilir. Ancak, aynı tür bilgilerin işletme tarafından söz konusu risklere ilişkin olarak işletmenin durum ve gerçekleri için tasarlanmış- bilgi üretmek için uzmanlığını kullanması amacıyla özellikle tahsis edilmiş olması hâlinde, dış bilgi kaynağı olan kişi veya kuruluşun yönetimin faydalandığı bir uzman olarak hareket etmesi muhtemeldir.

Dış bilgi kaynağı olan kişi veya kuruluş, geniş bir kullanıcı kitlesi tarafından kullanılabilir ve kullanıma uygun, mevcut ve gelecekteki pazar hareketleri hakkında bilgi sağlama konusundaki uzmanlığını kullanabilir. Söz konusu bilgiler, muhasebe tahminlerinin yapılmasında kullanılacak varsayımlar hakkında karar almaya yardımcı olmak amacıyla işletme tarafından kullanılıyorsa, bu bilgilerin dış bir bilgi kaynağından elde edilen bilgi olarak değerlendirilmesi muhtemeldir. Aynı tür bilgiler, işletme tarafından işletmenin belirli durum ve gerçeklerine yönelik mevcut ve gelecekteki eğilimlerin ele alınması amacıyla kullanıma sunulduğunda, dış bilgi kaynağı olan kişi veya kuruluşun yönetimin faydalandığı bir uzman olarak hareket etmesi muhtemeldir.

#### **Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı (Bkz.: 6 ncı paragraf)**

- A5. Denetim kanıtları, denetçinin görüş ve raporunun desteklenmesi için gereklidir. Denetim kanıtları nitelik olarak kümülatiftir ve öncelikle denetim sırasında uygulanan denetim prosedürlerinden elde edilir. Bununla birlikte denetim kanıtları, daha önce yürütülen

<sup>8</sup> TFRS 7, Finansal Araçlar: Açıklamalar

denetimlerden (denetçinin önceki denetimden bu yana, bilgilerin cari denetimle olan ilgisini etkileyebilecek değişikliklerin olup olmadığına karar vermesi şartıyla<sup>9</sup>) veya denetim şirketinin müşteri ilişkisinin kurulması ve devam ettirilmesine ilişkin kalite kontrol prosedürleri gibi diğer kaynaklardan elde edilen bilgileri de içerebilir. İşletmenin muhasebe kayıtları ve işletme içindeki diğer kaynaklar da önemli bir denetim kanıtı kaynağıdır. Ayrıca, denetim kanıtı olarak kullanılabilen bilgiler, yönetimin faydalandığı bir uzman tarafından hazırlanmış ya da dış bir bilgi kaynağından elde edilmiş olabilir. Denetim kanıtı, yönetim beyanlarını destekleyen ve doğrulayan bilgiler ile bu beyanlarla çelişen her tür bilgiyi kapsar. Ayrıca, bazı hâllerde bilginin bulunmaması durumu da (örneğin, yönetimin talep edilen bir konuda gerekli açıklamada bulunmayı reddetmesi) denetçi tarafından kullanılır ve böylelikle bu da bir denetim kanıtı teşkil eder.

- A6. Denetçi görüşünün oluşturulmasına yönelik denetçi çalışmalarının büyük bir bölümünü, denetim kanıtlarının elde edilmesi ve değerlendirilmesi oluşturur. Denetim kanıtı elde edilmesine yönelik denetim prosedürleri; sorgulamanın yanı sıra tetkik, gözlem, teyit, yeniden hesaplama, yeniden uygulama ve analitik prosedürleri (çoğu zaman bunların birleşimini) içerir. Sorgulama, önemli denetim kanıtları sağlayabilir hatta yanlışlığa ilişkin kanıt oluşturabilir ancak genellikle, yönetim beyanı düzeyinde önemli bir yanlışlığın olmadığına veya kontrollerin işleyiş etkinliğine ilişkin tek başına yeterli denetim kanıtı sağlamaz.
- A7. BDS 200<sup>10</sup>’de açıklandığı üzere denetçi, denetim riskini (finansal tabloların önemli bir yanlışlık içermesine rağmen denetçinin duruma uygun olmayan bir görüş vermesi riski) kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde ettiğinde, makul güvence sağlanmış olur.
- A8. Denetim kanıtının yeterliliği ve uygunluğu birbirleriyle ilişkilidir. Yeterlilik, denetim kanıtının miktarının ölçütüdür. İhtiyaç duyulan denetim kanıtı miktarı, denetçinin “önemli yanlışlık” risklerine ilişkin değerlendirmesinden (risklerin daha yüksek olduğunun değerlendirilmesi sebebiyle muhtemelen daha fazla denetim kanıtı gerekecektir) ve ilgili denetim kanıtının kalitesinden (denetim kanıtının kalitesi arttıkça daha az denetim kanıtı gerekebilir) etkilenir. Ancak daha fazla denetim kanıtının elde edilmesi, denetim kanıtının düşük olan kalitesini telafi edemeyebilir.
- A9. Uygunluk, denetim kanıtının kalitesinin ölçütüdür. Diğer bir ifadeyle uygunluk, denetçi görüşünün dayanağını oluşturan sonuçların desteklenmesi bakımından denetim kanıtının ihtiyaca uygunluğu ve güvenilirliğidir. Denetim kanıtının güvenilirliği, kanıtın kaynağı ile niteliğinden etkilenir ve kanıtın elde edildiği şartlara bağlıdır.
- A10. BDS 330, denetçinin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilip edilmediğine ilişkin bir karara varmasını zorunlu kılar.<sup>11</sup> Denetim riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirmek ve böylece denetçi görüşüne dayanak oluşturacak makul sonuçlara ulaşmak için yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilip edilmediği, mesleki muhakeme konusudur. Denetim prosedürlerinin niteliği, finansal raporlamanın zamanında yapılması ve fayda-

<sup>9</sup> BDS 315, 9 uncu paragraf

<sup>10</sup> BDS 200, 5 inci paragraf

<sup>11</sup> BDS 330, 26 nci paragraf

maliyet dengesi gibi konular; denetçinin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilip edilemediğine ilişkin kullandığı mesleki muhakemeye ilgilidir ve BDS 200 bu tür konulara ilişkin açıklamalar içerir.

#### *Denetim Kanıtının Kaynakları*

- A11. Bazı denetim kanıtları, muhasebe kayıtlarını test etmek için denetim prosedürlerinin uygulanması yoluyla (örneğin analiz ve gözden geçirme, finansal raporlama sürecinde takip edilen prosedürlerin yeniden uygulanması ve aynı bilginin bağlantılı tiplerinin ve uygulamalarının mutabakatı yoluyla) elde edilir. Denetçi, bu tür denetim prosedürlerinin uygulanması yoluyla, muhasebe kayıtlarının kendi içinde tutarlı ve finansal tablolarla uyumlu olduğuna karar verebilir.
- A12. Farklı kaynaklardan elde edilmesine veya farklı nitelikte olmasına rağmen birbiriyle tutarlı olan denetim kanıtları, münferit olarak değerlendirilen denetim kanıtı kalemlerine göre daha fazla güvence sağlar. Örneğin, işletmeden bağımsız bir kaynaktan elde edilen doğrulayıcı bilgiler, denetçinin işletme içinde oluşturulan denetim kanıtlarından (muhasebe kayıtları, toplantı tutanakları veya yönetimin açıklamalarından elde edilen kanıtlar gibi) elde ettiği güvenceyi artırabilir.
- A13. Denetçinin denetim kanıtı olarak kullanabileceği ve işletmeden bağımsız kaynaklardan elde edilen bilgiler, üçüncü taraflardan alınan teyitler ile analist raporlarını ve rakipler hakkındaki karşılaştırılabilir bilgileri (kıyaslama noktası verileri) dâhil, dış bilgi kaynaklarından elde edilen bilgileri içerebilir.

#### *Denetim Kanıtı Elde Edilmesine İlişkin Denetim Prosedürleri*

- A14. BDS 315 ve BDS 330'da zorunlu kılındığı ve ayrıntılı biçimde açıklandığı üzere, denetçinin görüşüne dayanak oluşturan makul sonuçlara ulaşmak için kullanılacak denetim kanıtları, aşağıdaki prosedürlerin uygulanmasıyla elde edilir:
- (a) Risk değerlendirme prosedürleri ve
- (b) Aşağıdakileri içeren müteakip denetim prosedürleri:
- (i) Kontrol testleri (BDS'lerin bu testleri zorunlu tutması veya denetçinin bu testleri yapmayı tercih etmesi durumunda) ve
- (ii) Detay testlerini ve analitik maddi doğrulama prosedürlerini içeren maddi doğrulama prosedürleri.
- A15. A14-A25 paragraflarında açıklanan denetim prosedürleri, denetçi tarafından uygulandıkları kapsama bağlı olarak; risk değerlendirme prosedürleri, kontrol testleri veya maddi doğrulama prosedürleri olarak kullanılabilir. BDS 330'da açıklandığı gibi, belirli durumlarda, denetçinin denetim kanıtlarının ihtiyaca uygunluğunun devam edip etmediğini belirlemeye yönelik denetim prosedürlerini uygulaması hâlinde, önceki dönemlerde elde edilen denetim kanıtları -cari dönemde de- kullanılabilir.<sup>12</sup>
- A16. Kullanılacak denetim prosedürlerinin niteliği ve zamanlaması, bazı muhasebe verilerinin ve diğer bilgilerin yalnızca elektronik ortamda bulunmasından veya sadece belirli tarih

<sup>12</sup> BDS 330, A35 paragrafı



veya dönemlere ait veri ve bilgilere erişilebilmesinden etkilenebilir. Örneğin, işletmenin elektronik ticareti kullanması durumunda, satın alma emirleri (sipariş formları) ve faturalar gibi kaynak belgeler; yalnızca elektronik ortamda bulunabilir veya işletme, saklama ve ilişkilendirmeyi kolaylaştırmak amacıyla görüntü işleme sistemlerini kullandığında, bu belgeler tarandıktan sonra imha edilebilir.

- A17. Bazı elektronik bilgiler, belli bir süre sonra (örneğin, dosyalar değiştirilmişse ve yedek dosyalar mevcut değilse) geri kullanılabilirliğini kaybedebilir. Dolayısıyla, işletmenin veri saklama politikalarının bir sonucu olarak denetçi, gözden geçirmek için bazı bilgilerin saklanması talep etmeyi veya bilgilere erişilebildiği bir zamanda denetim prosedürlerini uygulamayı gerekli bulabilir.

#### Tetkik

- A18. Tetkik; işletme içinden veya dışından elde edilen, basılı veya elektronik ortamda ya da başka bir depolama ortamında bulunan kayıt veya belgelerin incelenmesini ya da varlıkların fiziki olarak incelenmesini içerir. Kayıt ve belgelerin tetkiki; bu kayıt ve belgelerin niteliği ile kaynağına ve (bu kayıt ve belgelerin işletme içi kayıt ve belgeler olması durumunda) bunların oluşturulmasına ilişkin kontrollerin etkinliğine bağlı olarak, farklı güvenilirlik derecelerinde denetim kanıtı sağlar. Yetkilendirmeye ilişkin kanıt elde etmek için kayıtlar üzerinde yapılan tetkik, kontrol testi olarak kullanılan tetkike örnek olarak verilebilir.

- A19. Bazı belgeler (örneğin, bir finansal aracı temsil eden hisse senedi veya tahvil gibi belgeler) bir varlığın mevcut olduğuna dair doğrudan denetim kanıtı teşkil eder. Bu tür belgelerin tetkiki, söz konusu belgenin mülkiyet veya değeriyle ilgili bir denetim kanıtı sağlamayabilir. Ayrıca, hükümleri uygulanmış bir sözleşmenin tetkik edilmesi, işletmenin muhasebe politikalarını uygulama şekliyle (hasılatın finansal tablolara alınması gibi) ilgili denetim kanıtı sağlayabilir.

- A20. Maddi varlıkların tetkiki, bu varlıkların mevcut olduğuna ilişkin güvenilir denetim kanıtı sağlayabilir ancak işletmenin hak ve yükümlülükleri veya varlıkları değerlemesine ilişkin denetim kanıtı sağlamayabilir. Münferit stok kalemlerinin tetkiki, stok sayımının gözlemlenmesi sırasında da yapılabilir.

#### Gözlem

- A21. Gözlem, başkaları tarafından uygulanan bir süreç veya prosedürün izlenmesidir (örneğin, işletme personeli tarafından yapılan stok sayımının veya kontrol faaliyetlerinin denetçi tarafından gözlemlenmesi). Gözlem, bir süreç veya prosedürün işleyişiyle ilgili denetim kanıtı sağlar fakat yapıldığı zamanla sınırlıdır. Süreç veya prosedürün gözlemleniyor olması, bunların uygulanma şeklini etkileyebilir. Stok sayımının gözlemiyle ilgili daha fazla açıklama için BDS 501'e bakınız.<sup>13</sup>

<sup>13</sup> BDS 501, "Bağımsız Denetim Kanıtları -- Belirli Kalemler İçin Dikkate Alınması Gerekli Özel Hususlar"

## Dış Teyit

A22. Dış teyit, üçüncü bir tarafın (teyit eden taraf) doğrudan denetçiye basılı, elektronik ortamda ya da başka bir depolama ortamında verdiği yazılı yanıtta elde edilen denetim kanıtını ifade eder. Dış teyit prosedürleri genellikle, belirli hesap bakiyeleri ve bunların unsurlarıyla bağlantılı yönetim beyanlarının ele alınması söz konusu olduğunda ihtiyaca uygundur. Ancak, dış teyitlerin kullanımının yalnızca hesap bakiyeleriyle sınırlanmaması gerekir. Örneğin denetçi, işletmenin üçüncü taraflarla yaptığı anlaşmaların şartlarına veya üçüncü taraflarla yapılan işlemlere ilişkin teyit talep edebilir. Teyit talebi, sözleşmede herhangi bir değişiklik yapıp yapılmadığını, yapılmışsa bu konuyla ilgili ayrıntıları öğrenmek üzere tasarlanabilir. Ayrıca dış teyit prosedürleri, belirli şartların mevcut olmadığına (örneğin, hasılatın finansal tablolara alınmasını etkileyebilecek bir “yan sözleşme”nin bulunmadığına) ilişkin denetim kanıtı elde etmek için de kullanılır. Daha fazla açıklama için BDS 505’e bakınız.<sup>14</sup>

## Yeniden Hesaplama

A23. Yeniden hesaplama, belge veya kayıtların matematiksel doğruluğunun kontrolüdür. Yeniden hesaplama, manuel veya elektronik olarak yapılabilir.

## Yeniden Uygulama

A24. Yeniden uygulama, aslen işletmenin iç kontrolünün bir parçası olarak uygulanmış olan prosedür veya kontrollerin, denetçi tarafından bağımsız bir şekilde yürütülmesidir.

## Analitik Prosedürler

A25. Analitik prosedürler, finansal ve finansal olmayan veriler arasındaki anlamlı ilişkilerin analiz edilmesi yoluyla finansal bilgilerin değerlendirilmesidir. Analitik prosedürler, beklenen değerlerden önemli miktarda farklılık arz eden veya diğer ilgili bilgilerle tutarsızlık gösteren belirlenmiş dalgalanma ya da ilişkilerin gerektiğinde araştırılmasını da kapsar. Daha fazla açıklama için BDS 520’ye bakınız.

## Sorgulama

A26. Sorgulama, işletme içindeki veya dışındaki bilgili kişilerden, finansal ve finansal olmayan konularda bilgi alınmasıdır. Sorgulama, diğer denetim prosedürlerine ek olarak denetim sırasında yoğun bir şekilde kullanılır. Sorgulamalar, resmi olarak yapılan yazılı sorgulamalardan resmi olmayan sözlü sorgulamalara kadar çeşitli şekillerde yapılabilir. Sorgulamalara verilen cevapların değerlendirilmesi, sorgulama sürecinin ayrılmaz bir parçasıdır.

A27. Sorgulamalara verilen cevaplar, denetçiye daha önceden sahip olmadığı bilgiler veya doğrulayıcı denetim kanıtları sağlayabilir. Diğer taraftan cevaplar, denetçinin elde etmiş olduğu diğer bilgilerden, örneğin yönetimin kontrolleri ihlal etme ihtimaline ilişkin bilgilerden, önemli ölçüde farklılık gösteren bilgiler de sağlayabilir. Bazı durumlarda, sorgulamalara verilen cevaplar, denetçinin ilave denetim prosedürlerini değiştirmesi veya uygulaması için dayanak sağlar.

<sup>14</sup> BDS 505. “Dış Teyitler”

- A28. Sorgulama yoluyla elde edilen kanıtların doğrulanması, çoğunlukla özel bir öneme sahip olmasına rağmen, yönetimin niyetine ilişkin sorgulamalar yapılması durumunda, yönetimin niyetini destekleyecek mevcut bilgiler sınırlı olabilir. Bu tür durumlarda aşağıdaki hususların anlaşılması, sorgulama yoluyla elde edilen kanıtları doğrulayacak nitelikte ihtiyaca uygun bilgiler sağlayabilir:
- Yönetimin açıkladığı niyetlerini yerine getirmesine ilişkin geçmiş,
  - Yönetimin attığı belirli bir adımı seçme gerekçesi ve
  - Yönetimin bir durum karşısında attığı belirli bir adımı devam ettirme kabiliyeti.
- A29. Denetçi bazı konulara ilişkin olarak, sözlü sorgulamalara verilen cevapları teyit etmek amacıyla yönetimden ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlardan yazılı beyanlar almayı gerekli görebilir. Daha fazla açıklama için BDS 580'e bakınız.<sup>15</sup>

### **Denetim Kanıtı Olarak Kullanılacak Bilgiler**

#### *İhtiyaca Uygunluk ve Güvenilirlik (Bkz.: 7 nci paragraf)*

- A30. A5 paragrafında belirtildiği gibi denetim kanıtları, öncelikle denetim sırasında uygulanan denetim prosedürlerinden elde edilmekle beraber, daha önce yürütülen denetimlerden veya belirli durumlarda, denetim şirketinin müşteri ilişkisinin kurulması ve devam ettirilmesine ilişkin kalite kontrol prosedürleri ve mevzuat veya etik hükümler (örneğin, işletmenin mevzuata aykırılıklarına ilişkin olanlar) uyarınca belli ilave sorumluluklara uyma gibi diğer kaynaklardan elde edilen bilgileri de içerebilir. Denetim kanıtının kalitesi, denetim kanıtının dayanağını oluşturan bilginin ihtiyaca uygunluğundan ve güvenilirliğinden etkilenir.

#### *İhtiyaca Uygunluk*

- A31. İhtiyaca uygunluk, ilgili denetim prosedürünün amacı ile -uygun hâllerde- incelenmekte olan yönetim beyanı arasındaki mantıksal ilişkiyi veya bağlantıyı ele alır. Denetim kanıtı olarak kullanılacak bilginin ihtiyaca uygunluğu, testin yönünden etkilenebilir. Örneğin, bir denetim prosedürünün amacı, ticari borçların var olması veya değerlemesi açısından olması gerekenden fazla gösterilip gösterilmediğinin test edilmesi olduğunda, kayıtlı olan ticari borçların test edilmesi ihtiyaca uygun bir denetim prosedürü olabilir. Öte yandan, ticari borçların var olması veya bu borçların değerlendirilmesi açısından olması gerekenden az gösterilip gösterilmediği test edilirken, kayıtlı olan ticari borçların test edilmesi ihtiyaca uygun olmayacaktır. Bunun yerine ödenmemiş faturalar, tedarikçilerin beyanları, eşleşmeyen alındı belgeleri ve sonraki dönemde yapılan ödemeler gibi bilgilerin test edilmesi ihtiyaca uygun olabilir.
- A32. Belirli denetim prosedürleri, belirli yönetim beyanlarıyla ilgili denetim kanıtı sağlarken, diğer beyanlarla ilgili kanıt sağlamayabilir. Örneğin, alacakların bilanço tarihinden sonraki bir dönemde tahsil edilmesiyle ilgili belgelerin tetkiki, var olma ve değerlemeyle ilgili denetim kanıtı sağlarken, hesap kesimiyle ilgili kanıt sağlamayabilir. Benzer şekilde, stokların mevcudiyeti gibi belirli bir yönetim beyanıyla ilgili denetim kanıtının

<sup>15</sup> BDS 580. "Yazılı Beyanlar"

elde edilmesi, stokların değerlemesi gibi başka bir yönetim beyanı ile ilgili denetim kanıtının elde edilmesinin ikamesi olmaz. Öte yandan, farklı kaynaklardan elde edilen veya farklı nitelikteki denetim kanıtları çoğu zaman aynı yönetim beyanı ile ilgili olabilir.

- A33. Kontrol testleri, kontrollerin yönetim beyanı düzeyindeki önemli yanlışlıkların önlenmesi veya tespit edilerek düzeltilmesi konusundaki işleyiş etkinliğini değerlendirmek amacıyla tasarlanır. Kontrol testlerinin ihtiyaca uygun denetim kanıtı elde etmek amacıyla tasarlanması, bir kontrolün performansını gösteren tanımlayıcı şartlar (özellik veya nitelikler) ile yeterli performanstan uzaklaştığına işaret eden sapma şartlarının belirlenmesini içerir. Bu şartların mevcudiyeti veya yokluğu daha sonra denetçi tarafından test edilebilir.
- A34. Maddi doğrulama prosedürleri, yönetim beyanı düzeyindeki önemli yanlışlıkların tespit edilmesi için tasarlanır ve detay testleri ile analitik maddi doğrulama prosedürlerinden oluşur. Maddi doğrulama prosedürlerinin tasarlanması, ilgili yönetim beyanında yanlışlık oluşturan ve testin amacıyla ilgili olan şartların belirlenmesini kapsar.

### Güvenilirlik

- A35. Denetim kanıtı olarak kullanılacak bilgilerin ve dolayısıyla denetim kanıtının güvenilirliği, -ilgili hâllerde- bilginin hazırlanması ve korunması üzerindeki kontroller dâhil olmak üzere denetim kanıtının elde edildiği şartlardan, kanıtın kaynağından ve niteliğinden etkilenir. Bu sebeple, farklı türdeki denetim kanıtlarının güvenilirliğine ilişkin genellemeler önemli istisnalara tabidir. Denetim kanıtı olarak kullanılacak bilgiler işletme dışından elde edilse dahi, bu kanıtların güvenilirliğini etkileyebilecek durumlar mevcut olabilir. Örneğin, işletmeden bağımsız bir kaynaktan elde edilen bilgi, kaynağı yeterli bilgiye sahip olmaması veya yönetimin faydalandığı uzmanın tarafsız olmaması durumunda güvenilir olmayabilir. İstisnaların olabileceği kabul edilmekle birlikte, denetim kanıtlarının güvenilirliğiyle ilgili aşağıdaki genellemelerin yapılması faydalı olabilir:
- İşletme dışındaki bağımsız kaynaklardan elde edilmesi durumunda denetim kanıtının güvenilirliği artar.
  - Denetim kanıtının hazırlanması ve korunması üzerindeki kontroller de dâhil olmak üzere işletme tarafından uygulanan ilgili kontrollerin etkin olması durumunda, işletme içinden elde edilen denetim kanıtının güvenilirliği artar.
  - Doğrudan denetçi tarafından elde edilen denetim kanıtı (örneğin, bir kontrolün uygulanmasının gözlemlenmesi yoluyla elde edilen denetim kanıtı) dolaylı olarak veya çıkarım yoluyla elde edilen denetim kanıtından (örneğin, bir kontrolün uygulanmasıyla ilgili sorgulama yapılması yoluyla elde edilen denetim kanıtından) daha güvenilirdir.
  - Basılı, elektronik ortamda ya da başka bir ortamda bulunan belge şeklindeki denetim kanıtı, sözlü olarak elde edilen denetim kanıtından daha güvenilirdir (örneğin, toplantı sırasında tutulan yazılı kayıtlar, tartışılan konulara ilişkin olarak daha sonra yapılacak sözlü açıklamalardan daha güvenilirdir).

- Bir belgenin aslından elde edilen denetim kanıtı, güvenilirliği; hazırlanması ve korunması üzerindeki kontrollere bağlı olabilen fotokopilerden, fakslardan veya filme alınmış, dijitalleştirilmiş ya da başka bir yolla elektronik ortama aktarılmış belgelerden elde edilen denetim kanıtından daha güvenilirdir.

A36. BDS 520, analitik prosedürlerin, maddi doğrulama prosedürleri olarak tasarlanmasında kullanılan verilerin güvenilirliğiyle ilgili ilave açıklamalar sağlar.<sup>16</sup>

A37. BDS 240, denetçinin bir belgenin gerçek olmayabileceğine veya kendisine açıklama yapılmaksızın değiştirilmiş olabileceğine inanması için sebebinin bulunduğu durumları ele alır.<sup>17</sup>

A38. BDS 250<sup>18</sup>; bir işletmenin, mevzuata ilişkin tespit edilen veya şüphelenilen ayrıntılarıyla ilgili olarak, mevzuat veya etik hükümlerdeki -BDS'ler uyarınca yapacağı çalışmayla ilgili daha fazla bilgi sağlayabilen- ilave sorumluluklara uyma ve bu tür ayrıntıların etkilerini denetimin diğer yönleriyle ilişkili olarak değerlendirme konusunda denetçiye daha fazla rehberlik sağlar.

#### Dış Bilgi Kaynakları

A39. Denetçi 7 nci paragraf uyarınca, denetim kanıtı olarak kullanılacak dış bilgi kaynağından elde edilen bilgilerin, işletme tarafından finansal tabloların hazırlanmasında kullanılıp kullanılmadığına veya denetçi tarafından elde edilip edilmediğine bakılmaksızın, ihtiyaca uygunluğunu ve güvenilirliğini değerlendirir. Dış bilgi kaynağından elde edilen bilgiler için bu değerlendirme, bazı durumlarda, dış bilgi kaynağı veya bilginin dış bilgi kaynağı tarafından hazırlanması hakkındaki, BDS 330 ve -uygun hâllerde- BDS 540<sup>19</sup> uyarınca müteakip denetim prosedürlerinin tasarlanması ve uygulanması sonucu elde edilen denetim kanıtlarını içerebilir.

A40. Yönetimin veya -uygun hâllerde- yönetimin faydalandığı uzmanın neden dış bir bilgi kaynağı kullandığının ve bilginin ihtiyaca uygunluğunun ve güvenilirliğinin (bilginin doğruluğu ve tamlığı dâhil) nasıl değerlendirildiğinin anlaşılması, denetçinin söz konusu bilginin ihtiyaca uygunluğunu ve güvenilirliğini değerlendirmesine yardımcı olabilir.

A41. Aşağıda yer alan etkenler, -söz konusu etkenlerden bazılarının, yalnızca bilginin finansal tabloların hazırlanmasında yönetim tarafından kullanılması veya denetçi tarafından elde edilmesi durumunda ihtiyaca uygun olabileceği göz önünde bulundurulmak suretiyle- bilginin doğruluğu ve tamlığı dâhil, dış bir bilgi kaynağından elde edilen bilginin ihtiyaca uygunluğunun ve güvenilirliğinin değerlendirilmesinde önemli olabilir:

- Dış bilgi kaynağının niteliği ve yetkisi/otoritesi. Örneğin, kamuya sektörel bilgi sağlama yetkisi bulunan bir merkez bankası veya devlet istatistik kurumunun, belirli bilgi türleri için bir otorite olması muhtemeldir,

<sup>16</sup> BDS 520, 5(a) paragrafı

<sup>17</sup> BDS 240. "Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları". 14 üncü paragraf

<sup>18</sup> BDS 250. "Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Mevzuatın Dikkate Alınması". 9 uncu paragraf

<sup>19</sup> BDS 540. "Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi"

- Bilgi kaynağı ile işletme arasındaki ilişki vasıtasıyla, elde edilen bilgiyi etkileme kabiliyeti,
- Denetçinin mesleki muhakemesine göre, bilgilerin rutin olarak güvenilir bilgi sağlama siciline sahip bir kaynak tarafından sağlanıp sağlanmadığı dâhil, dış bilgi kaynağının söz konusu bilgiye ilişkin yetkinlik ve itibarı,
- Dış bilgi kaynağı tarafından sağlanan bilginin güvenilirliğine ilişkin denetçinin geçmiş tecrübeleri,
- Dış bilgi kaynağından elde edilen bilginin, yönetim veya denetçi tarafından kullanılma amacına benzer bir amaç için ihtiyaca uygunluğu ve/veya güvenilirliğine yönelik olarak kullanıcıların genel piyasa kabulüne ilişkin kanıtlar,
- İşletmenin, elde edilen ve kullanılan bilgilerin ihtiyaca uygunluğunu ve güvenilirliğini ele almak için kontrollerinin mevcut olup olmadığı,
- Dış bilgi kaynağının piyasadaki genel bilgileri bir araya getirip getirmediği veya doğrudan piyasa işlemlerinde “belirleyici” olarak yer alıp almadığı,
- Bilginin, mevcut kullanım şeklinin kullanım için uygun olup olmadığı ve -uygun hâllerde- geçerli finansal raporlama çerçevesini dikkate alarak geliştirilip geliştirilmediği,
- Kullanılan bilgi ile çelişebilen alternatif bilgiler,
- Elde edilen bilgiye ilişkin tekziplerin veya diğer kısıtlayıcı açıklamaların niteliği ve kapsamı
- Bilginin hazırlanmasında kullanılan yöntemler, yöntemlerin nasıl uygulandığı (uygun hâllerde, bu tür uygulamalarda modellerin nasıl kullanıldığı dâhil) ve yöntemlere ilişkin kontroller hakkındaki bilgiler,
- Mevcut olduğunda, elde edilen bilgilerin geliştirilmesinde dış bilgi kaynakları tarafından uygulanan varsayımların ve diğer verilerin uygunluğunun değerlendirilmesiyle ilgili bilgiler.

A42. Denetçinin değerlendirmesinin niteliği ve kapsamı; dış bilgi kullanımının ilgili olduğu yönetim beyanı düzeyindeki “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen riskleri, bilgi kullanımının “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen risklerin nedenleriyle ne derece ilgili olduğunu ve dış bilgi kaynağından elde edilen bilginin güvenilir olmama ihtimalini (örneğin, güvenilir bir kaynaktan elde edilip edilmediği) dikkate alır. A39 paragrafında belirtilen hususlara ilişkin değerlendirmesine dayanarak denetçi; BDS 315’e uygun olarak iç kontrol dâhil, işletme ve çevresine yönelik daha fazla kanaat edinilmesi ihtiyacının bulunduğu veya BDS 330<sup>20</sup> ve -uygun hâllerde- BDS 540<sup>21</sup>’a uygun olarak dış bilgi kaynağından elde edilen bilgilerle ilgili “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen risklere karşılık vermek amacıyla müteakip denetim prosedürlerinin

<sup>20</sup> BDS 330, 6 ncı paragraf

<sup>21</sup> BDS 540, 29 uncu paragraf

içinde bulunulan şartlarda uygun olduğuna karar verebilir. Bu prosedürler aşağıdakileri içerebilir:

- Dış bilgi kaynağından elde edilen bilgilerin alternatif bağımsız bir bilgi kaynağından elde edilen bilgilerle karşılaştırılması.
- Yönetimin dış bilgi kaynağı kullanımının değerlendirilmesiyle ilgili olduğu durumda, yönetimin dış bilgi kaynaklarından elde edilen bilgilerin güvenilirliğinin değerlendirilmesinde kullandığı mevcut kontrollerin anlaşılması ve bu tür kontrollerin işleyiş etkinliğinin potansiyel olarak test edilmesi.
- Kontrollerinin işleyiş etkinliğinin belirlenmesi, anlaşılması ve -uygun hâllerde- test edilmesi amacıyla, dış bilgi kaynağının süreçlerini, tekniklerini ve varsayımlarını anlamak için dış bilgi kaynağından bilgi elde edilmesine yönelik prosedürlerin uygulanması.

A43. Bazı durumlarda, belirli bilgilerin yalnızca tek bir sağlayıcısı olabilir; örneğin merkez bankası ya da bir kamu kurumundan -enflasyon oranı gibi- veya tanınmış bir endüstri kuruluşu tarafından sağlanan bilgiler. Bu gibi durumlarda denetçinin, şartlar dâhilinde uygun olabilecek denetim prosedürlerinin niteliği ve kapsamını belirlemesi; bilgi kaynağının niteliği ve güvenilirliğinden, dış bilgiyle ilgili olan “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen risklerden ve bu bilginin kullanımının “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen risklerin nedenleriyle ne derece ilgili olduğundan etkilenir. Örneğin; bilginin güvenilir yetkili bir kaynaktan elde edilmesi durumunda, denetçinin uygulayacağı müteakip denetim prosedürlerinin kapsamı, bilgiyi kaynağın web sitesinden ya da yayımlanan bilgilerden doğrulamak gibi, daha dar olabilir. Diğer durumlarda, kaynak güvenilir olarak değerlendirilmiyorsa, denetçi daha geniş kapsamlı prosedürlerin uygun olduğunu belirleyebilir ve karşılaştırma yapılabilecek alternatif herhangi bir bağımsız bilgi kaynağı mevcut değilse, -uygulanabilir olduğunda- yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek amacıyla, dış bilgi kaynağından bilgi elde etmek için prosedür uygulamanın uygun olup olmadığını değerlendirir.

A44. Denetçi dış bilgi kaynağından elde edilen bilginin ihtiyaca uygunluğu ve güvenilirliğini değerlendirebilecek yeterli bir alt yapıya sahip olmadığında, alternatif prosedürler yardımıyla yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilemiyorsa, denetimin kapsamına ilişkin bir sınırlama mevcut olabilir. Kapsamla ilgili uygulanan herhangi bir sınırlama, BDS 705<sup>22</sup> hükümlerine uygun olarak değerlendirilir.

*Yönetimin Faydalandığı Uzman Tarafından Oluşturulan Bilgilerin Güvenilirliği (Bkz.: 8 inci paragraf)*

A45. Bir işletmenin finansal tablolarının hazırlanması, aktüeryal hesaplamalar, değerlemeler veya teknik veriler gibi muhasebe ve denetim dışındaki alanlarda uzmanlık gerektirebilir. İşletme, finansal tabloların hazırlanması için gerekli olan uzmanlık ihtiyacını karşılamak amacıyla bu alanlarda uzman kişiler istihdam edebilir veya dışarıdan hizmet alımı yoluyla

<sup>22</sup> BDS 705 “Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi”. 13 üncü paragraf

uzman kullanabilir. Bu şekilde bir uzmanlık gerektiğinde ilgili uzmanın görevlendirilmemesi “önemli yanlışlık” riskini artırır.

A46. Denetim kanıtı olarak kullanılacak bilgilerin, yönetimin faydalandığı bir uzmanın çalışması kullanılarak hazırlanması durumunda, bu BDS'nin 8 inci paragrafında belirtilen hüküm uygulanır. Örneğin, bir kişi veya kuruluş, gözlemlenebilir bir piyasası olmayan menkul kıymetlerin gerçeğe uygun değer tahmininde kullanılan modellerin uygulanmasında uzmanlık sahibi olabilir. Bu kişi veya kuruluş uzmanlığını, işletmenin finansal tablolarının hazırlanmasında kullanılan bir tahminde uyguluyorsa, bu kişi veya kuruluş yönetimin faydalandığı bir uzman niteliğindedir ve bu durumda 8 inci paragraf hükümleri uygulanır. Bununla birlikte bu kişi veya kuruluş sadece, işletmenin başka türlü erişiminin mümkün olmadığı ve işletmenin kendi tahmin yöntemlerinde kullandığı, özel işlemlere ilişkin fiyat verilerini sağlıyorsa ve bu veriler denetim kanıtı olarak kullanılmışsa bu tür bilgiler, bu BDS'nin 7 nci paragrafına tabi olan dış bilgi kaynağından elde edilen bilgidir ve işletmenin, yönetimin faydalandığı bir uzman kullandığı anlamına gelmez.

A47. Bu BDS'nin 8 inci paragrafındaki hükümle ilgili olan denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı aşağıdaki gibi hususlardan etkilenebilir:

- Yönetimin faydalandığı uzmanın ilgili olduğu konunun niteliği ve karmaşıklığı.
- Konuya ilişkin “önemli yanlışlık” riskleri.
- Alternatif denetim kanıt kaynaklarının mevcudiyeti.
- Yönetimin faydalandığı uzmanın çalışmasının niteliği, kapsamı ve amaçları.
- Yönetimin faydalandığı uzmanın işletme tarafından istihdam edilip edilmediği veya ihtiyaç duyulan hizmetlerin sağlanması amacıyla dışarıdan hizmet alımı yoluyla kullanılan bir taraf olup olmadığı.
- Yönetimin, yönetimin faydalandığı uzmanın çalışmasını kontrol edebilme veya bu çalışmayı etkileyebilme derecesi.
- Yönetimin faydalandığı uzmanın, teknik performans standartları ile diğer mesleki veya sektörel yükümlülüklerle tabi olup olmadığı.
- Yönetimin faydalandığı uzmanın çalışması üzerindeki işletme kontrollerinin niteliği ve boyutu.
- Yönetimin faydalandığı uzmanın, uzmanlık alanına ilişkin olarak denetçinin sahip olduğu bilgi ve deneyim.
- Denetçinin söz konusu uzmanın çalışmasıyla ilgili daha önceki deneyimleri.

Yönetimin Faydalandığı Uzmanın Yetkinliği, Kabiliyeti ve Tarafsızlığı (Bkz.: 8(a) paragrafı)

A48. Yetkinlik, yönetimin faydalandığı uzmanın, uzmanlık seviyesi ve niteliğiyle ilgilidir. Kabiliyet ise yönetimin faydalandığı uzmanın, yetkinliğini içinde bulunulan şartlar altında uygulayabilmesiyle ilgilidir. Kabiliyeti etkileyen etkenlere, zaman ve kaynakların yeterli olması ile coğrafi konum örnek olarak gösterilebilir. Tarafsızlık; yanlılığın, çıkar



çatışmasının veya başkalarının tesirinin, yönetimin faydalandığı uzmanın mesleki veya iş hayatına ilişkin muhakemesi üzerinde olabilecek muhtemel etkileriyle ilgilidir. Yönetimin faydalandığı uzmanın yetkinlik, kabiliyet ve tarafsızlığı ile uzmanın çalışmasına yönelik olarak işletme bünyesinde yapılan kontroller, bu uzmanın oluşturduğu bilginin güvenilirliğine ilişkin önemli etkenlerdir.

A49. Yönetimin faydalandığı uzmanın yetkinliği, kabiliyeti ve tarafsızlığına ilişkin bilgiler, aşağıdakiler gibi çeşitli kaynaklardan elde edilebilir:

- Uzmanın önceki çalışmasıyla ilgili kişisel deneyim.
- Uzmanla yapılan müzakereler.
- Uzmanın yaptığı işler hakkında bilgisi olan diğer kişilerle yapılan müzakereler.
- Uzmanın nitelikleri, bir meslek örgütüne veya sektör derneğine üyeliği, lisansı veya uzmanlığının dış taraflarca kabulüne ilişkin diğer bilgi kaynakları.
- Uzman tarafından yazılmış veya yayımlanmış makale veya kitaplar.
- Varsa, yönetimin faydalandığı uzmanın oluşturduğu bilgilerle ilgili olarak denetçiye yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmesinde yardımcı olan, denetçinin faydalandığı uzman.

A50. Yönetimin faydalandığı uzmanın yetkinlik, kabiliyet ve tarafsızlığının değerlendirilmesiyle ilgili hususlar, söz konusu uzmanın çalışmasının; teknik performans standartlarına veya diğer mesleki ve sektörel yükümlülüklerle (örneğin, bir meslek örgütü veya birliğin etik standartlarına ve diğer üyelik şartlarına, lisans veren bir kuruluşun akreditasyon standartlarına veya mevzuat hükümlerine) tabi olup olmadığını içerir.

A51. İlgili olabilecek diğer hususlar arasında aşağıdakiler yer alır:

- Yönetimin faydalandığı uzmanın (alanındaki tüm ihtisas konuları dâhil) çalışmasının kullanılacağı konudaki yetkinliğinin ihtiyaca uygunluğu. Örneğin, belirli bir sigorta uzmanı, konut ve hasar sigortası alanında uzmanlaşmış, ancak emeklilik maaşı hesaplamasında sınırlı bir tecrübeye sahip olabilir.
- Yönetimin faydalandığı uzmanın ilgili muhasebe hükümlerine ilişkin yetkinliği. Örneğin, geçerli finansal raporlama çerçevesiyle tutarlı olan modeller de dâhil olmak üzere varsayım ve yöntemler hakkında bilgi sahibi olması.
- Beklenmedik olayların, şartlardaki değişikliklerin veya denetim prosedürlerinin sonuçlarından elde edilen denetim kanıtlarının; uzmanın yetkinliği, kabiliyeti ve tarafsızlığıyla ilgili yapılan ilk değerlendirmenin, denetim ilerledikçe yeniden gözden geçirilmesinin gerekebileceğine işaret edip etmediği.

A52. Kişisel çıkar tehditleri, taraf tutma tehditleri, yakınlık tehditleri, kendi kendini denetleme tehditleri ve yıldırma tehditleri gibi çok farklı durumlar, tarafsızlığa yönelik tehlike oluşturabilir. Önlemler bu tür tehditleri azaltabilir ve bu önlemler dış unsurlar (örneğin, yönetimin faydalandığı uzmanın mesleği ve mevzuat) veya yönetimin faydalandığı

uzmanın çalıştığı çevre (örneğin, kalite kontrol politika ve prosedürleri) aracılığıyla alınabilir.

A53. Önlemler, yönetimin faydalandığı uzmanın tarafsızlığına ilişkin tüm tehditleri ortadan kaldıramayabilir ancak yıldırma tehditleri gibi tehditler, işletme tarafından istihdam edilmiş bir uzmana kıyasla, işletme tarafından dışarıdan hizmet alımı yoluyla kullanılan bir uzman açısından daha az ciddiyet arz edebilir; bu sebeple kalite kontrol politika ve prosedürleri gibi önlemlerin etkinliği daha yüksek olabilir. Bir işletmenin çalışanı olmanın tarafsızlık üzerinde yaratacağı tehdidin daima mevcut olması sebebiyle, işletme tarafından istihdam edilen bir uzmanın, işletmedeki diğer çalışanlara kıyasla daha tarafsız olabileceği genellikle kabul edilemez.

A54. İşletme tarafından dışarıdan hizmet alımı yoluyla kullanılan bir uzmanın tarafsızlığı değerlendirilirken; uzmanın tarafsızlığına karşı tehdit oluşturabilecek her türlü menfaat ve ilişki ile uzmanın tabi olduğu mesleki yükümlülükler de dâhil olmak üzere, uygulanabilir önlemler hakkında yönetimle ve söz konusu uzmanla müzakerede bulunmak ve tedbirlerin yeterli olup olmadığını değerlendirmek faydalı olabilir. Tehdit oluşturan menfaat ve ilişkiler, aşağıdaki hususları içerebilir:

- Finansal çıkarlar.
- İş ilişkileri ve kişisel ilişkiler.
- Başka hizmetlerin verilmesi.

Yönetimin Faydalandığı Uzmanın Çalışması Hakkında Kanaat Edinilmesi (Bkz.: 8(b) paragrafı)

A55. Yönetimin faydalandığı uzmanın çalışması hakkında kanaat edinilmesi, ilgili uzmanlık alanının anlaşılmasını içerir. İlgili uzmanlık alanı hakkındaki kanaat; denetçinin, yönetimin faydalandığı uzmanın yaptığı çalışmayı değerlendirecek uzmanlığa sahip olup olmadığına veya bu amaçla bir uzmandan faydalanmasının gerekip gerekmeyeceğine ilişkin vereceği kararla birlikte edinilebilir.<sup>23</sup>

A56. Yönetimin faydalandığı uzmanın uzmanlık alanına ilişkin olarak denetçinin hakkında kanaat edinmesinin uygun olabileceği hususlar aşağıdakileri içerebilir:

- Uzmanın uzmanlık alanının, söz konusu denetimde ihtiyaç duyulan alanları içerip içermediği.
- Geçerli mesleki veya diğer standartlar ile mevzuatın hükümlerinin bulunup bulunmadığı.
- Yönetimin faydalandığı uzmanın kullandığı varsayım ve yöntemler ile bunların, uzmanın sahip olduğu uzmanlık alanında genel kabul görmüş varsayım ve yöntemler olup olmadığı ve finansal raporlama amaçlarına uygun olup olmadığı.
- Yönetimin faydalandığı uzmanın kullandığı iç ve dış kaynaklı veri veya bilgilerin niteliği.

<sup>23</sup> BDS 620, 7 nci paragraf

A57. Yönetimin faydalandığı uzmanın, işletme tarafından dışarıdan hizmet alımı yoluyla kullanılan bir uzman olması durumunda, genellikle işletme ile uzman arasında düzenlenmiş bir iş sözleşmesi veya yazılı olarak hazırlanmış başka bir sözleşme olacaktır. Yönetimin faydalandığı uzmanın çalışması hakkında kanaat edinilirken bu sözleşmenin değerlendirilmesi, denetçinin amaçları doğrultusunda aşağıdaki hususların uygunluğuna karar vermesinde denetçiye yardımcı olabilir:

- Uzmanın yaptığı çalışmanın niteliği, kapsamı ve amaçları,
- Yönetim ve söz konusu uzmanın görev ve sorumlulukları,
- Uzman tarafından sunulacak herhangi bir raporun şekli dâhil olmak üzere yönetim ile uzman arasındaki iletişimin niteliği, zamanlaması ve kapsamı.

A58. Yönetimin faydalandığı uzmanın işletmede istihdam edilmesi durumunda, yukarıdaki gibi yazılı bir sözleşmenin mevcut olma ihtimali daha düşüktür. Denetçinin gerekli kanaati edinebilmesi için en uygun yöntem, yönetimin diğer üyelerinin ve uzmanın sorgulanması olabilir.

Yönetimin Faydalandığı Uzmanın Yaptığı Çalışmanın Uygunluğunun Değerlendirilmesi (Bkz.: 8(c) paragrafı)

A59. Yönetimin faydalandığı uzmanın yaptığı çalışmaların, ilgili yönetim beyanı için denetim kanıtı olarak uygun olup olmadığı değerlendirilirken göz önünde bulundurulabilecek hususlar aşağıdakileri içerebilir:

- Uzmanın elde ettiği bulguların veya vardığı sonuçların ihtiyaca uygunluğu ve makullüğü ile bu bulgu ve sonuçların diğer denetim kanıtlarıyla tutarlılığı ve finansal tablolara uygun bir şekilde yansıtılıp yansıtılmadığı,
- Uzmanın yaptığı çalışma, önemli varsayım ve yöntemlerin kullanımını içeriyorsa, bu varsayım ve yöntemlerin ihtiyaca uygunluğu ve makullüğü,
- Uzmanın yaptığı çalışma, kaynak verilerin önemli ölçüde kullanımını içeriyorsa, bu kaynak verilerin ihtiyaca uygunluğu, tamlığı ve doğruluğu ve
- Uzmanın yaptığı çalışma, dış bir bilgi kaynağından elde edilen bilgileri içeriyorsa, bu bilgilerin ihtiyaca uygunluğu ve güvenilirliği.

*İşletme Tarafından Oluşturulan ve Denetçinin Amaçlarına Yönelik Olarak Kullanılan Bilgiler* (Bkz.: 9(a)-(b) paragrafı)

A60. Denetçinin güvenilir denetim kanıtı elde edebilmesi için, işletme tarafından oluşturulan ve denetim prosedürlerini uygulamak için kullanılan bilgilerin yeterince tam ve doğru olması gerekir. Örneğin, satış hacmine ilişkin kayıtlara standart fiyatlar uygulanarak yapılan hasılat denetiminin etkinliği, fiyatlara ilişkin bilgilerin doğruluğundan ve satış hacmi verilerinin tamlığı ve doğruluğundan etkilenir. Benzer şekilde, denetçinin belirli bir anakitleyi (örneğin, ödemeleri) belirli bir nitelik (örneğin, yetkilendirme) açısından test etmeyi düşünmesi hâlinde, içinden kalemlerin seçildiği anakitlenin tam olmaması durumunda test sonuçları daha az güvenilir olacaktır.

- A61. Bu tür bilgilerin doğruluğu ve tamlığına ilişkin denetim kanıtı elde edilmesi işleminin denetim prosedürünün ayrılmaz bir parçası olması durumunda, bu tür kanıtların elde edilmesi, söz konusu bilgiye uygulanan mevcut denetim prosedürüyle eş zamanlı olarak gerçekleştirilebilir. Diğer durumlarda denetçi, bilgilerin hazırlanması ve saklanmasına ilişkin kontrolleri test ederek, bu bilgilerin doğruluğu ve tamlığına ilişkin denetim kanıtı elde etmiş olabilir. Ancak bazı durumlarda denetçi, ilave denetim prosedürlerinin gerekli olduğuna karar verebilir.
- A62. Bazı durumlarda denetçi, işletme tarafından oluşturulan bilgileri denetimin diğer amaçları için kullanmayı düşünebilir. Örneğin denetçi, işletmenin izleme faaliyetleri için oluşturduğu bilgileri (iç denetçi raporları gibi) kullanmayı veya işletmenin performans ölçümlerini analitik prosedürlerin amaçları için kullanmayı düşünebilir. Bu tür durumlarda, kullanılan bilgilerin denetçinin amaçları açısından yeterince açık veya ayrıntılı olup olmadığı, elde edilen denetim kanıtının uygunluğunu etkiler. Örneğin, yönetim tarafından kullanılan performans ölçümleri, önemli yanlışlıkları tespit edecek kadar açık olmayabilir.

### **Denetim Kanıtı Elde Etmek İçin Test Edilecek Kalemlerin Seçilmesi (Bkz.: 10 uncu paragraf)**

- A63. Etkin bir test, elde edilmiş veya edilecek diğer denetim kanıtlarıyla birlikte ele alındığında, denetçinin amaçları açısından yeterli olacak derecede uygun denetim kanıtı sağlar. Test edilecek kalemleri seçerken, denetçinin denetim kanıtı olarak kullanılacak bilgilerin 7 nci paragrafta uygun olarak ihtiyaca uygunluğuna ve güvenilirliğine karar vermesi gerekir; etkinliğin diğer bir yönü olan yeterlilik ise test edilecek kalemlerin seçilmesinde önemli bir unsurdur. Aşağıdakiler denetçinin test edilecek kalemleri seçerken kullanabileceği yöntemlerdir:

- (a) Tüm kalemlerin seçilmesi (%100 inceleme),
- (b) Belirli kalemlerin seçilmesi ve
- (c) Denetim örnekleme.

Bu yöntemlerden birinin veya birkaçının birlikte uygulanması, belirli şartlara (örneğin, test edilecek yönetim beyanıyla ilgili “önemli yanlışlık” riskleri gibi) ve farklı yöntemlerin uygulanabilirliği ve etkinliğine bağlıdır.

### *Tüm Kalemlerin Seçilmesi*

- A64. Denetçi en uygun yöntemin, bir işlem sınıfını veya hesap bakiyesini oluşturan kalemlerin yer aldığı anakitlenin tamamının (veya bu anakitle içerisindeki bir katmanın) incelenmesi olduğuna karar verebilir. % 100 inceleme yöntemi, kontrol testleri için pek mümkün olmamakla birlikte, bu yöntem detay testlerinde daha yaygındır. Örneğin, aşağıdaki durumlarda %100 incelenme yöntemi uygun olabilir:

- Anakitlenin az sayıda yüksek tutarlı kalemlerden oluşması,
- Ciddi bir riskin mevcut olması ve diğer yöntemlerin yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlamaması veya

- Bir bilgi sistemi tarafından otomatik olarak yapılan bir hesaplamanın veya başka bir işlemin tekrarlayan niteliğinin, %100 inceleme yöntemini maliyet bakımından etkin hâle getirmesi.

### *Belirli Kalemlerin Seçilmesi*

A65. Denetçi, bir anakitleden belirli kalemlerin seçilmesine karar verebilir. Bu kararın verilmesinde ilgili olabilecek etkenler; denetçinin işletmeyi tanımasını, “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen riskleri ve test edilmekte olan anakitlerin özelliklerini içerir. Belirli kalemlerin yapılacak muhakemeye seçilmesi, örnekleme dışı riskin konusudur. Seçilen belirli kalemler aşağıdakileri içerebilir:

- *Yüksek tutarlı veya kilit kalemler:* Denetçi bir anakitleden, yüksek tutara sahip olduğu veya başka bazı özellikler sergilediği (örneğin şüpheli, olağandışı, özellikle risk eğilimi gösteren veya bir hata geçmişi bulunan kalemler) için belirli kalemleri seçmeye karar verebilir.
- *Belirli bir tutarın üzerindeki tüm kalemler:* Denetçi bir işlem sınıfı veya hesap bakiyesindeki toplam tutarın büyük bir kısmını doğrulamak amacıyla, kayıtlı değerleri belirli bir tutarı aşan kalemleri incelemeye karar verebilir.
- *Bilgi elde edilecek kalemler:* Denetçi, işletmenin veya işlemlerin niteliği gibi hususlarla ilgili bilgi elde etmek amacıyla kalemleri inceleyebilir.

A66. Bir işlem sınıfı veya hesap bakiyesindeki belirli kalemlerin seçilerek incelenmesi, çoğunlukla denetim kanıtı elde etmek için etkin bir yöntem olmakla birlikte, denetim örnekleme oluşturmaz. Bu yöntemle seçilen kalemlere uygulanan denetim prosedürlerinin sonuçları anakitlenin tamamına yansıtılamaz; bu sebeple belirli kalemlerin seçilerek incelenmesi, anakitlede yer alan seçilmeyen diğer kalemlere ilişkin denetim kanıtı sağlamaz.

### *Denetim Örnekleme*

A67. Denetim örnekleme, anakitlenin içinden seçilen örneğin test edilmesine dayanarak anakitlenin tamamı hakkında sonuçlara varılabilesini sağlamak üzere tasarlanmıştır. Denetim örnekleme BDS 530<sup>24</sup>’da düzenlenmiştir.

### **Denetim Kanıtlarındaki Tutarsızlık veya Denetim Kanıtlarının Güvenilirliğine İlişkin Şüpheler** (Bkz.: 11 inci paragraf)

A68. Farklı kaynaklardan elde edilen veya farklı niteliğe sahip olan denetim kanıtları, (örneğin bir kaynaktan elde edilen denetim kanıtının, başka bir kaynaktan elde edilen denetim kanıtıyla tutarsız olması durumunda olduğu gibi) denetim kanıtının münferit bir kaleminin güvenilir olmadığını gösterebilir. Bu durum örneğin;

- Yönetimin, iç denetimin ve diğerlerinin sorgulamalara verdiği cevapların tutarsız olması veya

<sup>24</sup> BDS 530, “Bağımsız Denetimde Örnekleme”

- Yönetimin sorgulamalara verdiği cevapların doğrulanması amacıyla üst yönetimden sorumlu olanların sorgulanması sonucunda alınan cevapların, yönetimin cevaplarıyla tutarsız olması,

hâlinde söz konusu olabilir. BDS 230 denetçinin, önemli bir hususla ilgili olarak vardığı nihai sonuçla tutarlı olmayan bir bilgi tespit etmesi durumuna ilişkin özel bir belgelendirme hükmü içerir.<sup>25</sup>

---

<sup>25</sup> BDS 230, "Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi". 11 inci paragraf

**KURUL KARARI**

**Karar No:** 75935942-050.01.04 - [ 01/334 ]

**Toplantı Tarihi:** 26.12.2019

**Kararın Konusu:** 31/05/2018 tarih ve 75935942-050.01.02-[01/76] sayılı Kurul Kararının y?r?rl?kten kaldırılması

Kurulumuzun, 06/06/2018 tarih ve 30443 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 31/05/2018 tarih ve 75935942-050.01.02-[01/76] sayılı Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 500 Bağımsız Denetim Kanıtları’nın Yayımlanmasına ilişkin Kararı’nın y?r?rl?kten kaldırılmasına karar verilmiştir.

**KURUL KARARI**

**Karar No:** 75935942-050.01.04 – [01 / 335]

**Toplantı Tarihi:** 26.12.2019

**Kararın Konusu:** 19/04/2018 tarih ve 75935942-050.01.01-[01/30] sayılı Kurul Kararının yürürlükten kaldırılması

Kurulumuzun, 26/04/2018 tarih ve 30403 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 19/04/2018 tarih ve 75935942-050.01.01-[01/30] sayılı Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 540 Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Olanlar Dâhil Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi’nin Yayımlanmasına İlişkin Kararı’nın yürürlükten kaldırılmasına karar verilmiştir.



**KURUL KARARI**

**Karar No:** 75935942-050.01.04– [ 01 / 336 ]

**Karar Tarihi:** 26.12.2019

**Kararın Konusu:** Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 540 Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi'nin Yayınlanması

660 sayılı KHK'nın 9'uncu maddesi uyarınca; uluslararası standartlara uyum sağlamak üzere, Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu (IAASB) tarafından "*International Standard on Auditing (ISA) 540 Auditing Accounting Estimates and Related Disclosures*" başlığıyla yayınlanan Standardın mevzuata kazandırılması amacıyla Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 540 Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi'nin yayınlanmasına karar verilmiştir.

**BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 540**

***MUHASEBE TAHMİNLERİNİN VE İLGİLİ AÇIKLAMALARIN  
BAĞIMSIZ DENETİMİ***

## GÜNCELLEMELER VE YÜRÜRLÜK TARİHLERİ

- BDS 540 Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Olanlar Dâhil Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi Standardının ilk sürümü, 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 24/01/2014 tarihli ve 28892 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- BDS 540 Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Olanlar Dâhil Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi Standardının ikinci sürümü, 19/04/2018 tarihli ve 75935942-050.01.01-01/30 sayılı Kurul Kararıyla, 1/1/2017 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 26/04/2018 tarihli ve 30403(1.M) sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

**BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 540**  
**MUHASEBE TAHMİNLERİNİN VE İLGİLİ AÇIKLAMALARIN**  
**BAĞIMSIZ DENETİMİ**  
**İÇİNDEKİLER**

	Paragraf
<b>Giriş</b>	
Kapsam.....	1
Muhasebe Tahminlerinin Niteliği.....	2-3
Temel Kavramlar.....	4-9
Yürürlük Tarihi.....	10
<b>Amaç.....</b>	<b>11</b>
<b>Tanımlar.....</b>	<b>12</b>
<b>Ana Hükümler</b>	
Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Çalışmalar.....	13-15
“Önemli Yanlışlık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi.....	16-17
“Önemli Yanlışlık” Riski Olarak Değerlendirilen Risklere Karşı Yapılacak İşler.....	18-30
Muhasebe Tahminleriyle İlgili Açıklamalar.....	31
Yönetimin Muhtemel Tarafılığına İlişkin Göstergeler.....	32
Uygulanan Denetim Prosedürlerine Dayalı Genel Değerlendirme.....	33-36
Yazılı Beyanlar.....	37
Yönetim, Üst Yönetimden Sorumlu Olanlar veya Diğer İlgili Taraflarla Kurulacak İletişim.....	38
Belgelendirme.....	39
<b>Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama</b>	
Muhasebe Tahminlerinin Niteliği.....	A1-A7
Temel Kavramlar.....	A8-A13
Tanımlar.....	A14-A18
Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Çalışmalar.....	A19-A63
“Önemli Yanlışlık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi.....	A64-A80
“Önemli Yanlışlık” Riski Olarak Değerlendirilen Risklere Karşı Yapılacak İşler.....	A81-A132
Yönetimin Muhtemel Tarafılığına İlişkin Göstergeler.....	A133-A136
Uygulanan Denetim Prosedürlerine Dayalı Genel Değerlendirme.....	A137-A144

Yazılı Beyanlar.....A145

Yönetim, Üst Yönetimden Sorumlu Olanlar veya Diğer İlgili Taraflarla Kurulacak  
İletişim.....A146-A148

Belgelendirme.....A149-A152

Ek 1: Yapısal Risk Faktörleri

Ek 2: Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişimler

Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 540 “Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi”, Bağımsız Denetim Standardı (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), denetçinin, finansal tabloların denetiminde muhasebe tahminleri ve ilgili açıklamalara yönelik sorumluluklarını düzenler. Bu BDS özellikle, BDS 315<sup>1</sup>, BDS 330<sup>2</sup>, BDS 450<sup>3</sup> ve BDS 500<sup>4</sup> ile diğer ilgili BDS'lerin muhasebe tahminleri ve ilgili açıklamalara ilişkin olarak nasıl uygulanacağı konusunda yükümlülükler içermekte ve rehberlik sağlamaktadır. Bu BDS'de ayrıca, muhasebe tahminleri ve ilgili açıklamalara ilişkin yanlışlıkların değerlendirilmesine yönelik hüküm ve açıklamalar ile yönetimin muhtemel taraflılığına ilişkin göstergeler yer almaktadır.

### Muhasebe Tahminlerinin Niteliği

2. Muhasebe tahminleri, nitelikleri gereği büyük farklılıklar gösterir ve parasal büyüklüklerin doğrudan gözlemlenemediği durumlarda muhasebe tahminlerinin yönetim tarafından oluşturulması gerekir. Söz konusu parasal büyüklüklerin ölçümü, bilgi veya verilerdeki yapısal kısıtlamaları yansıtan tahmin belirsizliğine maruz kalır. Bu kısıtlamalar, yapısal subjektifliğe ve ölçüm sonuçlarında farklılığa yol açar. Muhasebe tahmini oluşturma süreci; ölçümde karmaşıklığa yol açabilen ve yönetim tarafından muhakemede bulunulmasını gerektiren varsayım ve veriler kullanılarak bir yöntemin (metodun) seçilmesini ve uygulanmasını içerir. Karmaşıklık, subjektiflik veya diğer yapısal risk faktörlerinin söz konusu parasal büyüklüklerin ölçümü üzerindeki etkileri, bunların yanlışlığa olan açıklıklarını etkilemektedir (Bkz.: A1-A6 paragrafları, Ek 1).
3. Bu BDS tüm muhasebe tahminlerine uygulanmasına rağmen, bir muhasebe tahmininin tahmin belirsizliğine maruz kalma derecesi önemli ölçüde farklılık gösterecektir. Risk değerlendirmesinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı ile bu BDS'nin gerektirdiği müteakip denetim prosedürleri, tahmin belirsizliğine ve ilgili "önemli yanlışlık" risklerinin değerlendirilmesine bağlı olarak değişir. Belirli muhasebe tahminlerindeki tahmin belirsizliği, söz konusu tahminlerin nitelikleri gereği çok düşük olabilir. Ayrıca bu tahminleri oluşturma sürecindeki karmaşıklık ve subjektiflik de çok düşük olabilir. Bu tür muhasebe tahminleri için, bu BDS'nin gerektirdiği risk değerlendirme prosedürleri ve müteakip denetim prosedürlerinin kapsamlı olması beklenmez. Tahmin belirsizliği, karmaşıklığı veya subjektifliğinin çok yüksek olduğu durumlarda ise, bu tür prosedürlerin çok daha kapsamlı olması beklenir. Bu BDS, hükümlerinin nasıl ölçeklendirilebileceğine dair rehberlik sağlar (Bkz.: A7 paragrafı).

### Temel Kavramlar

4. Bu BDS, muhasebe tahminlerine ilişkin yönetim beyanı düzeyindeki "önemli yanlışlık" risklerinin değerlendirilmesi amacıyla yapısal riskin ayrı bir değerlendirmeye tabi

<sup>1</sup> BDS 315, "İşletme ve Çevresini Tanımlamak Suretiyle 'Önemli Yanlışlık' Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi"

<sup>2</sup> BDS 330, "Bağımsız Denetçinin Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapacağı İşler"

<sup>3</sup> BDS 450, "Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Srasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi"

<sup>4</sup> BDS 500, "Bağımsız Denetim Kanıtları"

tutulmasını gerektirir. Belirli bir muhasebe tahmininin niteliğine bağlı olarak, bir yönetim beyanının önemli olabilecek bir yanlışlığa açıklığı; tahmin belirsizliğine, karmaşıklığa, subjektifliğe veya diğer yapısal risk faktörlerine ve bunlar arasındaki karşılıklı ilişkilere bağlı olabilir veya bunlardan etkilenebilir. BDS 200<sup>5</sup>'de açıklandığı üzere, bazı yönetim beyanı ve ilgili işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalarda yapısal risk değerlerine göre daha yüksektir. Buna göre, yapısal riskin değerlendirilmesi; yapısal risk faktörlerinin yanlışlık ihtimalini veya yanlışlığın büyüklüğünü ne derecede etkilediğine bağlıdır ve bu BDS'de yapısal risk aralığı olarak adlandırılan bir ölçek kapsamında değişir (Bkz.: A8-A9, A65-A66 paragrafları, Ek 1).

5. Bu BDS, BDS 315 ve BDS 330'un ilgili hükümlerine atıfta bulunur ve muhasebe tahminlerine ilişkin kontroller hakkında denetçinin kararlarının -aşağıdakilere ilişkin kararları dâhil- önemini vurgulamak için rehberlik sağlar:
  - Denetçinin uygulanıp uygulanmadığını belirlemesi ve tasarımını değerlendirmesi gereken, denetimle ilgili kontrollerin mevcut olup olmadığı.
  - İlgili kontrollerin işleyiş etkinliğinin test edilip edilmediği.
6. Bu BDS, muhasebe tahminlerine ilişkin yönetim beyanı düzeyindeki "önemli yanlışlık" riskleri değerlendirilirken, kontrol riskine ilişkin ayrı bir değerlendirme yapılmasını da gerektirir. Kontrol riskini değerlendirirken denetçi, müteakip denetim prosedürlerinin, kontrollerin işleyiş etkinliğine dair planlı bir güven sağlayıp sağlamadığını dikkate alır. Denetçinin kontrol testlerini uygulamaması durumunda, yönetim beyanı düzeyindeki "önemli yanlışlık" risklerine ilişkin yapacağı değerlendirme, belirli bir yönetim beyanına ilişkin kontrollerin etkin şekilde işlemesine bağlı olarak azaltılamaz<sup>6</sup> (Bkz.: A10 paragrafı).
7. Bu BDS, denetçinin uyguladığı müteakip denetim prosedürlerinin (uygun hâllerde kontrol testleri dâhil); bir veya daha fazla yapısal risk faktörünün etkisini ve denetçinin kontrol riskine ilişkin değerlendirmesini dikkate alarak, yönetim beyanı düzeyinde "önemli yanlışlık" riski olarak değerlendirilen risklerin nedenlerine karşılık verir nitelikte olması gerektiğini vurgular.
8. Muhasebe tahminlerine ilişkin olarak mesleki şüphecilik kullanılması, denetçinin yapısal risk faktörlerine ilişkin değerlendirmesinden etkilenir ve muhasebe tahminleri daha yüksek derecede bir tahmin belirsizliğine maruz kaldığında veya yüksek derecede karmaşıklık, subjektiflik ve diğer yapısal risk faktörlerinden etkilendiğinde daha önemli hâle gelir. Benzer şekilde, yönetimin tarafsızlığı veya hile nedeniyle yanlışlığa daha fazla açıklık olduğu durumlarda mesleki şüphecilik kullanılması önemlidir (Bkz.: A11 paragrafı).
9. Bu BDS, denetçinin; uygulanan denetim prosedürlerine ve elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, muhasebe tahminleri ve ilgili açıklamaların geçerli finansal

<sup>5</sup> BDS 200. "Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi". A40 paragrafı

<sup>6</sup> BDS 530. "Bağımsız Denetimde Örneklem", Ek 3



raporlama çerçevesi bağlamında makul olup olmadığını<sup>7</sup> veya yanlışlık içerip içermediğini değerlendirmesini gerektirir. Bu BDS'nin amaçları açısından, geçerli bir finansal raporlama çerçevesi bağlamında makul olma; geçerli finansal raporlama çerçevesinin ilgili hükümlerinin -aşağıdakileri ele alan hükümler dâhil- uygun bir şekilde uygulandığı anlamına gelmektedir (Bkz.: A12-A13, A139-A144 paragrafları):

- Muhasebe tahmininin niteliği ve işletmenin durum ve gerçekleri göz önünde bulundurularak; yöntem, varsayım ve verilerin seçilmesi dâhil, muhasebe tahmininin oluşturulması,
- Yönetimin nokta tahmininin seçimi ve
- Muhasebe tahmininin nasıl geliştirildiği hakkındaki açıklamalar ile tahmin belirsizliğinin niteliği, kapsamı ve kaynaklarını içeren açıklamalar dâhil, muhasebe tahminlerine ilişkin açıklamalar.

### **Yürürlük Tarihi**

10. Bu BDS, 01/01/2020 tarihinde veya sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

### **Amaç**

11. Denetçinin amacı, finansal tablolarda yer alan muhasebe tahminleri ve ilgili açıklamaların geçerli finansal raporlama çerçevesi bağlamında makul olup olmadığı hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmektir.

### **Tanımlar**

12. Aşağıdaki terimler BDS'lerde, karşılarında belirtilen anlamlarıyla kullanılmıştır:
  - (a) Denetçinin nokta tahmini veya denetçinin tahmin aralığı: Yönetimin nokta tahmininin değerlendirilmesinde, denetçi tarafından geliştirilen bir büyüklük veya büyüklük aralığıdır (Bkz.: A15 paragrafı).
  - (b) Muhasebe tahmini: Geçerli finansal raporlama çerçevesinin hükümlerine uygun olarak, ölçümü tahmin belirsizliğine maruz kalan parasal bir büyüklüktür (Bkz.: A14 paragrafı).
  - (c) Muhasebe tahmininin sonucu: Bir muhasebe tahmininin konusu olan işlem, olay veya şartların gerçekleşmesi sonucunda ortaya çıkan gerçek parasal büyüklüktür (Bkz.: A18 paragrafı).
  - (ç) Tahmin belirsizliği: Tahminin, ölçümündeki kesinlikten yapısal olarak yoksun olmaya açıklığıdır (Bkz.: A16 paragrafı, Ek-1).
  - (d) Yönetimin nokta tahmini: Bir muhasebe tahmininin finansal tablolara alınması veya finansal tablolarda açıklanması için yönetim tarafından seçilen büyüklüktür.

<sup>7</sup> BDS 700, "Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama". 13(c) paragrafı

- (e) Yönetimin taraflılığı: Yönetimin bilgilerin hazırlanmasında yansız olmamasıdır (Bkz.: A17 paragrafı).

## **Ana Hükümler**

### **Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Çalışmalar**

13. Denetçi, BDS 315'in<sup>8</sup> zorunlu kıldığı üzere, işletmenin iç kontrolü dâhil, işletme ve çevresini tanıırken, işletmenin muhasebe tahminleriyle ilgili olarak aşağıdaki hususlar hakkında kanaat edinir. Denetçinin kanaat edinmek amacıyla uygulayacağı prosedürler, finansal tablo ve yönetim beyanı düzeylerindeki "önemli yanlışlık" risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesine uygun bir dayanak oluşturması için gereken ölçüde uygulanır (Bkz.: A19-A22 paragrafları).

#### *İşletme ve Çevresi*

- (a) Finansal tablolara alınması veya finansal tablolarda açıklanması gereken muhasebe tahminlerine sebep olabilecek veya söz konusu tahminlerin değiştirilmesini gerektirebilecek, işletmenin işlemleri ile diğer olay ve şartlar (Bkz.: A23 paragrafı).
- (b) Geçerli finansal raporlama çerçevesinin muhasebe tahminleriyle ilgili hükümleri (finansal tablolara alma kriterleri, ölçüm esasları ve ilgili sunum ve açıklama hükümleri dâhil) ile bu hükümlerin işletme ve çevresinin niteliği ve şartları bağlamında nasıl uygulandığı (işlemler ile diğer olay veya şartların yapısal risk faktörlerine nasıl maruz kaldığı veya bunlardan nasıl etkilendiği dâhil) (Bkz.: A24-A25 paragrafları).
- (c) -Uygun hâllerde- ihtiyati gözetime ilişkin düzenleyici çerçeveler dâhil, işletmenin muhasebe tahminleriyle ilgili düzenleyici etkenler (Bkz.: A26 paragrafı).
- (ç) Denetçinin işletmenin finansal tablolarına dâhil olmasını beklediği ve denetçinin 13(a)-(c) paragraflarında belirtilen hususlarla ilgili kanaatine dayanan muhasebe tahminleri ve ilgili açıklamaların niteliği (Bkz.: A27 paragrafı).

#### *İşletmenin İç Kontrolü*

- (d) İşletmenin; yönetimin muhasebe tahminleriyle ilgili finansal raporlama süreci üzerinde uyguladığı gözetim ve yönetişimin niteliği ve kapsamı (Bkz.: A28-A30 paragrafları).
- (e) Yönetimin faydalandığı bir uzmanın kullanılmasıyla ilgili olanlar dâhil, yönetimin muhasebe tahminlerine ilişkin uzmanlık gerektiren bilgi ve becerilere olan ihtiyacı nasıl belirlediği ve söz konusu bilgi ve becerileri nasıl uyguladığı (Bkz.: A31 paragrafı).
- (f) İşletmenin risk değerlendirme sürecinin muhasebe tahminlerine ilişkin riskleri nasıl belirlediği ve bunları nasıl ele aldığı (Bkz.: A32-A33 paragrafları).

<sup>8</sup> BDS 315. 3, 5-6, 9, 11-12, 15-17 ve 20-21 inci paragraflar

- (g) Aşağıdakiler dâhil, muhasebe tahminleriyle ilgili olduğu ölçüde, işletmenin bilgi sistemi:
- (i) Finansal tablolar için önemli olan ve muhasebe tahminlerine ve ilgili açıklamalara sebep olabilecek veya bunların değiştirilmesini gerektirebilecek işlem sınıfları, olay ve şartlar (Bkz.: A34-A35 paragrafları) ve
- (ii) Bu tür muhasebe tahminleri ve ilgili açıklamalar için yönetimin;
- a. Aşağıdakiler dâhil, geçerli finansal raporlama çerçevesi bağlamında uygun olan ilgili yöntem, varsayım veya veri kaynaklarını ve bunlarda değişiklik yapma ihtiyacını nasıl belirlediği (Bkz.: A36-A37 paragrafları):
- i. Modellerin kullanımı dâhil, kullanılan modeli nasıl seçtiği veya tasarladığı ve uyguladığı (Bkz.: A38-A39 paragrafları),
- ii. Alternatiflerin değerlendirilmesi dâhil, kullanılan varsayımları nasıl seçtiği ve önemli varsayımları nasıl belirlediği (Bkz.: A40-A43 paragrafları) ve
- iii. Kullanılan verileri nasıl seçtiği (Bkz.: A44 paragrafı),
- b. Muhtemel ölçüm sonuçları aralığını değerlendirmek suretiyle anlaması dâhil, tahmin belirsizliğinin derecesini nasıl anladığı ve (Bkz.: A45 paragrafı)
- c. Finansal tablolara dâhil edilmek üzere bir nokta tahminin ve ilgili açıklamaların seçilmesi dâhil, tahmin belirsizliğini nasıl ele aldığı (Bkz.: A46-A49 paragrafları).
- (ğ) 13(g)(ii) paragrafında açıklandığı üzere yönetimin muhasebe tahminleri oluşturma sürecine ilişkin denetimle ilgili kontrol faaliyetleri (Bkz.: A50-A54 paragrafları),
- (h) Yönetimin, önceki muhasebe tahminlerinin sonucunu/sonuçlarını nasıl gözden geçirdiği ve bu gözden geçirmenin sonuçlarına nasıl karşılık verdiği.
14. Denetçi, cari dönemdeki “önemli yanlışlık” risklerini belirlemesi ve değerlendirmesine yardımcı olması amacıyla önceki muhasebe tahminlerinin sonuçlarını ya da -uygun hâllerde- söz konusu tahminlere ilişkin oluşturulan sonraki tahminleri gözden geçirir. Söz konusu gözden geçirmenin niteliğine ve kapsamına karar verirken denetçi, muhasebe tahminlerinin özelliklerini dikkate alır. Gözden geçirme faaliyetinde amaç, tahminlerin yapıldığı zamanda mevcut olan bilgilere dayandığında uygun olan önceki dönem muhasebe tahminlerine ilişkin varılmış yargılar hakkında şüphe oluşturmak değildir (Bkz.: A55-A60 paragrafları).
15. Muhasebe tahminlerine ilişkin olarak denetçi; risk değerlendirme prosedürlerini uygulamak, “önemli yanlışlık” risklerini belirlemek ve değerlendirmek, söz konusu

risklere karşılık vermek amacıyla denetim prosedürlerini tasarlamak ve uygulamak veya elde edilen denetim kanıtlarını değerlendirmek için denetim ekibinin, uzmanlık bilgi veya becerilerine ihtiyaç duyup duymadığına karar verir (Bkz.: A61-A63 paragrafları).

### **“Önemli Yanlışlık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi**

16. BDS 315<sup>9</sup>’te zorunlu kılındığı üzere, bir muhasebe tahminine ve ilgili açıklamalara ilişkin olarak yönetim beyanı düzeyindeki “önemli yanlışlık” risklerini belirlerken ve değerlendirirken denetçi, yapısal riski ve kontrol riskini ayrı ayrı değerlendirir. Denetçi, “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesinde ve yapısal riskin değerlendirilmesinde aşağıdakileri dikkate alır (Bkz.: A64-A71 paragrafları):
- (a) Muhasebe tahmininin tahmin belirsizliğine maruz kalma derecesi (Bkz.: A72-A75 paragrafları) ve
  - (b) Aşağıda yer alan hususların karmaşıklık, subjektiflik veya diğer yapısal risk faktörlerinden etkilenme derecesi (Bkz.: A76-A79 paragrafları):
    - (i) Muhasebe tahmininin oluşturulmasında yöntem, varsayım ve verilerin seçilmesi ve uygulanması veya
    - (ii) Finansal tablolara dâhil edilmek üzere yönetimin nokta tahmininin ve ilgili açıklamaların seçimi.
17. Denetçi, kendi yargısına göre, 16 ncı paragrafta uygun olarak belirlenen ve değerlendirilen “önemli yanlışlık” risklerinin ciddi risk olup olmadığına karar verir.<sup>10</sup> Ciddi bir riskin mevcut olduğuna karar vermesi durumunda denetçi, kontrol faaliyetleri dâhil, söz konusu riskle ilgili olan işletme kontrolleri hakkında kanaat edinir (Bkz.: A80 paragrafı).<sup>11</sup>

### **“Önemli Yanlışlık” Riski Olarak Değerlendirilen Risklere Karşı Yapılacak İşler**

18. BDS 330<sup>12</sup> uyarınca, denetçinin uygulayacağı müteakip denetim prosedürleri, yönetim beyanı düzeyinde<sup>13</sup> “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen risklere, bu risklere ilişkin yapılan değerlendirmenin nedenlerini de dikkate alarak karşılık verecek mahiyette olmalıdır. Denetçinin uygulayacağı müteakip denetim prosedürleri aşağıda yer alan yaklaşımlardan bir veya daha fazlasını içerir:
- (a) Denetçi raporu tarihine kadar meydana gelen olaylar hakkında denetim kanıtı elde edilmesi (Bkz.: 21 inci paragraf),
  - (b) Yönetimin muhasebe tahminini nasıl oluşturduğunun test edilmesi (Bkz.: 22-27 nci paragraflar) veya
  - (c) Denetçinin nokta tahmininin veya tahmin aralığının geliştirilmesi (Bkz.: 28-29 uncu paragraflar).

<sup>9</sup> BDS 315, 25 ve 26 ncı paragraflar

<sup>10</sup> BDS 315, 27 nci paragraf

<sup>11</sup> BDS 315, 29 uncu paragraf

<sup>12</sup> BDS 330, 6-15 ve 18 inci paragraflar

<sup>13</sup> BDS 330, 6-7 ve 21 inci paragraflar

Denetçinin uygulayacağı müteakip denetim prosedürleri; “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen risklerin düzeyi ne kadar yüksekse, o kadar fazla ikna edici denetim kanıtı elde edilmesi gerektiğini dikkate alır.<sup>14</sup> Denetçi müteakip denetim prosedürlerini, doğrulayıcı olabilecek denetim kanıtı elde etme veya çelişkili olabilecek denetim kanıtlarını hariç tutma eğiliminde olmayacak şekilde tasarlar ve uygular (Bkz.: A81-A84 paragrafları).

19. BDS 330<sup>15</sup> uyarınca denetçi aşağıdaki durumlarda, ilgili kontrollerin işleyiş etkinliğine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek amacıyla kontrol testlerini tasarlar ve uygular:

- (a) Denetçinin yönetim beyanı düzeyinde ortaya çıkan “önemli yanlışlık” risklerine ilişkin yaptığı değerlendirme, kontrollerin etkin bir şekilde işlediğine dair bir beklenti içeriyorsa veya
- (b) Maddi doğrulama prosedürleri, tek başlarına, yönetim beyanı düzeyinde yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlayamıyorsa.

Muhasebe tahminlerine ilişkin olarak, denetçinin bu tür kontrol testleri, “önemli yanlışlık” risklerine ilişkin değerlendirmelerin nedenlerine karşılık verecek mahiyettedir. Denetçi kontrol testlerini tasarlarken ve uygularken, ilgili kontrolün etkinliğine daha fazla güvenmek istiyorsa, daha fazla ikna edici denetim kanıtı elde eder (Bkz.: A85-A89 paragrafları).<sup>16</sup>

20. Bir muhasebe tahminiyle ilgili ciddi bir risk için denetçinin uygulayacağı müteakip denetim prosedürleri, denetçi cari dönemdeki kontrollere güvenmeyi planlıyorsa, söz konusu kontrol testlerini içerir. Ciddi riske karşı yalnızca maddi doğrulama prosedürlerinin uygulanacak olması hâlinde, bu prosedürler detay testlerini de içerir (Bkz.: A80 paragrafı).<sup>17</sup>

#### *Denetçi Raporu Tarihine Kadar Meydana Gelen Olaylardan Denetim Kanıtı Elde Edilmesi*

21. Denetçinin uygulayacağı müteakip denetim prosedürleri denetçi raporu tarihine kadar meydana gelen olaylardan denetim kanıtı elde etmeyi içerdiğinde denetçi, olayın gerçekleştiği tarih ile ölçüm tarihi arasındaki durumlar ve diğer ilgili şartlardaki değişikliklerin geçerli finansal raporlama çerçevesi bağlamında bu tür denetim kanıtlarının ihtiyaca uygunluğunu (ilgiliğini) etkileyebileceğini dikkate alarak, bu tür denetim kanıtlarının, muhasebe tahminine ilişkin “önemli yanlışlık” risklerini ele almak için yeterli ve uygun olup olmadığını değerlendirir (Bkz.: A91-A93 paragrafları).

#### *Yönetimin Muhasebe Tahminini Nasıl Oluşturduğunun Test Edilmesi*

22. Yönetimin muhasebe tahminini nasıl oluşturduğu test edilirken, denetçinin müteakip denetim prosedürleri; aşağıdakilerle ilgili “önemli yanlışlık” riskleri hakkında yeterli ve

<sup>14</sup> BDS 330, 7(b) paragrafı

<sup>15</sup> BDS 330, 8 inci paragraf

<sup>16</sup> BDS 330, 9 uncu paragraf

<sup>17</sup> BDS 330, 15 ve 21 inci paragraflar

uygun denetim kanıtı elde etmek amacıyla, 23-26 ncı paragraflara uygun olarak tasarlanan ve uygulanan prosedürleri içerir (Bkz.: A94 paragrafı):

- (a) Muhasebe tahmini oluştururken yönetim tarafından kullanılan yöntemlerin, önemli varsayımların ve verilerin seçimi ile uygulanması ve
- (b) Yönetimin, nokta tahminini nasıl seçtiği ve tahmin belirsizliğine ilişkin ilgili açıklamaları nasıl geliştirdiği.

## Yöntemler

23. Yöntemlere ilişkin olarak 22 nci paragraf hükümleri uygulanırken, denetçinin müteakip denetim prosedürleri aşağıdakileri ele alır:
  - (a) Seçilen yöntemin geçerli finansal raporlama çerçevesi bağlamında uygun olup olmadığı ve -uygun hâllerde- önceki döneme göre meydana gelen değişikliklerin uygun olup olmadığı (Bkz.: A95, A97 paragrafları),
  - (b) Yöntemin seçiminde yapılan muhakemelerin, yönetimin muhtemel tarafılığına ilişkin göstergelere yol açıp açmadığı (Bkz.: A96 paragrafı),
  - (c) Hesaplamaların, yönetime uygun olarak yapılıp yapılmadığı ve matematiksel olarak doğru olup olmadığı,
  - (ç) Yönetimin yöntemi uygulaması karmaşık modellemeyi içeriyorsa, muhakemelerin tutarlı bir şekilde uygulanıp uygulanmadığı ve -uygun hâllerde- (Bkz.: A98-A100 paragrafları);
    - (i) Modelin tasarımının geçerli finansal raporlama çerçevesinin ölçüm amaçlarını karşılayıp karşılamadığı, içinde bulunulan şartlara uygun olup olmadığı ve -uygun hâllerde- kullanılan yöntemde önceki döneme göre meydana gelen değişikliklerin içinde bulunulan şartlara uygun olup olmadığı ve
    - (ii) Modelin çıktısındaki düzeltmelerin geçerli finansal raporlama çerçevesinin ölçüm amaçları ile tutarlı olup olmadığı ve içinde bulunulan şartlara uygun olup olmadığı ve
  - (d) Yöntemin uygulanmasında, önemli varsayım ve verilerin bütünlüğünün korunup korunmadığı (Bkz.: A101 paragrafı).

## Önemli Varsayımlar

24. Önemli varsayımlara ilişkin olarak 22 nci paragraf hükümleri uygulanırken, denetçinin müteakip denetim prosedürleri aşağıdakileri ele alır:
  - (a) Önemli varsayımların geçerli finansal raporlama çerçevesi bağlamında uygun olup olmadığı ve -uygun hâllerde- önceki döneme göre meydana gelen değişikliklerin uygun olup olmadığı (Bkz.: A95, A102-A103 paragrafları),
  - (b) Önemli varsayımların seçiminde yapılan muhakemelerin, yönetimin muhtemel tarafılığına ilişkin göstergelere yol açıp açmadığı (Bkz.: A96 paragrafı),

- (c) Denetçinin denetim sırasında elde ettiği bilgilere dayanarak; önemli muhasebe varsayımlarının birbirleriyle ve diğer muhasebe tahminlerinde kullanılanlarla veya işletme faaliyetlerinin diğer alanlarında kullanılan ilgili varsayımlarla tutarlı olup olmadığı (Bkz.: A104 paragrafı) ve
- (ç) Uygun hâllerde, yönetimin belirli adımları atma niyeti ve kabiliyetine sahip olup olmadığı (Bkz.: A105 paragrafı).

## Veriler

25. Verilere ilişkin olarak 22 nci paragraf hükümleri uygulanırken, denetçinin müteakip denetim prosedürleri aşağıdakileri ele alır:
- (a) Verilerin geçerli finansal raporlama çerçevesi bağlamında uygun olup olmadığı ve -uygun hâllerde- önceki döneme göre meydana gelen değişikliklerin uygun olup olmadığı (Bkz.: A95, A106 paragrafları),
  - (b) Verilerin seçiminde yapılan muhakemelerin, yönetimin muhtemel tarafsızlığına ilişkin göstergelere yol açıp açmadığı (Bkz.: A96 paragrafı),
  - (c) Verilerin içinde bulunulan şartlarda ihtiyaca uygun (ilgili) ve güvenilir olup olmadığı (Bkz.: A107 paragrafı) ve
  - (ç) Verilerin, sözleşme şartlarına ilişkin olanlar dâhil, yönetim tarafından uygun şekilde anlaşılıp anlaşılmadığı veya yorumlanıp yorumlanmadığı (Bkz.: A108 paragrafı).

## Yönetimin Nokta Tahminini Seçimi ve Tahmin Belirsizliğine İlişkin İlgili Açıklamalar

26. 22 nci paragraf hükümleri uygulanırken, denetçinin müteakip denetim prosedürleri yönetimin, geçerli finansal raporlama çerçevesi bağlamında, aşağıdakilere ilişkin uygun adımları atıp atmadığını ele alır:
- (a) Tahmin belirsizliğini anlamak (Bkz.: A109 paragrafı) ve
  - (b) Uygun nokta tahmini seçmek ve tahmin belirsizliğine ilişkin ilgili açıklamaları geliştirmek suretiyle tahmin belirsizliğini ele almak (Bkz.: A110- A114 paragrafları).
27. Denetçinin elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak vardığı yargıya göre, yönetim tahmin belirsizliğini anlamak veya ele almak amacıyla uygun adımları atmadığında, denetçi (Bkz.: A115-A117 paragrafları):
- (a) Yönetimden; tahmin belirsizliğini anlamak için ilave prosedürler uygulamasını veya yönetimin nokta tahminini seçimini tekrar değerlendirerek ya da tahmin belirsizliğiyle ilgili ilave açıklamalar yapmayı değerlendirerek tahmin belirsizliğini ele almasını talep eder ve yönetimin cevabını/cevaplarını 26 ncı paragraf uyarınca değerlendirir,
  - (b) Yönetimin söz konusu talebe verdiği cevabın tahmin belirsizliğini yeterince ele almadığına karar vermesi durumunda denetçi, uygulanabilir olduğu ölçüde, 28-

29 uncu paragraflara uygun olarak denetçinin nokta tahminini veya tahmin aralığını geliştirir ve

- (c) İç kontrolde bir eksikliğin olup olmadığını değerlendirir ve eksiklik olması durumunda, BDS 265'e<sup>18</sup> uygun olarak iletişim kurar.

#### *Denetçinin Nokta Tahmininin veya Tahmin Aralığının Geliştirilmesi*

28. Denetçi, yönetimin nokta tahminini ve tahmin belirsizliğine ilişkin ilgili açıklamaları değerlendirmek amacıyla bir nokta tahmini veya tahmin aralığı geliştirdiğinde, 27(b) paragrafının gerektirdiği durumlar dâhil, denetçinin müteakip denetim prosedürleri; kullanılan yöntem, varsayım veya verilerin geçerli finansal raporlama çerçevesi bağlamında uygun olup olmadığının değerlendirilmesine yönelik prosedürler içerir. Denetçinin, kendisinin veya yönetimin yöntem, varsayım veya verilerini kullanıp kullanmadığına bakılmaksızın, söz konusu müteakip denetim prosedürleri, 23-25 inci paragraflarda yer alan hususları ele almak için tasarlanır ve uygulanır (Bkz.: A118-A123 paragrafları).
29. Denetçinin tahmin aralığını geliştirdiğinde denetçi;
- (a) Aralığın; yalnızca yeterli ve uygun denetim kanıtıyla desteklenen ve geçerli finansal raporlama çerçevesinin ölçüm amaçları ve diğer hükümleri bağlamında makul olması açısından denetçi tarafından değerlendirilen büyüklükleri içerdiğine karar verir (Bkz.: A124- A125 paragrafları) ve
- (b) Finansal tablolardaki tahmin belirsizliğini açıklayan dipnotlara ilişkin “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen risklere yönelik yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek amacıyla müteakip denetim prosedürlerini tasarlar ve uygular.

#### *Denetim Kanıtlarına İlişkin Diğer Hususlar*

30. Muhasebe tahminlerine ilişkin “önemli yanlışlık” risklerine yönelik denetim kanıtı elde ederken, denetim kanıtı olarak kullanılacak bilgi kaynaklarından bağımsız olarak denetçi, BDS 500’de yer alan ilgili hükümlere uyar.

Yönetimin faydalandığı uzmanın çalışması kullanılırken, bu BDS’nin 21-29 uncu paragraflarındaki hükümler; BDS 500’ün 8(c) paragrafına uygun olarak, ilgili yönetim beyanına ilişkin bir denetim kanıtı olarak kullanımı konusunda uzman çalışmasının uygunluğunu değerlendirmesinde denetçiye yardımcı olabilir. Yönetimin faydalandığı uzmanın çalışmasının değerlendirilmesinde, müteakip denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı; denetçinin uzmanın yeterliği, kabiliyeti ve tarafsızlığına ilişkin değerlendirmesinden, denetçinin uzman tarafından gerçekleştirilen çalışmanın niteliğine ilişkin kanaatinden ve denetçinin söz konusu uzmanın uzmanlık alanı hakkındaki bilgisinden etkilenir (Bkz.: A126-A132 paragrafları).

#### **Muhasebe Tahminleriyle İlgili Açıklamalar**

31. Denetçi, tahmin belirsizliğiyle ilgili 26(b) ve 29(b) paragraflarında belirtilenler hariç olmak üzere, bir muhasebe tahminiyle ilgili açıklamalara yönelik yönetim beyanı

<sup>18</sup> BDS 265, “İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi”



düzeyinde “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen risklere ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için müteakip denetim prosedürlerini tasarlar ve uygular.

### **Yönetimin Muhtemel Tarafılığına İlişkin Göstergeler**

32. Denetçi, finansal tablolara alınan muhasebe tahminlerinin oluşturulmasında yönetim tarafından varılan yargıların ve alınan kararların, münferit olarak makul olsalar dahi, yönetimin muhtemel tarafılığına ilişkin göstergeler olup olmadıklarını değerlendirir. Yönetimin muhtemel tarafılığına ilişkin göstergelerin tespit edilmesi durumunda denetçi, bu durumun denetime olan etkilerini değerlendirir. Yanıltma kastı varsa, yönetimin tarafılığın niteliği itibarıyla hilelidir (Bkz.: A133-A136 paragrafları).

### **Uygulanan Denetim Prosedürlerine Dayalı Genel Değerlendirme**

33. BDS 330 muhasebe tahminlerine uygulanırken<sup>19</sup> denetçi, uygulanan denetim prosedürlerine ve elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak aşağıdakileri değerlendirir (Bkz.: A137-A138 paragrafları):

- (a) Yönetimin muhtemel tarafılığına ilişkin göstergelerin tespit edilmiş olduğu durumlar dâhil, yönetim beyanı düzeyinde “önemli yanlışlık” risklerine ilişkin değerlendirmelerinin uygunluğunun devam edip etmediği,
- (b) Yönetimin, finansal tablolardaki bu muhasebe tahminlerinin finansal tablolara alınması, ölçümü, sunumu ve açıklanmasıyla ilgili kararlarının, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olup olmadığı ve
- (c) Yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilip edilmediği.

34. 33(c) paragrafında belirtilen değerlendirmeyi yaparken denetçi, birbirini doğrulayan ya da birbiriyle çelişen nitelikte olsun veya olmasın, elde edilen ilgili tüm denetim kanıtlarını dikkate alır.<sup>20</sup> Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememesi durumunda denetçi, BDS 705<sup>21</sup> uyarınca bu durumun finansal tablolar hakkındaki görüşü veya denetim üzerindeki etkilerini değerlendirir.

### *Muhasebe Tahminlerinin Makul Olup Olmadığının veya Yanlışlık İçerip İçermediğinin Belirlenmesi*

35. Denetçi, muhasebe tahminleri ve ilgili açıklamaların geçerli finansal raporlama çerçevesi bağlamında makul olup olmadığına veya yanlışlık içerip içermediğine karar verir. BDS 450<sup>22</sup>, denetçinin, düzeltilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki etkisini değerlendirirken yanlışlıkları (fiili yanlışlıklar, muhakeme yanlışlıkları veya öngörülen yanlışlıklar) nasıl ayırt edebileceği hakkında rehberlik sağlar (Bkz.: A12-A13, A139-A144 paragrafları).

36. Denetçi, muhasebe tahminlerine ilişkin olarak aşağıdakileri değerlendirir:

<sup>19</sup> BDS 330, 25-26 ncı paragraflar

<sup>20</sup> BDS 500, 11 inci paragraf

<sup>21</sup> BDS 705, “Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi”

<sup>22</sup> BDS 450, A6 paragrafı

- (a) Finansal tabloların bir gerçeğe uygun sunum çerçevesine göre hazırlandığı durumda yönetimin, çerçevenin özel olarak gerektirdiği açıklamalar dışında, finansal tabloların bir bütün olarak gerçeğe uygun sunumunu sağlamak için gerekli olan açıklamalara yer verip vermediği<sup>23</sup> veya
- (b) Finansal tabloların bir uygunluk çerçevesine göre hazırlandığı durumda açıklamaların, finansal tabloların yanıltıcı olmaması için yapılması gereken açıklamalar olup olmadığı.<sup>24</sup>

### **Yazılı Beyanlar**

37. Denetçi, yönetimden<sup>25</sup> ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlardan; muhasebe tahminleri oluşturulurken kullanılan yöntem, önemli varsayım ve veriler ile ilgili açıklamaların geçerli finansal raporlama çerçevesinin finansal tablolara alma, ölçüm ve açıklama hükümlerine uygunluk sağlayıp sağlamadığı hakkında yazılı beyan talep eder. Denetçi; kullanılan yöntem, varsayım veya verilerle ilgili olanlar dâhil, belirli muhasebe tahminleri hakkında beyan alınmasına ihtiyaç olup olmadığını ayrıca değerlendirir (Bkz.: A145 paragrafı).

### **Yönetim, Üst Yönetimden Sorumlu Olanlar veya Diğer İlgili Taraflarla Kurulacak İletişim**

38. BDS 260<sup>26</sup> ve BDS 265<sup>27</sup> uyarınca denetçinin, işletmenin muhasebe uygulamalarının önemli nitel yönleri ve önemli iç kontrol eksiklikleri dâhil, belirli konular hakkında yönetim veya üst yönetimden sorumlu olanlarla iletişim kurması gerekmektedir. Bunu yaparken denetçi, -varsa- muhasebe tahminlerine yönelik görüşülecek hususları değerlendirir ve “önemli yanlışlık” risklerinin nedenlerinin, tahmin belirsizliğiyle mi yoksa muhasebe tahminlerini oluştururkenki karmaşıklık, subjektiflik ve diğer yapısal risk faktörlerinin etkileriyle ve ilgili açıklamalarla mı ilgili olup olmadığını dikkate alır. Ayrıca, belirli durumlarda, mevzuat uyarınca denetçinin, düzenleyici kurumlar veya ihtiyati olarak gözetim yapanlar gibi ilgili diğer taraflarla belirli konularda iletişim kurması gerekmektedir (Bkz.: A146-A148 paragrafları).

### **Belgelendirme**

39. Denetçi çalışma kağıtlarına aşağıdakileri dâhil eder (Bkz.: A149-A152 paragrafları).<sup>28</sup>
  - (a) Denetçinin; işletmenin muhasebe tahminleriyle ilgili iç kontrolü dâhil, işletme ve çevresi hakkında edindiği kanaatin temel unsurları,
  - (b) Yönetim beyanı düzeyindeki “önemli yanlışlık” risklerinin değerlendirilme nedenleri (yapısal risk veya kontrol riskleriyle ilişkili olup olmadığı) dikkate

<sup>23</sup> BDS 700, “Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama”, 14 üncü paragraf

<sup>24</sup> BDS 700, 19 uncu paragraf

<sup>25</sup> BDS 580, “Yazılı Beyanlar”

<sup>26</sup> BDS 260, “Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim”, 16(a) paragrafı

<sup>27</sup> BDS 265, 9 uncu paragraf

<sup>28</sup> BDS 230 “Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi” 8-11, A6, A7 ve A10 paragrafları

alınmak suretiyle, müteakip denetim prosedürlerinin yönetim beyanı düzeyinde “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen risklerle bağlantısı<sup>29</sup>,

- (c) Yönetim tahmin belirsizliğini anlamak ve ele almak amacıyla uygun adımları atmadığında, denetçinin verdiği karşılık(lar),
- (ç) -Varsa- muhasebe tahminlerine ilişkin yönetimin muhtemel taraflılığına ilişkin göstergeler ve 32 nci paragraf uyarınca, bu durumun denetim üzerindeki etkisine ilişkin denetçinin değerlendirmesi ve
- (d) Denetçinin, muhasebe tahminleri ve ilgili açıklamaların yanlışlık içerip içermediği veya geçerli finansal raporlama çerçevesi bağlamında makul olup olmadığı kararına ilişkin önemli yargılar.

---

<sup>29</sup> BDS 330, 28(b) paragrafı

## Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

### Muhasebe Tahminlerinin Niteliği (Bkz.: 2 nci paragraf)

#### *Muhasebe Tahminlerine İlişkin Örnekler*

A1. İşlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalara ilişkin muhasebe tahminlerinin örnekleri aşağıdakileri içerir:

- Stok değer düşüklüğü.
- Maddi duran varlıkların amortismanı.
- Altyapı varlıklarının değerlemesi.
- Finansal araçların değerlemesi.
- Devam etmekte olan bir hukuki davanın sonucu.
- Beklenen kredi zararları karşılığı.
- Sigorta sözleşmesi yükümlülüklerinin değerlemesi.
- Garanti yükümlülükleri.
- Emeklilik fayda yükümlülükleri.
- Hisse bazlı ödemeler.
- Şerefiye ve maddi olmayan duran varlıkların tespiti dâhil, bir işletme birleşmesinden elde edilen varlık veya yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerleri.
- Uzun ömürlü varlıkların veya elden çıkarma amacıyla tutulan gayrimenkul veya makine/teçhizatın değer düşüklüğü.
- Bağımsız taraflar arasında varlık veya yükümlülüklerin parasal olmayan değişimi.
- Uzun vadeli sözleşmeler için finansal tablolara alınan hasılat.

#### *Yöntemler*

A2. Yöntem; yönetim tarafından, gerekli ölçüm esasına uygun şekilde muhasebe tahmininin oluşturulması için kullanılan bir ölçüm tekniğidir. Örneğin, hisse bazlı ödeme işlemlerine ilişkin muhasebe tahmini oluşturulurken kullanılan ve geçerliliği kabul edilmiş yöntemlerden biri, Black Scholes opsiyon fiyatlandırma formülü kullanılarak opsiyonun teorik alım fiyatının belirlenmesidir. Yöntem, bazen bir model olarak anılan, hesaplama aracı veya işlemi kullanılarak uygulanır ve varsayım ve verilerin uygulanmasını ve bunlar arasındaki bir takım ilişkilerin dikkate alınmasını içerir.

#### *Varsayımlar ve Veriler*

A3. Varsayımlar; faiz oranı seçimi, iskonto oranı seçimi veya gelecekteki durum veya olaylara ilişkin yargılar gibi konular hakkındaki mevcut bilgilere dayanan muhakemeleri içerir. Bir varsayım, yönetim tarafından bir dizi uygun alternatif arasından seçilmiş olabilir. Yönetimin faydalandığı bir uzman tarafından yapılmış veya

belirlenmiş varsayımlar, yönetim tarafından muhasebe tahmini oluşturulurken kullanıldığında, yönetimin varsayımları hâline gelir.

A4. Bu BDS'nin amaçları açısından veri, doğrudan gözlem yoluyla veya işletme dışındaki bir taraftan elde edilebilen bilgidir. Verilere analitik veya yorumlamalı tekniklerin uygulanmasıyla elde edilen bilgiler, bu tür tekniklerin iyi tasarlanmış teorik bir dayanağa sahip olduğu ve dolayısıyla yönetimin muhakemede bulunmasına daha az ihtiyaç duyulduğu durumlarda, türetilmiş veri olarak adlandırılır. Aksi hâlde, bu tür bilgiler bir varsayımdır.

A5. Veri örnekleri aşağıdakileri içerir:

- Piyasa işlemlerinde kabul edilen fiyat,
- Üretimde kullanılan bir makinenin çalışma süresi veya üretim miktarı,
- Sözleşmedeki faiz oranı, ödeme planı ve kredi sözleşmesindeki vade gibi, sözleşmelere dâhil edilen tarihi fiyatlar veya diğer şartlar,
- Bir dış bilgi kaynağından elde edilen ekonomik tahminler veya kazanç tahminleri gibi ileriye dönük bilgiler veya
- Forward sözleşmelerindeki faiz oranlarından entropolasyon teknikleri kullanılarak belirlenmiş faiz oranı (türetilmiş veri).

A6. Veriler çok çeşitli kaynaklardan elde edilebilir. Örneğin, veriler;

- Kuruluş içinde veya dışında oluşturulabilir,
- Defteri kebir veya yardımcı defterlerden ya da bunların dışındaki bir sistemden elde edilebilir,
- Sözleşmelerden elde edilebilir veya
- Yasal veya düzenleyici bildirimlerden elde edilebilir.

*Ölçeklenebilirlik* (Bkz.: 3 üncü paragraf)

A7. A20-A22, A63, A67 ve A84 paragrafları, bu BDS'nin hükümlerinin nasıl ölçeklendirilebileceğine ilişkin rehberlik sağlayan paragraflara örnek olarak verilebilir.

## **Temel Kavramlar**

*Yapısal Risk Faktörleri* (Bkz.: 4 üncü paragraf)

A8. Yapısal risk faktörleri, kontroller dikkate alınmadan önce, bir beyanın yanlışlığa olan açıklığını etkileyebilecek olay ve şartların özellikleridir. Ek 1, söz konusu yapısal risk faktörlerinin ve aralarındaki karşılıklı ilişkilerin niteliğini; muhasebe tahminlerinin oluşturulması ve bunların finansal tablolarda sunulması bağlamında daha fazla açıklar.

A9. Tahmin belirsizliğine, karmaşıklığına ya da subjektifliğine ilişkin yapısal risk faktörlerine ek olarak, “önemli yanlışlık” risklerini belirlerken ve değerlendirirken denetçinin dikkate alabileceği diğer risk faktörleri, muhasebe tahmininin hangi ölçüde aşağıdakilere maruz kaldığını ya da bunlardan etkilendiğini içerebilir:

- Muhasebe tahmini oluşturulurken kullanılan yöntem, varsayım veya verilerdeki değişikliklere yol açabilen; ilgili finansal tablo kalemlerinin niteliğindeki veya şartlardaki ya da geçerli finansal raporlama çerçevesinin hükümlerindeki değişiklikler.
- Muhasebe tahmininin oluşturulmasında, hile veya yönetimin tarafılığı nedeniyle yanlışlığa olan açıklık.

#### *Kontrol Riski* (Bkz.: 6 ncı paragraf)

A10. Denetçinin, yönetim beyanı düzeyindeki kontrol risklerini değerlendirirken göz önünde bulundurması gereken önemli bir husus; güvenmeyi düşündüğü kontrollerin tasarımının etkinliği ve kontrollerin yönetim beyanı düzeyindeki yapısal risk olarak değerlendirilen riskleri ne ölçüde ele aldığıdır. Denetçinin, kontrollerin etkin bir şekilde tasarlandığına ve uygulandığına ilişkin değerlendirmesi, bu kontrollerin test edilip edilmeyeceğine karar verilmesinde, kontrollerin işleyiş etkinliğine dair beklentiyi destekler.

#### *Mesleki Şüphencilik* (Bkz.: 8 inci paragraf)

A11. A60, A95, A96, A137 ve A139 paragrafları, denetçinin mesleki şüphenciliği ne şekilde uygulayabileceğini açıklayan paragraf örnekleridir. A152 paragrafı mesleki şüphenciliğin uygulanma şeklinin nasıl belgelendirilebileceğine dair denetçiye rehberlik sağlar ve hangi çalışma kâğıtlarının mesleki şüphenciliğin uygulanmasının kanıtı olabileceğine ilişkin bu BDS'deki belirli paragraf örneklerini içerir.

#### *"Makul" Kavramı* (Bkz.: 9 ve 35 inci paragraflar)

A12. Denetçinin, geçerli finansal raporlama çerçevesi bağlamında muhasebe tahminlerinin ve ilgili açıklamaların makul olup olmadığına ilişkin değerlendirmesiyle ilgili olabilecek diğer hususlar aşağıdakileri içerir:

- Muhasebe tahmininin oluşturulmasında kullanılan veriler ve varsayımların, birbirleriyle ve diğer muhasebe tahminlerinde kullanılanlarla veya işletmenin işletme faaliyetlerinin diğer alanlarında kullanılan veri ve varsayımlarla tutarlı olup olmadığı ve
- Muhasebe tahmininin, geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca uygun bilgileri dikkate alıp almadığı.

A13. 9 uncu paragrafta kullanıldığı şekliyle "uygun bir şekilde uygulanmak" kavramı, yalnızca geçerli finansal raporlama çerçevesinin hükümlerine uygun olma değil, bunu yaparken aynı zamanda çerçevedeki ölçüm esasının amacıyla tutarlı olan yargıları yansıtmaya durumudur.

## **Tanımlar**

#### *Muhasebe Tahmini* (Bkz.: 12(b) paragrafı)

A14. Muhasebe tahminleri, finansal tablolara alınmış ya da finansal tablolarda açıklanmış işlem sınıfları veya hesap bakiyeleriyle ilgili olabilecek parasal büyüklüklerdir. Muhasebe tahminleri ayrıca, açıklamalara dâhil edilen veya ilgili bir işlem sınıfı veya

hesap bakiyesinin finansal tablolara alınması ya da finansal tablolarda açıklanması hakkında muhakemede bulunmak için kullanılan parasal büyüklükleri de içerir.

*Denetçinin Nokta Tahmini veya Denetçinin Tahmin Aralığı* (Bkz.: 12(a) paragrafı)

A15. Denetçinin nokta tahmini veya tahmin aralığı, bir muhasebe tahminini değerlendirmek için doğrudan (örneğin, farklı finansal araç türlerinin değer düşüklüğü karşılığı ya da gerçeğe uygun değeri) ya da dolaylı olarak (örneğin, bir muhasebe tahmini için önemli bir varsayım olarak kullanılacak bir büyüklük) kullanılabilir. Denetçi tarafından, parasal olmayan bir veri veya bir varsayımın (örneğin, bir varlığın tahmini faydalı ömrü) değerlendirilmesinde bir büyüklük veya büyüklük aralığı geliştirilirken de benzer bir yaklaşım dikkate alınabilir.

*Tahmin Belirsizliği* (Bkz.: 12(ç) paragrafı)

A16. Muhasebe tahminlerinin tamamı, yüksek derecede bir tahmin belirsizliğine maruz kalmaz. Örneğin, bazı finansal tablo kalemleri; üzerinde gerçek işlemlerin yapıldığı fiyatlara ilişkin kolay erişilebilir ve güvenilir bilgiler sunan aktif ve serbest bir piyasaya sahip olabilir. Ancak, değerlendirme yönteminin ve verilerin iyi tanımlandığı durumlarda bile tahmin belirsizliği mevcut olabilir. Örneğin, sahip olunan menkul kıymetlerin önemli olması veya menkul kıymetlerin elden çıkarılması konusunda kısıtlamaların bulunması durumunda, aktif ve serbest bir piyasada kote edilen menkul kıymetlerin borsadaki piyasa fiyatı üzerinden yapılan değerlemesinin düzeltilmesi gerekebilir. Ayrıca, belirli bir piyasadaki likidite azlığı gibi ilgili tarihte geçerli olan genel ekonomik şartlar, tahmin belirsizliğini etkileyebilir.

*Yönetimin Taraflılığı* (Bkz.: 12(e) paragrafı)

A17. Finansal raporlama çerçeveleri genelde “yanlı olmama” anlamına gelen tarafsızlığı gerektirir. Tahmin belirsizliği, bir muhasebe tahmininin oluşturulmasında subjektifliğe yol açar. Subjektifliğin mevcut olması, yönetim tarafından muhakeme yapılması ihtiyacına ve yönetimin kasıtlı veya kasıtsız taraflılığına (örneğin, istenilen bir kâr hedefine veya sermaye rasyolarına ulaşmak gibi bir motivasyon) açıklığa yol açar. Bir muhasebe tahmininin yönetimin taraflılığına açıklığı, tahminin oluşturulmasında subjektifliğin mevcut olduğu ölçüde artar.

*Muhasebe Tahmininin Sonucu* (Bkz.: 12(c) paragrafı)

A18. Nitelikleri itibarıyla bazı muhasebe tahminleri, denetçinin bu BDS'ye uygun olarak gerçekleştirdiği çalışmayla ilgili bir sonuca sahip değildir. Örneğin, bir muhasebe tahmini piyasa katılımcılarının belirli bir tarihteki (andaki) algılarına dayanabilir. Dolayısıyla, zamanla piyasa katılımcılarının değer algıları değişiklik gösterdiğinden, bir varlığın satıldığı veya bir yükümlülüğün devredildiğinde gerçekleşen fiyat, raporlama tarihinde yapılan ilgili muhasebe tahmininden farklı olabilir.

## **Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Çalışmalar**

*İşletme ve Çevresi Hakkında Kanaat Edinilmesi* (Bkz.: 13 üncü paragraf)

A19. BDS 315'in 11-24 üncü paragrafları denetçinin, işletmenin iç kontrolü dâhil, işletme ve çevresiyle ilgili belirli hususlar hakkında kanaat edinmesini gerektirir. Bu BDS'nin 13

üncü paragrafı, özellikle muhasebe tahminlerine ilişkindir ve BDS 315'in hükümlerinden daha kapsamlı hükümler içerir.

### Ölçeklenebilirlik

- A20. İşletmenin, ilgili muhasebe tahminlerine ilişkin olarak, iç kontrol dâhil, işletme ve çevresine ilişkin kanaat edinmek amacıyla denetçinin uyguladığı prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamı, münferit hususun/hususların içinde bulunulan şartlar altında, ne ölçüde uygulanacağına -daha yüksek veya düşük bir düzeyde- bağlı olabilir. Örneğin, işletmede, muhasebe tahminlerine ihtiyaç duyulmasına yol açan az sayıda işlem veya diğer olay ve şartlar mevcut olabilir, geçerli finansal raporlama hükümleri kolayca uygulanabilir olabilir ve ilgili düzenleyici etkenler mevcut olmayabilir. Ayrıca, muhasebe tahminleri, önemli muhakemeler gerektirmeyebilir veya muhasebe tahmini oluşturma süreci daha az karmaşık olabilir. Bu durumlarda, muhasebe tahminleri; tahmin belirsizliği, karmaşıklık, subjektiflik veya diğer yapısal risk faktörlerine daha az derecede maruz kalabilir veya bunlardan etkilenebilir ve denetimle ilgili daha az kontrol mevcut olabilir. Bu tür durumlarda, denetçinin risk değerlendirme prosedürlerinin kapsamı daha dar olabilir ve öncelikle finansal tablolara ilişkin uygun sorumlulukları bulunan yönetimin sorgulanması ve yönetimin muhasebe tahminini oluşturma sürecinin basit bir şekilde gözden geçirilmesi suretiyle yerine getirilebilir.
- A21. Buna karşın, muhasebe tahminleri, yönetim tarafından önemli muhakemeler yapılmasını gerektirebilir, muhasebe tahmini oluşturma süreci karmaşık olabilir ve karmaşık modellerin kullanımını içeriyor olabilir. Ayrıca, işletme daha karmaşık bir bilgi sistemine ve muhasebe tahminleri üzerinde daha kapsamlı kontrollere sahip olabilir. Bu durumlarda, muhasebe tahminleri; tahmin belirsizliği, subjektiflik, karmaşıklık veya diğer yapısal risk faktörlerine daha yüksek derecede maruz kalabilir veya bunlardan etkilenebilir. Bu tür durumlar mevcutsa, denetçinin risk değerlendirme prosedürlerinin niteliği veya zamanlaması, A20 paragrafındaki şartlardan farklı veya daha kapsamlı olabilir.
- A22. Aşağıdaki hususlar, yalnızca basit işletme faaliyeti bulunan birçok küçük işletmeyle ilgili olabilir:
- İşletme faaliyetlerinin basit olması veya gerekli tahminlerin daha az derecede bir tahmin belirsizliği içermesi nedeniyle muhasebe tahminlerine ilişkin süreçler karmaşık olmayabilir.
  - Muhasebe tahminleri; defteri kebir ve yardımcı defter dışında oluşturulabilir, bunların oluşturulmasındaki kontroller sınırlı olabilir ve işletme sahibi olan yöneticiler bunların belirlenmesi konusunda önemli etkiye sahip olabilir. İşletme sahibi olan yöneticinin muhasebe tahminlerinin oluşturulmasındaki rolünün, “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesinde ve yönetimin tarafınlığı riskinin değerlendirilmesinde denetçi tarafından dikkate alınması gerekebilir.

### İşletme ve Çevresi

İşletmenin işlemleri ile diğer olay ve şartlar (Bkz.: 13(a) paragrafı)



A23. Muhasebe tahminlerine ihtiyaç duyulmasına veya bunlarda değişiklik meydana gelmesine neden olabilecek durumdaki değişiklikler örneğin aşağıdakileri içerebilir:

- İşletmenin yeni türde işlemler yapıp yapmadığı,
- İşlem şartlarının değişip değişmediği veya
- Yeni olay veya durumların meydana gelip gelmediği.

Geçerli finansal raporlama çerçevesinin hükümleri (Bkz.: 13(b) paragrafı)

A24. Geçerli finansal raporlama çerçevesinin hükümlerine ilişkin kanaat edinmek, denetçiye; yönetimin muhasebe tahminleriyle ilgili hükümleri nasıl uyguladığına ve denetçinin bu hükümlerin gerektiği gibi uygulanıp uygulanmadığına ilişkin karara varması konusunda yönetimle ve -varsa- üst yönetimden sorumlu olanlarla yapılan müzakere için dayanak sağlar. Bu kanaat ayrıca, denetçi; önemli bir muhasebe politikası uygulamasına ilişkin olarak işletmeye özgü şartlar altında en uygun olanı değil de geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca kabul edilebilir olanı dikkate aldığında, denetçiye üst yönetimden sorumlu olanlarla iletişim konusunda rehberlik sağlayabilir.<sup>30</sup>

A25. Bu kanaati edinirken denetçi, aşağıdakileri anlamaya çalışır:

- Geçerli finansal raporlama çerçevesinin;
  - o Muhasebe tahminlerinin finansal tablolara alınmasına ilişkin belirli kriterleri veya ölçülmesi için yöntemleri belirtip belirtmediği,
  - o Örneğin, yönetimin bir varlığa veya yükümlülüğe ilişkin belirli adımları atma niyetine atıfta bulunarak, gerçeğe uygun bir değerin ölçümüne izin veren veya bunu gerektiren belirli kriterler belirleyip belirlemediği veya
  - o Muhasebe tahminlerine ilişkin hükümler, varsayımlar veya diğer tahmin belirsizliği kaynaklarına ilişkin açıklamalar dâhil, zorunlu veya önerilen açıklamaları belirleyip belirlemediği ve
- Geçerli finansal raporlama çerçevesindeki değişikliklerin, işletmenin muhasebe tahminlerine ilişkin muhasebe politikalarında değişiklik yapılmasını gerektirip gerektirmediği.

Düzenleyici etkenler (Bkz.: 13(c) paragrafı)

A26. -Varsa- muhasebe tahminleriyle ilgili düzenleyici etkenler hakkında kanaat edinmek, denetçiye geçerli düzenleyici çerçevelerin (örneğin, bankacılık veya sigorta sektörlerindeki ihtiyati olarak gözetim yapanlar tarafından oluşturulan düzenleyici çerçeveler) belirlenmesi ve bu gibi düzenleyici çerçevelerin aşağıdakileri gerçekleştirip gerçekleştirmediğinin belirlenmesi konusunda rehberlik sağlayabilir:

- Muhasebe tahminlerinin ölçüm yöntemleri veya finansal tablolara alınma şartlarını ele alıp almadığı veya bunlara yönelik ilgili rehberliği sağlayıp sağlamadığı,

<sup>30</sup> BDS 260, 16(a) paragrafı

- Geçerli finansal raporlama çerçevesinin hükümlerine ek olarak açıklamaları belirleyip belirlemediği veya bu konuda rehberlik sağlayıp sağlamadığı,
- Mevzuat hükümlerini karşılamaya yönelik yönetimin taraflılığı potansiyeline sahip olabilecek alanlara ilişkin bir gösterge sağlayıp sağlamadığı veya
- Potansiyel “önemli yanlışlık” risklerini işaret edebilen, geçerli finansal raporlama çerçevesinin hükümleriyle tutarlı olmayan düzenleyici amaca sahip hükümler içerip içermediği. Örneğin, geçerli finansal raporlama çerçevesinin hükümlerinde belirtilenleri aşan beklenen kredi zararları için bazı düzenleyici çevreler asgari beklenen kredi zararları seviyelerini etkilemeye çalışabilirler.

Denetçinin işletmenin finansal tablolarına dâhil olmasını beklediği muhasebe tahminleri ve ilgili açıklamaların niteliği (Bkz.: 13(ç) paragrafı)

A27. İşletmenin finansal tablolarına dâhil olmasını beklediği muhasebe tahminleri ve ilgili açıklamaların niteliğine ilişkin kanaat edinmek denetçiye, bu tür muhasebe tahminlerinin ölçüm esasını ve ilgili olabilecek açıklamaların niteliği ve kapsamını anlama konusunda rehberlik sağlar. Bu tarz bir kanaat, denetçiye, muhasebe tahminlerini nasıl oluşturduğuna ilişkin yönetimle yapılan müzakere için dayanak sağlar.

#### *İşletmenin Denetimle İlgili İç Kontrolü*

Gözetim ve yönetişimin niteliği ve kapsamı (Bkz.: 13(d) paragrafı)

A28. BDS 315<sup>31</sup> uygulamaları, denetçinin; yönetimin muhasebe tahminlerini oluşturma sürecine ilişkin olarak işletmenin yürüttüğü gözetim ve yönetişimin niteliği ve kapsamı hakkındaki anlayışı, aşağıdakilerle ilgili olduğunda, denetçinin yapması gereken değerlendirme açısından önemli olabilir:

- Üst yönetimden sorumlu olanların gözetiminde yönetimin, dürüstlük ve etik davranış kültürü oluşturarak bu kültürü devam ettirip ettirmediği ve
- Kontrol çevresi unsurlarının güçlü yönlerinin bir bütün olarak iç kontrolün diğer bileşenleri için uygun bir zemin oluşturup oluşturmadığı ve kontrol çevresindeki eksikliklerin söz konusu diğer bileşenleri zayıflatıp zayıflatmadığı.

A29. Denetçi, üst yönetimden sorumlu olanlarla ilgili olarak aşağıdakiler hakkında kanaat edebilir:

- Muhasebe tahminleriyle ilgili riskleri (örneğin, muhasebe tahmini oluşturmada kullanılan bir yöntem veya bilgi teknolojisiyle ilgili riskler) veya muhasebe tahmini oluşturmada kullanılan belirli bir yöntem veya modelin özelliklerini anlama bilgi ve becerilerine sahip olup olmadıkları,
- Yönetimin muhasebe tahminlerini geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak oluşturup oluşturmadığını anlama bilgi ve becerilerine sahip olup olmadıkları,

<sup>31</sup> BDS 315. 14 üncü paragraf

- Yönetimden bağımsız olmaları durumunda, yönetimin muhasebe tahminlerini nasıl oluşturduğunu zamanında değerlendirmek için gerekli bilgiye ve yönetimin davranışlarının yetersiz veya uygunsuz görüldüğü durumlarda söz konusu davranışları sorgulama gücüne sahip olup olmadıkları,
- Model kullanımı dâhil, yönetimin muhasebe tahminleri oluşturma sürecine ilişkin gözetim yapıp yapmadıkları veya
- Yönetim tarafından üstlenilen izleme faaliyetlerine ilişkin gözetim yapıp yapmadıkları. Bu eylem, muhasebe tahminleri üzerindeki kontrollerin tasarımında veya işleyiş etkinliğinde herhangi bir eksikliğin tespit edilmesi ve düzeltilmesi için tasarlanmış gözetim/denetim ve gözden geçirme prosedürlerini içerebilir.

A30. Üst yönetimden sorumlu olanlar tarafından yapılan gözetim hakkında kanaat edinmek:

- Subjektifliği ele almak için yönetim tarafından önemli bir muhakeme bulunulmasını gerektiren,
- Yüksek tahmin belirsizliği içeren,
- Yapılması karmaşık olan (örneğin, bilgi teknolojisinin yaygın kullanımı, büyük miktarlarda veri ya da çoklu veri kaynaklarının veya birbiri içerisinde karmaşık ilişkiler içeren varsayımların kullanılması),
- Önceki dönemlere kıyasla yöntem, varsayım veya verilerinde bir değişiklik yapılmış ya da yapılmış olma ihtimali olan veya
- Önemli varsayımlar içeren,

muhasebe tahminleri mevcut olduğunda, önemli olabilir.

Yönetimin, uzman kullanımı dâhil, uzmanlık gerektiren bilgi ve becerileri uygulaması (Bkz.: 13(e) paragrafı)

A31. Denetçi, aşağıdaki durumların yönetimin bir uzmanla çalışma ihtimalini artırıp artırmadığını değerlendirir:<sup>32</sup>

- Tahmin gerektiren konunun uzmanlık gerektiren niteliği, örneğin, muhasebe tahmini, maden çıkarma endüstrilerinde mineral veya hidrokarbon rezervlerinin ölçülmesini veya karmaşık sözleşme şartlarının uygulanmasının muhtemel sonucunun değerlendirilmesini içerebilir.
- 3. Seviye gerçeğe uygun değerler gibi belirli ölçümlerde olabileceği üzere, geçerli finansal raporlama çerçevesinin ilgili hükümlerinin uygulanmasını gerektiren modellerin karmaşık yapısı,<sup>33</sup>
- Muhasebe tahminini gerektiren durum, işlem veya olayların olağandışılığı veya seyrekliği.

<sup>32</sup> BDS 500, 8 inci paragraf

<sup>33</sup> Örneğin bakınız: Türkiye Finansal Raporlama Standardı 13. "Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü"

İşletmenin risk değerlendirme süreci (Bkz.: 13(f) paragrafı)

A32. İşletmenin risk değerlendirme sürecinin muhasebe tahminleriyle ilgili riskleri nasıl belirlendiği ve ele aldığı anlamak, denetçinin aşağıdaki değişiklikleri değerlendirmesinde rehberlik sağlayabilir:

- Geçerli finansal raporlama çerçevesinin muhasebe tahminlerine ilişkin hükümleri,
- Kullanılan verilerin güvenilirliğini etkileyebilecek veya muhasebe tahmini oluşturmayla ilgili olan veri kaynaklarının mevcudiyeti veya niteliği,
- İşletmenin bilgi sistemi veya bilgi teknolojileri (BT) çevresi ve
- Kilit personel.

A33. Muhasebe tahminlerini oluştururken yönetimin, taraflılık veya hile nedeniyle yanlışlığa olan açıklığı nasıl belirlendiğine ve ele aldığına ilişkin kanaat edinirken denetçinin değerlendirebileceği hususlar, yönetimin aşağıdakileri yapıp yapmadığı ve -varsayınları nasıl yaptığını içerir:

- Muhasebe tahminlerini oluştururken kullanılan yöntem, varsayım ve verileri seçmeye veya uygulamaya özel önem verme.
- Geçmiş veya bütçelenmiş performansla veya diğer bilinen etkenlerle karşılaştırıldığında beklenmedik veya tutarsız performansa işaret edebilecek kilit performans göstergelerini izleme.
- Taraflılık için bir motivasyon olabilecek finansal veya diğer teşvikleri belirleme.
- Muhasebe tahminlerinin oluşturulmasında kullanılan yöntem, önemli varsayım veya verilerdeki değişiklik ihtiyacını izleme.
- Muhasebe tahminlerinin oluşturulmasında kullanılan modellerin uygun şekilde gözden geçirilmesini ve gözetimini sağlama.
- Muhasebe tahminlerinin oluşturulmasında kullanılan önemli muhakemelerin gerekçesinin veya bağımsız gözden geçirmenin belgelendirilmesini zorunlu tutma.

İşletmenin, muhasebe tahminleriyle ilgili bilgi sistemi (Bkz.: 13(g)(i) paragrafı)

A34. 13(g) paragrafı kapsamındaki işlem sınıfları, olay ve şartlar; BDS 315'in 18(a) ve (ç) paragraflarına konu olan muhasebe tahminleri ve ilgili açıklamalarla ilgili işlem sınıfları, olay ve şartlarla aynıdır. Muhasebe tahminleriyle ilgili olduğu ölçüde işletmenin bilgi sistemi hakkında kanaat edinirken denetçi aşağıdakileri dikkate alabilir:

- Muhasebe tahminlerinin; rutin ve yinelenen işlemlerin kayda alınmasından ya da tekrarlamayan veya olağandışı işlemlerden kaynaklanıp kaynaklanmadığı.
- Bilgi sisteminin, özellikle yükümlülüklerle ilgili muhasebe tahminleri olmak üzere, muhasebe tahminlerinin ve ilgili açıklamaların tamlığını nasıl ele aldığı.

A35. Denetim esnasında denetçi, yönetimin belirleyemediği muhasebe tahminleri ve ilgili açıklamalara ihtiyaç doğuran işlem sınıfları, olay ve şartları belirleyebilir. BDS 315,

işletmenin risk değerlendirme sürecinde önemli bir iç kontrol eksikliğinin olup olmadığını belirlemesi dâhil, denetçinin yönetimin belirleyemediği “önemli yanlışlık” risklerini tespit ettiği durumları ele alır.<sup>34</sup>

Yönetimin İlgili Yöntem, Varsayım ve Veri Kaynaklarını Belirlemesi (Bkz.: 13(g)(ii)(a) paragrafi)

- A36. Yönetim, bir muhasebe tahmininin oluşturulmasına ilişkin yöntemi değiştirmişse, değerlendirmeler örneğin; yeni yöntemin daha uygun olup olmadığı, bu yöntemin ortamdaki veya işletmeyi etkileyen şartlardaki değişikliklere veya geçerli finansal raporlama çerçevesinin hükümlerindeki veya düzenleyici çevredeki değişikliklere bir karşılık olup olmadığı ya da değişiklik yapma konusunda yönetimin başka bir geçerli sebebinin olup olmadığı hususlarını içerebilir.
- A37. Yönetimin muhasebe tahminlerini oluşturma yöntemini değiştirmedeği durumlarda değerlendirmeler; kullanımına devam edilen önceki yöntem, varsayım ve verilerin mevcut ortam veya şartlar açısından uygun olup olmadığı hususunu içerebilir.

Yöntemler (Bkz.: 13(g)(ii)(a)(i) paragrafi)

- A38. Geçerli finansal raporlama çerçevesi, bir muhasebe tahmininin oluşturulmasında kullanılacak yöntemi belirleyebilir. Bununla birlikte, pek çok durumda, geçerli finansal raporlama çerçevesi tek bir yöntem öngörmez ya da zorunlu tutulan ölçüm esas, alternatif yöntemlerin kullanılmasını öngörür veya izin verir.

Modeller

- A39. Yönetim, kendi modeli veya bir dış model olup olmadığına bakmaksızın, muhasebe tahminlerini oluşturmak için kullanılan modellere ilişkin belirli kontroller tasarlayabilir ve uygulayabilir. Modelin kendisi, beklenen kredi zararı modeli veya 3. Seviye girdiler kullanan bir gerçeğe uygun değer modeli gibi, yüksek seviyede bir karmaşıklık veya subjektiflik içerdiğinde, bu karmaşıklık veya subjektifliği ele alan kontrollerin, denetimle ilgili olarak tanımlanması daha muhtemel olabilir. Modellerle ilgili karmaşıklık mevcut olduğunda, veri bütünlüğü üzerindeki kontrollerin de denetimle ilgili olma olasılığı daha fazladır. Denetçinin, modele ve denetimle ilgili kontrol faaliyetlerine ilişkin bir kanaat edinirken dikkate almasının uygun olabileceği etkenler aşağıdakileri içerir:

- Yönetimin, modelin ihtiyaca uygunluğunu ve doğruluğunu nasıl belirlediği,
- Modelin kullanımdan önce geçerliliğinin doğrulanıp doğrulanmadığı ve kullanım amacına hala uygun olup olmadığını belirlemek için düzenli aralıklarla geçerliliğinin yeniden doğrulanıp doğrulanmadığı dâhil olmak üzere, modelin doğrulanması veya geriye dönük olarak test edilmesi. İşletmenin modeli doğrulanması, aşağıdakilerin değerlendirilmesini içerebilir:
  - Modelin teorik geçerliliği,

<sup>34</sup> BDS 315, 17 nci paragraf

- Modelin matematiksel doğruluğu ve
- Verilerin doğruluğu ve tamlığı ile modelde kullanılan veri ve varsayımların uygunluğu.
- Modelin, piyasada veya diğer şartlarda meydana gelen değişiklikler için zamanında ve uygun bir şekilde nasıl değiştirildiği veya düzeltildiği ve model üzerinde uygun değişim kontrol politikalarının mevcut olup olmadığı,
- Düzeltilmelerin modelin çıktısında yapılıp yapılmadığı ve bu tür düzeltilmelerin, geçerli finansal raporlama çerçevesinin hükümleri uyarınca içinde bulunulan şartlarda uygun olup olmadığı. Düzeltilmeler uygun olmadığında, bu tür düzeltilmeler yönetimin muhtemel tarafılığine ilişkin göstergeler olabilir ve
- Modelin planlanan uygulamaları, kısıtlamalar, kilit parametreler, gerekli veriler ve varsayımlar, yapılan herhangi bir geçerlilik doğrulamasının sonucu ve modelin çıktılarında yapılan herhangi bir düzeltmenin niteliği ve dayanağı dâhil olmak üzere, modelin yeterince belgelendirilip belgelendirilmediği.

Varsayımlar (Bkz.: 13(g)(ii)(a)(ii) paragrafı)

- A40. Denetçinin, yönetimin muhasebe tahminlerinin oluşturulmasında kullanılan varsayımları nasıl seçtiğine ilişkin kanaat edinirken dikkate alabileceği hususlar aşağıdakileri içerebilir. Örneğin;
- Yönetimin seçiminin dayanağı ve varsayımın seçimini destekleyen belgelendirme. Geçerli finansal raporlama çerçevesi, varsayımların seçiminde kullanılacak kıstasları veya rehberliği sağlayabilir.
  - Yönetimin, varsayımların ilgili/ihhtiyaca uygun ve tam olup olmadığını nasıl değerlendirdiği.
  - Yönetimin; -uygun hâllerde- diğer muhasebe tahminlerinde veya işletmenin faaliyet gösterdiği alanlarda veya aşağıdaki diğer hususlarda kullanılan varsayımların birbiriyle tutarlı olup olmadığını nasıl belirlediği:
    - Yönetimin kontrolündeki hususlar (örneğin, bir varlığın kullanım ömrünün tahminini etkileyebilecek bakım programları hakkındaki varsayımlar) ve bu hususların işletmenin iş planları ve dış çevre ile tutarlı olup olmadığı ve
    - Yönetimin kontrolü dışındaki hususlar (örneğin, faiz oranları, ölüm oranları veya muhtemel hukuki veya düzenleyici faaliyetler hakkındaki varsayımlar).
  - Geçerli finansal raporlama çerçevesinin, varsayımların açıklanmasıyla ilgili hükümleri.
- A41. Gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahminleri açısından varsayımlar; veri kaynakları ve bunları destekleyecek muhakemelerin dayanağı bakımından, aşağıdaki gibi farklılıklar gösterir:

- (a) Raporlama yapan işletmeden bağımsız kaynaklardan elde edilmiş piyasa verilerine dayanarak geliştirilen, bir varlık veya yükümlülüğü fiyatlandırırken piyasa katılımcılarının kullanacaklarını yansıtanlar.
- (b) İçinde bulunulan şartlar altında mevcut en iyi verilere dayanarak geliştirilen, bir varlık veya yükümlülüğü fiyatlandırırken piyasa katılımcılarının hangi varsayımları kullanacağı konusunda işletmenin kendi yargılarını yansıtanlar.

Bununla birlikte uygulamada, (a) ve (b) bentleri arasındaki ayrım her zaman belirgin olmayabilir ve bunlar arasında ayrım yapmak veri kaynaklarının ve söz konusu varsayımı destekleyen muhakemelerin dayanağının anlaşılmasına bağlıdır. Ayrıca, yönetimin farklı piyasa katılımcıları tarafından kullanılan çok sayıda farklı varsayım arasından seçim yapması gerekebilir.

A42. Bir muhasebe tahmininin oluşturulması sırasında kullanılan varsayım, varsayımdaki makul bir değişiklik muhasebe tahmininin ölçümünü önemli ölçüde etkileyecekse, bu BDS uyarınca ciddi bir varsayım olarak kabul edilir. Duyarlılık analizi, muhasebe tahmininin oluşturulmasında kullanılan bir veya daha fazla varsayıma dayanarak ölçümün değişme seviyesini göstermede yararlı olabilir.

Aktif veya likit olmayan piyasalar

A43. Piyasaların aktif veya likit olmaması durumunda, denetçinin yönetimin varsayımları nasıl seçtiğine ilişkin kanaati, yönetimin aşağıdakileri yapıp yapmadığını veya aşağıdakilere sahip olup olmadığını anlamasını içerebilir:

- Yönetim, yöntemin uygulanışını bu tür şartlara uyarlamak amacıyla uygun olan politikaları uygulamıştır. Bu tür uyarlamalar, modelde düzeltmelerin yapılmasını veya şartlara uygun yeni modellerin geliştirilmesini içerebilir.
- Gerekirse acil olarak, bu tür durumlarda uygun olan değerlendirme tekniğini seçmek dâhil, bir modeli uyarlamak veya geliştirmek için gerekli bilgi ve becerilere sahip kaynaklar.
- Söz konusu belirsizlikler göz önüne alındığında, örneğin bir duyarlılık analizi yaparak, sonuç aralığını belirleyen kaynaklar.
- Piyasa şartlarındaki bozulmanın, uygun hâllerde, işletmenin faaliyetlerini, çevresini ve ilgili iş risklerini nasıl etkilediğini ve bu tür durumlarda, işletmenin muhasebe tahminleri üzerindeki etkilerini değerlendirmek için araçlar.
- Belirli dış bilgi kaynaklarından elde edilen fiyat verilerinin ve bunların ihtiyaca uygunluğunun bu tür durumlarda nasıl değişebileceğinin uygun bir şekilde anlaşılması.

Veriler (Bkz.: 13(g)(ii)(a)(iii) paragrafı)

A44. Yönetimin muhasebe tahminlerinin dayanağı olan verileri nasıl seçtiği hakkında kanaat edinirken denetçinin değerlendireceği hususlar aşağıdakileri içerir:

- Dış bilgi kaynağından elde edilen bilgiler dâhil, verilerin niteliği ve kaynağı.

- Yönetimin verilerin uygun olup olmadığını nasıl değerlendirdiği.
- Verilerin doğruluğu ve tamlığı.
- Verilerin, önceki dönemlerde kullanılan verilerle tutarlılığı.
- Büyük hacimli verileri ele alma dâhil, verilerin elde edilmesi ve işlenmesi için kullanılan bilgi teknolojisi sistemlerinin karmaşıklığı.
- Verilerin nasıl elde edildiği, iletildiği ve işlendiği ile bütünlüğünün nasıl korunduğu.

Yönetimin tahmin belirsizliğini nasıl anladığı ve ele aldığı (Bkz.: 13(g)(ii)(b)-13(g)(ii)(c) paragrafları)

- A45. Yönetimin, tahmin belirsizliğinin derecesini anlayıp anlamadığına ve nasıl anladığına yönelik olarak denetçinin dikkate almasının uygun olabileceği hususlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:
- Yönetimin, geçerli finansal raporlama çerçevesi bağlamında uygun olan alternatif yöntemleri, önemli varsayımları veya veri kaynaklarını belirleyip belirlemediği ve belirlemişse bunu nasıl yaptığı.
  - Yönetimin; örneğin muhasebe tahmininin oluşturulmasında kullanılan verilerin veya önemli varsayımlardaki değişikliklerin etkisinin belirlenmesi için duyarlılık analizi yaparak, alternatif sonuçları değerlendirip değerlendirmedeği ve değerlendirmişse bunu nasıl yaptığı.
- A46. Geçerli finansal raporlama çerçevesinin hükümleri, makul seviyede muhtemel ölçüm sonuçlarından yönetimin nokta tahminini seçme yaklaşımını belirleyebilir. Finansal raporlama çerçeveleri, uygun büyüklüğü, makul seviyede muhtemel ölçüm sonuçlarından uygun bir şekilde seçilen büyüklük olarak kabul edebilir ve bazı durumlarda en ihtiyaca uygun büyüklüğün bu aralığın orta kısmında olabileceğini belirtebilir.
- A47. Örneğin, gerçeğe uygun değer tahminleriyle ilgili olarak, TFRS 13<sup>35</sup>, gerçeğe uygun değer ölçülmesi için birden fazla değerlendirme yönteminin kullanılması durumunda, sonuçların (başka bir ifadeyle, gerçeğe uygun değerle ilgili göstergelerin); bu sonuçların ortaya koyduğu değer aralığının kabul edilebilirliği dikkate alınarak değerlendirileceğini belirtir. Gerçeğe uygun değer ölçümü, söz konusu aralıkta, mevcut şartlardaki gerçeğe uygun değeri en iyi yansıtan noktadır. Diğer durumlarda, geçerli finansal raporlama çerçevesi, makul seviyede muhtemel ölçüm sonuçlarının olasılıklı-ağırlıklı ortalamasının veya en olası ya da olası olmayan ölçüm büyüklüğünün kullanımını belirleyebilir.
- A48. Geçerli finansal raporlama çerçevesi, muhasebe tahminleriyle ilgili açıklamaları veya açıklama amaçlarını belirtebilir ve bazı işletmeler ilave bilgiler açıklamayı seçebilir. Bu açıklamalar veya açıklama amaçları, örneğin aşağıdakileri ele alabilir:

<sup>35</sup> TFRS 13, 63 üncü paragraf



- Uygulanabilir herhangi bir model ve bu model seçiminin dayanağı dâhil, kullanılan tahmin yöntemi.
- Modellerde kullanılan temel veri ve varsayımlarla ilgili bilgiler dâhil, bu modellerden veya finansal tablolara alınan veya finansal tablolarda açıklanan tahminlerin belirlenmesi için kullanılan diğer hesaplamalardan elde edilen aşağıdaki gibi bilgiler:
  - İşletme içerisinde geliştirilmiş varsayımlar veya
  - Faiz oranları gibi işletmenin kontrolü dışındaki etkenlerden etkilenen veriler.
- Tahmin yönteminde önceki döneme göre yapılan herhangi bir değişikliğin etkisi.
- Tahmin belirsizliğinin kaynağı.
- Gerçeğe uygun değer bilgisi.
- Yönetimin alternatif varsayımları dikkate aldığı gösteren finansal modellerden türetilen, duyarlılık analizleri hakkında bilgiler.

A49. Bazı durumlarda, geçerli finansal raporlama çerçevesi tahmin belirsizliğiyle ilgili belirli açıklamaların yapılmasını gerektirebilir. Örneğin;

- Dönem sonundan sonra varlık ve yükümlülüklerin defter değerlerinde daha yüksek bir olasılıkta veya büyüklükte düzeltmeye neden olan, gelecekle ilgili varsayımlar ve diğer önemli tahmin belirsizliği kaynaklarına ilişkin bilgilerin açıklanması. Söz konusu açıklama yükümlülükleri, “Tahmin Belirsizliğinin Kilit Kaynakları” veya “Önemli Muhasebe Tahminleri” gibi ifadeler kullanılarak tanımlanabilir. Bunlar, yönetimin en zor, subjektif veya karmaşık muhakemelerini gerektiren muhasebe tahminleriyle ilgili olabilir. Bu tür muhakemeler daha subjektif ve karmaşık olabilir ve buna bağlı olarak, varlık ve yükümlülüklerin defter değerlerine ilişkin önemli bir düzeltme, tahmin belirsizliğinin gelecekteki muhtemel çözümünü etkileyen veri ve varsayımların sayısı ile artabilir. Açıklanabilecek bilgiler aşağıdakileri içerir:
  - Tahmin belirsizliğinin diğer kaynağının veya varsayımın niteliği,
  - Duyarlılığın nedenleri dâhil, defter değerinin kullanılan yöntem ve varsayımlara duyarlılığı,
  - Bir belirsizliğin beklenen çözümü ile etkilenen varlık ve yükümlülüklerin defter değerine ilişkin makul seviyede muhtemel sonuç aralığı ve
  - Belirsizlik hala çözülmemiş ise, bu varlıklar ve yükümlülüklerle ilgili geçmiş varsayımlarda yapılan değişikliklerin bir açıklaması.
- Muhtemel sonuçlara ilişkin aralığın ve bu aralığın belirlenmesinde kullanılan varsayımların açıklanması.
- Belirli bilgilere ilişkin açıklamalar, örneğin;

- İşletmenin finansal durumu ve performansı açısından gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahminlerinin önemine dair bilgilerin açıklanması ve
- Aktif veya likit olmayan piyasalara ilişkin açıklamalar.
- Maruz kalınan riskler ve bu risklerin nasıl ortaya çıktığı, işletmenin risk yönetimi hedefleri, politika ve prosedürleri ile risk ölçümü için kullanılan yöntemler gibi nitel açıklamalar ve bu nitel kavramlarda önceki döneme göre meydana gelen değişiklikler.
- İşletmenin kilit yönetici personeline; işletme içinden sunulan bilgilere dayanarak işletmenin kredi riski, likidite riski ve piyasa riski dâhil olmak üzere ne kadar riske maruz kaldığı gibi hususlar hakkında yapılan nicel açıklamalar.

#### Yönetimin Muhasebe Tahminleri Oluşturma Sürecine İlişkin Denetimle İlgili Kontrol Faaliyetleri (Bkz.: 13(ğ) paragrafı)

A50. Denetçinin denetimle ilgili kontrol faaliyetlerinin belirlenmesine ilişkin muhakemesi ve buna bağlı olarak söz konusu kontrollerin tasarımını değerlendirme ve bunların uygulanıp uygulanmadığını belirleme gereksinimi, paragraf 13(g)(ii)'de açıklanan yönetim süreciyle ilgilidir. Denetçi, muhasebe tahminleriyle ilişkili karmaşıklığa bağlı olarak, 13(g)(ii) paragrafında yer alan tüm unsurlarla ilgili kontrol faaliyetlerini belirleyemeyebilir.

A51. Denetçi, denetimle ilgili kontrol faaliyetlerine ilişkin kanaat edinmenin bir parçası olarak aşağıdakileri değerlendirebilir:

- Yönetimin, defteri kebir ve yardımcı defter dışındaki bilgi kaynaklarını ve verileri kullandığı durumlar dâhil, muhasebe tahminlerini geliştirmek için kullanılan verilerin uygunluğunu nasıl belirlediği.
- Uygun yönetim kademeleri ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlar tarafından, muhasebe tahminlerinin oluşturulması sırasında kullanılan varsayım veya veriler dâhil olmak üzere, muhasebe tahminlerinin gözden geçirilmesi ve onaylanması.
- Sorumlulukların belirlenmesinde işletmenin ve işletmenin ürün veya hizmetlerinin niteliğinin uygun şekilde dikkate alınıp alınmadığı dâhil, işletme adına söz konusu işlemleri gerçekleştirenler ile muhasebe tahminlerini oluşturmaktan sorumlu olanlar arasındaki görev ayrımı -görevler ayrılığı-. Örneğin, büyük ölçekli finansal kurumlarda uygun bir görevler ayrılığı; işletmenin sahip olduğu finansal ürünlerin gerçeğe uygun değerinin tahmin edilmesinden ve doğrulanmasından sorumlu olan, fakat çalışanlarının ücretlerinin bu tür ürünlere bağlı olmadığı bağımsız bir bölümün oluşturulmasını içerebilir.
- Kontrol faaliyetlerinin tasarımının etkinliği. Genellikle, yönetim için, önemli yanlışlıkları etkili bir biçimde önleyecek, tespit edecek veya düzeltecek şekilde subjektifliği ve tahmin belirsizliğini ele alan kontrolleri tasarlamak; karmaşıklığı ele alan kontrolleri tasarlamaktan daha zordur. Subjektiflik ve tahmin belirsizliğini ele alan kontrollerin, -yönetim tarafından devre dışı

birakılabilmeleri, göz ardı edilebilmeleri ve ihlâl edilebilmeleri nedeniyle otomatik kontrollerden daha az güvenilir olan- manuel unsurları daha fazla içermesi gerekebilir. Karmaşıklığı ele alan kontrollerin tasarım etkinliği, karmaşıklığın nedenine ve niteliğine bağlı olarak farklılık gösterebilir. Örneğin, rutin olarak kullanılan veya verinin bütünlüğüne yönelik bir yöntemle ilgili daha etkili kontrollerin tasarlanması daha kolay olabilir.

A52. Yönetimin bir muhasebe tahmininin oluşturulmasında bilgi teknolojisinden yoğun bir şekilde yararlanması durumunda, denetimle ilgili kontrollerin genel BT kontrollerini ve uygulama kontrollerini içermesi muhtemeldir. Bu tür kontroller aşağıdakilerle ilgili riskleri ele alabilir:

- Bilgi teknolojisi sisteminin, yeterli kapasiteye sahip olup olmadığı ve büyük hacimli verileri işlemek için uygun şekilde yapılandırılmış olup olmadığı,
- Yöntemin uygulamasındaki karmaşık hesaplamalar. Karmaşık işlemleri yapabilmek için çeşitli sistemlerin gerektiği durumlarda, özellikle sistemler otomatik ara yüzlere sahip olmadığına veya manuel müdahaleye maruz kalabildiğinde, sistemler arasında düzenli mutabakatlar yapılır,
- Modellerin tasarımı ve kalibrasyonunun/ayarlarının periyodik olarak değerlendirilip değerlendirilmediği,
- İşletmenin kayıtlarından veya dış bilgi kaynaklarından muhasebe tahminlerine ilişkin verilerin tam ve doğru bir şekilde elde edilmesi,
- Veriler (işletmenin bilgi sistemi aracılığıyla tam ve doğru veri akışı, muhasebe tahminlerinin oluşturulmasında kullanılan verilerde yapılan herhangi bir değişikliğin uygunluğu ve verilerin bütünlüğünün ve güvenliğinin sürdürülmesi dâhil). Dış bilgi kaynakları kullanıldığında, verilerin işlenmesi veya kaydedilmesiyle ilgili riskler,
- Yönetimin; modellerin akredite edilmiş sürümlerinin güçlü bir denetim izini sürdürebilmesi ve bu modellerde yetkisiz erişim veya değişikliklerin önlenmesi amacıyla bireysel modellere erişim, bu modellerde değişiklik yapılması ve modellerin bakımına ilişkin kontrollerinin olup olmadığı ve
- Günlük işlem girişleri üzerindeki uygun kontroller dâhil, muhasebe tahminleriyle ilgili bilgilerin defteri kebire aktarılması konusunda uygun kontrollerin olup olmadığı.

A53. Bankacılık veya sigortacılık gibi bazı sektörlerde, yönetim terimi, BDS 315<sup>36</sup>'te açıklandığı üzere, kontrol çevresindeki faaliyetlerin, kontrollerin izlenmesinin ve iç kontrolün diğer bileşenlerinin tanımlanması için kullanılabilir.

A54. İç denetim fonksiyonuna sahip işletmelerde, bu fonksiyon tarafından yapılan çalışmalar aşağıdakilere ilişkin kanaat edinirken denetçiye özellikle yardımcı olabilir:

<sup>36</sup> BDS 315. A77 paragrafı

- Yönetimin muhasebe tahminleri kullanımının niteliği ve kapsamı,
- Muhasebe tahminlerini oluşturmak için kullanılan veri, varsayım ve modellerle ilgili riskleri ele alan kontrol faaliyetlerinin tasarımı ve uygulaması,
- İşletmenin muhasebe tahminlerinin dayandığı verileri üreten bilgi sisteminin yönleri ve
- Muhasebe tahminlerine ilişkin yeni risklerin nasıl belirlendiği, değerlendirildiği ve yönetildiği.

*Önceki Muhasebe Tahminlerinin Sonuçlarının veya Söz Konusu Tahminlere İlişkin Oluşturulan Sonraki Tahminlerin Gözden Geçirilmesi* (Bkz.: 14 üncü paragraf)

A55. Önceki muhasebe tahminlerinin sonuçlarının veya söz konusu tahminlere ilişkin oluşturulan sonraki tahminlerin gözden geçirilmesi (geriye dönük gözden geçirme); önceki muhasebe tahminleri cari dönemdeki varlığın veya yükümlülüğün devri veya gerçekleşmesi suretiyle bir sonuca sahip olduğunda veya cari dönemin amaçları için söz konusu tahminlere ilişkin sonradan tahmin oluşturulduğunda, “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesine ve değerlendirilmesine yardımcı olur. Geriye dönük bir gözden geçirme işlemiyle denetçi aşağıdakileri elde edebilir:

- Yönetimin cari dönem tahmin sürecinin muhtemel etkinliği hakkında denetçinin denetim kanıtı elde edebileceği, yönetimin önceki tahmin sürecinin etkinliğine ilişkin bilgiler.
- Finansal tablolarda açıklanması gerekebilecek değişikliklerin nedenleri gibi hususlara ilişkin denetim kanıtları.
- Muhasebe tahminlerine ilişkin karmaşıklık veya tahmin belirsizliğiyle ilgili bilgiler.
- Muhasebe tahminlerinin yönetimin muhtemel tarafılığına olan açıklığına veya yönetimin muhtemel tarafılığının göstergesi olabileceğine ilişkin bilgiler. Denetçinin mesleki şüpheciliği; bu tür durum veya şartların belirlenmesi ile müteakip denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamının belirlenmesine yardımcı olur.

A56. Geriye dönük bir gözden geçirme, cari dönemdeki “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesini ve değerlendirilmesini destekleyen denetim kanıtı sağlayabilir. Böyle bir gözden geçirme, önceki dönemin finansal tabloları için yapılan muhasebe tahminleri için veya birkaç dönem boyunca veya daha kısa bir dönem için (üç aylık veya altı aylık gibi) gerçekleştirilebilir. Bazı durumlarda, bir muhasebe tahmininin sonucu daha uzun bir dönem için karara bağlandığında, birkaç dönemi kapsayan geriye dönük bir gözden geçirme uygun olabilir.

A57. BDS 240<sup>37</sup> uyarınca, yönetimin önemli muhasebe tahminleriyle ilgili yargı ve varsayımlarının geriye dönük gözden geçirilmesi gerekmektedir. Pratik olarak

<sup>37</sup> BDS 240. “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları” 32(b)(ii) paragrafı

denetçinin, bu BDS uyarınca bir risk değerlendirme prosedürü olarak önceki muhasebe tahminlerini gözden geçirmesi, BDS 240 uyarınca yapılacak gözden geçirmeyle bağlantılı olarak uygulanabilir.

- A58. “Önemli yanlışlık” riskleri konusundaki önceki değerlendirmesine dayanarak, örneğin yapısal risk bir veya daha fazla “önemli yanlışlık” riski için daha yüksek olarak değerlendirilmişse, denetçi, daha detaylı bir geriye dönük gözden geçirme yapılması gerektiğine karar verebilir. Ayrıntılı geriye dönük gözden geçirmenin bir parçası olarak, denetçi, uygulanabilir hâllerde, önceki muhasebe tahminlerini oluştururken kullanılan verilerin ve önemli varsayımların etkisine özel önem verebilir. Diğer yandan, örneğin, rutin ve yinelenen işlemlerin kaydedilmesinden kaynaklanan muhasebe tahminleri için denetçi, analitik prosedürlerin risk değerlendirme prosedürleri olarak uygulanmasının gözden geçirme amaçları açısından yeterli olduğuna karar verebilir.
- A59. Gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahminleri ve ölçüm tarihinde geçerli olan şartlara dayanan diğer muhasebe tahminlerinin ölçüm amaçları, belirli bir tarihteki (andaki) değere ilişkin -işletmenin faaliyette bulunduğu çevre değiştikçe önemli ölçüde ve hızla değişebilen- algıları ele alır. Dolayısıyla, denetçi “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesiyle ilgili olabilecek bilgilerin elde edilmesi amacıyla gözden geçirmeye odaklanabilir. Örneğin, bazı durumlarda, önceki döneme ait bir gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahmininin sonucunu etkileyen piyasa katılımcısı varsayımlarında meydana gelen değişikliklerle ilgili bilgi edinilmesinin, ihtiyaca uygun denetim kanıtı sağlama olasılığı düşüktür. Böyle bir durumda, varsayımların sonuçlarına ilişkin kanaat edinmek (nakit akışı projeksiyonları gibi) ve cari dönemde “önemli yanlışlık” riskini belirlemeyi ve değerlendirmeyi destekleyen yönetimin önceki tahmin sürecinin etkinliğini anlamak suretiyle denetim kanıtı elde edilebilir.
- A60. Bir muhasebe tahmininin sonucu ile önceki döneme ait finansal tablolara alınan tutar arasında farklılık olması, mutlaka önceki döneme ait finansal tablolarda yanlışlık olduğu anlamına gelmez. Ancak söz konusu farklılığın, önceki döneme ait finansal tablolar tamamlandığında yönetimin sahip olduğu bilgilerden veya geçerli finansal raporlama çerçevesi bağlamında elde edilmiş ve dikkate alınmış olması makul olarak beklenen bilgilerden kaynaklanması hâlinde, bu tür bir fark yanlışlık olduğu anlamına gelebilir.<sup>38</sup> Bu tarz bir fark, yönetimin muhasebe tahmini oluştururken bilgiyi dikkate alma sürecine ilişkin şüphe oluşturabilir. Sonuç olarak, denetçi kontrol riskini yeniden değerlendirebilir ve bu konuya ilişkin daha fazla ikna edici denetim kanıtı elde edilmesi gerektiğini belirleyebilir. Finansal raporlama çerçevelerinin çoğu, muhasebe tahminlerinde yanlışlık oluşturan değişiklikler ile oluşturmayan değişiklikler arasındaki farkın ayırt edilmesine ve söz konusu duruma göre izlenmesi gereken muhasebe yöntemine ilişkin rehberlik sağlamaktadır.

<sup>38</sup> BDS 560, “Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar” 14 üncü paragraf

## Uzmanlık Bilgi ve Becerileri (Bkz.: 15 inci paragraf)

A61. Denetçinin, denetim ekibinin uzmanlık bilgi veya becerilerine ihtiyacı olup olmadığına ilişkin kararını etkileyebilecek hususlara ilişkin örnekler aşağıda yer almaktadır:<sup>39</sup>

- Belirli bir işletme veya endüstri için muhasebe tahminlerinin niteliği (örneğin, maden yatakları, tarımsal varlıklar, karmaşık finansal araçlar, sigorta sözleşmesi yükümlülükleri).
- Tahmin belirsizliğinin derecesi.
- Kullanılan model veya yöntemin karmaşıklığı.
- Geçerli finansal raporlama çerçevesinin muhasebe tahminleriyle ilgili hükümlerinin karmaşıklığı (farklı yorumlara veya uygulamalara tabi olduğu bilinen alanların veya muhasebe tahminlerinin nasıl oluşturulduğuna dair tutarsızlıkların bulunduğu alanların olup olmaması dâhil).
- Denetçinin, “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen risklere karşılık verirken uygulamayı düşündüğü prosedürler.
- Geçerli finansal raporlama çerçevesi tarafından belirlenmemiş hususlar hakkındaki muhakeme ihtiyacı.
- Veri ve varsayımları seçmek için gerekli olan muhakeme seviyesi.
- İşletmenin, muhasebe tahminlerini oluştururken bilgi teknolojisini kullanmasının karmaşıklığı ve boyutu.

Uzmanlık bilgi ve becerilerine sahip kişilerin katılımının niteliği, zamanlaması ve kapsamı denetim boyunca değişebilir.

A62. Bir konunun muhasebe veya denetimden başka bir alanla ilgili olması durumunda (örneğin, değerlendirme bilgisi) denetçi söz konusu alana ilişkin gerekli olan uzmanlık bilgi ve becerilerine sahip olmayabilir ve böyle bir durumda (denetçinin faydalandığı) bir uzman kullanma ihtiyacı duyabilir.<sup>40</sup>

A63. Birçok muhasebe tahmini, uzmanlık gerektiren bilgi ve becerilerin uygulanmasını gerektirmez. Örneğin, basit bir stok değer düşüklüğünün hesaplanması için özel bilgi veya becerilere ihtiyaç duyulmayabilir. Ancak, örneğin, bir bankacılık kurumunun beklenen kredi zararları veya bir sigorta kuruluşu için bir sigorta sözleşmesi yükümlülüğü nedeniyle denetçinin, uzmanlık bilgi ve becerilerinin gerekli olduğu sonucuna varması muhtemeldir.

**“Önemli Yanlışlık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi** (Bkz.: 4 ve 16 ncı paragraflar)

A64. Muhasebe tahminlerine ilişkin olarak yönetim beyanı düzeyindeki “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi, yalnızca finansal tablolara alınanlar için

<sup>39</sup> BDS 220, “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol” 14 üncü paragraf ve BDS 300, “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması” 8(d) paragrafı

<sup>40</sup> BDS 620, “Uzman Çalışmalarının Kullanılması”

değil, aynı zamanda finansal tablo dipnotlarında yer alanlar dâhil, tüm muhasebe tahminleri için önemlidir.

A65. BDS 200\*ün A42 paragrafı BDS\*lerin genellikle yapısal risk ve kontrol riskine ayrı ayrı atıfta bulunmadığını belirtir. Ancak bu BDS; BDS 330\*a<sup>41</sup> uygun olarak muhasebe tahminlerine ilişkin -ciddi riskler dâhil- yönetim beyanı düzeyindeki “önemli yanlışlık” risklerine karşılık vermek için mütacakip denetim prosedürlerinin tasarlanması ve uygulanmasına bir dayanak sağlamak amacıyla yapısal riskin ve kontrol riskinin ayrı bir şekilde değerlendirilmesini gerektirir.

A66. “Önemli yanlışlık” risklerini belirlerken ve yapısal riski değerlendirirken denetçi, muhasebe tahmininin; tahmin belirsizliği, karmaşıklık, subjektiflik veya diğer yapısal risk faktörlerine ne derece maruz kaldığını veya bunlardan ne derece etkilendiğini dikkate alır. Denetçinin yapısal risk faktörlerine ilişkin değerlendirmesi;

- Yapısal riskin, yapısal risk aralığında değerlendirildiği durumlara ve
- Yönetim beyanı düzeyindeki “önemli yanlışlık” risklerine ilişkin değerlendirmenin nedenleri ile 18 inci paragrafa uygun olarak, bu nedenlere karşılık veren mütacakip denetim prosedürlerine,

karar verirken kullanılacak bilgileri de sağlayabilir. Yapısal risk faktörleri arasındaki karşılıklı ilişkiler Ek 1’de daha detaylı şekilde açıklanmaktadır.

A67. Yönetim beyanı düzeyindeki yapısal risklere ilişkin denetçinin değerlendirmesinin nedenleri, tahmin belirsizliği, karmaşıklık, subjektiflik veya diğer yapısal risk faktörlerinden bir veya birkaçından kaynaklanabilir. Örneğin:

- (a) Beklenen kredi zararlarına ilişkin muhasebe tahminlerinin karmaşık olması muhtemeldir, çünkü beklenen kredi zararları doğrudan gözlemlenemez ve karmaşık bir modelin kullanılmasını gerektirebilir. Model, işletmeye özgü tahmin edilmesi zor olabilen çeşitli senaryolar şeklindeki gelecekteki gelişmeler hakkında varsayımlar ve karmaşık bir tarihi veri seti kullanabilir. Beklenen kredi zararlarına ilişkin muhasebe tahminlerinin de gelecekteki olay veya şartlar hakkında muhakemede bulunurken yüksek tahmin belirsizliğine ve önemli subjektifliğe maruz kalması muhtemeldir. Sigorta sözleşmesi yükümlülükleri için de benzer hususlar geçerlidir.
- (b) Çok çeşitli stok türlerine sahip bir işletme için değer düşüklüğü karşılığı ayırmaya yönelik oluşturulan bir muhasebe tahmini karmaşık sistem ve süreçler gerektirebilir, ancak stokun niteliğine bağlı olarak bu tahmin daha az subjektiflik içerebilir ve tahmin belirsizliğinin derecesi düşük olabilir.
- (c) Diğer muhasebe tahminlerinin oluşturulması karmaşık olmayabilir, ancak örneğin, tutarı davanın sonucuna bağlı olan bir yükümlülük hakkında tek bir önemli muhakeme gerektiren bir muhasebe tahmininde olduğu gibi, bu

<sup>41</sup> BDS 330. 7(b) paragrafı

tahminler yüksek tahmin belirsizliğine sahip olabilir ve ciddi muhakemelerde bulunmayı gerektirebilir.

- A68. Yapısal risk faktörlerinin ihtiyaca uygunluğu ve önemi bir tahminden diğere değışebilir. Buna göre, yapısal risk faktörleri, tek başına veya birlikte, basit muhasebe tahminlerini daha az derecede etkileyebilir ve denetçi, daha az risk belirleyebilir veya yapısal riski, yapısal risk aralığının en alt ucunda değerlendirebilir.
- A69. Buna karşılık, yapısal risk faktörleri, tek başına veya birlikte, karmaşık muhasebe tahminlerini daha yüksek derecede etkileyebilir ve denetçiyi, yapısal riski, yapısal risk aralığının en üst ucunda değerlendirmeye yönlendirebilir. Söz konusu muhasebe tahminleri için, denetçinin yapısal risk faktörlerinin etkilerine ilişkin değerlendirmesinin; tespit edilen “önemli yanlışlık” risklerinin sayısını ve niteliğini, bu tür risklere ilişkin değerlendirmeyi ve nihayetinde risk olarak değerlendirilen hususlara karşılık verirken gereken denetim kanıtlarının ikna ediciliğini doğrudan etkilemesi muhtemeldir. Ayrıca bu muhasebe tahminleri açısından, denetçinin mesleki şüphencilik içerisinde hareket etmesi özellikle önem arz edebilir.
- A70. Finansal tabloların tarihinden sonra meydana gelen olaylar, denetçinin, yönetim beyanı düzeyindeki “önemli yanlışlık” risklerine ilişkin değerlendirmesiyle ilgili ek bilgi sağlayabilir. Örneğin, bir muhasebe tahmininin sonucundan denetim sürecinde haberdar olunabilir. Bu tür durumlarda, muhasebe tahmininin; tahmin belirsizliği, karmaşıklık, subjektiflik veya diğere yapısal risk faktörlerine ne derece maruz kaldığına veya bunlardan ne derece etkilendiğine bakılmaksızın denetçi, yönetim beyanı düzeyindeki “önemli yanlışlık” risklerinin<sup>42</sup> değerlendirmesini yeniden değerlendirebilir veya revize edebilir. Finansal tabloların tarihinden sonra meydana gelen olaylar, 18 inci paragrafa uygun olarak muhasebe tahminini test etme yaklaşımına ilişkin denetçinin seçimini ayrıca etkileyebilir. Örneğin, seçilen çalışanların maaşlarının belirli bir yüzdesine dayanan basit bir prim tahakkuku için denetçi, muhasebe tahmini oluşturulmasında görece daha az karmaşıklık veya subjektiflik olduğu sonucuna varabilir ve bu nedenle yönetim beyanı düzeyindeki yapısal riski, yapısal risk aralığının en alt ucunda değerlendirebilir. Dönem sonundan sonraki prim ödemeleri, yönetim beyanı düzeyindeki “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen risklere ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlayabilir.
- A71. Denetçinin kontrol riskine ilişkin değerlendirmesi, tercih edilen denetim tekniklerine veya metodolojilerine bağılı olarak farklı şekillerde yapılabilir. Kontrol riskine ilişkin değerlendirme, nitel kategoriler kullanılarak (örneğin, maksimum, orta, minimum olarak değerlendirilen kontrol riski) veya denetçinin kontrolün/kontrollerin belirlenmiş riskleri ele almada ne kadar etkili olduğu konusundaki beklentisi -yani, kontrollerin etkin biçimde işlediğine dair planlanan güvenme- ile ifade edilebilir. Örneğin, kontrol riskinin maksimum olarak değerlendirildiği durumlarda, denetçi, kontrollerin etkin biçimde işlediğine güvenilmeyeceğini düşünür. Kontrol riskinin maksimumdan daha az

<sup>42</sup> BDS 315. 31 inci paragraf



olarak değerlendirildiği durumlarda, denetçi, kontrollerin etkin biçimde işlediğine güvenebileceğini düşünür.

#### *Tahmin Belirsizliği (Bkz.: 16(a) paragrafı)*

A72. Muhasebe tahmininin tahmin belirsizliğine maruz kalma derecesini değerlendirirken denetçi aşağıdakileri dikkate alabilir:

- Geçerli finansal raporlama çerçevesinin aşağıdakileri gerektirip gerektirmediği:
  - Yapısal olarak yüksek derecede bir tahmin belirsizliği içeren muhasebe tahminlerini oluşturmak için bir yöntem kullanılması. Örneğin, finansal raporlama çerçevesi gözlemlenemeyen girdilerin kullanımını gerektirebilir.
  - Tahmin dönemi uzun olan varsayımlar, gözlemlenemeyen verilere dayanan ve bu nedenle yönetimin geliştirmesi zor olan varsayımlar gibi, yapısal olarak yüksek derecede tahmin belirsizliği içeren varsayımların kullanılması veya birbiriyle ilişkili çok çeşitli varsayımların kullanılması.
  - Tahmin belirsizliğine ilişkin açıklamalar.
- İş çevresi. Bir işletme, çalkantı veya olası bozulmaların olduğu bir piyasada (örneğin, büyük döviz hareketlerinin olduğu veya durgun piyasalar) faaliyet gösterebilir ve muhasebe tahminleri, böyle bir piyasa nedeniyle kolayca gözlemlenemeyen verilere bağlı olabilir.
- Yönetim için aşağıdakilerin mümkün (veya uygun hâllerde, geçerli finansal raporlama çerçevesinin izin verdiği ölçüde uygulanabilir) olup olmadığı:
  - Geçmiş bir işlemin gelecekte gerçekleşmesi hakkında (örneğin, şartlı bir sözleşme nedeniyle ödenecek olan tutar) veya gelecekteki olay veya şartların vuku bulması ve etkisi hakkında (örneğin, gelecekteki bir kredi zararının tutarı veya bir sigorta tazminat talebine ödenecek tutar ve bu tutarın ödenme zamanı) kesin ve güvenilir bir tahmin oluşturmak veya
  - Mevcut bir durum hakkında kesin ve eksiksiz bilgi edinmek (örneğin, gerçeğe uygun değer tahmini geliştirmek için, piyasa katılımcılarının finansal tablo tarihindeki bakış açılarını yansıtacak değerlendirme nitelikleri hakkındaki bilgiler).

A73. Bir muhasebe tahmini için finansal tablolara alınan veya finansal tablolarda açıklanan tutarın büyüklüğü, başlı başına, yanlışlığa olan açıklığının bir göstergesi değildir, çünkü örneğin, muhasebe tahmini olduğundan az gösterilmiş olabilir.

A74. Bazı durumlarda, tahmin belirsizliği makul bir muhasebe tahmininin oluşturulamayacağı kadar yüksek olabilir. Geçerli finansal raporlama çerçevesi bir hususun/kalemin finansal tablolara alınmasını veya gerçeğe uygun değerinin ölçümünü yasaklayabilir. Bu tür durumlarda, yalnızca muhasebe tahmininin finansal tablolara alınıp alınmaması veya gerçeğe uygun değerden ölçülüp ölçülmemesi gerektiğiyle ilgili değil, aynı zamanda açıklamaların makullüğü ile ilgili de “önemli yanlışlık” riskleri mevcut olabilir. Bu tür muhasebe tahminleriyle ilgili olarak geçerli finansal raporlama

çerçevesi, muhasebe tahminlerinin ve bunlarla ilişkili tahmin belirsizliğinin açıklanmasını zorunlu kılabilir (Bkz.: A112-A113, A143-A144 paragrafları).

A75. Bazı durumlarda, bir muhasebe tahminine ilişkin tahmin belirsizliği, işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin önemli bir şüphe doğurabilir. BDS 570<sup>43</sup>, bu tür durumlara yönelik hükümler içerir ve rehberlik sağlar.

*Karmaşıklık veya Subjektiflik* (Bkz.: 16(b) paragrafı)

**Karmaşıklığın, Yöntem Seçimini ve Yöntemin Uygulanmasını Etkileme Derecesi**

A76. Muhasebe tahmini oluşturulurken kullanılan yöntemin seçilmesinin ve uygulanmasının karmaşıklıktan ne derecede etkilendiğini dikkate alırken denetçi, aşağıdakileri değerlendirir:

- Bir muhasebe tahmini oluşturmak için kullanılan yöntemin yapısal olarak karmaşık olduğunu ve bu nedenle muhasebe tahmininin önemli yanlışlıklara daha açık olabileceğini gösterebilecek olan, yönetim tarafından duyulan uzmanlık bilgi veya beceri ihtiyacı. Yönetim dâhili bir model geliştirdiğinde ve bunu yaparken görece daha az deneyime sahip olduğunda veya belirli bir endüstride veya çevrede yerleşik olmayan veya yaygın olarak kullanılmayan bir yöntemi uygulayan bir model kullandığında, önemli yanlışlıklara karşı daha fazla açıklık mevcut olabilir.
- Aralarında birden fazla ilişki bulunan birçok tarihi ve ileriye dönük veri veya varsayım kaynağı gerektiren karmaşık bir yönteme ihtiyaç duyulmasına neden olabilecek, geçerli finansal raporlama çerçevesinin gerektirdiği ölçüm esasının niteliği. Örneğin, beklenen bir kredi zararı karşılığı, geçmişteki deneyimlere dayanan verilerin dikkate alınmasına ve ileriye dönük varsayımların uygulanmasına bağlı olarak, gelecekteki kredi geri ödemeleri ve diğer nakit akışlarıyla ilgili muhakemeler gerektirebilir. Benzer şekilde, bir sigorta sözleşmesi yükümlülüğüne ilişkin değerlendirme; geçmiş deneyimler ile cari ve varsayılan gelecek eğilimlere dayanarak tasarlanacak olan gelecekteki sigorta sözleşmesi ödemeleriyle ilgili muhakemeler gerektirebilir.

**Karmaşıklığın, Verilerin Seçimini ve Verilerin Uygulanmasını Etkileme Derecesi**

A77. Muhasebe tahmini oluşturulurken kullanılan verilerin seçilmesinin ve uygulanmasının karmaşıklıktan ne derecede etkilendiğini dikkate alırken denetçi, aşağıdakileri değerlendirebilir:

- Veri kaynağının ihtiyaca uygunluğu ve güvenilirliği göz önünde bulundurulmak suretiyle, veri üretme sürecinin karmaşıklığı. Bazı kaynaklardan elde edilen bilgiler diğerlerinden daha güvenilir olabilir. Ayrıca, gizlilik veya özel nedenlerden dolayı, bazı dış bilgi kaynakları; kullandıkları dayanak verilerin kaynakları veya bunların nasıl toplandıkları ve işlendikleri gibi, sağladıkları verilerin güvenilirliğini değerlendirmekle ilgili olabilecek bilgileri açıklamayacaktır (veya kısmen açıklayacaktır).

<sup>43</sup> BDS 570. "İşletmenin Sürekliliği"

- Verilerin bütünlüğünü korumadaki yapısal karmaşıklık. Yüksek hacimli bir veri ve birden fazla veri kaynağı olduğunda, bir muhasebe tahmini oluşturmak için kullanılan verilerin bütünlüğünü korumada yapısal karmaşıklık mevcut olabilir.
- Karmaşık sözleşme şartlarını yorumlama ihtiyacı. Örneğin, ticari bir tedarikçiden veya müşteri iskintolarından kaynaklanan nakit giriş veya çıkışlarının belirlenmesi, anlamak veya yorumlamak için özel deneyim veya yetkinlik gerektiren çok karmaşık sözleşme şartlarına bağlı olabilir.

Subjektifliğin; Yöntem, Varsayım veya Verilerin Seçimini ve Uygulanmasını Etkileme Derecesi

A78. Yöntem, varsayım veya verilerin seçilmesinin ve uygulanmasının subjektiflikten ne derecede etkilendiğini dikkate alırken denetçi, aşağıdakileri değerlendirebilir:

- Geçerli finansal raporlama çerçevesinin, tahmin yönteminde kullanılan değerlendirme yaklaşımlarını, kavramları, teknikleri ve etkenleri belirtmeme düzeyi.
- Tahmin döneminin uzunluğu dâhil, büyüklük veya zamanlamaya ilişkin belirsizlik. Büyüklük ve zamanlama, yapısal bir tahmin belirsizliği kaynağıdır ve nokta tahminin seçiminde yönetimin yargısına ihtiyaç duyulmasına yol açar -ki bu durum yönetimin taraflılığı için bir fırsat oluşturur. Örneğin, ileriye yönelik varsayımları içeren bir muhasebe tahmininde, yönetimin taraflılığına açık olabilen yüksek seviyede bir subjektiflik bulunabilir.

*Diğer Yapısal Risk Faktörleri (Bkz.: 16(b) paragrafı)*

A79. Bir muhasebe tahminiyle ilişkilendirilen subjektiflik derecesi, muhasebe tahmininin yönetimin taraflılığı veya hile nedeniyle yanlışlığa olan açıklığını etkiler. Örneğin, bir muhasebe tahmini yüksek derecede bir tahmin belirsizliğine maruz kaldığında, muhasebe tahmininin, yönetim taraflılığı veya hile nedeniyle yanlışlığa daha fazla açık olması muhtemeldir ve bu durum çok çeşitli muhtemel ölçüm sonuçlarına neden olabilir. Yönetim, içinde bulunulan şartlar altında uygun olmayan ya da kasıtlı veya kasıtlı olmayan yönetim taraflılığından uygun olmayan şekilde etkilenen ve bu nedenle yanlışlık içeren bir aralıktan nokta tahmini seçebilir. Devam eden denetimler açısından; önceki dönemlerdeki denetimler sırasında tespit edilen yönetimin muhtemel taraflılığına ilişkin göstergeler, cari dönemdeki planlamayı ve risk değerlendirme prosedürlerini etkileyebilir.

*Ciddi Riskler (Bkz.: 17 nci paragraf)*

A80. Denetçinin; bir muhasebe tahmininin, tahmin belirsizliği, karmaşıklık, subjektiflik veya diğer yapısal risk faktörlerine ne derece maruz kaldığını veya bunlardan ne derece etkilendiğini dikkate alan yapısal risk değerlendirmesi, belirlenmiş ve değerlendirilmiş “önemli yanlışlık” risklerinden herhangi birinin ciddi risk olup olmadığını tespit etme konusunda denetçiye rehberlik sağlar.

## **“Önemli Yanlışlık” Riski Olarak Değerlendirilen Risklere Karşı Yapılacak İşler**

*Denetçinin Müteakip Denetim Prosedürleri (Bkz.: 18 inci paragraf)*

A81. Müteakip denetim prosedürlerinin tasarlanması ve uygulanmasında denetçi, 18 inci paragrafta belirtilen üç test yaklaşımından herhangi birini (tek başına veya birlikte) kullanabilir. Örneğin, bir muhasebe tahminini oluşturmak için birkaç varsayım kullanıldığında, denetçi test edilen her varsayım için farklı bir test yaklaşımı kullanmaya karar verebilir.

*Doğrulamayı veya Çelişkili Olsun veya Olmasın, İlgili Denetim Kanıtlarının Elde Edilmesi*

A82. Denetim kanıtları, yönetim beyanlarını destekleyen ve doğrulayan bilgiler ile bu beyanlarla çelişen her tür bilgiyi kapsar.<sup>44</sup> Denetim kanıtının tarafsız bir şekilde elde edilmesi, kanıtların işletme içindeki ve dışındaki birden fazla kaynaktan elde edilmesini içerebilir. Ancak, denetçi, tüm muhtemel denetim kanıtı kaynaklarını belirlemek için geniş kapsamlı bir araştırma yapmakla yükümlü değildir.

A83. BDS 330 uyarınca denetçi, yaptığı risk değerlendirmesi sonucunda belirlediği risk düzeyi ne kadar yüksekse, o kadar fazla ikna edici denetim kanıtı elde etmek zorundadır.<sup>45</sup> Bu nedenle, muhasebe tahminleriyle ilgili yapısal riskler, yapısal risk aralığının en üst ucunda değerlendirildiğinde, denetim kanıtının niteliğinin veya kapsamının değerlendirilmesi daha önemli olabilir.

*Ölçeklenebilirlik*

A84. Denetçinin müteakip denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı, aşağıdaki gibi hususlardan etkilenir:

- Gerekli denetim kanıtının ikna ediciliğini ve denetçinin bir muhasebe tahminini denetlemek için seçtiği yaklaşımı etkileyen “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen riskler. Örneğin, çalışanlara dönem sonundan kısa bir süre sonra ödenen primlere yönelik basit bir tahakkuk için yönetimin var olma (mevcut olma) veya değerlendirme beyanlarıyla ilgili olarak “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen riskler daha düşük olabilir. Bu tür durumlarda, denetçinin, diğer test yaklaşımlarından ziyade yeterli ve uygun denetim kanıtını denetçi raporu tarihine kadar meydana gelen olayları değerlendirerek elde etmesi daha pratik olabilir.
- “Önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen risklerin nedenleri.

*Denetçinin İlgili Kontrollerin İşleyiş Etkinliğine Güvenmek İsteddiği Durumlar (Bkz.: 19 uncu paragraf)*

A85. İlgili kontrollerin işleyiş etkinliğinin test edilmesi, ciddi riskler dâhil, yapısal risklerin, yapısal risk aralığının daha üst kısmında değerlendirildiği durumlarda, uygun olabilir. Bu durum, muhasebe tahmini yüksek derecede bir karmaşıklığa maruz kaldığında veya karmaşıklıktan etkilendiğinde söz konusu olabilir. Muhasebe tahmininin subjektiflikten

<sup>44</sup> BDS 500, A1 paragrafı

<sup>45</sup> BDS 330, 7(b) ve A19 paragrafları

yüksek derecede etkilendiği ve bu nedenle yönetim tarafından önemli bir muhakemede bulunulmasının gerektiği durumlarda, kontrollerin tasarımının etkinliğindeki yapısal kısıtlamalar, denetçinin kontrollerin işleyiş etkinliğini test etmekten ziyade maddi doğrulama prosedürlerini uygulamaya daha fazla odaklanmasına neden olabilir.

A86. Muhasebe tahminlerine ilişkin kontrollerin işleyiş etkinliğinin test edilmesinin niteliği, zamanlaması ve kapsamını belirlerken denetçi aşağıdaki gibi etkenleri göz önünde bulundurabilir:

- İşlemlerin niteliği, sıklığı ve hacmi,
- Yönetişimin gücü ve kontrollerin yapısal risk olarak değerlendirilen risklere karşılık verecek şekilde uygun tasarlanıp tasarlanmadığı dâhil, kontrollerin tasarımının etkinliği,
- İşlemlerin desteklenmesi için bilgi sisteminin karmaşıklığı dâhil, belirli kontrollerin, işletmedeki genel kontrol amaçları ve süreçleri üzerindeki önemi.
- İç kontrolde tespit edilen eksikliklerin ve kontrollerin izlenmesi,
- Ele alınması amaçlanan kontrollere ilişkin risklerin niteliği. Örneğin, destekleyici veriler üzerindeki kontrollerle karşılaştırıldığında, muhakemede bulunulmasıyla ilgili kontroller,
- Kontrol faaliyetlerine katılanların yetkinliği,
- Kontrol faaliyetlerinin gerçekleşme sıklığı ve
- Kontrol faaliyetlerinin gerçekleştirildiğine dair kanıt.

Maddi Doğrulama Prosedürlerinin Tek Başına Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı Sağlayamadığı Durumlar

A87. Finansal hizmetler sektörü gibi bazı sektörlerde yönetim, faaliyetlerini yürütmek amacıyla BT'den geniş ölçüde yararlanır. Bu nedenle, maddi doğrulama prosedürlerinin tek başına yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlayamadığı bazı muhasebe tahminlerine ilişkin riskler olması daha muhtemel olabilir.

A88. Yönetim beyanı düzeyindeki maddi doğrulama prosedürlerinin tek başına yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlayamadığı risklerin ortaya çıkabileceği durumlar aşağıdakileri içerir:

- Defteri kebir ve yardımcı defterler dışından elde edilen bilgilerin başlatılması, kaydedilmesi, işlenmesi veya raporlanmasıyla ilgili riskleri azaltmak için kontrollerin gerektiği durumlar.
- Bir veya daha fazla beyanı destekleyen bilgiler elektronik olarak başlatılır, kaydedilir, işlenir veya raporlanır. Büyük hacimli işlem veya veriler mevcut olduğunda ya da bilginin doğruluğunu ve tamlığını sağlamak için bilgi teknolojisinin kapsamlı bir şekilde kullanılmasını gerektiren karmaşık bir model kullanıldığında bu durumla karşılaşılabilir. Bir finansal kurum veya kamu hizmet kuruluşu için, beklenen karmaşık bir kredi zararı karşılığı gerekebilir. Örneğin, bir

kamu hizmet kuruluşunda, beklenen kredi zararı karşılığının geliştirilmesinde kullanılan veriler, çok sayıda işlemde kaynaklanan birçok küçük bakiyeyi içerebilir. Bu tür durumlarda denetçi, beklenen kredi zararı karşılığını geliştirmek için kullanılan modele yönelik kontroller yapılmadan yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilemeyeceği sonucuna varabilir.

Bu tür durumlarda, denetim kanıtlarının yeterliliği ve uygunluğu, bilgilerin doğruluğu ve tamlığı üzerindeki kontrollerin etkinliğine bağlı olabilir.

A89. Mevzuat, bazı kuruluşların (bir banka veya sigorta şirketi gibi) finansal tablolarının denetiminin bir parçası olarak, denetçinin iç kontrolle ilgili bir güvence sonucu sunmasını veya iç kontrolle ilgili ilave prosedürler uygulamasını gerektirebilir. Bu ve diğer benzer durumlarda, denetçi bu tür prosedürlerin uygulanmasıyla elde edilen bilgiyi -denetimle ilgisini etkileyebilecek sonraki değişikliklerin olup olmadığını belirlemesine bağlı olarak- denetim kanıtı olarak kullanabilir.

*Ciddi Riskler (Bkz.: 20 nci paragraf)*

A90. Denetçinin ciddi riske karşılık vermek amacıyla uygulayacağı müteakip denetim prosedürlerinin yalnızca maddi doğrulama prosedürlerinden oluşması hâlinde, BDS 330<sup>46</sup> uyarınca bu prosedürler detay testlerini içerir. Bu tür detay testler, denetçinin içinde bulunulan şartlar altındaki mesleki muhakemesine dayanarak, bu BDS'nin 18 inci paragrafında açıklanan yaklaşımların her biri gereğince tasarlanabilir ve uygulanabilir. Muhasebe tahminleriyle ilgili ciddi riskler için uygulanacak detay testlerine ilişkin örnekler aşağıda yer almaktadır:

- İnceleme, örneğin şartları veya varsayımları doğrulamak amacıyla sözleşmelerin incelenmesi.
- Yeniden hesaplama, örneğin bir modelin matematiksel doğruluğunun teyit edilmesi.
- Üçüncü taraflarca yayımlanmış bilgiler gibi, belgeleri desteklemek için kullanılan varsayımlar üzerinde mutabakat sağlanması.

*Denetçi Raporu Tarihinin Kadar Meydana Gelen Olaylardan Denetim Kanıtı Elde Edilmesi (Bkz.: 21 inci paragraf)*

A91. Bazı durumlarda, denetçi raporu tarihine kadar meydana gelen olaylardan denetim kanıtı elde edilmesi, "önemli yanlışlık" risklerini ele alırken yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlayabilir. Örneğin, iskontolu bir ürünün tüm stokunun dönem sonundan kısa bir süre sonra satılması, dönem sonunda net gerçekleşebilir değerinin tahminine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlayabilir. Diğer durumlarda, bu test yaklaşımının 18 inci paragrafta yer alan başka bir yaklaşımla bağlantılı olarak kullanılması gerekebilir.

A92. Bazı muhasebe tahminleri için, denetçi raporu tarihine kadar meydana gelen olayların, muhasebe tahminine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlaması muhtemel değildir. Örneğin, bazı muhasebe tahminlerine ilişkin şartlar veya olaylar yalnızca uzun

<sup>46</sup> BDS 330, 21 inci paragraf

bir süre zarfında gelişir. Ayrıca, gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahminlerinin ölçüm amacı nedeniyle, dönem sonundan sonraki bilgiler bilanço tarihinde mevcut olan olay veya şartları yansıtmayabilir ve bu nedenle gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahmininin ölçümüyle ilgili olmayabilir.

A93. Denetçi, belirli muhasebe tahminlerine ilişkin bu test yaklaşımını benimsememeye karar verse bile, BDS 560'ın hükümlerine uyması gerekir. BDS 560, denetçinin, finansal tabloların tarihi ile denetçi raporu tarihi arasında gerçekleşen ve finansal tablolarda düzeltme veya açıklama yapılmasını gerektiren tüm olayların belirlendiğine<sup>47</sup> ve finansal tablolara uygun şekilde yansıtıldığına<sup>48</sup> dair yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için tasarlanan denetim prosedürlerini uygulamasını gerektirir. Gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahminleri dışındaki birçok muhasebe tahmini, ölçümü genellikle geleceğe ilişkin işlem, olay veya şartların sonucuna bağlı olduğundan, denetçinin BDS 560 çerçevesinde yapacağı çalışmalar konuyla özellikle ilgilidir.

*Yönetimin Muhasebe Tahminini Nasıl Oluşturduğunun Test Edilmesi (Bkz.: 22 nci paragraf)*

A94. Yönetimin muhasebe tahminini nasıl oluşturduğunun test edilmesi, aşağıdaki gibi durumlarda uygun bir yaklaşım olabilir:

- Denetçinin önceki döneme ait finansal tablolarda oluşturulan benzer muhasebe tahminlerine ilişkin yaptığı gözden geçirme, yönetimin cari döneme ilişkin izlediği sürecin uygun olduğu izlenimini verir.
- Muhasebe tahmini; münferit olarak önemli olmayan, benzer nitelikteki kalemlerin büyük bir popülasyonuna dayanmaktadır.
- Geçerli finansal raporlama çerçevesi, yönetimden nasıl muhasebe tahmini oluşturmasının beklendiğini belirtir. Örneğin, bu durum beklenen bir kredi zararı karşılığı için geçerli olabilir.
- Muhasebe tahmini, verilerin rutin olarak işlenmesinden türetilir.

Yönetimin muhasebe tahminini nasıl oluşturduğunun test edilmesi; diğer test yaklaşımlarından biriyle kombinasyon hâlinde uygun bir yaklaşım olabilir veya diğer test yaklaşımlarının uygulanması pratik olmadığında da uygun bir yaklaşım olabilir.

*Önceki Döneme Göre Yöntem, Önemli Varsayım ve Verilerde Meydana Gelen Değişiklikler (Bkz.: 23(a), 24(a), 25(a) paragrafları)*

A95. Önceki döneme göre yöntem, önemli varsayım ve verilerde meydana gelen değişiklik yeni durum veya bilgilere dayanmadığında ya da önemli varsayımların birbirleriyle ve diğer muhasebe tahminlerinde kullanılanlarla veya işletmenin faaliyet gösterdiği diğer alanlarda kullanılan ilgili varsayımlarla tutarsız olduğu durumlarda, denetçinin, söz konusu durumlar hakkında yönetimle ilave görüşmeler yapması ve bunu yaparken kullanılan varsayımların uygunluğu konusunda yönetime itiraz etmesi gerekebilir.

<sup>47</sup> BDS 560, 6 nci paragraf

<sup>48</sup> BDS 560, 8 inci paragraf

Yönetimin Tarafılığına İlişkin Göstergeler (Bkz.: 23(b), 24(b), 25(b) paragrafları)

A96. Yönetimin muhtemel tarafılığına ilişkin göstergeleri belirlediğinde denetçinin, yönetimle ilave görüşmeler yapması ve kullanılan yöntem, varsayım ve verilerin içinde bulunulan şartlar altında uygun ve desteklenebilir olduğuna dair yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilip edilmediğini yeniden değerlendirmesi gerekebilir. Belirli bir muhasebe tahmini için yönetimin tarafılığına ilişkin bir gösterge örneği olarak, yönetimin birkaç farklı varsayım için uygun bir aralık geliştirdiği ve her bir durumda kullanılan varsayımın, en uygun ölçüm sonucuyla neticelenen aralığın ucunda olduğu durum verilebilir.

Yöntemler

Yöntemin seçimi (Bkz.: 23(a) paragrafı)

A97. Geçerli finansal raporlama çerçevesi bağlamında seçilen yöntemin uygunluğuna ve - varsa- önceki döneme göre gerçekleşen değişikliklerin uygunluğuna ilişkin olarak denetçinin yapacağı değerlendirmeler aşağıdakileri içerebilir:

- Seçilen yöntem için yönetimin gerekçesinin uygun olup olmadığı,
- Muhasebe tahmininin niteliği dikkate alındığında yöntemin; geçerli finansal raporlama çerçevesinin hükümlerine, diğer mevcut değerlendirme kavram veya tekniklerine, düzenleyici hükümlere ve işletmenin faaliyet gösterdiği iş alanı, endüstri ve çevreye uygun olup olmadığı,
- Yönetim, farklı yöntemlerin, önemli ölçüde farklı tahmin aralığına neden olduğunu belirlediğinde, yönetimin bu farklılıkların nedenlerini nasıl araştırdığı ve
- Değişikliğin yeni durumlara veya yeni bilgilere dayanıp dayanmadığı. Durum böyle olmadığında, değişiklik makul olmayabilir veya geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olmayabilir. İhtiyari değişiklikler zaman içerisinde tutarsız finansal tablolar meydana getirir ve finansal tablolarda yanlışlığa sebep olabilir veya yönetimin muhtemel tarafılığının bir göstergesi olabilir (Bkz.: A133-A136 paragrafları).

Bu konular, geçerli finansal raporlama çerçevesi ölçüm yöntemini belirlemediğinde veya birden fazla yönetime izin verdiğinde önemlidir.

Karmaşık Modelleme (Bkz.: 23(ç) paragrafı)

A98. Bir model ve ilgili yöntemin, aşağıdaki durumlarda karmaşık olması daha muhtemeldir:

- Modelin tasarlanması ve uygun veri ve varsayımların seçilmesi ve kullanılması dâhil, yöntemi anlamak ve uygulamak, uzmanlık bilgi veya becerilerini gerektirir.
- Modelde kullanmak için gereken verileri elde etmek zordur çünkü verilerin mevcudiyeti veya gözlemlenebilirliği veya verilere erişim konusunda kısıtlamalar bulunmaktadır veya



- Çoklu değerlendirme nitelikleri, bunlar arasındaki çoklu ilişkiler veya hesaplamanın çoklu tekrarı nedeniyle modelde kullanılan veri ve varsayımların bütünlüğünü (örneğin doğruluk, tutarlılık veya tamlık) korumak zordur.

A99. Yönetim karmaşık bir model kullandığında, denetçinin dikkate alabileceği hususlar, örneğin aşağıdakileri içerir:

- Modelin kullanımından önce veya modelde bir değişiklik yapıldığında, kullanım amacına uygunluğunun devam ettiğinden emin olmak için periyodik gözden geçirmeler yardımıyla, modelin geçerliliğinin doğrulanıp doğrulanmadığı. İşletmenin doğrulama süreci aşağıdakilerin değerlendirilmesini içerebilir:
  - Modelin teorik geçerliliği,
  - Modelin matematiksel doğruluğu,
  - Modelde yer alan veri ve varsayımların doğruluğu ve tamlığı ve
  - Gerçek işlemlerle kıyaslandığında modelin çıkışı.
- Uygun değişiklik kontrol politika ve prosedürlerinin mevcut olup olmadığı.
- Modeli kullanırken yönetimin uygun bilgi ve becerileri kullanıp kullanmadığı.

Bu hususlar, karmaşık modellemeyi içermeyen bir yöntem için de faydalı olabilir.

A100. Yönetim, geçerli finansal raporlama çerçevesinin hükümlerini karşılamak için modelin çıktısında düzeltmeler yapabilir. Gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahminlerinin mevcudiyeti durumunda, modelin çıktısında yapılan düzeltmelerin, varsa, piyasa katılımcılarının benzer durumlarda kullanacağı varsayımları yansıtıp yansıtmadığının değerlendirilmesi uygun olabilir.

Yöntemin uygulanmasında kullanılan verilerin ve önemli varsayımların bütünlüğünün korunması (Bkz.: 23(d) paragrafı)

A101. Yöntemin uygulanmasındaki önemli varsayım ve verilerin bütünlüğünün korunması, bilgi işleminin tüm aşamaları boyunca veri ve varsayımların doğruluğunun ve tamlığının korunması anlamına gelir. Bu tür bir bütünlüğün korunmasındaki bir hata, veri ve varsayımların bozulmasına yol açabilir ve yanlışlıklara neden olabilir. Bu kapsamda, denetçi açısından ilgili değerlendirmeler; verilerin ve varsayımların yönetim tarafından amaçlanan tüm değişiklikleri içerip içermediği ve girdi, depolama, geri alma, iletme veya işleme gibi faaliyetler sırasında istenmeyen değişikliklere maruz kalıp kalmadığını içerebilir.

Önemli Varsayımlar (Bkz.: 24 üncü paragraf)

A102. Önemli varsayımların geçerli finansal raporlama çerçevesi bağlamında uygunluğu ve - uygun hâllerde- önceki döneme göre meydana gelen değişikliklerin uygunluğuna ilişkin olarak denetçinin ilgili değerlendirmeleri aşağıdakileri içerebilir:

- Varsayımın seçimi için yönetimin gerekçesi,

- Muhasebe tahmininin niteliği dikkate alındığında, varsayımın, geçerli finansal raporlama çerçevesinin hükümlerine ve işletmenin faaliyet gösterdiği iş alanı, endüstri ve çevreye uygun olup olmadığı ve
- Bir varsayım seçiminde, önceki döneme göre meydana gelen bir değişikliğin yeni durum veya bilgilere dayanıp dayanmadığı. Durum böyle olmadığında, değişiklik makul olmayabilir veya geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olmayabilir. Muhasebe tahminindeki ihtiyari değişiklikler, finansal tablolarda önemli yanlışlıklara yol açabilir veya yönetimin muhtemel tarafılığına ilişkin bir göstere olabilir (Bkz.: A133-A136 paragrafları).

A103. Yönetim, içinde bulunulan şartlara bağlı olarak çeşitli yaklaşımlarla gerçekleştirilebilecek alternatif varsayımları veya muhasebe tahminlerinin sonuçlarını değerlendirebilir. Muhtemel yaklaşımlardan biri duyarlılık analizidir. Bu analiz, bir muhasebe tahmininin parasal büyüklüğünün farklı varsayımlara göre nasıl değiştiğini belirlemeyi içerebilir. Gerçeğe uygun değerden ölçülen muhasebe tahminlerinde bile farklılıklar olabilir, bunun nedeni farklı piyasa katılımcılarının farklı varsayımları kullanmalarıdır. Duyarlılık analizi, “kötümser” ve “iyimser” senaryolar dâhil, bazen yönetim tarafından bir dizi sonuç aralığı olarak nitelendirilen, çeşitli sonuç senaryolarının geliştirilmesine yol açabilir.

A104. Denetim sırasında elde edilen bilgiler sayesinde denetçi, işletmenin faaliyetlerinin diğer alanlarında kullanılan varsayımlardan haberdar olabilir veya bu varsayımlar hakkında kanaat edinebilir. Bu tür konular, örneğin iş alanıyla ilgili beklentileri, strateji belgelerindeki varsayımları ve gelecekteki nakit akışlarını içerebilir. Ayrıca sorumlu denetçi, işletme için başka denetimler de yürütmüşse BDS 315<sup>49</sup> denetçinin, elde edilen bilgilerin “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesiyle ilgili olup olmadığını mütalaa etmesini gerektirmektedir. Bu bilgi ayrıca, önemli varsayımların birbiriyle ve diğer muhasebe tahminlerinde kullanılanlarla tutarlı olup olmadığını ele almakta yararlı olabilir.

A105. Geçerli finansal raporlama çerçevesinin hükümleri bağlamında önemli varsayımların uygunluğu, yönetimin belirli adımları atma niyeti ve kabiliyetine bağlı olabilir. Yönetim, genellikle belirli varlık veya yükümlülüklerle ilişkin plan ve niyetleri belgeler ve geçerli finansal raporlama çerçevesi de bunu gerektirebilir. Yönetimin niyeti ve kabiliyeti hakkında elde edilecek denetim kanıtının niteliği ve kapsamı mesleki muhakemenin konusudur. Uygun hâllerde, denetçinin uygulayacağı prosedürler aşağıdakileri içerebilir:

- Yönetimin belirtilen niyetleri gerçekleştirme geçmişinin gözden geçirilmesi.
- Uygun hâllerde, resmi olarak onaylanmış bütçeler, yetkilendirmeler veya tutanaklar dâhil, yazılı planların ve diğer belgelerin incelenmesi.
- Atılacak belirli adımların gerekçeleri hakkında yönetimin sorgulanması.

<sup>49</sup> BDS 315. 8 inci paragraf

- Finansal tabloların tarihinden sonra ve denetçi raporu tarihine kadar meydana gelen olayların gözden geçirilmesi.
- İşletmenin, mevcut taahhütlerinin ve yönetimin eylemlerinin uygulanabilirliğini etkileyebilecek yasal düzenleyici veya sözleşmeye dayalı kısıtlamaların etkileri dâhil, işletmenin ekonomik şartları göz önünde bulundurulduğunda atılacak belirli adımları gerçekleştirebilme kabiliyetinin değerlendirilmesi.
- -Varsa- yönetimin geçerli finansal raporlama çerçevesinin belgelendirme hükümlerini yerine getirip getirmediğinin değerlendirilmesi.

Bununla birlikte, bazı finansal raporlama çerçeveleri, bir muhasebe tahmininde bulunurken yönetimin niyet veya planlarının dikkate alınmasına izin vermeyebilir. Bu durum genellikle gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahminleri için geçerlidir, çünkü söz konusu tahminlerin ölçüm amaçları önemli varsayımların, piyasa katılımcıları tarafından kullanılanları yansıtmasını gerektirir.

#### Veriler (Bkz.: 25(a) paragrafı)

A106. Geçerli finansal raporlama çerçevesi bağlamında kullanılmak üzere seçilen verilerin uygunluğuna ve -uygun hâllerde- önceki döneme göre meydana gelen değişikliklerin uygunluğuna ilişkin olarak denetçinin ilgili değerlendirmeleri aşağıdakileri içerebilir:

- Verilerin seçimi için yönetimin gerekçesi,
- Muhasebe tahmininin niteliği dikkate alındığında, verilerin, geçerli finansal raporlama çerçevesinin hükümlerine ve işletmenin faaliyet gösterdiği iş alanı, endüstri ve çevreye uygun olup olmadığı ve
- Seçilen verilerde veya bu veri kaynaklarında ya da kalemlerinde önceki döneme göre meydana gelen bir değişikliğin yeni durum veya bilgilere dayanıp dayanmadığı. Durum böyle olmadığında, değişiklik makul olmayabilir veya geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olmayabilir. Muhasebe tahminindeki ihtiyari değişiklikler, zaman içerisinde tutarsız finansal tabloları neden olur ve finansal tablo yanlışlıklarına yol açabilir veya yönetimin muhtemel taraflılığına ilişkin bir gösterge olabilir (Bkz.: A133-A136 paragrafları).

#### Verilerin İhtiyaca Uygunluğu ve Güvenilirliği (Bkz.: 25(c) paragrafı)

A107. İşletme tarafından oluşturulan bir bilginin kullanılması durumunda, BDS 500 uyarınca denetçi, amaçları açısından bu bilginin yeterince güvenilir olup olmadığını değerlendirir. Denetçi bu değerlendirmeyi yaparken, içinde bulunulan şartlar altında gerekli olduğu ölçüde bilginin doğruluğuna ve tamlığına ilişkin denetim kanıtı elde eder ve bilginin denetçinin amaçları açısından, yeterince açık ve ayrıntılı olup olmadığını değerlendirir.<sup>50</sup>

<sup>50</sup> BDS 500, 9 uncu paragraf

Karmaşık Hukuki Şartlar veya Sözleşme Şartları (Bkz.: 25(ç) paragrafı)

A108. Muhasebe tahmininin karmaşık hukuki şartlara ya da sözleşme şartlarına dayanması durumunda, denetçinin dikkate alabileceği prosedürler aşağıdakileri içerir:

- Sözleşmeyi anlamak veya yorumlamak için uzmanlık bilgi veya becerilerine ihtiyaç duyulup duyulmadığının değerlendirilmesi,
- Hukuki şartlara veya sözleşme şartlarına ilişkin olarak işletmenin hukuk müşavirinin sorgulanması ve
- Muhasebe tahmininin temelini oluşturan sözleşmelerin;
  - İşlemin veya sözleşmenin altında yatan iş amacının değerlendirilmesi ve
  - Sözleşme şartlarının yönetimin açıklamalarıyla tutarlı olup olmadığının değerlendirilmesi,amacıyla incelenmesi.

Yönetimin Nokta Tahminini Seçimi ve Tahmin Belirsizliğine İlişkin İlgili Açıklamalar

Yönetimin tahmin belirsizliğini anlama ve ele alma aşamaları (Bkz.: 26(a) paragrafı)

A109. Yönetimin, tahmin belirsizliğini anlamak ve ele almak için uygun adımlar atıp atmadığına ilişkin ilgili değerlendirmeler, aşağıdakileri içerebilir:

- (a) Yönetimin; kaynakları belirlemek, ölçüm sonuçlarındaki yapısal değişkenlik düzeyini değerlendirmek ve nihai makul seviyede muhtemel ölçüm sonuç aralığını değerlendirmek suretiyle tahmin belirsizliğini anlayıp anlamadığı,
- (b) Yönetimin; ölçüm sürecinde, karmaşıklığın veya subjektifliğin “önemli yanlışlık” risklerine etkisinin derecesini belirleyip belirlemediği ve aşağıdakileri uygulamak suretiyle yanlışlıklara ilişkin nihai sonuçları ele alıp almadığı:
  - (i) Muhasebe tahmini oluştururken uygun bilgi ve becerileri ve
  - (ii) Yönetimin tarafılığına açıklığın belirlenmesi ve ele alınması dâhil, mesleki muhakeme ve
- (c) Yönetimin; yönetimin nokta tahminini ve tahmin belirsizliğini tanımlayan ilgili açıklamaları uygun şekilde seçerek tahmin belirsizliğini ele alıp almadığı.

Yönetimin nokta tahmininin seçimi ve tahmin belirsizliğine ilişkin ilgili açıklamalar (Bkz.: 26(b) paragrafı)

A110. Yönetimin nokta tahmininin seçimi ve tahmin belirsizliğine ilişkin ilgili açıklamaların geliştirilmesiyle ilgili olabilecek hususlar aşağıda yer almaktadır:

- Muhasebe tahmini oluşturmak için alternatif yöntemlerin ve alternatif veri kaynaklarının mevcut olduğu durumlar dâhil, kullanılan yöntem ve verilerin uygun şekilde seçilip seçilmediği.
- Kullanılan değerlendirme niteliklerinin uygun ve tam olup olmadığı.

- Kullanılan varsayımların makul seviyede muhtemel büyüklük aralığından seçilip seçilmediği ile ihtiyaca uygun ve güvenilir olan uygun verilerle desteklenip desteklenmediği.
- Kullanılan verilerin uygun, güvenilir ve ihtiyaca uygun olup olmadığı ile bu verilerin bütünlüğünün korunup korunmadığı.
- Hesaplamaların yönteme uygun şekilde yapıp yapılmadığı ve matematiksel olarak doğru olup olmadığı.
- Yönetimin nokta tahmininin, makul seviyede muhtemel ölçüm sonuçlarından uygun şekilde seçilip seçilmediği.
- İlgili açıklamaların, büyüklüğü bir tahmin olarak uygun bir şekilde tanımlayıp tanımlamadığı ve makul seviyede muhtemel ölçüm sonuçlarının değişkenliği dâhil, tahmin sürecinin niteliğini ve sınırlamalarını uygun bir şekilde açıklayıp açıklamadığı.

A111. Denetçinin, yönetimin nokta tahmininin uygunluğuna ilişkin ilgili değerlendirmeleri aşağıdaki hususları içerebilir:

- Geçerli finansal raporlama çerçevesinin hükümleri, alternatif sonuç ve varsayımların değerlendirilmesinden sonra kullanılacak olan nokta tahmini belirlediğinde ya da belirli bir ölçüm yöntemi belirlediğinde, yönetimin geçerli finansal raporlama çerçevesinin hükümlerini yerine getirip getirmediği.
- Geçerli finansal raporlama çerçevesi, makul seviyede muhtemel ölçüm sonuçlarından bir büyüklüğün nasıl seçileceğini belirlemediğinde, yönetimin geçerli finansal raporlama çerçevesinin hükümlerini göz önünde bulundurmamak suretiyle muhakemede bulunup bulunmadığı.

A112. Tahmin belirsizliğine ilişkin yönetimin açıklamalarıyla ilgili olarak denetçinin yapacağı ilgili değerlendirmeler, geçerli finansal raporlama çerçevesinin aşağıdakilere ilişkin açıklama yapılmasını gerektirebilen hükümlerini içerir:

- Büyüklüğü bir tahmin olarak tanımlayan ve makul seviyede muhtemel ölçüm sonuçlarındaki değişkenlik dâhil, tahmin oluşturma sürecinin niteliği ve kısıtlamalarını açıklayan açıklamalar. Kavramsal çerçeve, bir açıklama amacına ulaşılması için ayrıca ilave açıklamalar gerektirebilir.<sup>51</sup>
- Muhasebe tahminlerine ilişkin önemli muhasebe politikaları hakkındaki açıklamalar. İçinde bulunulan şartlara bağlı olarak, ilgili muhasebe politikaları; finansal tablolarda muhasebe tahminlerini hazırlama ve sunma konusunda uygulanan belirli ilke, esas, teamül, kural ve uygulamalar gibi hususları içerebilir.
- Önemli ileriye dönük varsayımlar veya diğer tahmin belirsizliği kaynaklarının yanı sıra önemli veya ciddi muhakemeler hakkındaki açıklamalar (örneğin, finansal tablolara alınan tutarlar üzerinde en önemli etkiye sahip olanlar).

<sup>51</sup> TFRS 13, 92 nci paragraf

Bazı durumlarda, gerçeğe uygun sunumun gerçekleştirilmesi veya uygunluk çerçevesi söz konusu olduğunda finansal tabloların yanıltıcı olmaması için finansal raporlama çerçevesi tarafından açıkça belirtilenlerin dışında ilave açıklamalara ihtiyaç duyulabilir.

- A113. Bir muhasebe tahmininin tahmin belirsizliğine maruz kalma derecesi ne kadar yüksekse, “önemli yanlışlık” risklerinin de o derece yüksek değerlendirilecek olması muhtemeldir ve bu nedenle, 35 inci paragrafa uygun olarak, yönetimin nokta tahmininin ve tahmin belirsizliğine ilişkin ilgili açıklamaların yanlışlık içerip içermediğini veya geçerli finansal raporlama çerçevesi bağlamında makul olup olmadığını belirlemek için daha fazla ikna edici denetim kanıtına ihtiyaç duyulur.
- A114. Denetçinin, bir muhasebe tahmini ve bunun ilgili açıklamalarıyla bağlantılı bir tahmin belirsizliğine ilişkin değerlendirmesi, denetçinin dikkatini önemli ölçüde gerektiren bir konu ise, bu husus bir kilit denetim konusu olabilir.<sup>52</sup>

**Yönetimin Tahmin Belirsizliğini Anlamak ve Ele Almak İçin Uygun Adımlar Atmadığı Durumlar (Bkz.: 27 nci paragraf)**

- A115. Denetçi tahmin belirsizliğini anlamak ve ele almak için yönetimin uygun adımlar atmadığını tespit ettiğinde, denetçinin, tahmin belirsizliğini anlaması için yönetimden gerçekleştirilmesini talep edebileceği ilave prosedürler, örneğin, alternatif varsayımların değerlendirilmesi veya duyarlılık analizi uygulamasını içerebilir.
- A116. Nokta tahmini veya tahmin aralığı geliştirilmesinin uygulanabilir olup olmadığını değerlendirmesinde, denetçinin bağımsızlık hükümlerinden ödün vermeksizin bunu (söz konusu geliştirmeyi) yapıp yapamayacağını dikkate alması gerekebilir. Bu husus, yönetim sorumluluklarını üstlenmedeki yasakları ele alan ilgili etik hükümleri içerebilir.
- A117. Yönetimin cevabının değerlendirilmesinden sonra, denetçinin nokta tahmininin veya tahmin aralığının geliştirilmesinin uygulanabilir olmadığını belirlemesi durumunda, 34 üncü paragrafa uygun olarak denetçi, bu durumun denetim veya finansal tablolara ilişkin denetçi görüşü üzerindeki etkilerini değerlendirmek zorundadır.

***Denetçinin Nokta Tahmininin Geliştirilmesi veya Denetçinin Tahmin Aralığının Kullanılması*** (Bkz.: 28-29 uncu paragraflar)

- A118. Yönetimin nokta tahminini ve tahmin belirsizliğine ilişkin ilgili açıklamaları değerlendirmek üzere, denetçinin nokta tahmininin veya tahmin aralığının geliştirilmesi aşağıdaki gibi durumlarda uygun bir yaklaşım olabilir:
- Denetçinin önceki dönem finansal tablolarında oluşturulan benzer muhasebe tahminlerine ilişkin yaptığı gözden geçirme, yönetimin cari dönemdeki sürecinin etkin olmasının beklenmediğini öne sürdüğünde.
  - Yönetimin muhasebe tahminlerini oluşturma sürecine ilişkin ve bu süreç üzerindeki işletme kontrolleri iyi tasarlanmadığında veya düzgün bir şekilde uygulanmadığında.

<sup>52</sup> BDS 701, “Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi”

- Yönetimin finansal tabloların tarihi ile denetçi raporu tarihi arasındaki olay veya işlemleri dikkate almasının uygun olduğu -ancak bunu yapmadığı- ve bu tür olay veya işlemler yönetimin nokta tahminleriyle çelişiyor görüldüğünde; finansal tabloların tarihi ile denetçi raporu tarihi arasındaki olay veya işlemler uygun şekilde dikkate alınmadığında.
- Denetçinin nokta tahmininin veya tahmin aralığının geliştirilmesinde kullanılabilecek uygun alternatif varsayımlar veya ilgili veri kaynakları bulunduğu anda.
- Yönetim tahmin belirsizliğini anlamak veya ele almak için uygun adımları atmadığında (Bkz.: 27 nci paragraf).

A119. Bir nokta tahmini veya tahmin aralığı geliştirme kararı ayrıca, alternatif sonuçların ve varsayımların değerlendirilmesinden sonra kullanılacak nokta tahminini belirtebilen ya da belirli bir ölçüm yöntemini (örneğin, olasılıklı-ağırlıklı iskonto edilmiş beklenen değerin veya en muhtemel sonucun kullanılması) belirtebilen geçerli finansal raporlama çerçevesinden etkilenebilir.

A120. Denetçinin, bir tahmin aralığından ziyade bir nokta tahmini geliştirip geliştirmeme kararı, tahminin niteliğine ve denetçinin içinde bulunulan şartlardaki yargısına bağlı olabilir. Örneğin, tahminin niteliği; makul seviyede muhtemel sonuçlarda daha az değişkenlik beklentisinin olduğu şeklinde olabilir. Bu tür durumlarda, bir nokta tahmini geliştirmek, özellikle de yüksek düzeyde bir kesinlikle geliştirilebildiğinde, etkili bir yaklaşım olabilir.

A121. Denetçi bir nokta tahminini veya tahmin aralığını çeşitli şekillerde geliştirebilir. Örneğin;

- Yönetim tarafından kullanılan farklı bir model kullanarak. Örneğin, belirli bir sektörde veya endüstride ticari amaçlı kullanım için mevcut veya özel amaçlı ya da denetçi tarafından geliştirilen bir model.
- Yönetimin modelini kullanarak, ancak yönetim tarafından kullanılanlara alternatif varsayımlar veya veri kaynakları geliştirerek.
- Denetçinin kendi yöntemini kullanarak, ancak yönetim tarafından kullanılanlara alternatif varsayımlar geliştirerek.
- Bir model geliştirmek veya uygulamak ya da ilgili varsayımlar sağlamak için uzmanlık sahibi bir kişiyi işe alarak veya sözleşmeli olarak çalıştırarak.
- Diğer karşılaştırılabilir şartların, işlemlerin veya olayların veya -uygun hâllerde- karşılaştırılabilir varlık veya yükümlülüklerle ilişkin piyasaların değerlendirilmesi.

A122. Denetçi ayrıca, muhasebe tahmininin yalnızca bir kısmı için bir nokta tahmini veya tahmin aralığı geliştirebilir (örneğin, belirli bir varsayım için veya muhasebe tahmininin yalnızca belirli bir kısmı “önemli yanlışlık” riskine yol açtığı anda).

A123. Bir nokta tahmini veya tahmin aralığı geliştirmek için denetçi kendi yöntem, varsayım veya verilerini kullanırken, yönetimin yöntem, varsayım veya verilerinin uygunluğu

hakkında kanıt elde edebilir. Örneğin, denetçi, yönetimin nokta tahmininin makul olup olmadığını değerlendirmek için bir tahmin aralığı geliştirirken kendi varsayımlarını kullanıyorsa, muhasebe tahmininin oluşturulmasında kullanılan önemli varsayımların seçiminde yönetimin muhakemesinin, yönetimin muhtemel tarafılığına ilişkin göstergelere yol açıp açmadığına dair bir görüşe varabilir.

- A124. 29(a) paragrafı uyarınca, denetçinin, aralığın yalnızca yeterli ve uygun denetim kanıtıyla desteklenen büyüklükleri içerdiğine karar vermesi, tahmin aralığındaki muhtemel her sonucu münferit olarak desteklemek için denetim kanıtı elde etmesi beklendiği anlamına gelmez. Aksine, denetçinin, tahmin aralığının her iki ucundaki noktaların, içinde bulunulan şartlarda makul olduğunu belirleyen kanıtlar elde etmesi muhtemeldir, bu nedenle bu iki nokta arasında yer alan büyüklüklerin de makul olduğunu desteklemektedir.
- A125. Denetçinin tahmin aralığının büyüklüğü; özellikle önemlilik için faaliyet sonuçları esas alındığında (örneğin, vergi öncesi gelir) ve bu ölçüm varlıklara veya diğer bilanço kalemlerine nispeten küçükse, bir bütün olarak finansal tablolar için genel önemlilik seviyesinin katları olabilir. Bu durumun, muhasebe tahminiyle ilişkili tahmin belirsizliğinin kendisinin önemliliğin katları olduğu durumlarda ortaya çıkması daha muhtemeldir. Yüksek derecede bir tahmin belirsizliğinin daha normal olduğu ve bu kapsamda geçerli finansal raporlama çerçevesinin de özel hükümler içerebildiği sigorta veya bankacılık gibi belirli sektörlerde bu durum, belirli tür muhasebe tahminleri için daha yaygındır. Uygulanan prosedürler ve bu BDS'nin hükümlerine uygun olarak elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak denetçi, mesleki muhakemesine göre önemlilik seviyesinin katları olan bir tahmin aralığının, içinde bulunulan şartlarda uygun olduğu sonucuna varabilir. Böyle bir durumda, denetçinin tahmin belirsizliği ile ilgili açıklamaların makul olup olmadığına dair değerlendirmesi, özellikle de bu açıklamaların yüksek derecedeki tahmin belirsizliğini ve muhtemel sonuç aralığını uygun bir şekilde iletilmediği, daha da önemli hâle gelmektedir. A139-A144 paragrafları, böyle durumlarda geçerli olabilecek ilave hususları içerir.

#### *Denetim Kanıtlarına İlişkin Diğer Hususlar (Bkz.: 30 uncu paragraf)*

- A126. Muhasebe tahminlerine ilişkin “önemli yanlışlık” riskleriyle ilgili denetim kanıtı olarak kullanılacak bilgiler, işletme tarafından üretilmiş, yönetimin faydalandığı uzmanın çalışması kullanılarak hazırlanmış veya dış bir bilgi kaynağı tarafından sağlanmış olabilir.

#### *Dış Bilgi Kaynakları*

- A127. BDS 500<sup>53</sup>’de açıklandığı üzere, dış bilgi kaynağından elde edilen bilgilerin güvenilirliği; bilginin elde edildiği şartlardan, kaynağından ve niteliğinden etkilenir. Sonuç olarak, bir muhasebe tahmini oluştururken kullanılan bilgilerin güvenilirliğini değerlendirmek üzere denetçinin uygulayacağı müteakip denetim prosedürünün niteliği ve kapsamı, bu etkenlerin niteliğine bağlı olarak değişebilir. Örneğin:

<sup>53</sup> BDS 500, A31 paragrafı



- Piyasa veya sektör verileri, fiyatlar veya fiyatlandırma ile ilgili veriler; bu tür bilgiler konusunda uzmanlaşmış tek bir dış bilgi kaynağından elde edildiğinde, denetçi karşılaştırma yapmak için alternatif bağımsız bir kaynaktan fiyat isteyebilir.
- Piyasa veya sektör verileri, fiyatlar veya fiyatlandırma ile ilgili veriler; birden fazla bağımsız dış bilgi kaynağından ve bu kaynaklar arasında fikir birliğine varılan noktalardan elde edildiğinde, denetçi, verilerin güvenilirliği hakkında münferit bir kaynaktan elde ettiğinden daha az kanıt elde etme ihtiyacı duyar.
- Birden fazla bağımsız bilgi kaynağından elde edilen bilgiler farklı piyasa görüşlerine işaret ettiğinde, denetçi görüşlerdeki farklılığın nedenlerini anlayabilmek amacıyla araştırabilir. Görüş farklılıkları; farklı yöntem, varsayım veya veri kullanımından kaynaklanabilir. Örneğin, bir kaynak, cari fiyatları, diğer kaynak ise gelecekteki fiyatları kullanıyor olabilir. Görüş farklılıkları tahmin belirsizliğiyle ilgili olduğunda, 26(b) paragrafı uyarınca denetçinin, geçerli finansal raporlama çerçevesi bağlamında, tahmin belirsizliğini tanımlayan finansal tablolarındaki açıklamaların makul olup olmadığına dair yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmesi gerekir. Bu tür durumlarda, uygulanan yöntem, varsayım veya veriler hakkındaki bilgilerin değerlendirilmesinde mesleki muhakeme ayrıca önemlidir.
- Bir dış bilgi kaynağından elde edilen bilginin, bu kaynak tarafından kendi modeli (modelleri) kullanılarak geliştirildiği durumlara ilişkin olarak BDS 500'ün A43 paragrafı rehberlik sağlar.

A128. Gerçeğe uygun değere ilişkin muhasebe tahminleri için, dış bilgi kaynaklarından elde edilen bilgilerin ihtiyaca uygunluğuna ve güvenilirliğine yönelik ilave değerlendirmeler aşağıda yer almaktadır:

- (a) Gerçeğe uygun değerlerin, aynı araçları veya aktif piyasa kotasyonlarını esas alıp almadığı,
- (b) Gerçeğe uygun değerler, karşılaştırılabilir varlık veya yükümlülüklerle ilişkin işlemleri esas aldığı, bu işlemlerin nasıl belirlendiği ve karşılaştırılabilir olarak değerlendirildiği,
- (c) Varlık veya yükümlülükler ya da karşılaştırılabilir varlık veya yükümlülükler için herhangi bir işlem mevcut olmadığında, -varsa- geliştirilen ve kullanılan girdilerin, piyasa katılımcılarının varlık ya da yükümlülükleri fiyatlandırırken kullanacakları varsayımları temsil edip etmediği dâhil, bilgilerin nasıl geliştirildiği ve
- (ç) Gerçeğe uygun değer ölçümünün bir komisyoncu (broker) teklifine/fiyatlandırmasına dayanması durumunda, komisyoncu teklifinin/fiyatlandırmasınının,
  - (i) Aynı türden bir finansal araçla işlem yapan bir piyasa yapıcısından alınıp alınmadığı,

- (ii) Bağlayıcı tekliflere/fiyatlandırmalara dayanan tekliflere daha fazla ağırlık verilerek, bağlayıcı olup olmadığı ve
- (iii) Geçerli finansal raporlama çerçevesinin gerektirdiği hâllerde, finansal tabloların tarihi itibarıyla piyasa şartlarını yansıtıp yansıtmadığı.

A129. Bir dış bilgi kaynağından elde edilen bilgiler denetim kanıtı olarak kullanıldığında, denetçinin yapacağı ilgili değerlendirme; bilginin elde edilip edilemeyeceği veya dış bilgi kaynağı tarafından kullanılan yöntem, varsayım ve diğer verileri anlamak için bilginin yeterince ayrıntılı olup olmadığına ilişkin olabilir. Bu durum, bazı açılardan sınırlı olabilir ve sonuçta uygulanacak prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamına ilişkin denetçinin değerlendirmesini etkileyebilir. Örneğin, fiyatlandırma hizmetleri, yöntemleri ve varsayımları hakkında genellikle bireysel menkul kıymetlerden ziyade varlık sınıfı bazında bilgi sağlar. Komisyoncular (broker) bireysel menkul kıymetler için gösterge fiyat teklifleri sağlarken, girdileri ve varsayımları hakkında yalnızca sınırlı bilgi sağlar. BDS 500'ün A44 paragrafı, dış bilgi kaynağının destekleyici bilgi sağlama konusunda getirdiği kısıtlamalara ilişkin rehberlik sağlar.

#### Yönetimin Faydalandığı Uzman

- A130. Yönetimin faydalandığı bir uzman tarafından oluşturulan veya belirlenen muhasebe tahminleriyle ilgili varsayımlar, yönetim tarafından bir muhasebe tahmini oluşturulurken kullanıldığında yönetimin varsayımları hâline gelir. Buna göre, denetçi bu BDS'de yer alan ilgili hükümleri, söz konusu varsayımlara uygular.
- A131. Yönetimin faydalandığı bir uzmanının çalışması, muhasebe tahminleriyle ilgili yöntemlerin veya veri kaynaklarının kullanımını ya da finansal tablolara dâhil edilmek üzere nokta tahmini veya ilgili açıklamalara ilişkin tespitler ya da sonuçlar geliştirmeyi veya sağlamayı içeriyorsa, bu BDS'nin 21-29 uncu paragraflarında yer alan hükümler, BDS 500'ün 8(c) paragrafının uygulanmasında denetçiye yardımcı olabilir.

#### Hizmet Kuruluşları

- A132. BDS 402<sup>54</sup> denetçinin, iç kontrol dâhil, bir hizmet kuruluşu tarafından sağlanan hizmetleri anlamasını ve aynı zamanda denetçinin, “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen risklere karşı yapacağı işleri içerir. Bu nedenle işletme, bir hizmet kuruluşunun hizmetlerini muhasebe tahmini oluştururken kullandığında, BDS 402'de yer alan ana hükümler ile uygulama hükümleri, denetçinin bu BDS hükümlerini uygulamasına yardımcı olabilir.

#### Yönetimin Muhtemel Tarafılığına İlişkin Göstergeler (Bkz.: 32 nci paragraf)

- A133. Yönetimin tarafılığının hesap düzeyinde tespit edilmesi zor olabilir ve denetçi tarafından; yalnızca muhasebe tahmin grupları, toplu olarak tüm muhasebe tahminleri değerlendirildiğinde veya belirli sayının üzerindeki muhasebe dönemleri boyunca gözlemlendiğinde belirlenebilir. Örneğin, finansal tablolarda yer alan muhasebe tahminleri münferiden makul olarak değerlendirildiğinde, ancak yönetimin nokta tahminleri, yönetim için daha elverişli bir finansal raporlama sonucu sağlayan

<sup>54</sup> BDS 402. “Hizmet Kuruluşu Kullanan Bir İşletmenin Bağımsız Denetiminde Dikkate Alınacak Hususlar”

denetçinin makul sonuç aralığının bir ucuna doğru istikrarlı bir eğilim gösterdiğinde, bu tür durumlar yönetimin muhtemel taraflılığını işaret edebilir.

A134. Muhasebe tahminleri açısından yönetimin muhtemel taraflılığına ilişkin göstergelere dair örnekler aşağıda yer almaktadır:

- Yönetimin içinde bulunulan şartlarda değişiklik olduğuna dair subjektif değerlendirme yaptığı bir durumda, muhasebe tahmininde veya tahmin oluşturma yönteminde yaptığı değişiklikler.
- Yönetimin amaçları açısından tercih edilen bir nokta tahmini sağlayan verilerin veya önemli varsayımların seçilmesi veya geliştirilmesi.
- İyimser veya kötümser eğilime işaret edebilen bir nokta tahmininin seçilmesi.

Bu tür göstergeler tespit edildiğinde, yönetim beyanı ya da finansal tablo düzeyinde “önemli yanlışlık” riski mevcut olabilir. Münferit muhasebe tahminlerinin makullüğüne ilişkin sonuca varma amaçları açısından, yönetimin muhtemel taraflılığına ilişkin göstergeler tek başına yanlışlık oluşturmaz. Bununla birlikte, bazı durumlarda denetim kanıtları, yönetim taraflılığının basit bir göstergesi olmak yerine bir yanlışlığa işaret edebilir.

A135. Yönetimin muhtemel taraflılığına ilişkin göstergeler, denetçinin risk değerlendirmesinin ve vereceği ilgili karşılıkların uygunluğunu koruyup korumadığı konusunda denetçinin varacağı sonucu etkileyebilir. Denetçi; muhasebe tahminlerini oluştururken yönetimin yaptığı muhakemelerin uygunluğuna ilişkin ilave sorgulama yapma ihtiyacı dâhil, denetimin diğer yönleri üzerindeki etkileri değerlendirme ihtiyacı duyabilir. İlave olarak, yönetimin muhtemel taraflılığına ilişkin göstergeler, BDS 700<sup>55</sup>’de ele alındığı üzere, bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkin denetçinin görüşünü etkileyebilir.

A136. Ayrıca, BDS 240<sup>56</sup>’ı uygularken denetçinin; finansal tablolarda yer alan muhasebe tahminlerinin oluşturulmasında yönetimin vardığı yargıların ve aldığı kararların hile kaynaklı önemli bir yanlışlık riskini yansıtabilen yönetimin muhtemel taraflılığına işaret edip etmediğini değerlendirmesi gerekmektedir.<sup>56</sup> Hileli finansal raporlama, genellikle muhasebe tahminlerinin kasıtlı olarak olması gerekenden az veya fazla gösterilmesini içerebilen, muhasebe tahminlerinin kasıtlı olarak yanlış yapılması suretiyle gerçekleştirilmektedir. Bir hile riski faktörü de olabilen yönetimin muhtemel taraflılığına ilişkin göstergeler, denetçinin, risk değerlendirmelerini, özellikle de hile risklerine ilişkin değerlendirmesini ve bu risklere karşı yapılan işlerin uygunluğunu koruyup korumadığını yeniden değerlendirmesine yol açabilir.

**Uygulanan Denetim Prosedürlerine Dayalı Genel Değerlendirme (Bkz.: 33 üncü paragraf)**

A137. Planlanan denetim prosedürlerini uygularken, elde edilen denetim kanıtları, denetçinin planlanan diğer denetim prosedürlerinin niteliğini, zamanlamasını veya kapsamını

<sup>55</sup> BDS 700, 11 inci paragraf

<sup>56</sup> BDS 240, 32(b) paragrafı

değiştirmesine neden olabilir.<sup>57</sup> Muhasebe tahminleriyle ilgili olarak, risk değerlendirmesine dayanak oluşturan bilgilerden önemli biçimde farklılık gösteren yeni bilgiler, denetim kanıtı elde etmek amacıyla prosedür uygularken denetçinin dikkatini çekebilir. Örneğin, denetçi, “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen risklerin tek sebebinin muhasebe tahmininin oluşturulmasında yer alan subjektiflik olduğunu tespit etmiş olabilir. Ancak denetçi, “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen risklere karşılık vermek amacıyla prosedürler uygularken, muhasebe tahmininin başlangıçta öngörülenden daha karmaşık olduğunu keşfedebilir, bu da “önemli yanlışlık” risklerine ilişkin değerlendirmesini sorgulamasına neden olabilir (örneğin, karmaşıklığın etkileri nedeniyle yapısal riskin, yapısal risk yelpazesinin/aralığının daha üst ucunda yeniden değerlendirilmesine ihtiyaç duyulabilir) ve bu nedenle denetçinin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için ilave müteakip denetim prosedürleri uygulaması gerekebilir.<sup>58</sup>

A138. Finansal tablolara alınmayan muhasebe tahminleriyle ilgili olarak, denetçinin değerlendirmesinin önemli bir odak noktası da, geçerli finansal raporlama çerçevesinin finansal tablolara alma kriterlerinin gerçekten karşılanıp karşılanmadığıdır. Bir muhasebe tahmininin finansal tablolara alınmaması ve denetçinin bu işlemin uygun olduğu sonucuna varması durumunda, bazı finansal raporlama çerçeveleri içinde bulunulan şartların finansal tablo dipnotlarında açıklanmasını gerektirebilir.

*Muhasebe Tahminlerinin Makul Olup Olmadığının veya Yanlışlık İçerip İçermediğinin Belirlenmesi* (Bkz.: 9 ve 35 inci paragraflar)

A139. Uygulanan denetim prosedürlerine ve elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, yönetimin nokta tahmininin ve ilgili açıklamaların makul olup olmadığının veya yanlışlık içerip içermediğine karar verirken;

- Denetim kanıtının bir aralığı desteklemesi durumunda, aralığın büyüklüğü geniş olabilir ve bazı durumlarda bir bütün olarak finansal tablolar için önemlilik seviyesinin katları olabilir (Bkz.: A125 paragrafı). İçinde bulunulan şartlarda her ne kadar geniş bir aralık uygun olabilse de, bu durum denetçinin, aralık içindeki büyüklüklerin makul olup olmadığına dair yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilip edilmediğini yeniden değerlendirmesinin önemli olduğunu gösterebilir.
- Denetim kanıtları, yönetimin nokta tahmininden farklı bir nokta tahminini destekleyebilir. Bu tür durumlarda, denetçinin nokta tahmini ile yönetimin nokta tahmini arasındaki fark bir yanlışlık oluşturur.
- Denetim kanıtları, yönetimin nokta tahminini içermeyen bir aralığı destekleyebilir. Bu tür durumlarda, yanlışlık, denetçinin tahmin aralığının en yakın noktası ile yönetimin nokta tahmini arasındaki farktır.

A140. A110-A114 paragrafları, yönetimin nokta tahmini seçiminin ve finansal tablolara dâhil edilecek ilgili açıklamaların değerlendirilmesinde denetçiye yardımcı olur.

<sup>57</sup> BDS 330. A60 paragrafı

<sup>58</sup> BDS 315. 31 inci paragraf

- A141. Denetçinin müteakip denetim prosedürleri, yönetimin muhasebe tahminini nasıl oluşturduğunu test etmeyi veya denetçinin nokta tahmininin veya tahmin aralığının geliştirilmesini içerdiğinde denetçi, 26(b) ve 29(b) paragraflarına uygun olarak tahmin belirsizliğini tanımlayan açıklamalar ve 31 inci paragrafta uygun olarak diğer açıklamalar hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmelidir. Daha sonra denetçi, 35 inci paragraf uyarınca, muhasebe tahminlerinin ve ilgili açıklamaların geçerli finansal raporlama çerçevesi bağlamında makul olup olmadığına ve yanlışlık içerip içermediğine ilişkin genel değerlendirmenin bir parçası olarak, açıklamalar hakkında elde edilen denetim kanıtlarını değerlendirir.
- A142. BDS 450, nitel açıklamalara<sup>59</sup> ve açıklamalardaki yanlışlıkların hile göstergesi olabileceği durumlara<sup>60</sup> ilişkin rehberlik sağlar.
- A143. Finansal tabloların gerçeğe uygun sunum çerçevesine uygun olarak hazırlandığı durumlarda, denetçinin finansal tabloların gerçeğe uygun sunum sağlayıp sağlamadığına<sup>61</sup> ilişkin değerlendirmesi; finansal tabloların genel sunumu, yapısı ve içeriğinin dikkate alınması ile ilgili dipnotlar dâhil, finansal tabloların işlem ve olayları gerçeğe uygun sunumu sağlayacak şekilde yansıtıp yansıtmadığını içerir. Örneğin, bir muhasebe tahmini daha yüksek derecede bir tahmin belirsizliğine maruz kaldığında, denetçi gerçeğe uygun sunumu sağlayabilmek için ilave açıklamalar yapılmasının gerekli olduğuna karar verebilir. Yönetimin bu ilave açıklamalara yer vermemesi durumunda, denetçi finansal tabloların önemli yanlışlık içerdiği sonucuna varabilir.
- A144. BDS 705<sup>62</sup>, denetçinin finansal tablolarda yer alan yönetim açıklamalarının, örneğin tahmin belirsizliğiyle ilgili olan açıklamalar dâhil, yetersiz veya yanıltıcı olduğunu düşündüğü durumlarda, bu durumun denetçinin görüşü üzerindeki etkileri hakkında rehberlik sağlar.

#### **Yazılı Beyanlar (Bkz.: 37 nci paragraf)**

- A145. Belirli muhasebe tahminlerine ilişkin yazılı beyanlar aşağıdaki hususlara ilişkin beyanları içerebilir:
- Muhasebe tahminlerini oluştururken yapılan önemli muhakemelerin, yönetimin haberdar olduğu ilgili tüm bilgileri dikkate aldığı.
  - Muhasebe tahminlerini oluştururken yönetim tarafından kullanılan yöntem, varsayım ve verilerin seçiminde veya uygulamasındaki tutarlılık ve uygunluk.
  - Muhasebe tahminleri ve açıklamalarla ilgili olduğunda varsayımların, yönetimin işletme adına belirli adımları atma niyet ve kabiliyetini uygun şekilde yansıttığı.
  - Tahmin belirsizliğini tanımlayan açıklamalar dâhil, muhasebe tahminleriyle ilgili açıklamaların geçerli finansal raporlama çerçevesi bağlamında tam ve makul olduğu.

<sup>59</sup> BDS 450, A17 paragrafı

<sup>60</sup> BDS 450, A22 paragrafı

<sup>61</sup> BDS 700, 14 üncü paragraf

<sup>62</sup> BDS 705, 22 ve 23 üncü paragraflar

- Muhasebe tahminleri oluşturulurken uygun uzmanlık veya uzmanlık becerilerine başvurulduğu.
- Bilanço tarihinden sonraki hiçbir olayın, muhasebe tahminlerinde ve finansal tablolara dâhil edilen açıklamalarda düzeltme yapılmasını gerektirmediği.
- Muhasebe tahminlerinin finansal tablolara alınmadığı veya finansal tablolarda açıklanmadığı durumlarda, geçerli finansal raporlama çerçevesinin finansal tablolara alma veya finansal tablolarda açıklama kriterlerini karşılamadığına dair yönetimin kararının uygunluğu.

### **Yönetim, Üst Yönetimden Sorumlu Olanlar veya Diğer İlgili Taraflarla Kurulacak İletişim (Bkz.: 38 inci paragraf)**

A146. BDS 260 uyarınca denetçi, muhasebe tahminleri ve ilgili açıklamalara yönelik işletmenin muhasebe uygulamalarının önemli nitel yönleri hakkındaki görüşlerine ilişkin olarak üst yönetimden sorumlu olanlarla iletişim kurar.<sup>63</sup> Ek 2, denetçinin üst yönetimden sorumlu olanlarla iletişim kurmayı düşünebileceği muhasebe tahminlerine özgü hususları içermektedir.

A147. BDS 265 uyarınca denetçi, denetim sırasında tespit edilen önemli iç kontrol eksikliklerini üst yönetimden sorumlu olanlara yazılı olarak bildirir.<sup>64</sup> Bu tür önemli eksiklikler, aşağıdakiler üzerindeki kontrollerle ilgili olanları içerebilir:

- (a) Önemli muhasebe politikaları ile yöntem, varsayım ve verilerin seçimi ve uygulanması,
- (b) Risk yönetimi ve ilgili sistemler,
- (c) Bir dış bilgi kaynağından verilerin elde edildiği durumlar dâhil, verilerin bütünlüğü ve
- (ç) Dış bir sağlayıcıdan elde edilen modeller dâhil, modellerin kullanımı, geliştirilmesi, doğrulanması ve gerekli olabilecek her tür düzeltme.

A148. Üst yönetimden sorumlu olanlarla kurulacak iletişime ek olarak, denetçiye doğrudan düzenleyici kurumlar veya ihtiyati olarak gözetim yapanlar ile iletişim kurması için izin verilebilir veya bu durum gerekli olabilir. Bu tür bir iletişim, denetim boyunca veya denetimin planlanması veya denetçi raporunun sonuçlandırılması gibi belirli aşamalarda faydalı olabilir. Örneğin, bazı ülkelerde, finansal kuruluşların düzenleyici kurumları, finansal araç faaliyetleri üzerindeki kontrollerin işleyişi ve uygulanması, etkin olmayan piyasalardaki finansal araçların değerlemesindeki zorluklar, beklenen kredi zararları ve sigorta rezervleri hakkında bilgi paylaşımı için denetçilerle işbirliği yapmayı isterken; diğer düzenleyici kuruluşlar, işletmenin maliyet tahminleri dâhil, faaliyetlerinin önemli yönleri hakkında denetçinin görüşlerini anlamak isteyebilirler. Bu iletişim, denetçiye, “önemli yanlışlık” risklerini belirlerken, değerlendirirken ve bu risklere karşılık verirken yardımcı olabilir.

<sup>63</sup> BDS 260. 16(a) paragrafı

<sup>64</sup> BDS 265. 9 uncu paragraf

## **Belgelendirme (Bkz.: 39 uncu paragraf)**

A149. BDS 315<sup>65</sup> ve BDS 330<sup>66</sup>, denetçinin işletme hakkındaki anlayışını, risk değerlendirmelerini ve değerlendirilen risklere verilen karşılıkları belgelemeye yönelik hükümler içerir ve rehberlik sağlar. Bu rehberlik BDS 230'da<sup>67</sup> yer alan hükümlere dayanır. Muhasebe tahminlerinin denetimi bağlamında denetçi, muhasebe tahminleriyle ilgili olarak işletme ve çevresi hakkındaki anlayışının kilit unsurlarına yönelik gerekli belgelendirmeyi yapmakla yükümlüdür. Ayrıca denetçinin, muhasebe tahminlerine yönelik "önemli yanlışlık" riskleriyle ilgili yargıları ve bu risklere verdiği karşılıklar, yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanlarla kurulacak iletişimin belgelendirilmesiyle daha fazla desteklenebilir.

A150. BDS 330'a uygun olarak denetçinin uyguladığı müteakip denetim prosedürlerinin yönetim beyanı düzeyindeki "önemli yanlışlık" riski olarak değerlendirilen risklerle bağlantısının belgelendirilmesinde, bu BDS, denetçinin, yönetim beyanı düzeyindeki "önemli yanlışlık" risklerinin nedenlerini dikkate almasını gerektirir. Söz konusu nedenler bir veya daha fazla yapısal risk faktörüyle veya denetçinin kontrol risklerine ilişkin değerlendirmesiyle ilgili olabilir. Ancak, denetçinin, her bir muhasebe tahminiyle ilgili "önemli yanlışlık" risklerini belirlerken ve değerlendirirken her bir yapısal risk faktörünü nasıl dikkate aldığını belgelendirmesi gerekli değildir.

A151. Denetçi, ayrıca aşağıdakileri belgelendirmeyi değerlendirebilir:

- Yönetimin yöntemi uygulaması karmaşık modellemeyi içerdiğinde, yönetim yargılarının tutarlı bir şekilde uygulanıp uygulanmadığı ve -uygun hâllerde- modelin tasarımının geçerli finansal raporlama çerçevesinin ölçüm amacını karşılayıp karşılamadığı.
- Yöntem, önemli varsayım veya verilerin seçimi ve uygulanması, karmaşıklıktan yüksek derecede etkilendiğinde, denetçinin, risk değerlendirme prosedürlerini uygulamak, bu risklere karşılık vermek amacıyla prosedürleri tasarlamak ve uygulamak veya elde edilen denetim kanıtlarını değerlendirmek için uzmanlık bilgi veya becerilerinin gerekli olup olmadığına ilişkin muhakemesi. Bu tür durumlarda, belgelendirme, aynı zamanda gerekli bilgi veya becerilerin nasıl uygulandığını da içerebilir.

A152. BDS 230'un A7 paragrafı; denetçinin mesleki şüpheciliğinin belgelendirilmesinin tek bir yolu olmamasına rağmen, çalışma kâğıtlarının, denetçinin mesleki şüpheciliğini kullandığına dair kanıt sağlayabileceğini belirtmektedir. Örneğin, muhasebe tahminleriyle ilgili olarak, elde edilen denetim kanıtları yönetim beyanlarını hem doğrulayan hem de bunlarla çelişen kanıtlar içerdiğinde, belgelendirme; elde edilen denetim kanıtlarının yeterliliği ve uygunluğuyla ilgili bir sonuç oluştururken yapılan mesleki muhakemeler dâhil, denetçinin söz konusu kanıtları nasıl değerlendirdiğini içerebilir. Hangi çalışma kâğıtlarının denetçinin mesleki şüpheciliği uyguladığının

<sup>65</sup> BDS 315. 32 ve A152-A155 paragrafları

<sup>66</sup> BDS 330. 28 ve A63 paragrafları

<sup>67</sup> BDS 230. 8(c) paragrafı

kanıtı olabileceğine dair bu BDS'de yer alan diğer hükümlere ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- Denetçinin, muhasebe tahminlerine ve işletmenin finansal tablolarına dâhil olmasını beklediği ilgili açıklamalara ilişkin kendi beklentisini geliştirme konusunda nasıl kanaat edindiği ve bu beklentinin işletme yönetimi tarafından hazırlanan finansal tablolarla nasıl karşılaştırıldığına ilişkin olarak; 13(ç) paragrafı,
- Müteakip denetim prosedürlerinin; yeterli ve uygun kanıt elde etmek için, doğrulayıcı olabilecek denetim kanıtı elde etme veya çelişkili olabilecek denetim kanıtlarını hariç tutma eğiliminde olmayacak şekilde tasarlanması ve uygulanmasını gerektiren 18 inci paragraf,
- Yönetimin muhtemel taraflılığına ilişkin göstergeleri ele alan 23(b), 24(b), 25(b) ve 32 nci paragraflar ve
- Doğrulayıcı veya birbiriyle çelişen olsun veya olmasın, ilgili tüm denetim kanıtlarına ilişkin denetçinin değerlendirmesini ele alan 34 üncü paragraf.



## Yapısal Risk Faktörleri

### Giriş

1. Bir muhasebe tahmini ve ilgili açıklamalar için yönetim beyanı düzeyindeki “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesi, değerlendirilmesi ve bu risklere karşılık verilmesinde, bu BDS;
  - Muhasebe tahmininin tahmin belirsizliğine maruz kalma derecesinin ve
  - Muhasebe tahmini oluşturulmasında kullanılan yöntem, varsayım ve verilerin seçimi ve uygulanması ile finansal tablolara dâhil edilecek olan yönetimin nokta tahmininin ve ilgili açıklamaların seçiminin karmaşıklık, subjektiflik veya diğer yapısal risk faktörlerinden etkilenme derecesinin, denetçi tarafından dikkate alınmasını gerektirir.
2. Muhasebe tahminlerine ilişkin yapısal risk, kontroller dikkate alınmadan önce, muhasebe tahminine ilişkin bir yönetim beyanının önemli yanlışlığa olan açıklığıdır. Yapısal risk, muhasebe tahminlerinin uygun şekilde oluşturulmasında zorluklara yol açan yapısal risk faktörlerinden kaynaklanır. Bu ek, muhasebe tahmini oluşturma ve yönetimin nokta tahmininin ve finansal tablolara dâhil edilmek üzere ilgili açıklamaların seçilmesi bağlamında, tahmin belirsizliği, subjektiflik ve karmaşıklığa ilişkin yapısal risk faktörlerinin niteliği ve bunlar arasındaki ilişkiler hakkında ilave açıklamalar sağlar.

### Ölçüm Esası

3. Finansal tablo kaleminin ölçüm esası ile niteliği, durumu ve şartları, ilgili değerlendirme niteliklerinin oluşmasına sebep olur. Kalemin maliyetinin veya fiyatının doğrudan gözlemlenemediği durumlarda muhasebe tahmini, uygun bir yöntem uygulanarak ve uygun veri ve varsayımlar kullanılarak oluşturulmalıdır. Yöntem, geçerli finansal raporlama çerçevesi tarafından belirlenebilir veya ilgili değerlendirme niteliklerinin kalemin maliyetini veya fiyatını ölçüm esasına göre nasıl etkilemesi bekleneceği hakkındaki mevcut bilgileri yansıtmak için yönetim tarafından seçilebilir.

### Tahmin Belirsizliği

4. Ölçümdeki kesinlikten yoksun olmaya açıklık, finansal raporlama çerçevelerinde genellikle ölçüm belirsizliği olarak adlandırılır. Bu BDS’de tahmin belirsizliği, ölçümdeki kesinlikten yapısal olarak yoksun olmaya açıklık olarak tanımlanmaktadır. Bu durum; finansal tablolara alınan veya finansal tablolarda açıklanan bir finansal tablo kalemi için gerekli parasal büyüklüğün; maliyet veya fiyatın doğrudan gözlem yoluyla kesin olarak ölçülememesi durumunda ortaya çıkar. Doğrudan gözlem mümkün olmadığında, bir sonraki en kesin alternatif ölçüm stratejisi, ilgili değerlendirme nitelikleriyle ilgili gözlemlenebilir verileri kullanarak, kalemler için ilgili ölçüm esasına göre maliyet veya fiyat hakkındaki erişilebilir bilgiyi yansıtan bir yöntem uygulamaktır.

5. Bununla birlikte, bu bilgilerin veya verilerin erişilebilirliği üzerindeki kısıtlamalar, bu tür girdilerin ölçüm süreciyle doğrulanabilirliğini sınırlandırabilir ve bu nedenle ölçüm sonuçlarının kesinliğini kısıtlayabilir. Ayrıca, çoğu finansal raporlama çerçevesi, edinme maliyetinin faydayı aşması gibi, bilgiler üzerinde dikkate alınması gereken uygulama kısıtlarının olduğunu kabul eder. Bu kısıtlamalardan kaynaklanan ölçümdeki kesinlikten yoksun olma yapısaldır, çünkü ölçüm sürecinden elimine edilemez/çıkarılamaz. Bundan dolayı, bu tür kısıtlamalar, tahmin belirsizliğinin kaynaklarıdır. Ölçüm sürecinde ortaya çıkabilecek ölçüm belirsizliklerinin diğer kaynakları, en azından prensipte, eğer yöntem doğru bir şekilde uygulanırsa elimine edilebilir ve bu nedenle tahmin belirsizliğinden ziyade potansiyel yanlışlık kaynaklarıdır.
6. Tahmin belirsizliği, nihai olarak dayanak varlık veya yükümlülüklerden kaynaklanacak olan gelecekteki ekonomik faydaların belirsiz giriş ve çıkışları ile ilgili olduğunda, bu akışların sonuçları ancak finansal tabloların tarihinden sonra gözlemlenebilir olacaktır. Geçerli ölçüm esasının niteliğine ve finansal tablo kaleminin niteliği, durumu ve şartlarına bağlı olarak, bu sonuç finansal tabloların kesinleşmesinden önce veya yalnızca sonraki bir tarihte doğrudan gözlemlenebilir hâle gelebilir. Bazı muhasebe tahminleri için ise doğrudan gözlemlenebilir sonuç hiçbir zaman mevcut olmayabilir.
7. Bazı belirsiz sonuçların, münferit bir kalem için yüksek düzeyde bir kesinlikle tahmin edilmesi görece kolay olabilir. Örneğin, üretimde kullanılan bir makinenin faydalı ömrü, makinenin ortalama faydalı ömrü hakkında yeterli teknik bilgi mevcutsa, kolayca tahmin edilebilir. Bir bireyin aktüeryal varsayımlara dayalı olarak beklenen yaşam süresi gibi, gelecekteki bir sonucu makul bir kesinlikle tahmin etmek mümkün olmadığında, bireylerden oluşan bir grup için daha yüksek bir kesinlikle bu sonucu tahmin etmek yine de mümkün olabilir. Ölçüm esasları, bazı durumlarda, yapısal tahmin belirsizliğini azaltabilecek, ölçüm amaçları için ilgili hesap birimi gibi bir portföy seviyesini gösterebilir.

### **Karmaşıklık**

8. Karmaşıklık (diğer bir deyişle, kontroller dikkate alınmadan önce muhasebe tahmini oluşturma sürecindeki yapısal karmaşıklık) yapısal riske yol açar. Yapısal karmaşıklık aşağıdaki durumlarda ortaya çıkabilir:
  - Aralarında çok sayıda veya doğrusal olmayan ilişki olan birçok değerlendirme niteliği olduğunda.
  - Bir veya daha fazla değerlendirme niteliği için uygun değerlerin belirlenmesi, birden fazla veri seti gerektirdiğinde.
  - Muhasebe tahmininin oluşturulmasında daha fazla varsayım gerektiğinde veya gerekli varsayımlar arasında korelasyonlar olduğunda.
  - Kullanılan verilerin tanımlanması, ele geçirilmesi, erişilmesi veya anlaşılması yapısal olarak zor olduğunda.

9. Karmaşıklık, yöntemin ve sayısal işlemin veya onu uygulamak için kullanılan modelin karmaşıklığıyla ilgili olabilir. Örneğin, modeldeki karmaşıklık, gelecekteki belirsiz sonuçları veya varsayımsal davranışları tahmin etmek için olasılık temelli değerlendirme kavramlarını veya tekniklerini, opsiyon fiyatlama formüllerini veya simülasyon tekniklerini uygulama ihtiyacını yansıtabilir. Benzer şekilde, sayısal işlem, bir varsayımın yapılmasını veya karmaşık matematiksel veya istatistiksel kavramların uygulanmasını desteklemek için birden fazla kaynaktan veya birden fazla veri setinden veri gerektirebilir.
10. Aşağıdaki gibi hususlarla bağlantılı olarak, karmaşıklık arttıkça yönetimin, bir muhasebe tahmini oluşturmak için uzmanlık bilgi veya becerilerine başvurma veya yönetimin faydalandığı bir uzmanla anlaşma ihtiyacı duyması muhtemeldir:
- Geçerli finansal raporlama çerçevesinin ölçüm esasları ve amaçları veya diğer hükümleri bağlamında kullanılabilecek değerlendirme kavramları ve teknikleri ile bu kavram ve tekniklerin nasıl uygulanacağı,
  - Muhasebe tahminlerinin oluşturulduğu finansal tablo kaleminin niteliği, durumu ve şartları ile ölçüm esasının niteliği göz önüne alındığında ilgili olabilecek dayanak değerlendirme nitelikleri veya
  - İç/dâhili kaynaklardan (defteri kebir ya da yardımcı defterlerin dışındaki kaynaklar dâhil) veya dış bilgi kaynaklarından uygun veri kaynaklarının belirlenmesi, bu gibi kaynaklardan veri elde edilirken ya da yöntemin uygulanmasında bütünlük korunurken olası zorlukların nasıl ele alınacağını belirlenmesi veya verilerin ihtiyaca uygunluğunun ve güvenilirliğinin anlaşılması.
11. Verilere ilişkin karmaşıklık, aşağıdaki gibi durumlarda ortaya çıkabilir:
- (a) Verilerin elde edilmesi zor olduğunda veya genellikle erişilebilir olmayan işlemlerle ilgili olduğunda. Bu tür veriler, örneğin, bir dış bilgi kaynağı aracılığıyla erişilebilir olsa bile, dış bilgi kaynağı kullandığı dayanak veri kaynakları ve uygulanan herhangi bir veri işleme süreci hakkında yeterli bilgi açıklamadıkça, verilerin ihtiyaca uygunluğunu ve güvenilirliğini değerlendirmek zor olabilir.
  - (b) Bir varsayım için destek geliştirmeyle ilgili olabilecek gelecekteki olay veya şartlara ilişkin dış bilgi kaynağının görüşlerini yansıtan verilerin, söz konusu görüşlerin geliştirilmesinde dikkate alınan bilgiler ve gerekçelere ilişkin şeffaflık olmadan anlaşılması güç olduğunda.
  - (c) Bazı veri türleri (örneğin, karmaşık finansal araçlar veya sigorta ürünleri içeren işlemlerle ilgili yasal sözleşme şartlarını içeren verilerin düzgün bir şekilde anlaşılması gerekebilecek olanlar) teknik olarak karmaşık iş veya yasal kavramların anlaşılmasını gerektirdiğinden, söz konusu veri türlerinin yapısal olarak anlaşılması güç olduğunda.

## Subjektiflik

12. Subjektiflik (diğer bir ifadeyle, kontroller dikkate alınmadan önce muhasebe tahmini oluşturma sürecinde mevcut olan subjektiflik), değerlendirme nitelikleri hakkında makul ölçüde erişilebilir bilgi veya verilerdeki yapısal kısıtlamaları yansıtır. Bu kısıtlamalar mevcut olduğunda, geçerli finansal raporlama çerçevesi belirli muhakemelerde bulunmak için gerekli bir dayanak sunarak subjektiflik derecesini azaltabilir. Bu tür hükümler, örneğin, ölçüm, açıklama, hesap birimi veya maliyet kısıtlaması uygulamasına ilişkin açık veya zımnî hedefler koyabilir. Geçerli finansal raporlama çerçevesi, bu muhakemelerle ilgili açıklama hükümleri getirmek suretiyle söz konusu muhakemelerin önemini de vurgulayabilir.
13. Çoğunlukla subjektiflik içeren aşağıdaki hususların bazılarının veya tamamının belirlenmesinde, genellikle yönetimin muhakemesine ihtiyaç duyulur:
- Geçerli finansal raporlama çerçevesinin hükümlerinin belirlemediği ölçüde; erişilebilir bilgiyi dikkate alan, tahmin yönteminde kullanılacak uygun değerlendirme yaklaşımları, kavramları, teknikleri ve etkenleri,
  - Çeşitli muhtemel veri kaynakları bulunduğu değerlendirme niteliklerinin gözlemlenebilir olduğu ölçüde; kullanılacak uygun veri kaynakları,
  - Değerleme niteliklerinin gözlemlenebilir olmadığı ölçüde; örneğin piyasa görüşleri dâhil, erişilebilir en iyi verileri dikkate alan uygun varsayımlar veya varsayım aralığı,
  - Yönetimin nokta tahmininin seçileceği makul seviyede muhtemel sonuç aralığı ve bu aralıktaki bazı noktaların geçerli finansal raporlama çerçevesinin gerektirdiği ölçüm esasına ilişkin amaçlarla tutarlı olma konusundaki göreceli olasılık ve
  - Finansal tablolarda yer alan yönetimin nokta tahmini ve yapılan ilgili açıklamaların seçimi.
14. Gelecekteki olay veya şartlar hakkında varsayımlarda bulunmak, zorluğu bu olay veya şartların belirsizlik derecesine göre değişen, muhakemede bulunmayı içerir. Gelecekteki belirsiz olay veya şartları önceden tahmin etmenin mümkün olduğu kesinlik; geçmiş şart, olay ve ilgili sonuçlara dair bilgiler dâhil olmak üzere, bu olay veya şartların bilgiye dayanarak ne derece belirlenebilir olduğuna bağlıdır. Kesinlik eksikliği, yukarıda açıklandığı üzere, tahmin belirsizliğine de katkıda bulunur.
15. Gelecekteki sonuçlarla ilgili olarak, varsayımların, yalnızca sonucun belirsiz olan özellikleri için yapılması gerekecektir. Örneğin, bir mal satışı için bilanço tarihindeki muhtemel bir değer düşüklüğünün ölçümü göz önüne alındığında, alacak tutarı net bir şekilde tespit edilebilir ve ilgili işlem belgelerinde doğrudan gözlemlenebilir. Belirsiz olabilen ise, -varsa- değer düşüklüğünden kaynaklı zarar tutarıdır. Bu durumda, varsayımlar yalnızca zarar olasılığı ve bu tür herhangi bir zararın büyüklüğü ve zamanlaması hakkında gerekebilir.
16. Ancak, diğer durumlarda, bir varlıkla ilgili haklarda yer alan nakit akışı tutarları belirsiz olabilir. Bu tür durumlarda, hem nakit akışının dayanağı olan hakların büyüklükleri hem

de değer düşüklüğünden kaynaklanabilecek olası zararlar hakkında varsayımlarda bulunulması gerekebilir.

17. Yönetimin, geçmiş olay ve şartlar hakkındaki bilgileri, gelecekteki gelişmelere ilişkin mevcut eğilimler ve beklentilerle birlikte değerlendirmesi gerekebilir. Geçmiş olay ve şartlar; gelecekteki sonuçların değerlendirilmesinde tahmin olarak yürütülmüş olan yinelenen tarihi modelleri vurgulayabilen tarihi bilgiler sağlar. Söz konusu tarihi bilgiler, aynı zamanda bu tür davranış modellerinin zaman içindeki değişimini (döngüler veya eğilimler) gösterebilir. Bunlar; dayanak tarihi davranış modellerinin, gelecekteki sonuçların değerlendirilmesinde tahmin olarak yürütülmüş olabilen ve bir şekilde öngörülebilir yollarla değiştiğine işaret edebilir. İlgili döngüler veya eğilimlerdeki veya tarihi davranış modellerindeki muhtemel değişiklikleri gösteren başka bilgi türleri de mevcut olabilir. Bu bilgilerin tahmin edilebilir değeri hakkında zor muhakemelere ihtiyaç duyulabilir.
18. Muhasebe tahminlerini oluştururken kullanılan muhakemelerin niteliği ve kapsamı (içerdiği subjektiflik derecesi dâhil), yönetim açısından, muhasebe tahminini oluşturmak için atılacak en uygun adıma karar verirken yönetimin tarafıllığı için fırsat doğurabilir. Ayrıca yüksek derecede bir karmaşıklık veya yüksek derecede bir tahmin belirsizliği veya her ikisi de mevcut olduğunda, yönetimin tarafıllığına veya hileye yönelik riskler ve fırsatlar da artabilir.

### **Tahmin Belirsizliğinin Subjektiflik ve Karmaşıklık ile İlişkisi**

19. Tahmin belirsizliği, bir muhasebe tahmini oluşturmak için kullanılacak muhtemel yöntemlerde, veri kaynaklarında ve varsayımlarda yapısal değişkenliğe yol açmaktadır. Bu durum, subjektifliğe yol açar ve dolayısıyla muhasebe tahminini oluştururken muhakeme kullanımına duyulan ihtiyacı ortaya çıkarır. Bu tür muhakemelere; uygun yöntemlerin ve veri kaynaklarının seçiminde, varsayımlarda bulunulmasında ve yönetimin nokta tahmininin ve finansal tablolara dâhil edilmesi için ilgili açıklamaların seçiminde ihtiyaç duyulur. Bu muhakemeler, geçerli finansal raporlama çerçevesinin finansal tablolara alma, ölçüm, sunum ve açıklama hükümleri bağlamında yapılır. Ancak, muhakemeler; bu muhakemeleri desteklemek için bilgi birikimi veya bilginin kullanılabilirliği ve erişilebilirliği konusunda kısıtlamalar bulunduğundan, niteliği gereği subjektiftir.
20. Bu tür muhakemelerdeki subjektiflik, bu muhakemeleri yaparken kasıtlı veya kasıtsız yönetim tarafıllığı için fırsat oluşturur. Birçok finansal raporlama çerçevesi, finansal tablolara dâhil edilmesi için hazırlanan bilgilerin tarafsız olmasını gerektirir (diğer bir deyişle, bu bilgiler yanlı olmamalıdır). Tarafıllığın -en azından prensipte- tahmin sürecinde ortadan kaldırılabileceği göz önüne alındığında, subjektifliğin ele alınması için yapılan muhakemelerdeki muhtemel tarafıllığın kaynakları, tahmin belirsizliği kaynaklarından ziyade potansiyel yanlışlık kaynaklarıdır.
21. Muhasebe tahmini oluştururken kullanılacak olası yöntemler, veri kaynakları ve varsayımlardaki yapısal değişkenlik (Bkz.: 19 uncu paragraf), muhtemel ölçüm sonuçlarında da değişkenliğe yol açmaktadır. Makul seviyede muhtemel ölçüm

sonuçları aralığının büyüklüğü, tahmin belirsizliğinin derecesinden kaynaklanır ve genellikle muhasebe tahmininin duyarlılığı olarak adlandırılır. Ölçüm sonuçlarını belirlemeye ek olarak, bir tahmin süreci ayrıca, olası yöntemler, veri kaynakları ve varsayımlardaki yapısal değişikliklerin, makul seviyede muhtemel ölçüm sonuçları aralığının üzerindeki (duyarlılık analizi olarak adlandırılır) etkisinin analiz edilmesini de içerir.

22. Geçerli bir finansal raporlama çerçevesi tarafından gerekli görüldüğünde gerçeğe uygun sunumu sağlayan (diğer bir deyişle, tam, tarafsız ve hatasız) bir muhasebe tahmini için finansal tablo sunumu geliştirmek, makul seviyede muhtemel ölçüm sonuçları aralığından uygun bir şekilde seçilen yönetimin nokta tahmini ve bir tahmin belirsizliğini uygun şekilde tanımlayan ilgili açıklamaların seçilmesinde uygun muhakemeler yapmayı içerir. Bu muhakemeler, bu konuları ele alan geçerli finansal raporlama çerçevesindeki hükümlerin niteliğine bağlı olarak subjektiflik içerebilir. Örneğin, geçerli finansal raporlama çerçevesi, yönetimin nokta tahmininin seçimi için belli bir dayanak (olasılıklı ağırlıklı ortalama veya en iyi tahmin gibi) gerektirebilir. Geçerli finansal raporlama çerçevesi, benzer şekilde, belirli açıklamaları, belirli açıklama hedeflerini karşılayan açıklamaları veya içinde bulunulan şartlarda gerçeğe uygun sunumu sağlamak için gereken ilave açıklamaları gerektirebilir.
23. Daha yüksek derecedeki bir tahmin belirsizliğine maruz kalan bir muhasebe tahmini, daha düşük derecedeki bir tahmin belirsizliğine maruz kalan bir tahminden daha az kesin bir ölçüme sahip olsa da, geçerli finansal raporlama çerçevesinin zorunlu kılması hâlinde, kalemin gerçeğe uygun sunumunun sağlanması durumunda, finansal tablolara alınan muhasebe tahmini, finansal tablo kullanıcıları açısından yine de yeterli düzeyde ihtiyaca uygun olabilir. Bazı durumlarda, tahmin belirsizliği o kadar yüksek olabilir ki, geçerli finansal raporlama çerçevesindeki finansal tablolara alma kriterleri karşılanamaz ve muhasebe tahmini finansal tablolara alınmaz. Bu tür durumlarda bile, örneğin, nokta tahminini veya makul seviyede muhtemel ölçüm sonuçları aralığını ve tahmin belirsizliğini tanımlayan bilgileri ve kalemin finansal tablolara alınma kısıtlamalarını açıklamak için ilgili açıklama hükümleri mevcut olabilir. Geçerli finansal raporlama çerçevesinin bu tür durumlara uygulanan hükümleri, daha yüksek veya daha düşük bir dereceye kadar belirlenebilir. Bundan dolayı, söz konusu durumlarda, yapılan subjektifliği içeren ilave muhakemeler mevcut olabilir.

**Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişimler**

Denetçinin, işletmenin muhasebe tahminleri ve ilgili açıklamalarla ilgili muhasebe uygulamalarının önemli nitel yönleri hakkındaki görüşlerine ilişkin olarak üst yönetimden sorumlu olanlarla iletişim kurmayı değerlendirebileceği hususlar aşağıda yer almaktadır:

- (a) Yönetimin; muhasebe tahminleri ve ilgili açıklamalara sebep olabilecek veya bunların değiştirilmesini gerektirebilecek işlemler ile diğer olay ve şartları nasıl belirlediği.
- (b) “Önemli yanlışlık” riskleri.
- (c) Muhasebe tahminlerinin bir bütün olarak finansal tablolara görece önemliliği.
- (ç) Yönetimin; muhasebe tahminlerinin niteliği ve kapsamıyla ve bu tahminlerle ilişkili risklerle ilgili anlayışı (veya anlayış eksikliği).
- (d) Yönetimin uygun uzmanlık bilgi veya becerilerine başvurup vurmadığı veya uygun uzmanlardan faydalanıp faydalanmadığı.
- (e) Denetçinin nokta tahmini veya tahmin aralığı ile yönetimin nokta tahmini arasındaki farklar hakkında denetçinin görüşleri.
- (f) Denetçinin, muhasebe tahminleriyle ilgili muhasebe politikalarının seçiminin ve muhasebe tahminlerinin finansal tablolarda sunumunun uygunluğuna ilişkin görüşleri.
- (g) Yönetimin muhtemel tarafılığına ilişkin göstergeler.
- (ğ) Muhasebe tahminlerinin oluşturulma yöntemlerinde önceki döneme göre meydana gelen bir değişiklik olup olmadığı veya değişiklik yapılmasının gerekip gerekmediği.
- (h) Muhasebe tahmininin oluşturulma yöntemlerinde önceki döneme göre meydana gelen bir değişiklik mevcut olduğunda, bu durumun nedeni, ayrıca önceki dönemlerdeki muhasebe tahminlerinin sonucu.
- (i) Yönetimin, bir model kullandığı zamanlar dâhil, muhasebe tahminlerini oluşturma yöntemlerinin; geçerli finansal raporlama çerçevesinin ölçüm hedefleri, niteliği, durum ve şartları ile diğer hükümleri bağlamında uygun olup olmadığı.
- (i) Muhasebe tahminlerinde kullanılan önemli varsayımların niteliği ve sonuçları ile varsayımların geliştirilmesindeki subjektiflik derecesi.
- (j) Önemli varsayımların birbirleriyle ve diğer muhasebe tahminlerinde kullanılanlarla veya işletmenin diğer faaliyet alanlarında kullanılan varsayımlarla tutarlı olup olmadığı.
- (k) Önemli varsayımların uygunluğuyla veya geçerli finansal raporlama çerçevesinin uygun bir şekilde uygulanmasıyla ilgili olduğunda, yönetimin belirli adımları atma niyeti ve kabiliyetine sahip olup olmadığı.
- (l) Yönetimin; alternatif varsayımları veya sonuçları nasıl değerlendirdiği ve bunları neden reddettiği veya öteki durumda muhasebe tahminlerini oluştururken tahmin belirsizliğini nasıl ele aldığı.

- (m) Yönetimin muhasebe tahminlerini oluştururken kullandığı verilerin ve önemli varsayımların geçerli finansal raporlama çerçevesi bağlamında uygun olup olmadığı.
- (n) Dış bilgi kaynağından elde edilen bilginin güvenilirliği ve ihtiyaca uygunluğu.
- (o) Bir dış bilgi kaynağından elde edilen verilerle veya yönetimin ya da yönetimin faydalandığı bir uzmanın yaptığı değerlemelerle ilgili yeterli ve uygun denetim kanıtı elde ederken karşılaşılan önemli zorluklar.
- (ö) Denetçi ile yönetimin veya yönetimin değerlemc konusunda faydalandığı uzmanın yargıları arasındaki önemli farklılıklar.
- (p) İşletmenin muhasebe tahminleriyle ilgili tahmin belirsizliği dâhil, finansal tablolarda açıklanması gereken maruz kalınan riskler ile önemli risklerin finansal tablolar üzerindeki potansiyel etkileri.
- (r) Finansal tablolardaki tahmin belirsizliğiyle ilgili açıklamaların makullüğü.
- (s) Yönetimin; finansal tablolardaki muhasebe tahminlerinin ve ilgili açıklamaların finansal tablolara alınması, ölçümü, sunumu ve finansal tablolarda açıklanması ile ilgili kararlarının geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olup olmadığı.