

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan:

KURUL KARARI

Karar No: 95314690-050.01.04 – [01 / 270]

Karar Tarihi: 20.12.2018

Kararın Konusu: Sınırlı Bağımsız Denetim Standardı (SBDS) 2400 Tarihi Finansal Tabloların Sınırlı Bağımsız Denetimi'nin Yayınlanması

660 sayılı KHK'nın 9'uncu maddesi uyarınca; ülkemiz mevzuatına ve uluslararası standartlara uyum sağlamak üzere, Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu tarafından "*ISRE 2400 Engagements to Review Historical Financial Statements*" başlığıyla yayımlanan Standardın mevzuata kazandırılması amacıyla Sınırlı Bağımsız Denetim Standardı (SBDS) 2400 Tarihi Finansal Tabloların Sınırlı Bağımsız Denetimi'nin yayımlanmasına karar verilmiştir.

TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI

SINIRLI BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 2400

TARİHİ FİNANSAL TABLOLARIN SINIRLI BAĞIMSIZ DENETİMİ

SINIRLI BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 2400
TARİHİ FİNANSAL TABLOLARIN SINIRLI BAĞIMSIZ DENETİMİ
İÇİNDEKİLER

	Paragraf
Giriş	
Kapsam.....	1-4
Tarihi Finansal Tabloların Sınırlı Denetimi.....	5-8
Uygulama Alanı	9-12
Yürürlük Tarihi	13
Amaçlar	14-15
Tanımlar	16-17
Ana Hükümler	
Sınırlı Denetimin Bu SBDS'ye Uygun Olarak Yürütülmesi	18-20
Etik Hükümler	21
Mesleki Şüphencilik ve Mesleki Muhakeme	22-23
Sınırlı Denetim Düzeyinde Kalite Kontrol	24-28
Müşteri İlişkisinin ve Sınırlı Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi	29-41
Yönetim ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim	42
Sınırlı Denetimin Yürütülmesi	43-57
Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar.....	58-60
Yazılı Beyanlar	61-65
Uygulanan Prosedürler Sonucunda Elde Edilen Kanıtların Değerlendirilmesi	66-68
Denetçinin Finansal Tablolar Hakkında Sonuç Oluşturması	69-85
Denetçi Raporu	86-92
Belgelendirme	93-96
Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama	
Kapsam	A1-A5
Tarihi Finansal Tabloların Sınırlı Denetimi	A6-A7
Amaçlar	A8-A10
Tanımlar	A11-A13
Sınırlı Denetimin Bu SBDS'ye Uygun Olarak Yürütülmesi	A14

Etik Hükümler	A15-A16
Mesleki Şüphencilik ve Mesleki Muhakeme	A17-A25
Sınırlı Denetim Düzeyinde Kalite Kontrol	A26-A33
Müşteri İlişkinin ve Sınırlı Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi	A34-A62
Yönetim ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim	A63-A69
Sınırlı Denetimin Yürütülmesi	A70-A105
Yazılı Beyanlar	A106-A108
Uygulanan Prosedürler Sonucunda Elde Edilen Kanıtların Değerlendirilmesi	A109-A111
Denetçinin Finansal Tablolar Hakkında Sonuç Oluşturması	A112-A123
Denetçi Raporu	A124-A150
Belgelendirme.....	A151
Ek 1: Sınırlı Bağımsız Denetime İlişkin Sözleşme Örneği	
Ek 2: Sınırlı Bağımsız Denetime İlişkin Denetçi Raporu Örnekleri	

Giriş

Kapsam

1. Bu Sınırlı Bağımsız Denetim Standardı (SBDS):
 - (a) İşletmenin tarihî finansal tablolarının sınırlı bağımsız denetimini (sınırlı denetimini) yürütmek üzere görevlendirilmiş, ancak finansal tablolarının bağımsız denetimini yürütmekle görevlendirilmemiş bir denetçinin sorumluluklarını ve
 - (b) Finansal tablolara ilişkin sınırlı denetim raporunun şekil ve içeriğini, düzenler (Bkz.: A1 paragrafı).
2. Bu SBDS; denetçinin aynı zamanda işletmenin finansal tablolarının bağımsız denetimini yürütmekle görevlendirilmiş olması durumunda, işletmenin finansal tablolarına veya ara dönem finansal bilgilerine yönelik olarak yürütülen sınırlı denetimi kapsamaz (Bkz.: A2 paragrafı).
3. Bu SBDS, diğer tarihî finansal bilgilerin sınırlı denetiminde, gerektiğinde şartlara göre uyarlanmak suretiyle uygulanır. Tarihî finansal bilgilerin sınırlı denetimi dışındaki sınırlı güvence denetimleri GDS 3000¹ kapsamında yürütülür.

KKS I² ile İlişki

4. Kalite kontrol sistemleri, politikaları ve prosedürleri denetim şirketinin sorumluluğundadır. KKS 1, denetim şirketlerinin yürüttüğü finansal tabloların sınırlı denetimleri için de geçerlidir.³ Bu SBDS'nin sınırlı denetimler düzeyindeki kalite kontrole ilişkin hükümleri, denetim şirketinin KKS 1'e veya en az KKS 1'de öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer düzenlemelere tabi olduğu ön kabulüne dayanarak düzenlenmiştir (Bkz.: A3-A5 paragrafları).

Tarihî Finansal Tabloların Sınırlı Denetimi

5. Tarihî finansal tabloların sınırlı denetimi, *Güvence Denetimlerine İlişkin Çerçeve*'de (Güvence Çerçevesi)⁴ açıklandığı üzere bir sınırlı güvence denetimidir (Bkz.: A6-A7 paragrafları).
6. Finansal tabloların sınırlı denetiminde denetçi, işletmenin finansal tablolarının geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda hedef kullanıcıların güven seviyesini artırmayı amaçlayan bir sonuç bildirir. Denetçinin bildirdiği sonuç, denetçinin elde ettiği sınırlı güvenceye dayanır. Denetçi raporunda, rapor kullanıcılarının sonucu anlayabilmelerini sağlamak amacıyla sınırlı denetimin niteliğine ilişkin bir açıklamaya yer verilir.

¹ Güvence Denetimi Standardı 3000, "Tarihî Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri"

² Kalite Kontrol Standardı 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"

³ KKS 1, 4 üncü paragraf

⁴ Güvence Çerçevesi, 7-11 inci paragraflar

7. Denetçi, bu SBDS hükümlerine uygun bir şekilde bir bütün olarak finansal tablolara ilişkin bildireceği sonuca dayanak oluşturan yeterli ve uygun kanıtları elde etmek için öncelikle (başta) sorgulama yapar ve analitik prosedürleri uygular.
8. Finansal tabloların önemli yanlışlık içerebileceği kanaatine varmasına sebep olacak bir hususun farkına varması durumunda denetçi, bu SBDS hükümlerine uygun olarak finansal tablolara ilişkin bir sonuç bildirebilmek amacıyla içinde bulunulan şartlar altında gerekli olduğunu düşündüğü ilave prosedürleri tasarlar ve uygular.

Uygulama Alanı

9. Bu SBDS’de denetçinin, Standart hükümlerinin düzenlendiği bağlamı ve bir sınırlı denetimde yerine getirilmesi gerekenlerin neler olduğunu anlamasına yardımcı olmayı hedefleyen amaçlar bölümü yer alır.
10. Bu SBDS’de, denetçinin belirtilen amaçlara ulaşmasını sağlayacak ana hükümler yer alır.
11. Bu SBDS’de, Standardın doğru bir şekilde anlaşılmasına ilişkin bir çerçeve sağlayan giriş bölümü, tanımlar bölümü ve açıklayıcı hükümler ve uygulama bölümü yer alır.
12. Açıklayıcı hükümler ve uygulama bölümü, ana hükümlere ilişkin ilave açıklamalar ve bunların uygulanmasına yönelik rehberlik sağlar. Bu bölümde yer alan hükümler, ayrı bir ana hüküm getirmemekle birlikte ana hükümlerin doğru bir şekilde uygulanmasını sağlar. Ayrıca açıklayıcı hükümler ve uygulama bölümü, bu SBDS’de ele alınan ve ana hükümlerin uygulanmasına yardımcı olan konuların arka planına ilişkin bilgiler de sağlayabilir.

Yürürlük Tarihi

13. Bu SBDS, yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

Amaçlar

14. Denetçinin, bu SBDS kapsamında finansal tabloların sınırlı denetimini yürütürken amaçları:
 - (a) Başta sorgulama yaparak ve analitik prosedürleri uygulayarak, bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkin sınırlı güvence elde etmek ve böylece finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanmadığı kanaatine varmasına sebep olan herhangi bir hususun dikkatini çekip çekmediğine ilişkin bir sonuç bildirmek ve
 - (b) Bu SBDS’nin gerektirdiği şekilde bir bütün olarak finansal tablolara ilişkin raporlama yapmak ve bildirimlerde bulunmaktır.
15. Bu SBDS, sınırlı güvencenin elde edilemediği ve denetçi raporunda yer alacak sınırlı olumlu sonucun içinde bulunulan şartlar altında yetersiz kaldığı tüm durumlarda denetçinin, sınırlı denetim için düzenlenen raporda sonuç bildirmekten kaçınmasını veya -uygun hâllerde- mevzuatın izin vermesi durumunda, sınırlı denetimden çekilmesini gerektirir (Bkz.: A8-A10 ve A121-A122 paragrafları).

Tanımlar

16. Terimlerin ortak ve tutarlı bir biçimde uygulanmasına ve yorumlanmasına yardımcı olmak amacıyla, Terimler Sözlüğünde⁵ (“Sözlük”) bu SBDS’de açıklanan terimler ile bu SBDS’de geçen diğer terimlere ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Örneğin, bu SBDS’de kullanılan “yönetim” ve “üst yönetimden sorumlu olanlar” terimleri Sözlükte tanımlanmıştır (Bkz.: A11-A12 paragrafları).
17. Aşağıdaki terimler bu SBDS’de, karşılarında belirtilen anlamlarıyla kullanılmıştır:
- (a) *Analitik prosedürler*: Finansal ve finansal olmayan veriler arasındaki anlamlı ilişkilerin analiz edilmesi yoluyla finansal bilgilerin değerlendirilmesini ifade eder. Analitik prosedürler ayrıca, beklenen değerlerden ciddi ölçüde farklılık gösteren veya diğer ilgili bilgilerle tutarsızlık gösteren belirlenmiş dalgalanmaların veya ilişkilerin gerektiğinde araştırılmasını da kapsar.
 - (b) *Denetçi*: Sınırlı denetimi yürüten kişi veya kişileri, genellikle sorumlu denetçiye veya denetim ekibinin diğer denetçilerini veya ilgili durumlarda denetim şirketini ifade eder. Bu SBDS’de bir yükümlülük veya sorumluluğun sorumlu denetçi tarafından yerine getirileceğinin açıkça ifade edilmesi hâlinde, “denetçi” terimi yerine “sorumlu denetçi” terimi kullanılır. İlgili yerlerde “sorumlu denetçi” veya “denetim şirketi”, bu terimlerin kamu sektöründeki eş değerlerini ifade eder.
 - (c) *Genel amaçlı çerçeve*: Geniş bir kullanıcı kitlesinin ortak finansal bilgi ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik olarak tasarlanmış olan finansal raporlama çerçevesidir. Finansal raporlama çerçevesi, gerçeğe uygun sunum çerçevesi veya uygunluk çerçevesi olabilir.
 - (ç) *Genel amaçlı finansal tablolar*: Genel amaçlı çerçeve uyarınca hazırlanmış olan finansal tablolardır.
 - (d) *Etik hükümler*: Denetim ekibinin sınırlı denetimi yürütürken tabi olduğu, Kurum tarafından yayımlanan *Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallarda* (Etik Kurallar) yer alan hükümler ile mevzuatta yer alan daha kısıtlayıcı diğer hükümlerdir.
 - (e) *Mesleki muhakeme*: Sınırlı denetim sırasında mevcut olan şartlara uygun olarak atılacak adımlara yönelik bilgiye dayalı kararlar alınırken; mevzuat, güvence standartları, muhasebe standartları ve etik standartlar çerçevesinde, sahip olunan eğitim, bilgi ve deneyimin kullanılmasıdır. İlgili yerlerde bu kavram mesleki yargı olarak da kullanılmıştır.
 - (f) *Özel amaçlı çerçeve*: Belirli kullanıcıların finansal bilgi ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla tasarlanmış olan bir finansal raporlama çerçevesidir. Finansal raporlama çerçevesi, gerçeğe uygun sunum çerçevesi veya uygunluk çerçevesi olabilir.

⁵ Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan denetim standartlarına ilişkin Terimler Sözlüğü

- (g) *Özel amaçlı finansal tablolar*: Özel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak hazırlanmış finansal tablolardır.
- (ğ) *Sınırlı denetim riski*: Finansal tabloların önemli bir yanlışlık içermesine rağmen, denetçinin duruma uygun olmayan bir sonuç bildirmesi riskidir.
- (h) *Sınırlı güvence*: Sınırlı denetim riskini, denetimin içinde bulunduğu şartlar altında kabul edilebilir bir düzeye indiren (ancak söz konusu risk, makul güvence denetimi için daha yüksektir) ve bu SBDS'ye uygun olarak bildirilen sonuca dayanak olarak elde edilen güvence düzeyidir. Kanıt toplama prosedürlerinin nitelik, zamanlama ve kapsamının birleşiminin, denetçinin asgari olarak anlamlı düzeyde bir güvence elde etmesi için yeterli olması gerekir. Denetçi tarafından elde edilen güvence düzeyinin anlamlı olabilmesi için söz konusu güvence düzeyinin hedef kullanıcıların finansal tablolara duyduğu güven seviyesini artırması gerekir (Bkz.: A13 paragrafı).
- (ı) *Sorgulama*: İşletme içindeki veya dışındaki bilgili kişilerden bilgi alınmasıdır.

Ana Hükümler

Sınırlı Denetimin Bu SBDS'ye Uygun Olarak Yürütülmesi

18. Denetçinin, bu SBDS'nin amaçlarını anlaması ve hükümlerini uygun şekilde yerine getirebilmesi için açıklayıcı hükümler ve uygulama bölümü dâhil, bu SBDS'nin tamamına vâkıf olması gerekir (Bkz.: A14 paragrafı).

Hükümlere Uyum

19. Denetçi, yürütülen sınırlı denetimle ilgili olduğu sürece bu SBDS'de yer alan hükümlerin her birine uyar. Hükümün ele aldığı şartlar mevcut ise, söz konusu hükmün sınırlı denetimle ilgili olduğu kabul edilir.
20. Denetçi, bu SBDS'nin söz konusu sınırlı denetimle ilgili tüm hükümlerine uymadığı sürece, raporunda sınırlı denetimin bu SBDS'ye uygun olarak yürütüldüğünü belirtmez.

Etik Hükümler

21. Denetçi, bağımsızlıkla ilgili olanlar dâhil, etik hükümlere uyar (Bkz.: A15-A16 paragrafları).

Mesleki Şüphecilik ve Mesleki Muhakeme

22. Denetçi, finansal tabloların önemli ölçüde yanlışlık içermesine sebep olan şartların bulunabileceğini kabul ederek, sınırlı denetimi mesleki şüphecilik içinde planlar ve yürütür (Bkz.: A17-A20 paragrafları).
23. Denetçi, sınırlı denetimin yürütülmesinde mesleki muhakemesini kullanır (Bkz.: A21-A25 paragrafları).

Sınırlı Denetim Düzeyinde Kalite Kontrol

24. Sorumlu denetçi, yapılan işin şartlarına uygun olacak şekilde, güvence denetimine ilişkin beceri ve teknikler ile finansal raporlama konusunda yetkinliğe sahip olmalıdır (Bkz.: A26 paragrafı).
25. Sorumlu denetçi aşağıdaki hususlara ilişkin sorumluluğu üstlenir (Bkz.: A27-A30 paragrafları):
 - (a) Görevlendirildiği her bir sınırlı denetimin genel kalitesi,
 - (b) Sınırlı denetimin mesleki standartlar ile mevzuat hükümlerine uygun olarak yönlendirilmesi, gözetimi, planlanması ve yürütülmesi (Bkz.: A31 paragrafı),
 - (c) Denetçinin sınırlı denetim raporunun içinde bulunulan şartlara uygun olması ve
 - (ç) Sınırlı denetimin, aşağıdakiler dâhil, denetim şirketinin kalite kontrol politikalarına uygun olarak yürütülmesi:
 - (i) Müşteri ilişkisinin ve sınırlı denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesiyle ilgili uygun prosedürlerin takip edildiğine ve -sorumlu denetçinin yönetimin dürüst olmadığı sonucuna varmasına sebep olacak herhangi bir bilginin bulunup bulunmadığının değerlendirilmesi dâhil- bu konuda varılan sonuçların uygun olduğuna ikna olunması (Bkz.: A32-A33 paragrafları),
 - (ii) Aşağıdakilerin gerçekleştirilmesi için denetim ekibinin tamamının (toplu olarak), güvence denetimlerine ilişkin beceri ve teknikler ile finansal raporlama konusunda uzmanlık dâhil, uygun yetkinlik ve kabiliyete sahip olduğuna ikna olunması:
 - a. Sınırlı denetimin, mesleki standartlar ile mevzuat hükümlerine uygun olarak yürütülmesi ve
 - b. Düzenlenecek raporun içinde bulunulan şartlara uygun olması.
 - (iii) Sınırlı denetime ilişkin uygun belgelendirmenin yapılması ve muhafaza edilmesi için sorumluluğun üstlenilmesi.

Sınırlı Denetimin Kabulünden Sonra Dikkate Alınacak Hususlar

26. Sorumlu denetçi, önceden öğrenilmiş olması hâlinde denetim şirketinin sınırlı denetimi reddetmesine sebep olabilecek bir bilgiyi edindiği durumda, kendisinin ve denetim şirketinin gerekli adımları atabilmesi için konuyu derhâl denetim şirketine bildirir.

Etik Hükümlere Uyum

27. Sorumlu denetçi, sınırlı denetim boyunca gözlem ve gerektiğinde sorgulamalar yapmak suretiyle denetim ekibi üyelerinin etik hükümlere uymadığını gösteren durumlara karşı her zaman dikkatli olur. Denetim şirketinin kalite kontrol sistemi aracılığıyla veya başka bir şekilde, denetim ekibi üyelerinin etik hükümlere uygun davranmadıklarını gösteren hususların dikkatini çekmesi durumunda sorumlu denetçi, denetim şirketindeki diğer kişilerle istişare ederek atılacak adımlara karar verir.

28. Denetim şirketi açısından etkin bir kalite kontrol sistemi, kalite kontrol sistemine ilişkin politika ve prosedürlerin yerinde ve yeterli olduğuna ve etkin şekilde işlediğine dair denetim şirketine makul güvence sağlamak için oluşturulmuş bir izleme süreci içerir. Sorumlu denetçi, denetim şirketi tarafından ve -varsa- denetim ağına dâhil diğer şirketler tarafından ortaya konan en son bilgilerle desteklenen ve denetim şirketinin izleme sürecinden elde edilen sonuçları ve bu bilgilerde belirtilen eksikliklerin sınırlı denetimi etkileyip etkilemeyeceğini mütalaa eder.

Müşteri İlişkinin ve Sınırlı Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi

Müşteri İlişkinin ve Sınırlı Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesini Etkileyen Etkenler

29. Mevzuat aksini zorunlu kılmadığı sürece denetçi, aşağıdaki durumlarda sınırlı denetim sözleşmesini kabul etmez (Bkz.: A34-A35 paragrafları):
- (a) Denetçinin;
 - (i) Sınırlı denetimin makul bir amacının bulunduğu veya (Bkz.: A36 paragrafı)
 - (ii) İçinde bulunulan şartlar altında bir sınırlı denetimin yürütülmesinin uygun olduğu (Bkz.: A37 paragrafı),hususlarında ikna olmaması,
 - (b) Denetçinin, bağımsızlık dâhil etik hükümlere uyulamayacağına inanmasına sebep olan gerekçelerin bulunması,
 - (c) Denetçinin sınırlı denetimin şartlarına ilişkin ön bilgisinin/kanaatinin, söz konusu denetimi yürütmek için ihtiyaç duyulan bilgilerin muhtemelen mevcut olmayacağını veya güvenilir olmayacağına işaret etmesi (Bkz.: A38 paragrafı),
 - (ç) Denetçinin, yönetimin dürüstlüğü konusunda, sınırlı denetimin uygun şekilde yürütülmesini etkileyebilecek şüphelerinin olması (Bkz.: A36(b) paragrafı) veya
 - (d) Yönetimin veya üst yönetimden sorumlu olanların, sınırlı denetim sözleşmesinde denetçinin yapacağı çalışmanın kapsamını sınırlandıracak şartlar teklif etmesi ve denetçinin, bu sınırlandırmanın finansal tablolar hakkında sonuç bildirmekten kaçınmasını gerektireceğine inanması.

Sınırlı Denetim Sözleşmesinin Kabulüne İlişkin Ön Şartlar

30. Denetçi, bir sınırlı denetim sözleşmesini kabul etmeden önce (Bkz.: A39 paragrafı);
- (a) Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan finansal raporlama çerçevesinin kabul edilebilir olup olmadığını belirler -özel amaçlı finansal tabloların söz konusu olması durumunda, finansal tabloların hangi amaçla hazırlandığına ve hedef kullanıcılara dair kanaat edinilmesi dâhil- (Bkz.: A40-A46 paragrafları).
 - (b) Yönetimin aşağıdaki sorumluluklarını anladığına ve üstlendiğine dair mutabakatını alır (Bkz.: A47-A50 paragrafları):

- (i) Gerekli hâllerde finansal tabloların gerçeğe uygun sunumu dâhil olmak üzere, finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanması sorumluluğu,
- (ii) Yönetimin, hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyen finansal tabloların hazırlanmasını sağlamak için gerekli gördüğü iç kontrole ilişkin sorumluluğu ve
- (iii) Yönetimin, denetçiye;
 - a. Finansal tabloların hazırlanmasıyla ilgili kayıtlar, belgeler ve diğer hususlar gibi muttali olduğu tüm bilgilere erişim imkânı sağlama sorumluluğu,
 - b. Sınırlı denetimin amacı doğrultusunda talep edebileceği ilave bilgileri sağlama sorumluluğu,
 - c. Kanıtların toplanması için denetçinin işletme içinde gerekli gördüğü kişilerle kısıtlama olmaksızın görüşme imkânı sağlama sorumluluğu.

31. Sınırlı denetimin kabul edilmesi için ön şart olarak belirlenen yukarıdaki hususlardan herhangi biri konusunda ikna olmaması hâlinde denetçi, durumu yönetimle veya üst yönetimden sorumlu olanlarla müzakere eder. İlgili hususlarda denetçiyi ikna edecek değişikliklerin yapılamaması hâlinde, mevzuatla zorunlu kılınmadıkça denetçi, teklif edilen denetim sözleşmesini kabul etmez. Bununla birlikte bu tür şartlar altında yürütülen bir denetim bu SBDS'ye uygun olmaz. Bu sebeple denetçi, sınırlı denetimin bu SBDS'ye uygun olarak yürütüldüğüne dair herhangi bir açıklamaya raporunda yer vermez.

32. Sınırlı denetim kabul edildikten sonra, yukarıdaki ön şartlardan herhangi biri konusunda ikna olmaması hâlinde denetçi, durumu yönetimle veya üst yönetimden sorumlu olanlarla müzakere eder ve

- (a) Sorunun çözülüp çözilemeyeceğine,
- (b) Denetimi devam ettirmenin uygun olup olmadığına ve
- (c) Sorunu denetçi raporunda bildirip bildirmeyeceğine; bildirecek ise, nasıl bildireceğine,

karar verir.

Denetçi Raporu Metninin Mevzuatta Öngörüldüğü Durumlarda Dikkate Alınacak İlave Hususlar

33. Denetçinin sınırlı denetime ilişkin raporu, ancak 86 ncı paragrafta yer alan yükümlülüklerle uygun olması hâlinde bu SBDS'ye atıfta bulunur.

34. Bazı ülkelerde, sınırlı denetimin mevzuata uygun olarak yürütülmesi hâlinde mevzuatla, bu SBDS'den önemli derecede farklılıklar gösteren bir denetçi raporu şekli veya metni öngörülmüş olabilir. Bu tür durumlarda denetçi, kullanıcıların finansal tabloların sınırlı

denetiminden elde edilen güvenceyi yanlış anlama ihtimalini ve böyle bir ihtimalin olması durumunda, denetçi raporunda yapılacak ilave açıklamaların muhtemel yanlış anlamaları azaltıp azaltamayacağını değerlendirir (Bkz.: A51 ve A148 paragrafları).

35. Denetçi, denetçi raporundaki ilave açıklamaların muhtemel bir yanlış anlamayı azaltamayacağı sonucuna varırsa, mevzuatta aksi belirtilmedikçe sınırlı denetim sözleşmesini kabul etmez. Söz konusu mevzuata göre yürütülen bu tür bir denetim bu SBDS'ye uygun olmaz. Bu sebeple denetçi, sınırlı denetimin bu SBDS'ye uygun olarak yürütüldüğüne dair herhangi bir açıklamaya raporunda yer vermez (Bkz.: A51 ve A148 paragrafları).

Sınırlı Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması

36. Denetçi, sınırlı denetimi yürütmeden önce yönetimle veya -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlarla sınırlı denetim sözleşmesinin şartları üzerinde anlaşmaya varır.
37. Sınırlı denetim sözleşmesi yazılı olarak düzenlenir ve aşağıdaki hususları içerir (Bkz.: A52-A54, A56 paragrafları):
- (a) Finansal tabloların hedeflenen kullanımı ve dağıtımı ile -varsa- kullanımı veya dağıtımı üzerindeki her türlü kısıtlama,
 - (b) Geçerli finansal raporlama çerçevesini belirten açıklama,
 - (c) Sınırlı denetimin amacı ve kapsamı,
 - (ç) Denetçinin sorumlulukları,
 - (d) 30(b) paragrafında ifade edilenler dâhil, yönetimin sorumlulukları (Bkz.: A47-A50, A55 paragrafları),
 - (e) Yapılan denetimin bir bağımsız denetim olmadığına ve denetçinin finansal tablolara ilişkin bağımsız denetim görüşü vermeyeceğine dair ifade,
 - (f) Denetçi tarafından düzenlenecek raporun beklenen şekil ve içeriğine atıf ile raporun beklenen şekil ve içerikten farklılık gösterebileceği durumlar olabileceğine ilişkin açıklama.

Müteakip Sınırlı Denetimler

38. Birbirini takip eden dönemlerde sınırlı denetim yapılması durumunda denetçi, denetimin kabul edilmesiyle ilgili olarak değerlendirilen hususlardaki değişiklikler dâhil, sınırlı denetim sözleşmesi şartlarının içinde bulunulan durum ve şartlara göre revize edilmesinin gerekli olup olmadığını ve sözleşmenin mevcut şartlarının yönetime veya -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlara tekrar hatırlatılmasına ihtiyaç olup olmadığını değerlendirir (Bkz.: A57 paragrafı).

Sınırlı Denetim Sözleşmesinin Şartlarındaki Değişikliğin Kabulü

39. Denetçi makul bir gerekçe olmadıkça sınırlı denetim sözleşmesinin şartlarında değişiklik yapılmasını kabul etmez (Bkz.: A58-A60 paragrafları).

40. Sınırlı denetimin tamamlanmasından önce denetçiden sınırlı denetim sözleşmesini güvence elde edilmeyen bir hizmet sözleşmesiyle değiştirmesinin istenmesi hâlinde denetçi, böyle bir değişikliği yapmanın makul bir gerekçesinin olup olmadığına karar verir (Bkz.: A61-A62 paragrafları).
41. Sınırlı denetim sırasında işin şartlarında değişiklik olması hâlinde denetçi ve yönetim veya -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlar, bu şartlar üzerinde anlaşmaya varır ve sınırlı denetimin yeni şartlarını yeni bir sınırlı denetim sözleşmesiyle veya ilk sözleşmeye ek yapmak suretiyle kayıt altına alır.

Yönetim ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim

42. Sınırlı denetim sırasında denetçi, yönetimin veya -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların dikkatini çekmeyi gerektirecek kadar önemli olduğuna kanaat getirdiği, sınırlı denetimle ilgili tüm hususları yönetime veya -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlara zamanında bildirir (Bkz.: A63-A69 paragrafları).

Sınırlı Denetimin Yürütülmesi

Finansal Tabloların Sınırlı Denetiminde Önemlilik

43. Denetçi, bir bütün olarak finansal tablolar için önemliliği belirler ve bu önemliliği prosedürlerin tasarlanmasında ve bu prosedürlerden elde edilen sonuçların değerlendirilmesinde kullanır (Bkz.: A70-A73 paragrafları).
44. Başlangıçta önemliliğe ilişkin farklı bir tutar belirlemesine sebep olacak bir bilgiden sınırlı denetimin yürütülmesi sırasında haberdar olması durumunda denetçi, bir bütün olarak finansal tablolar için belirlediği önemliliği değiştirir (Bkz.: A74 paragrafı).

Denetçinin İşletmeyi Tanıması

45. Denetçi, finansal tablolarda önemli yanlışlık içerebilecek alanları belirlemek ve bu alanlara yönelik prosedürleri tasarlamak için işletme ve çevresi ile işletmenin geçerli finansal raporlama çerçevesi hakkında bilgi/kanaat edinir (Bkz.: A75-A77 paragrafları).
46. Denetçi, işletme ve çevresini tanıırken aşağıdaki hususlar hakkında kanaat edinir (Bkz.: A78, A87, A90 paragrafları):
- (a) Geçerli finansal raporlama çerçevesi dâhil, ilgili sektör, mevzuat/düzenlemeler ve diğer dış etkenler,
 - (b) Aşağıdaki hususlar dâhil, işletmenin niteliği:
 - (i) İşletmenin faaliyetleri,
 - (ii) İşletmenin ortaklık ve üst yönetim yapısı,
 - (iii) İşletmenin yaptığı ve yapmayı planladığı yatırımların türleri,
 - (iv) İşletmenin nasıl yapılandırıldığı ve finanse edildiği,
 - (v) İşletmenin amaç ve stratejileri,
 - (c) İşletmenin muhasebe sistemleri ve muhasebe kayıtları,
 - (ç) İşletmenin muhasebe politikaları seçimi ve uygulaması.

47. Bir bütün olarak finansal tablolar hakkında varılan sonuca dayanak oluşturacak yeterli ve uygun kanıt elde ederken denetçi;
- (a) Açıklamalar dâhil, finansal tablolardaki tüm önemli kalemleri ele almak ve
 - (b) Finansal tablolarda önemli yanlışlık içerebilecek alanlara odaklanmak,
- için sorgulamayı ve analitik prosedürleri tasarlar ve uygular (Bkz.: A79-A83, A87, A90 paragrafları).
48. Denetçinin yönetim ve -uygun hâllerde- işletmedeki diğer kişilere yönelik yapacağı sorgulamalar aşağıdaki hususları içerir (Bkz.: A84-A88 paragrafları):
- (a) Yönetimin, geçerli finansal raporlama çerçevesinin gerektirdiği önemli muhasebe tahminlerini nasıl oluşturduğu,
 - (b) İlişkili tarafların ve ilişkili taraf işlemlerinin, bu işlemlerin amaçları dâhil, belirlenmesi,
 - (c) Aşağıda örnekleri verilen, işletmenin finansal tablolarını etkileyen veya etkileyebilecek olan önemli, olağandışı veya karmaşık işlem, olay veya hususların bulunup bulunmadığı:
 - (i) İşletmenin ticari faaliyetleri ve operasyonlarındaki önemli değişiklikler,
 - (ii) Finansman ve borç sözleşmelerindeki şartlar dâhil, sözleşme şartlarında meydana gelen ve işletmenin finansal tablolarını ciddi şekilde etkileyebilecek önemli değişiklikler,
 - (iii) Önemli yevmiye kayıtları veya finansal tablolardaki diğer düzeltmeler,
 - (iv) Raporlama döneminin sonuna yakın tarihlerde meydana gelen veya finansal tablolara alınan önemli işlemler,
 - (v) Daha önce yürütülen denetimler sırasında belirlenmiş olan, düzeltilmemiş yanlışlıkların durumu,
 - (vi) İlişkili taraf ilişki veya işlemlerinin işletme açısından etkileri veya muhtemel sonuçları,
 - (ç) Gerçekleşmiş, şüphelenilen veya iddia edilen;
 - (i) İşletmeyi etkileyen herhangi bir hilenin veya yasadışı bir durumun varlığı ve
 - (ii) Vergi ve sosyal güvenlik mevzuatı gibi, finansal tablolarda yer alan önemli tutar ve açıklamaların belirlenmesinde doğrudan bir etkiye sahip olduğu genel olarak kabul edilen mevzuat hükümlerine aykırılığın bulunması,
 - (d) Finansal tabloların tarihi ile denetçi raporu tarihi arasında gerçekleşen ve finansal tablolarda düzeltme veya açıklama yapılmasını gerektiren olayların yönetim tarafından belirlenerek ele alınıp alınmadığı,

- (e) Yönetimin, işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetinin değerlendirmesinin esası (Bkz.: A89 paragrafı),
 - (f) İşletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin şüphe oluşturabilecek olay veya şartların bulunup bulunmadığı,
 - (g) Finansal tablo açıklamaları dâhil, işletmenin finansal tablolarını etkileyen veya etkileyebilecek olan önemli taahhütler, sözleşmeye dayalı yükümlülükler, şarta bağlı varlık ve yükümlülükler,
 - (ğ) Parasal olmayan önemli işlemler veya sınırlı denetimi yürütülen finansal raporlama döneminde dikkate alınmayan önemli işlemler.
49. Analitik prosedürleri tasarlarken denetçi, işletmenin muhasebe sisteminden ve muhasebe kayıtlarından elde edilen verilerin, analitik prosedürlerin uygulanması için yeterli (uygun) olup olmadığını mütalaa eder (Bkz.: A90-A92 paragrafları).

Özel Durumları Ele Alan Prosedürler

İlişkili taraflar

50. Yönetimin daha önceden belirlemediği veya denetçiye açıklamadığı ilişkili taraf ilişkileri veya işlemleri bulunabilir. Denetçi, sınırlı denetim sırasında bu durumu işaret edebilecek düzenlemelere veya diğer bilgilere karşı dikkatli olur.
51. Sınırlı denetimi yürütürken işletmenin olağan iş akışı dışında gerçekleşen önemli işlemleri belirlemesi durumunda denetçi, aşağıdaki konular hakkında yönetimi sorgular:
- (a) Bu işlemlerin niteliği,
 - (b) İlişkili tarafların bu işlemlerde yer alıp almadığı,
 - (c) Bu işlemlerin iş mantığı/ticari gerekçesi (veya bundan yoksunluk).

Hile ve mevzuata aykırılık

52. İşletmede hile veya mevzuata aykırılığın ya da hile veya mevzuata aykırılık şüphesinin var olduğuna dair bir göstergenin bulunması hâlinde denetçi:
- (a) Mevzuatla yasaklanmadığı sürece, bu durumu uygun kademedeki yöneticilere veya -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlara bildirir (Bkz.: A93 paragrafı),
 - (b) Yönetimden -varsa- bu durumun finansal tablolar üzerindeki etki veya etkilerini değerlendirmesini talep eder,
 - (c) Tespit edilen veya şüphelenilen hilenin veya mevzuata aykırılığın etkilerine ilişkin olarak yönetimin yaptığı ve denetçiye bildirdiği değerlendirmenin denetçinin finansal tablolara ilişkin sonucu ve denetçi raporu üzerindeki etkisini belirler ve
 - (ç) Mevzuatın veya etik hükümlerin:
 - i. Denetçinin durumu yetkili bir kuruma rapor etmesini zorunlu kılıp kılmadığına,

- ii. İçinde bulunulan şartlar altında yetkili bir kuruma rapor edilmesinin uygun olup olmadığı konusunda sorumluluk yükleyip yüklenmediğine,

karar verir (Bkz.: A94-A98 paragrafları).

İşletmenin sürekliliği

53. Finansal tabloların sınırlı denetimi, işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetinin mütalaa edilmesini içerir. Denetçi, yönetimin işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin yaptığı değerlendirmeyi incelerken, geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca, yönetimin değerlendirmeyi yapmak için kullandığı dönemle aynı dönemi veya mevzuatta daha uzun bir dönem öngörülmesi durumunda bu süreyi dikkate alır.
54. Sınırlı denetim sırasında işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyeti hakkında ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlardan haberdar olması durumunda denetçi (Bkz.: A99 paragrafı):
- (a) Yönetimin, işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetini etkileyen ve gelecekte atacağı adımlara ilişkin planları, bu planların uygulanabilirliği ve yönetimin bu planların uygulanması sonucunda işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin mevcut durumun iyileşeceğine inanıp inanmadığı konusunda yönetimi sorgular.
 - (b) Yönetimin verdiği cevapların;
 - (i) Geçerli finansal raporlama çerçevesinin işletmenin sürekliliği varsayımını ihtiva etmesi hâlinde, finansal tabloları süreklilik esasına uygun olarak sunmaya devam etmek veya
 - (ii) Finansal tabloların, önemli bir yanlışlık içerip içermediğine veya aksi durumda işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyeti açısından yanıltıcı olup olmadığına karar vermek,
- için yeterli dayanak sağlayıp sağlamadığını belirlemek amacıyla yaptığı sorgulamaların sonuçlarını değerlendirir.
- (c) Yönetimin cevaplarını sınırlı denetim sonucunda farkına vardığı ilgili tüm bilgiler ışığında değerlendirir.

Başkaları tarafından yapılan çalışmaların kullanılması

55. Sınırlı denetimi yürütürken denetçinin, başka denetçiler veya muhasebe veya güvence denetimleri dışındaki bir alanda uzmanlığa sahip bir kişinin veya kuruluşun çalışmasını kullanması gerekebilir. Sınırlı denetimin yürütülmesi sırasında başka bir denetçi veya uzmanın çalışmasını kullanması hâlinde denetçi, söz konusu çalışmanın amaçları açısından yeterli olduğuna ikna olmak için uygun adımları atar (Bkz.: A80 paragrafı).

Finansal Tabloların, Bu Tabloların Dayanağını Oluşturan Muhasebe Kayıtlarıyla Mutabakatı

56. Denetçi; finansal tabloların, bu tabloların dayanağını oluşturan muhasebe kayıtlarıyla uygunluk veya mutabakat sağladığına ilişkin kanıt elde eder (Bkz.: A100 paragrafı).

Denetçinin, Finansal Tabloların Önemli Yanlışlık İçerebileceği Hususundan Haberdar Olması Durumunda Uygulanacak İlave Prosedürler

57. Denetçinin, finansal tabloların önemli yanlışlık içerebileceği kanaatine varmasına sebep olacak hususlardan haberdar olması durumunda (Bkz.: A101-A105 paragrafı):
- (a) Söz konusu hususun/hususların bir bütün olarak finansal tablolarda önemli yanlışlığa sebep olmasının muhtemel olmadığı sonucuna varmasını veya
 - (b) Söz konusu hususun/hususların bir bütün olarak finansal tablolarda önemli yanlışlığa sebep olduğuna karar vermesini,
- sağlayan ilave prosedürler tasarlar ve uygular.

Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar

58. Finansal tabloların tarihi ile denetçi raporu tarihi arasında gerçekleşen ve finansal tablolarda düzeltme veya açıklama yapılmasını gerektiren olaylardan haberdar olması hâlinde denetçi, yönetimden söz konusu yanlışlıkları düzeltmesini talep eder.
59. Denetçinin, denetçi raporu tarihinden sonra finansal tablolarla ilgili herhangi bir prosedürü uygulama yükümlülüğü bulunmaz. Bununla birlikte, denetçi raporu tarihinden sonra finansal tabloların yayımlandığı tarihten önce haberdar olduğu ve denetçi raporu tarihinde haberdar olması hâlinde raporunu değiştirmesine sebep olabilecek bir durumun mevcut olması hâlinde denetçi:
- (a) Konuyu yönetimle ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlarla müzakere eder,
 - (b) Finansal tablolarda değişiklik yapılmasının gerekli olup olmadığına karar verir,
 - (c) Finansal tablolarda değişiklik yapılmasının gerekli olması durumunda, yönetimin finansal tablolarda bu hususu nasıl ele almayı planladığı hakkında sorgulama yapar.
60. Denetçinin finansal tablolarda değişiklik yapılmasını gerekli görmesine karşın yönetimin finansal tablolarda değişiklik yapmaması ve denetçi raporunun hâlihazırda işletmeye sunulmuş olması durumunda denetçi, yönetimi veya üst yönetimden sorumlu olanları gerekli değişiklikler yapılmadan finansal tabloları yayınlamamaları konusunda uyarır. Bu uyarıya rağmen finansal tabloların gerekli değişiklikler yapılmadan yayımlanması durumunda denetçi, denetçi raporuna güvenilmesini engellemeye yönelik uygun adımları atar.

Yazılı Beyanlar

61. Denetçi, yönetimden sınırlı denetim sözleşmesinde mutabakata varılan sorumluluklarını yerine getirdiğine dair bir yazılı beyan talep eder. Yazılı beyanda aşağıdaki hususlar yer alır (Bkz.: A106-A108 paragrafları):
- (a) Yönetimin, finansal tabloları, -uygun hâllerde- gerçeğe uygun sunum dâhil, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlama sorumluluğunu

yerine getirdiği ve sınırlı denetim sözleşmesi şartlarında mutabakata varıldığı üzere ilgili tüm bilgileri ve bu bilgilere erişim imkânını denetçiye sağladığı ve

(b) Tüm işlemlerin kaydedildiği ve finansal tablolara yansıtıldığı.

Yönetimin, sorumluluklarını yazılı olarak kamuya bildirmesinin mevzuatla zorunlu kılınması ve denetçinin bu bildirimlerin (a) ve (b) bentleri uyarınca zorunlu kılınan beyanlardan bir kısmını veya tamamını sağladığını belirlemesi durumunda, söz konusu bildirimlerde yer alan hususların beyan mektubuna eklenmesi gerekmez.

62. Denetçi ayrıca yönetimden, aşağıdaki hususların denetçiye açıklandığına ilişkin yazılı beyan talep eder (Bkz.: A107 paragrafı):

- (a) İşletmenin ilişkili taraflarının kimlikleri ile yönetimin haberdar olduğu tüm ilişkili taraf ilişkisi ve işlemleri,
- (b) Yönetimin haberdar olduğu ve işletmeyi etkilemiş olabilecek gerçekleşmiş veya şüphelenilen hilelere ilişkin tüm önemli bilgiler,
- (c) Finansal tabloları etkileyen, bilinen veya muhtemel, tüm mevzuata aykırılıklar,
- (ç) Finansal tablolarda süreklilik varsayımının kullanımıyla ilgili olan tüm bilgiler,
- (d) Finansal tabloların tarihinden sonra gerçekleşen ve geçerli finansal raporlama çerçevesinin finansal tablolarda düzeltme veya açıklama yapılmasını gerektirdiği tüm olayların düzeltilmiş veya açıklanmış olduğu,
- (e) Finansal tablo açıklamaları dâhil, işletmenin finansal tablolarını etkileyen veya etkileyebilecek olan önemli taahhütler, sözleşmeye dayalı yükümlölükler, şarta bağlı varlık ve yükümlölükler ve
- (f) Sınırlı denetim yürütölen finansal raporlama dönemindeki parasal olmayan veya dikkate alınmayan önemli işlemler.

63. Yönetimin, talep edilen yazılı beyanlardan bir veya daha fazlasını sunmaması durumunda denetçi (Bkz.: A106 paragrafı):

- (a) Konuyu yönetimle ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlarla müzakere eder,
- (b) Yönetimin dürüstlüğünü yeniden değerlendirir ve bu durumun, beyanların (sözlü veya yazılı) ve genel olarak kanıtların güvenilirliği üzerinde oluşturabileceği etkiyi değerlendirir ve
- (c) Bu SBDS'ye uygun olarak, bu durumun denetçi raporundaki sonuca olan muhtemel etkisinin belirlenmesi dâhil olmak üzere uygun adımları atar.

64. Aşağıdaki durumların gerçekleşmesi hâlinde denetçi, finansal tablolara ilişkin sonuç bildirmekten kaçınır veya mevzuat uyarınca mümkün olması durumunda denetimden çekilir:

- (a) Denetçinin, yönetimin dürüstlüğü konusunda yeterli şüphenin mevcut olduğu ve dolayısıyla yazılı beyanların güvenilir olmadığı sonucuna varması veya

- (b) Yönetimin, 61 inci paragraf uyarınca sunulması gereken yazılı beyanları sunmaması.

Yazılı Beyanların Tarihi veya Kapsadığı Dönem(ler)

65. Yazılı beyanların tarihi, finansal tablolara ilişkin denetçi raporu tarihinden sonra olamaz; ancak bu tarihe mümkün olan en yakın tarihtir. Yazılı beyanlar, denetçi raporunda atıf yapılan tüm finansal tabloları ve dönem(ler)i kapsar.

Uygulanan Prosedürler Sonucunda Elde Edilen Kanıtların Değerlendirilmesi

66. Denetçi, uygulanan prosedürler sonucunda yeterli ve uygun kanıt elde edilip edilmediğini değerlendirir ve elde edilemediği sonucuna varması hâlinde, içinde bulunulan şartlar altında, finansal tablolara ilişkin sonuç oluşturmak için gerekli olduğuna kanaat getirdiği diğer prosedürleri de uygular (Bkz.: A109 paragrafı).
67. Sonuç oluşturmak için yeterli ve uygun kanıtı elde etmesi mümkün değilse denetçi, yönetimle ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlarla bu tür sınırlamaların sınırlı denetimin kapsamı üzerindeki etkilerini müzakere eder (Bkz.: A110-A111 paragrafları).

Denetçi Raporu Üzerindeki Etkinin Değerlendirilmesi

68. Denetçi, uygulanan prosedürler sonucunda elde edilen kanıtları, bunların denetçi raporu üzerindeki etkilerini belirlemek için değerlendirir (Bkz.: A109 paragrafı).

Denetçinin Finansal Tablolar Hakkında Sonuç Oluşturması

Finansal Tablolara İlişkin Geçerli Finansal Raporlama Çerçevesinin Değerlendirilmesi

69. Finansal tablolar hakkında sonuç oluştururken denetçi:
- (a) Finansal tablolarda geçerli finansal raporlama çerçevesine atıfta bulunulup bulunulmadığını ve bu çerçevenin yeterli bir şekilde açıklanıp açıklanmadığını değerlendirir (Bkz.: A112-A113 paragrafları),
 - (b) Geçerli finansal raporlama çerçevesi hükümleri ve uygulanan prosedürlerin sonuçları çerçevesinde;
 - (i) Her bir finansal tablonun başlığı dâhil, finansal tablolarda kullanılan terminolojinin uygun olup olmadığını,
 - (ii) Seçilen ve uygulanan önemli muhasebe politikalarının finansal tablolarda yeterli bir şekilde açıklanıp açıklanmadığını,
 - (iii) Seçilen ve uygulanan muhasebe politikalarının uygunluğu ile bu politikaların geçerli finansal raporlama çerçevesiyle tutarlı olup olmadığını,
 - (iv) Yönetim tarafından yapılan muhasebe tahminlerinin makul olup olmadığını,
 - (v) Finansal tablolarda sunulan bilgilerin ihtiyaca uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir olup olmadığını ve

- (vi) Hedef kullanıcıların önemli işlem ve olayların finansal tablolarda aktarılan bilgiler üzerindeki etkisini anlamalarını sağlamak amacıyla finansal tablolarda yeterli açıklama yapıp yapılmadığını (Bkz.: A114-A116 paragrafları),

değerlendirir.

70. Denetçi:

- (a) Sınırlı denetim sırasında ve önceki dönemde yürütölmüş sınırlı denetimde belirlenen düzeltilmemiş yanlışlıkların, bir bütün olarak finansal tablolar üzerindeki etkisini ve
- (b) Yönetimin yargılarındaki muhtemel taraflılığın göstergeleri dâhil, işletmenin muhasebe uygulamalarının nitel yönlerinin etkisini (Bkz.: A117-A118 paragrafları),

mütalaa eder.

71. Finansal tabloların gerçeğe uygun sunum çerçevesi kullanılarak hazırlanması durumunda denetçi, ayrıca aşağıdaki hususları dikkate alır (Bkz.: A115 paragrafı):

- (a) Geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak finansal tabloların genel sunumu, yapısı ve içeriği ile
- (b) İlgili dipnotlar dâhil olmak üzere finansal tabloların; bir bütün olarak finansal tablolar bağlamında, dayanağını oluşturan işlem ve olayları, gerçeğe uygun sunumu sağlayacak (veya -uygun hâllerde- doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayacak) şekilde yansıtıp yansıtmadığı.

Sonucun Şekli

72. Denetçinin finansal tablolara ilişkin vardığı sonuç (olumlu sonuç veya olumsuz sonuç dışında bir sonuç), finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan geçerli finansal raporlama çerçevesi bağlamında uygun olan şekilde ifade edilir.

Olumlu Sonuç

73. Denetçi, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanmadığı kanaatine varmasına sebep olan herhangi bir hususun dikkatini çekmediği sonucuna varabilmek için sınırlı güvence elde ettiğinde, bir bütün olarak finansal tablolar hakkında olumlu sonuç bildirir.

74. Denetçi olumlu sonuç bildirirken, mevzuat aksini zorunlu kılmadığı sürece, aşağıdaki ifadelerden uygun olanını kullanır (Bkz.: A119-A120 paragraflar):

- (a) “Sınırlı bağımsız denetimimize göre finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak gerçeğe uygun bir biçimde sunulmadığı (veya doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlamadığı) kanaatine varmamıza sebep olan herhangi bir husus dikkatimizi çekmemiştir.” (gerçeğe uygun sunum çerçevesi kullanılarak hazırlanan finansal tablolar için) veya

- (b) “Sınırlı bağımsız denetimimize göre finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanmadığı kanaatine varmamıza sebep olan herhangi bir husus dikkatimizi çekmemiştir.” (uygunluk çerçevesi kullanılarak hazırlanan finansal tablolar için).

Olumlu Sonuç Dışındaki Sonuç

75. Denetçi;

- (a) Uygulanan prosedürlere ve elde edilen kanıtlara dayanarak finansal tabloların önemli yanlışlık içerdiğine karar vermesi veya
- (b) Finansal tablolarda yer alan ve bir bütün olarak finansal tablolara ilişkili olan önemli bir veya daha fazla kalem hakkında yeterli ve uygun kanıt elde edememesi,

hâlinde, denetçi raporunda bir bütün olarak finansal tablolar hakkında olumlu sonuç dışında bir sonuç bildirir.

76. Denetçi, finansal tablolara ilişkin olumlu sonuç dışında bir sonuç bildirdiğinde:

- (a) Denetçi raporunun sonuç paragrafında “Sınırlı Olumlu Sonuç”, “Olumsuz Sonuç” veya “Sonuç Bildirmekten Kaçınma” başlıklarından uygun olanını kullanır ve
- (b) Denetçi raporunda sonuç paragrafından hemen önceki ayrı bir paragrafta (sonuç paragrafının dayanağı olarak ifade edilir), uygun bir başlık altında (örneğin, duruma göre “Sınırlı Olumlu Sonucun Dayanağı”, “Olumsuz Sonucun Dayanağı” veya “Sonuç Bildirmekten Kaçınmanın Dayanağı” gibi) olumlu sonuç dışındaki sonuca sebep olan hususa ilişkin açıklama yapar.

Finansal tabloların önemli yanlışlık içermesi

77. Finansal tabloların önemli yanlışlık içerdiğine karar vermesi durumunda denetçi;

- (a) Olumlu sonuç dışında bir sonuç bildirmesine sebep olan hususun etkilerinin önemli ancak finansal tablolar üzerinde yaygın olmadığı sonucuna varması hâlinde sınırlı olumlu sonuç bildirir veya
- (b) Olumlu sonuç dışında bir sonuç bildirmesine sebep olan hususun etkilerinin hem önemli hem de finansal tablolar üzerinde yaygın olduğu sonucuna varması hâlinde olumsuz sonuç bildirir.

78. Önemli bir yanlışlık sebebiyle finansal tablolar hakkında sınırlı olumlu sonuç bildirdiğinde denetçi, mevzuat aksini zorunlu kılmadığı sürece, aşağıdaki ifadelerden uygun olanını kullanır:

- (a) “Sınırlı bağımsız denetimimize göre, Sınırlı Olumlu Sonucun Dayanağı paragrafında açıklanan hususun/husuların etkileri hariç olmak üzere, finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak gerçeğe uygun bir biçimde sunulmadığı (veya doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlamadığı) kanaatine varmamıza sebep olan herhangi bir husus

dikkatimizi çekmemiştir.” (gerçeğe uygun sunum çerçevesi kullanılarak hazırlanan finansal tablolar için) veya

- (b) “Sınırlı bağımsız denetimimize göre, Sınırlı Olumlu Sonucun Dayanağı paragrafında açıklanan hususun/hususların etkileri hariç olmak üzere, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanmadığı kanaatine varmamıza sebep olan herhangi bir husus dikkatimizi çekmemiştir.” (uygunluk çerçevesi kullanılarak hazırlanan finansal tablolar için).

79. Finansal tablolar hakkında olumsuz sonuç bildirdiğinde denetçi, mevzuat aksini zorunlu kılmadığı sürece, aşağıdaki ifadelerden uygun olanını kullanır:

- (a) “Sınırlı bağımsız denetimimize göre, Olumsuz Sonucun Dayanağı paragrafında açıklanan hususun/hususların önemi sebebiyle, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak gerçeğe uygun bir biçimde sunulmadığı (veya doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlamadığı) tespit edilmiştir.” (gerçeğe uygun sunum çerçevesi kullanılarak hazırlanan finansal tablolar için) veya
- (b) “Sınırlı bağımsız denetimimize göre, Olumsuz Sonucun Dayanağı paragrafında açıklanan hususun/hususların önemi sebebiyle, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanmadığı tespit edilmiştir.” (uygunluk çerçevesi kullanılarak hazırlanan finansal tablolar için).

80. Denetçi, sonucun dayanağına ilişkin paragrafta, sınırlı olumlu sonuç veya olumsuz sonuç bildirilmesine sebep olan önemli yanlışlıklarla ilgili olarak;

- (a) Önemli yanlışlığın finansal tablolardaki belirli tutarlarla (nicel açıklamalar dâhil) ilgili olması hâlinde, yanlışlığın finansal etkilerini açıkla ve nicel olarak belirtir; bunun mümkün olmaması hâlinde, söz konusu hususu da belirtir.
- (b) Önemli yanlışlıkların finansal tabloların metinsel açıklamalarıyla ilgili olması hâlinde, bu metinsel açıklamaların nasıl yanlışlıklar içerdiğini açıklar.
- (c) Önemli yanlışlığın, açıklanması gereken bilgilerin açıklanmamasından kaynaklanması hâlinde, eksik olan bilgilerin niteliğini açıklar. Mevzuatla yasaklanmadığı sürece denetçi, mümkün olması hâlinde, eksik açıklamalara da yer verir.

Yeterli ve uygun kanıt elde edilememesi

81. Yeterli ve uygun kanıt elde edilememesi sebebiyle finansal tablolar hakkında bir sonuç oluşturamaması hâlinde denetçi:

- (a) Varsa, tespit edilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkilerinin önemli olabileceği ancak yaygın olmayacağı sonucuna varması hâlinde sınırlı olumlu sonuç bildirir veya

- (b) Varsa, tespit edilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkilerinin hem önemli hem de yaygın olabileceği sonucuna varması hâlinde sonuç bildirmekten kaçınır.

82. Aşağıdaki şartların mevcut olması hâlinde denetçi, denetimden çekilir (Bkz.: A121-A123 paragrafları):

- (a) Sınırlı denetim sözleşmesini kabul ettikten sonra yönetimin sınırlı denetimin kapsamını sınırlandırması sebebiyle denetçinin, finansal tablolar hakkında sonuç bildirmek için yeterli ve uygun kanıt elde edememesi,
- (b) Denetçinin tespit edilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkilerinin önemli ve yaygın olduğuna karar vermesi ve
- (c) Sınırlı denetimden çekilmenin mevzuat uyarınca mümkün olması.

83. Yeterli ve uygun kanıt elde edememesi sebebiyle finansal tablolar hakkında sınırlı olumlu sonuç bildirdiğinde denetçi, mevzuat aksini zorunlu kılmadığı sürece, aşağıdaki ifadelerden uygun olanını kullanır:

- (a) “Sınırlı bağımsız denetimimize göre, Sınırlı Olumlu Sonucun Dayanağı paragrafında açıklanan hususun/hususların etkileri hariç olmak üzere, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak gerçeğe uygun bir biçimde sunulmadığı (veya doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlamadığı) kanaatine varmamıza sebep olan herhangi bir husus dikkatimizi çekmemiştir.” (gerçeğe uygun sunum çerçevesi kullanılarak hazırlanan finansal tablolar için) veya
- (b) “Sınırlı bağımsız denetimimize göre, Sınırlı Olumlu Sonucun Dayanağı paragrafında açıklanan hususun/hususların etkileri hariç olmak üzere, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanmadığı kanaatine varmamıza sebep olan herhangi bir husus dikkatimizi çekmemiştir.” (uygunluk çerçevesi kullanılarak hazırlanan finansal tablolar için).

84. Finansal tablolar hakkında sonuç bildirmekten kaçınması durumunda denetçi, sonuç paragrafında;

- (a) Sonuç Bildirmekten Kaçınmanın Dayanağı paragrafında açıklanan hususun/hususların önemi sebebiyle finansal tablolar hakkında sonuç oluşturmak için yeterli ve uygun kanıt elde edemediğini ve
- (b) Dolayısıyla, finansal tablolar hakkında bir sonuç bildiremediğini, ifade eder.

85. Yeterli ve uygun kanıt elde edemediği için sınırlı olumlu sonuç bildirmesi veya sonuç bildirmekten kaçınması durumunda denetçi, sonuç paragrafının dayanağında yeterli ve uygun kanıt elde edilememesinin sebebini/sebeplerini belirtir.

Denetçi Raporu

86. Denetçinin sınırlı denetime ilişkin raporu yazılı olarak düzenlenir ve aşağıdaki hususları içerir (Bkz.: A124-A127, A148, A150 paragrafları):
- (a) Raporun, bir bağımsız denetçi tarafından yürütülen sınırlı denetime ait bir rapor olduğunu açıkça gösteren bir başlık,
 - (b) Mevcut sözleşme şartlarının gerektirdiği muhatap(lar),
 - (c) Bir giriş paragrafı. Bu paragraf;
 - (i) Finansal tablolar setinde yer alan her bir tablonun başlığı ile her bir finansal tablonun tarihi ve kapsadığı dönem dâhil sınırlı denetimi yürütülen finansal tabloları belirtir,
 - (ii) Önemli muhasebe politikalarının özetine ve diğer açıklayıcı bilgilere atıfta bulunur,
 - (iii) Finansal tabloların sınırlı denetiminin yürütüldüğünü ifade eder,
 - (ç) Yönetimin finansal tabloların hazırlanmasının yanı sıra aşağıdaki hususlardan da sorumlu olduğunu ifade eden bir açıklama (Bkz.: A128-A131 paragrafları):
 - (i) İlgili hâllerde gerçeğe uygun sunumları dâhil, finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanması sorumluluğu,
 - (ii) Yönetimin, hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyen finansal tabloların hazırlanmasını sağlamak için gerekli gördüğü iç kontrole ilişkin sorumluluğu,
 - (d) Finansal tabloların özel amaçlı finansal tablolar olması hâlinde:
 - (i) Finansal tabloların hazırlanma amacı ile -gerekli hâllerde- hedef kullanıcılarla ilişkin açıklama veya özel amaçlı finansal tablolarda bu bilgileri içeren bir dipnota atıf ve
 - (ii) Bu tür finansal tabloların hazırlanmasında kullanılacak finansal raporlama çerçevesi yönetim tarafından seçiliyorsa, yönetimin finansal tablolara ilişkin sorumluluğu hakkındaki açıklamada, yönetimin geçerli finansal raporlama çerçevesinin içinde bulunulan şartlar altında kabul edilebilir olduğunu belirleme sorumluluğuna atıf,
 - (e) Denetçinin, bu SBDS'ye ve -uygun hâllerde- mevzuata yapacağı atıf dâhil, finansal tablolara ilişkin sonuç bildirme sorumluluğuna dair bir açıklama (Bkz.: A132-133, A149 paragrafları),
 - (f) Finansal tabloların sınırlı denetimine ve sınırlı denetimin kısıtlarına dair bir açıklama ile aşağıda yer alan ifadeler (Bkz.: A134 paragrafı):
 - (i) Bu SBDS kapsamındaki sınırlı denetim, sınırlı bir güvence denetimidir,

- (ii) Denetçi, başta yönetimin ve -uygun hâllerde- işletmedeki diğer kişilerin sorgulanmasını ve analitik prosedürlerin uygulanmasını içeren prosedürleri uygular ve elde edilen kanıtları değerlendirir,
- (iii) Sınırlı denetim sırasında uygulanan prosedürler, Bağımsız Denetim Standartlarına (BDS) uygun olarak yürütülen bağımsız denetimde uygulanan prosedürlerden çok daha azdır bu sebeple denetçi, finansal tablolar hakkında bir bağımsız denetim görüşü vermemektedir,
- (g) “Sonuç” başlığı altında, aşağıdakileri içeren bir paragraf:
 - (i) 72-85 inci paragraflara uygun olarak denetçinin, bir bütün olarak finansal tablolara ilişkin vardığı sonuç ve
 - (ii) Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan finansal raporlama çerçevesine ilişkin atıf. Söz konusu çerçevenin Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartları veya Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları (veya muadili olan Devlet Muhasebesi Standartları) dışındaki bir finansal raporlama çerçevesi olması durumunda ilgili raporlama çerçevesinin kaynağı (Bkz.: A135-A136 paragrafları),
- (ğ) Denetçinin finansal tablolara ilişkin olumlu sonuç dışında bir sonuç bildirmesi durumunda:
 - (i) Uygun bir başlık altında, 72 nci paragraf ile 75-85 inci paragraflara uygun olarak, denetçinin vardığı olumlu sonuç dışındaki sonucu içeren bir paragraf ve
 - (ii) Uygun bir başlık altında olumlu sonuç dışında bir sonuç bildirilmesine sebep olan hususu/husuları açıklayan bir paragraf (Bkz.: A137 paragrafı).
- (h) Denetçinin bu SBDS uyarınca etik hükümlere uyma yükümlülüğüne yapılan atıf,
- (ı) Denetçi raporunun tarihi (Bkz.: A144-A147 paragrafı),
- (i) Denetçinin imzası (Bkz.: A138 paragrafı) ve
- (j) Denetçinin adresi.

Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları

Dikkat Çekilen Hususlar Paragrafı

87. Denetçi, muhakemesine göre, kullanıcıların finansal tabloları anlamaları açısından temel teşkil edecek derecede öneme sahip olan, finansal tablolarda sunulan veya açıklanan bir hususa kullanıcıların dikkatinin çekilmesinin gerekli olduğunu düşünebilir. Bu durumda, söz konusu husustan dolayı finansal tabloların önemli yanlışlık içermediği konusunda yeterli ve uygun kanıt elde edilmiş olması şartıyla,

denetçi raporuna Dikkat Çekilen Hususlar paragrafı ekler. Bu paragraf, yalnızca finansal tablolarda sunulan veya açıklanan bilgilere atıf yapar.

88. Özel amaçlı finansal tablolara ilişkin denetçi raporunda, finansal tabloların özel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak hazırlanmış olduğu ve bu sebeple söz konusu tabloların başka amaçlar için uygun olmayabileceği konusunda denetçi raporu kullanıcılarının uyarıldığı Dikkat Çekilen Hususlar paragrafı yer alır (Bkz.: A139-A140 paragrafları).
89. Denetçi, Dikkat Çekilen Hususlar paragrafını, “Dikkat Çekilen Hususlar” başlığı veya uygun başka bir başlıkla, denetçinin bildirdiği sonucu içeren paragrafın hemen sonrasına ekler.

Diğer Hususlar Paragrafı

90. Kendi muhakemesine göre, kullanıcıların, sınırlı denetimi, denetçinin sorumluluklarını veya denetçi raporunu anlamalarıyla ilgili olan ve finansal tablolarda sunulan veya açıklananlar dışındaki bir hususun denetçi raporunda bildirilmesinin gerekli olduğunu düşünmesi durumunda denetçi, mevzuatla yasaklanmamış olması şartıyla denetçi raporuna “Diğer Hususlar” başlığının veya uygun olan diğer bir başlığın altına bir paragraf ekleyerek söz konusu hususu bildirir.

Diğer Raporlama Sorumlulukları

91. Denetçinin finansal tablolara ilişkin sınırlı denetim raporunda, bu SBDS kapsamında finansal tablolara ilişkin rapor hazırlama sorumluluğuna ek olarak diğer raporlama sorumluluklarına da yer vermesi istenebilir. Bu tür durumlarda raporlamaya ilişkin bu diğer sorumluluklara denetçi raporunda, “Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler” başlığında veya bölümün içeriğine uygun olarak başka bir şekilde raporun “Finansal Tablolara İlişkin Rapor” başlıklı bölümünün sonrasında yer verilir (Bkz.: A141-A143 paragrafları).

Denetçi Raporu Tarihi

92. Denetçi raporu tarihi;
 - (a) İlgili dipnotlar dâhil olmak üzere geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak finansal tabloları oluşturan bütün tabloların hazırlandığına ve
 - (b) İşletmedeki yetkili kişilerin bu finansal tablolara ilişkin sorumluluklarını üstlendiklerini beyan ettiklerine,ilişkin kanıtlar dâhil olmak üzere, denetçinin finansal tablolara ilişkin vardığı sonuca dayanak oluşturan yeterli ve uygun kanıtı elde ettiği tarihten önce olamaz (Bkz.: A144-A147 paragrafları).

Belgelendirme

93. Sınırlı denetime ilişkin çalışma kâğıtları, sınırlı denetimin bu SBDS’ye ve -uygun hâllerde- mevzuat hükümlerine uygun olarak yürütüldüğüne ilişkin kanıt ve denetçi raporunun dayanağına ilişkin yeterli ve uygun kayıt sağlayacak şekilde hazırlanır. Denetçi çalışma kâğıtlarını, söz konusu denetimle daha önceden hiçbir bağlantısı

bulunmayan tecrübeli bir denetçinin sınırlı denetime ilişkin aşağıda belirtilen hususları anlayabilmesine olanak sağlayacak şekilde hazırlar (Bkz.: A151 paragrafı):

- (a) Bu SBDS'ye ve mevzuat hükümlerine uymak amacıyla uygulanan prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamı,
- (b) Uygulanan prosedürlerden elde edilen sonuçlar ve denetçinin bu sonuçları dayanak olarak oluşturduğu sonuçlar ve
- (c) Denetim sırasında ortaya çıkan önemli hususlar, bunlarla ilgili varılan sonuçlar ve bu sonuçlara ulaşırken yapılan önemli mesleki muhakemeler.

94. Denetçi, uygulanan prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamını bu SBDS hükümlerine uygun olarak belgelendirirken:

- (a) Çalışmayı kimin yürüttüğünü ve ilgili çalışmanın tamamlandığı tarihi ve
- (b) Denetimin kalitesinin kontrolü açısından yürütülen çalışmayı kimin gözden geçirdiğini, ilgili gözden geçirmenin tarih ve kapsamını,

kayıt altına alır.

95. Denetçi ayrıca yürütülen sınırlı denetim sırasında ortaya çıkan önemli hususlara ilişkin olarak yönetim, üst yönetimden sorumlu olanlar ve diğer taraflarla yapılan müzakereleri -bu hususların niteliği dâhil olmak üzere- belgelendirir.

96. Denetçi, sınırlı denetimin yürütülmesi sırasında, finansal tabloları etkileyen önemli hususlara ilişkin bulgularıyla tutarlı olmayan bir bilgi tespit etmesi hâlinde, bu tutarsızlığı nasıl ele aldığını belgelendirir.

Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

Kapsam (Bkz.: 1-2 nci paragraflar)

A1. Finansal tabloların sınırlı denetiminin yürütülmesi sırasında denetçi, bu SBDS’de yer alan hükümlerden farklılık gösteren hükümler içeren bir mevzuata uymak zorunda kalabilir. Bu tür durumlarda denetçi, bu SBDS’deki yaklaşımları faydalı bulabilir ancak tüm mevzuat hükümlerine veya mesleki yükümlülüklerle uymak denetçinin kendi sorumluluğundadır.

Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi Kapsamında, Topluluğa Bağlı Birimlerin Finansal Bilgilerinin Sınırlı Denetimleri

A2. Topluluk finansal tablolarının bağımsız denetimini yürüten denetçi, topluluğa bağlı birimler için bu SBDS’ye uygun bir sınırlı denetim talep edebilir.⁶ Topluluk finansal tablolarının bağımsız denetimini yürüten denetçi (topluluk denetçisi), bu SBDS’ye uygun olarak yürütülen sınırlı denetimle birlikte, topluluk bağımsız denetiminin şartlarının gerektirdiği ilave çalışma veya prosedürlerin yerine getirilmesini talep edebilir.

KKS 1 ile İlişki (Bkz.: 4 üncü paragraf)

A3. KKS 1, denetim şirketinin, sınırlı denetim dâhil güvence denetimlerine yönelik kendi kalite kontrol sistemini kurma ve bu sistemin devamlılığını sağlama sorumluluğunu düzenler. Bu sorumluluklar denetim şirketinin aşağıdakileri oluşturmaya yöneliktir:

- Kalite kontrol sistemi ve
- Kalite kontrol sisteminin amacına ulaşması için gerekli politikalar ve bu politikalara uygunluğun sağlanması ve izlenmesi için şirket prosedürleri. Söz konusu politika ve prosedürler, aşağıdaki hususların her birini ele alır:
 - Denetim şirketi bünyesinde kaliteye ilişkin liderlik sorumlulukları.
 - Etik hükümler.
 - Müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi.
 - İnsan kaynakları.
 - Denetimin yürütülmesi.
 - İzleme.

A4. KKS 1 uyarınca denetim şirketinin amacı;

- (a) Denetim şirketinin ve personelinin, mesleki standartlara ve yürürlükteki mevzuat hükümlerine uyduğuna ve

⁶ BDS 600, “Özel Hususlar-Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil)”, A52 paragrafı

(b) Denetim şirketi veya sorumlu denetçi tarafından düzenlenen raporların, içinde bulunulan şartlara uygun olduğuna,

ilişkin kendisine makul güvence sağlayan bir kalite kontrol sistemi kurmak ve bu sistemin devamlılığını sağlamaktır.⁷

A5. Kalite kontrol sisteminin kurulmasına ve bu sistemin devamlılığının sağlanmasına ilişkin olarak denetim şirketinin sorumluluklarını ele alan diğer düzenlemeler, asgari düzeyde;

- A3 paragrafında belirtilen unsurların tamamını ele aldığı ve
- KKS 1’de yer alan hükümlerin amaçlarına ulaşılması konusunda denetim şirketine yükümlülükler getirdiğinde,

KKS 1’de öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevada olduğu kabul edilir.

Tarihî Finansal Tabloların Sınırlı Denetimi (Bkz.: 5-8 ve 14 üncü paragraflar)

A6. Finansal tabloların sınırlı denetimi; türleri, büyüklükleri veya finansal raporlamalarındaki karmaşıklık düzeyi açısından farklılıklar gösteren birçok farklı işletme için yürütülebilir. Bazı ülkelerde, belirli işletme türlerinin finansal tablolarının sınırlı denetimi, mevzuatın ve ilgili raporlama yükümlülüklerinin konusu da olabilir.

A7. Sınırlı denetim, değişik koşullarda yürütülebilir. Örneğin, mevzuatta belirtilen zorunlu bağımsız denetim hükümlerinden muaf olan işletmeler için zorunlu kılınabilir. Sınırlı denetim ayrıca isteğe bağlı olarak da (örneğin, bir sözleşmenin şartlarında yer alan düzenlemelere göre yapılan finansal raporlamayla ilgili olarak veya finansman sağlama anlaşmalarını desteklemek amacıyla) talep edilebilir.

Amaçlar (Bkz.: 15 inci paragraf)

A8. Bu SBDS denetçinin, aşağıdaki durumlarda finansal tablolar hakkında sonuç bildirmekten kaçınmasını zorunlu kılar:

- (a) Denetçinin, sınırlı denetim için bir rapor düzenlemesi veya rapor düzenlemek zorunda olması ve
- (b) Denetçinin, yeterli ve uygun kanıt elde edilemediği için finansal tablolar hakkında bir sonuç oluşturmaması ve -varsa- tespit edilememiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkilerinin hem önemli hem de yaygın olabileceği sonucuna varması.

A9. Bir sınırlı denetimde yeterli ve uygun kanıt elde edilememesi (denetimin kapsamının sınırlanması (kısıtlanması) olarak da ifade edilir) aşağıdakilerden kaynaklanabilir:

- (a) İşletmenin kontrolü dışındaki durumlar,
- (b) Denetçinin çalışmasının niteliği veya zamanlamasıyla ilgili durumlar veya
- (c) İşletme yönetimi veya üst yönetimden sorumlu olanlar tarafından getirilen kısıtlamalar (sınırlamalar).

⁷ KKS 1, 11 inci paragraf

A10. Bu SBDS, sınırlı denetim sözleşmesini kabul etmeden önce veya sınırlı denetimin yürütülmesi sırasında bir kapsam sınırlamasıyla karşılaşan bir denetçinin yerine getireceği hükümleri ortaya koymakta ve kendisine rehberlik sağlamaktadır.

Tanımlar (Bkz.: 16 ncı paragraf)

“Yönetim” ve “Üst Yönetimden Sorumlu Olanlar” Terimlerinin Kullanılışı

A11. Yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanların sorumlulukları, ülkeden ülkeye ve işletme türleri arasında farklılık gösterir. Bu farklılıklar denetçinin, yönetim veya üst yönetimden sorumlu olanlara ilişkin olarak bu SBDS’de yer alan hükümleri uygulama biçimini etkiler. Bu sebeple, denetçinin dikkatini farklı işletme ortamlarında farklı yönetim ve üst yönetim yapılarının ve düzenlemelerinin olabileceği konusuna çekmek için bu SBDS’nin çeşitli yerlerinde, “yönetim ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlar” ifadesi kullanılmıştır.

A12. Finansal bilgilerin veya işletme dışına yönelik finansal raporların hazırlanmasına ilişkin çeşitli sorumluluklar, aşağıdaki gibi etkenlere göre yönetim veya üst yönetimden sorumlu olanlara ait olacaktır:

- İşletmenin kaynakları ve yapısı,
- Yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanların mevzuatta öngörülen görevleri veya mevzuatta öngörülmeyen hâllerde işletmenin yönetim yapısını (sorumluluklar dâhil) belirleyen düzenlemelerde (örneğin, sözleşmelerde, şirketin kuruluş sözleşmesinde veya diğer kuruluş belgelerinde) tanımlanan görevleri.

Örneğin, küçük işletmelerde genellikle yönetim ve üst yönetim görevleri arasında bir ayrım bulunmamaktadır. Büyük işletmelerde, yönetim genellikle işletmenin işinin veya faaliyetlerinin icrasından ve bunlarla ilgili raporlama yapmaktan sorumlu iken, üst yönetimden sorumlu olanlar yönetimin gözetimini yapar. Bazı ülkelerde, işletmenin finansal tablolarının hazırlanması sorumluluğu yasal olarak üst yönetimden sorumlu olanlara ait olabileceği gibi, bazı ülkelerde bu sorumluluk mevzuatla yönetime verilmiş olabilir.

Sınırlı Güvence – Yeterli ve Uygun Kanıt Teriminin Kullanılması (Bkz.: 17(h) paragrafı)

A13. Yeterli ve uygun kanıtlar, denetçinin vardığı sonucu destekleyecek sınırlı güvencenin elde edilmesi için gereklidir. Kanıtlar yapı olarak kümülatiftir ve öncelikle sınırlı denetim sırasında uygulanan prosedürlerden elde edilir.

Sınırlı Denetimin Bu SBDS’ye Uygun Olarak Yürütülmesi (Bkz.: 18 inci paragraf)

A14. Bu SBDS, finansal tabloların sınırlı denetimini düzenleyen mevzuatı geçersiz kılmaz. Mevzuat hükümlerinin bu SBDS’den farklı olması hâlinde, mevzuata uygun olarak yürütülen bir sınırlı denetimin, doğrudan bu SBDS’ye uygun olarak yürütüldüğü kabul edilmez.

Etik Hükümler (Bkz.: 21 inci paragraf)

A15. Etik Kuralların A Kısımı, denetçinin uyacağı temel mesleki etik ilkeleri belirler ve bu ilkelerin uygulanması açısından kavramsal bir çerçeve sunar. Söz konusu temel ilkeler şunlardır:

- (a) Dürüstlük,
- (b) Tarafsızlık,
- (c) Mesleki yeterlik ve özen,
- (ç) Sır saklama,
- (d) Mesleğe uygun davranış.

Etik Kuralların B Kısımı, özel durumlarda kavramsal çerçevenin nasıl uygulanacağını gösterir. Etik Kurallara uyulmasında, denetçinin etik hükümlere uymasına yönelik tehditlerin tanımlanması ve uygun şekilde ele alınması zorunlu kılınmıştır.

A16. Finansal tabloların sınırlı denetiminde Etik Kurallar uyarınca denetçinin, denetlenen işletmeden bağımsız olması gerekmektedir. Etik Kurallar bağımsızlığı, hem esasta hem de şekilde bağımsızlığı kapsayacak biçimde tanımlar. Denetçinin işletmeden bağımsız olması, varacağı sonucu herhangi bir etki altında kalmadan oluşturabilmesini temin eder. Bağımsızlık, denetçinin dürüst davranabilmesini, tarafsız olmasını ve mesleki şüpheciliğini sürdürmesini sağlar.

Mesleki Şüphecilik ve Mesleki Muhakeme

Mesleki Şüphecilik (Bkz.: 22 nci paragraf)

A17. Mesleki şüphecilik, sınırlı denetimde kanıtların eleştirel biçimde değerlendirilmesi açısından gereklidir. Bu değerlendirme, tutarsızlıkların ve birbiriyle çelişen kanıtların araştırılmasını, sorgulamalar sonucu elde edilen cevapların ve yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanlardan elde edilen diğer bilgilerin güvenilirliğinin kontrol edilmesini, sorgulanmasını içerir. Mesleki şüphecilik, içinde bulunulan şartlar ışığında elde edilen kanıtların yeterliliğinin ve uygunluğunun değerlendirilmesini de kapsar.

A18. Mesleki şüphecilik, örnekleri aşağıda sıralanan durumlara karşı dikkatli olmayı gerektirir:

- Elde edilen diğer kanıtlarla çelişen kanıtlar,
- Kanıt olarak kullanılacak belgelerin ve sorgulamalar sonucunda elde edilen cevapların güvenilirliği konusunda şüphe uyandıran bilgiler,
- Hile ihtimaline işaret edebilecek durumlar,
- İlave prosedürlerin uygulanmasını gerektirebilecek tüm durumlar.

A19. Aşağıda örnekleri verilen hususlara ilişkin riskleri azaltmak amacıyla denetçinin, sınırlı denetim boyunca mesleki şüpheciliğini sürdürmesi gerekir:

- Olağandışı durumların gözden kaçırılması,

- Elde edilen kanıtlar neticesinde sonuçlara ulaşırken aşırı genelleme yapılması,
- Sınırlı denetim sırasında uygulanan prosedürlerin nitelik, zamanlama ve kapsamının belirlenmesinde ve bunların sonuçlarının değerlendirilmesinde uygun olmayan varsayımların kullanılması.

A20. 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 kanaat, denetçinin mesleki şüphecilliğini sürdürme sorumluluğunu ortadan kaldırmaz ve denetçi sınırlı denetimin amaçları açısından yetersiz olan kanıtlarla yetinemez.

Mesleki Muhakeme (Bkz.: 23 üncü paragraf)

A21. Bir sınırlı denetimin doğru bir şekilde yürütülmesi için mesleki muhakeme şarttır. Çünkü etik hükümlerin ve bu SBDS hükümlerinin yorumlanması ve sınırlı denetim boyunca bilgiye dayalı kararlar alma ihtiyacı, bilgi ve deneyimlerin içinde bulunulan durum ve gerçeklere uygulanmasını gerektirir. Mesleki muhakeme özellikle aşağıdaki durumlarda gereklidir:

- Önemlilik hakkındaki kararlar ile bu SBDS hükümlerinin yerine getirilmesi ve kanıt toplanması için uygulanacak prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamına karar verilmesi,
- Uygulanan prosedürlerden elde edilen kanıtların sınırlı denetim riskini, içinde bulunulan şartlar altında kabul edilebilir bir düzeye indirip indirmediğinin değerlendirilmesi,
- Geçerli finansal raporlama çerçevesinin uygulanmasında işletme yönetimi tarafından yapılan muhakemelerin değerlendirilmesi,
- Finansal tabloların hazırlanmasında yönetim tarafından yapılan tahminlerin makul olup olmadığının değerlendirilmesi dâhil, elde edilen kanıtlara dayanarak finansal tablolar hakkında sonuç oluşturulması.

A22. Bir denetçiden beklenen mesleki muhakemenin ayırt edici özelliği, bu muhakemenin makul yargılara varmak için gerekli yetkinliği sağlayan eğitim, bilgi ve deneyime sahip bir denetçi tarafından -güvence denetimlerine ilişkin beceri ve tekniklerin uygulanması sırasında kullanılması dâhil- yapılmış olmasıdır. Denetim sırasında ortaya çıkan zor veya ihtilaflı konularda, hem denetim ekibi içinde hem de denetim ekibi ile diğer kişiler (denetim şirketi içinden veya dışından uygun kademedeki kişiler) arasında istişare yapılması, denetçinin bilgiye dayalı ve makul yargılara varmasına yardımcı olur.

A23. Denetimde mesleki muhakemenin kullanılması, söz konusu denetim boyunca denetçi tarafından bilinen, aşağıdakiler dâhil, ilgili durum ve gerçeklere bağlıdır:

- Uygun hâllerde- işletmenin önceki dönemlere ait finansal tablolarına ilişkin olarak yürütülen denetimlerden edinilen bilgiler,

- Denetçinin, işletmenin faaliyet gösterdiği sektörde geçerli finansal raporlama çerçevesinin uygulanma şekli ile işletmenin muhasebe sistemi dâhil, işletme ve çevresi hakkında edindiği kanaat,
- Finansal tabloların hazırlanması ve sunumunun, yönetimin muhakemesini ne ölçüde gerektirdiği.

A24. Mesleki muhakeme, varılan yargının, güvence denetimi ve muhasebe ilkelerinin yetkin bir şekilde uygulanmış olduğunu yansıtır yansıtmadığına ve denetçi raporu tarihine kadar denetçi tarafından bilinen durum ve gerçekler ışığında uygunluğuna ve tutarlılığına göre değerlendirilebilir.

A25. Mesleki muhakemenin denetim boyunca kullanılması ve bu SBDS hükümlerine uygun bir biçimde belgelendirilmesi gerekir. Mesleki muhakeme, denetime ilişkin durum ve gerçeklerle veya elde edilen kanıtlarla desteklenmeyen kararların gerekçesi olarak kullanılamaz.

Sınırlı Denetim Düzeyinde Kalite Kontrol (Bkz.: 24-25 inci paragraflar)

A26. Güvence denetimlerine ilişkin beceri ve teknikler şunları içerir:

- Mesleki şüphecilik ve mesleki muhakemenin; kanıtların elde edilmesi ve değerlendirilmesi dâhil, güvence denetiminin planlanması ve yürütülmesinde uygulanması,
- İç kontrolün rolü ve kısıtları ile bilgi sistemlerinin anlaşılması,
- Önemlilik ve sınırlı denetim riskleriyle ilgili değerlendirmelerin, sınırlı denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamıyla ilişkilendirilmesi,
- Sınırlı denetim için, sorgulama ve analitik prosedürlere ek olarak, diğer türde prosedürleri de içerebilecek (tetkik, yeniden hesaplama, yeniden uygulama, gözlem ve teyit etme gibi) uygun prosedürlerin uygulanması,
- Sistematiik belgelendirme uygulamaları ve
- Güvence denetimlerine ilişkin rapor yazma beceri ve uygulamalarının kullanılması.

A27. Denetim ekipleri, denetim şirketinin kalite kontrol sistemi kapsamında ilgili denetim için geçerli olan kalite kontrol prosedürlerini uygulamak ve denetim şirketinin kalite kontrol sisteminin bağımsızlığa ilişkin bölümünün işlerliğini sağlamak amacıyla denetim şirketine gerekli bilgileri sağlamakla sorumludur.

A28. Sorumlu denetçi, her bir sınırlı denetimin genel kalitesine ilişkin sorumluluğu üstlenirken, atacağı adımlar ile denetim ekibinin diğer üyelerine vereceği mesajlarda, bir sınırlı denetimin yürütülmesinde kalitenin esas olduğunu ve sınırlı denetimin kalitesi açısından:

- (a) Denetim çalışmalarının mesleki standartlar ile mevzuat hükümlerine uygun olarak yürütülmesinin önemini,
- (b) Denetim şirketinin kalite kontrol politika ve prosedürlerine uyumun önemini,

- (c) İçinde bulunulan şartlara uygun bir rapor düzenlenmesinin önemini ve
- (ç) Denetim ekibinin hiçbir korku ve baskı olmaksızın endişelerini dile getirebilmesinin önemini,
- vurgular.

A29. Denetim ekipleri, denetim şirketi veya başka tarafların sağladığı bilgiler aksini göstermediği sürece denetim şirketinin kalite kontrol sistemine güvenebilir. Örneğin;

- İşe alma ve eğitime yönelik prosedürler aracılığıyla personelin yetkinliğinin sağlandığı,
- Bağımsızlık hakkında toplanan ve iletilen ilgili bilgilere göre bağımsızlığın korunduğu,
- Müşteri ilişkisinin kabulü ve devam ettirilmesine yönelik sistemler aracılığıyla müşteri ilişkisinin devam ettirildiği,
- İzleme süreci aracılığıyla mevzuat hükümlerine uygunluğun sağlandığı,

hususlarında denetim şirketinin kalite kontrol sistemine güvenebilir. Sorumlu denetçi, denetim şirketinin kalite kontrol sisteminde belirlenen, sınırlı denetimi etkileyebilecek eksiklikleri değerlendirirken, denetim şirketinin söz konusu eksiklikleri düzeltmek amacıyla aldığı tedbirleri dikkate alabilir.

A30. Denetim şirketinin kalite kontrol sisteminde bir eksiklik bulunması, tek başına, sınırlı denetimin mesleki standartlar ile mevzuat hükümlerine uygun olarak yürütülmediği veya denetçi raporunun içinde bulunulan şartlara uygun olmadığı sonucuna varılması için dayanak teşkil etmeyebilir.

Denetim Ekiplerinin Görevlendirilmesi (Bkz.: 25(b) paragrafı)

A31. Sorumlu denetçi, bir bütün olarak denetim ekibinden beklenen uygun yetkinlik ve kabiliyetleri değerlendirirken denetim ekibinin;

- Uygun eğitim ve denetimlere katılım yoluyla benzer nitelik ve karmaşıklığındaki sınırlı denetimlerde elde ettiği bilgisini ve uygulama tecrübesini,
- Mesleki standartlar ve mevzuat hükümlerine ilişkin bilgisini,
- İlgili bilgi teknolojilerindeki uzmanlık ve muhasebe ile güvence denetimlerinin özel alanlarında bilgi sahibi olmak dâhil, teknik uzmanlığını,
- Müşterilerin faaliyet gösterdiği sektörler hakkındaki bilgisini,
- Mesleki muhakemesini kullanabilme kabiliyetini,
- Denetim şirketinin kalite kontrol politika ve prosedürlerini kavrayışını ve bunlara benzer diğer hususları dikkate alır.

Müşteri İlişkisinin ve Sınırlı Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi (Bkz.: 25(ç)(i) paragrafı)

A32. KKS 1, denetim şirketinin;

- Yeni bir müşteri ile denetim ilişkisi kurmadan önce,
- Mevcut bir müşteriye denetim hizmeti vermeye devam edip etmeme kararı verirken,
- Mevcut bir müşteriden yeni bir denetim işini kabul edip etmemeyi değerlendirirken,

şartlara göre gerekli gördüğü her türlü bilgiyi elde etmesini zorunlu kılar. Aşağıdakileri de içerebilen bilgiler, müşteri ilişkisinin ve sınırlı denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesinin uygun olup olmadığının belirlenmesinde sorumlu denetçiye yardımcı olur:

- İşletmenin büyük pay sahiplerinin, kilit yöneticilerinin ve üst yönetimden sorumlu olanların dürüstlüğü ve
- Mevcut veya önceki sınırlı denetimler sırasında ortaya çıkan önemli konular ile bu konuların müşteri ilişkisinin devam ettirilmesine etkileri.

A33. Sorumlu denetçinin, yönetimin dürüstlüğü konusunda sınırlı denetimin uygun şekilde yürütülmesini etkileyecek derecede şüphesinin bulunması hâlinde, mevzuat zorunlu kılmadığı sürece bu SBDS kapsamında sınırlı denetim sözleşmesinin kabul edilmesi uygun değildir. Bu durumda sınırlı denetim sözleşmesinin kabul edilmesi, denetçinin işletmenin finansal tablolarıyla uygun olmayan bir şekilde ilişkilendirilmesine sebep olabilir.

Müşteri İlişkisinin ve Sınırlı Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi (Bkz.: 29 uncu paragraf)

A34. Denetçinin, sınırlı denetimin devam ettirilmesine ve bağımsızlık dâhil etik hükümlere ilişkin yaptığı değerlendirmeler, duruma ve şartlardaki değişikliklere göre sınırlı denetim boyunca devam eder. Sınırlı denetimin devam ettirilmesine ve bağımsızlık dâhil etik hükümlerin değerlendirilmesine ilişkin başlangıç prosedürlerinin cari denetimin başında uygulanması, denetime ilişkin diğer önemli faaliyetlerin gerçekleştirilmesinden önce denetçinin alacağı kararlara ve atacağı adımlara yardımcı olur.

Müşteri İlişkisinin ve Sınırlı Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesini Etkileyen Etkenler (Bkz.: 29 uncu paragraf)

A35. Güvence denetimi sözleşmeleri; sadece sözleşmenin, denetçinin söz konusu denetime özgü amaçlarına ulaşmasına olanak sağlayan belirli özellikleri⁸ taşıması hâlinde kabul edilebilir.

Makul Amaç (Bkz.: 29(a)(i) paragrafı)

A36. Aşağıdaki gibi durumların söz konusu olması hâlinde, sınırlı denetimin makul bir amacının olma ihtimali düşüktür:

- (a) Denetçinin çalışmasının kapsamına ilişkin önemli bir sınırlama olması,

⁸ Güvence Çerçevesi, 17 nci paragraf

- (b) Denetlenen işletmenin, denetçinin adını finansal tablolarla uygun olmayan bir şekilde ilişkilendirme niyetinin bulunduğuna yönelik denetçinin şüphe duyması veya
- (c) Sınırlı denetimin, mevzuatta yer alan uygunluk hükümlerini yerine getirmek amacıyla yapılması ancak söz konusu mevzuatın, finansal tabloların bağımsız denetimden geçmesini gerektirmesi.

Sınırlı Denetimin Uygunluğu (Bkz.: 29(a)(ii) paragrafı)

A37. Sınırlı denetimin şartlarına ilişkin edindiği veya sahip olduğu ön bilgisinin/kanaatin, söz konusu sınırlı denetim sözleşmesini kabul etmenin uygun olmayacağına işaret etmesi hâlinde denetçi, farklı türdeki bir denetimin yürütülmesi tavsiyesinde bulunabilir. Örneğin denetçi, içinde bulunulan şartlara bağlı olarak, bağımsız denetimin sınırlı denetimden daha uygun olacağını düşünebilir. Diğer durumlarda, denetimin şartlarının güvence denetiminin yürütülmesini engellemesi hâlinde denetçi, bir derleme hizmetini veya -uygun hâllerde- diğer muhasebe hizmetlerini tavsiye edebilir.

Sınırlı Denetimin Yürütülmesi İçin İhtiyaç Duyulan Bilgiler (Bkz.: 29(c) paragrafı)

A38. Denetçinin, sınırlı denetimi yürütmek için gerekli olan bilginin varlığı/mevcudiyeti veya güvenilirliğiyle ilgili şüphe duymasına sebep olacak durumlara örnek olarak; analitik prosedürlerin uygulanması için gerekli olan muhasebe kayıtlarının büyük ölçüde hatalı veya eksik olduğundan şüphelenilmesi verilebilir. Ancak sınırlı denetimin yürütülmesi sırasında, bazen yönetimin hazırladığı finansal tablolara son hâlini vermek için yönetime, düzeltme kayıtları tavsiyesinde bulunmak suretiyle yardımcı olma ihtiyacının ortaya çıkması bu duruma örnek olmaz.

Sınırlı Denetim Sözleşmesinin Kabulüne İlişkin Ön Şartlar (Bkz.: 30 uncu paragraf)

A39. Bu SBDS, denetçinin; sınırlı denetim sözleşmesini kabul etmeden önce denetçi ile işletme yönetiminin mutabakata varmasının zorunlu olduğu ve işletmenin kontrolünde olan belirli hususlarla ilgili olarak emin olmasını gerektirir.

Geçerli Finansal Raporlama Çerçevesi (Bkz.: 30(a) paragrafı)

A40. Bir güvence denetimi sözleşmesinin kabul şartlarından biri, güvence denetimi tanımında yer alan kıstasların⁹ hedef kullanıcılar için uygun ve erişilebilir olmasıdır.¹⁰ Bu SBDS'nin amaçlarına uygun olarak geçerli finansal raporlama çerçevesi -ilgili durumlarda gerçeğe uygun sunum dâhil- denetçinin finansal tabloların sınırlı denetimi için kullandığı kıstasları sağlar. Bazı finansal raporlama çerçeveleri, gerçeğe uygun sunum çerçevesiyken, diğerleri uygunluk çerçevesidir. Geçerli finansal raporlama çerçevesinin hükümleri, tam set finansal tabloların nelerden oluştuğu dâhil, finansal tabloların şekil ve içeriğini belirler.

⁹ Güvence Çerçevesi, 34 üncü paragraf

¹⁰ Güvence Çerçevesi, 17(b)(ii) paragrafı

Geçerli finansal raporlama çerçevesinin kabul edilebilirliği

- A41. Kabul edilebilir bir finansal raporlama çerçevesinin bulunmaması durumunda, işletme yönetimi finansal tabloların hazırlanması için uygun bir dayanağa, denetçi ise finansal tabloların sınırlı denetimi için uygun kıstaslara sahip olmayacaktır.
- A42. Denetçinin finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan finansal raporlama çerçevesinin kabul edilebilirliğine ilişkin kararı, finansal tabloların hedef kullanıcılarının kimler olduğunu anlaması bağlamında verilir. Hedef kullanıcılar, denetçinin kendileri için rapor hazırladığı kişi, kişiler veya kişi topluluğudur. Özellikle çok sayıda kişinin rapora ulaşabildiği durumlarda denetçi, güvence raporunu kullanacak kişilerin tamamını tanımlayamayabilir.
- A43. Çoğu durumda, aksi yönde herhangi bir gösterge bulunmadığı hâllerde denetçi, geçerli finansal raporlama çerçevesinin kabul edilebilir olduğunu varsayabilir (örneğin, mevzuatta belirli işletme türlerine ait genel amaçlı finansal tabloların hazırlanmasında kullanılması hükme bağlanmış bir finansal raporlama çerçevesinin olması durumunda).
- A44. Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılacak olan finansal raporlama çerçevesinin kabul edilebilir olup olmadığını belirlerken denetçinin dikkate alacağı etkenler aşağıdakileri içerir:
- İşletmenin niteliği (örneğin, işletmenin ticari bir işletme mi, kamu sektörü işletmesi mi veya kâr amacı gütmeyen bir işletme mi olduğu).
 - Finansal tabloların amacı (örneğin, geniş bir kullanıcı kitlesinin ortak finansal bilgi ihtiyaçlarını karşılamak için mi, yoksa belirli kullanıcıların finansal bilgi ihtiyaçlarını karşılamak için mi hazırlandığı).
 - Finansal tabloların niteliği (örneğin, finansal tabloların tam set finansal tablolar mı veya tek bir finansal tablo mu olduğu).
 - Mevzuatın geçerli finansal raporlama çerçevesini belirleyip belirlemediği.
- A45. Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan finansal raporlama çerçevesinin finansal tabloların amacı açısından kabul edilebilir olmaması ve yönetimin, denetçinin görüşüne göre kabul edilebilir olan bir finansal raporlama çerçevesini kullanmayı kabul etmemesi hâlinde, bu SBDS uyarınca denetçinin sınırlı denetim sözleşmesini reddetmesi zorunlu kılınmıştır.
- A46. Sınırlı denetim sözleşmesi imzalandıktan sonra geçerli finansal raporlama çerçevesinin kabul edilebilir olmadığını gösteren eksikliklerle karşılaşılabilir. Söz konusu çerçevenin kullanımının mevzuat uyarınca zorunlu olmaması hâlinde, yönetim kabul edilebilir başka bir çerçeve kullanmaya karar verebilir. Yönetimin bu kararı alması hâlinde bu SBDS uyarınca denetçi, sınırlı denetim sözleşmesinin yeni şartları üzerinde, finansal raporlama çerçevesinde yapılan değişikliği yansıtacak şekilde, yönetimle mutabakata varır.

Yönetim ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Sorumluluğu (Bkz.: 30(b), 37(d) paragrafları)

A47. Sınırlı denetime tabi olan finansal tablolar, üst yönetimden sorumlu olanların gözetiminde işletme yönetimi tarafından hazırlanan finansal tablolardır. Bu SBDS, yönetime veya üst yönetimden sorumlu olanlara sorumluluk yüklemeyi ve bu kişilerin sorumluluklarını düzenleyen mevzuat hükümlerinin yerine geçmez. Ancak bu SBDS'ye uygun bir sınırlı denetim, yönetimin ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların, denetimin yürütülmesi için gerekli olan belirli sorumlulukları üstlendikleri ön kabulüne dayalı olarak yürütülür. Finansal tabloların sınırlı denetimden geçmiş olması, yönetimin veya üst yönetimden sorumlu olanların sorumluluklarını ortadan kaldırmaz.

A48. Finansal tabloları hazırlama sorumluluğunun bir parçası olarak yönetimin, içinde bulunulan şartlara uygun muhasebe tahminleri oluştururken muhakemede bulunması ve uygun muhasebe politikalarını seçmesi ve uygulaması gerekmektedir. Bu muhakemeler, uygulanan finansal raporlama çerçevesi kapsamında yapılır.

A49. Finansal tabloların sınırlı denetiminin yürütülmesiyle ilgili ön şartların önemi sebebiyle denetçi, bu SBDS uyarınca bir sınırlı denetim sözleşmesini kabul etmeden önce, sorumluluklarını anladıklarına dair yönetimden mutabakat alır. Yönetimin mutabakatı denetim sözleşmesi şartlarında yazılı hâle getirilir.

A50. Yönetimin ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların finansal tablolara ilişkin sorumluluklarını kabul etmemeleri hâlinde, mevzuat zorunlu kılmadığı sürece denetçinin sınırlı denetim sözleşmesini kabul etmesi uygun değildir. Denetçinin sınırlı denetim sözleşmesini kabul etmesinin zorunlu kılındığı durumlarda, denetçinin bu konuların önemini ve denetim üzerindeki etkilerini yönetime ve yönetimden farklı kişilerden oluşması durumunda üst yönetimden sorumlu olanlara açıklaması gerekebilir.

Denetçi Raporu Metninin Mevzuatta Öngörüldüğü Durumlarda Dikkate Alınacak İlave Hususlar (Bkz.: 34-35 inci paragraflar)

A51. Sınırlı denetime ilişkin bu SBDS'nin tüm hükümlerine uymadığı sürece denetçi, sınırlı denetimin bu SBDS'ye uygun olduğunu beyan edemez. Mevzuat, bir denetime ilişkin olarak denetçinin muhtemelen sınırlı denetim sözleşmesini reddetmesine sebep olacak durumları belirleyebilir. Örneğin;

- Denetçinin, mevzuatla belirlenen finansal raporlama çerçevesinin kabul edilebilir olmadığı sonucuna varması veya
- Denetçi raporunun belirlenen şekil veya metninin bu SBDS'nin zorunlu kıldığı şekil veya metinden önemli derecede farklılık göstermesi.

Bu SBDS uyarınca bu tür şartlar altında yürütülen bir sınırlı denetim, bu SBDS'ye uygun değildir ve denetçi, düzenlediği sınırlı denetim raporunda bu SBDS'ye uyduğunu beyan edemez. Denetçinin bu SBDS'ye uyduğunu beyan etmesine izin verilmesi de, mümkün olduğu ölçüde, raporlama hükümleri dâhil bu SBDS'yi uygulaması teşvik edilir. Yanlış anlaşılmalara önlemek için denetçi, raporunda sınırlı denetimin bu SBDS'ye uygun olarak yürütülmediğini belirten bir ifadeye yer vermeyi değerlendirebilir.

Sınırlı Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması

Sınırlı Denetim Sözleşmesi (Bkz.: 37 nci paragraf)

A52. Sınırlı denetim başlamadan önce yazılı bir sınırlı denetim sözleşmesi yapılması, denetimle ilgili yanlış anlaşılmalara önlemesi bakımından yönetim, üst yönetimden sorumlu olanlar ve denetçinin yararınadır.

Sınırlı denetim sözleşmesinin şekli ve içeriği

A53. Sınırlı denetim sözleşmesinin şekli ve içeriği her bir sınırlı denetim için farklılık gösterebilir. Sınırlı denetim sözleşmesinde bu SBDS'nin gerektirdiği hususların yanı sıra, aşağıdaki hususlara da yer verilebilir:

- Diğer denetçilerin ve uzmanların sınırlı denetime katılımlarına ilişkin düzenlemeler,
- Denetçinin ilgili işletmede ilk defa sınırlı denetim yapıyor olması durumunda - varsa- önceki denetçi ile yapılacak düzenlemeler,
- Sınırlı denetimin mevzuat veya herhangi bir üçüncü tarafın zorunlu tuttuğu bağımsız denetim yükümlülüğünü karşılamayacağı hususu,
- Yönetimden yazılı beyanlar sunmasının beklendiği,
- Yönetimin, denetçi raporu tarihinden finansal tabloların yayımlandığı tarihe kadar geçen sürede muttali olduğu ve finansal tabloları etkileyebilecek her türlü bilgiyi denetçiye bildireceğine ilişkin mutabakatı,
- Yönetimin, sınırlı denetim sözleşmesini ve bu sözleşmede yer alan şartları üstlendiğini belirtmesi.

Topluluğa bağlı birimlerin sınırlı denetimi

A54. Topluluk finansal tablolarının bağımsız denetimini yürüten denetçi, bir denetçinin topluluğa bağlı birimin finansal bilgilerinin sınırlı denetimini yürütmesini talep edebilir. Topluluk finansal tablolarının bağımsız denetimini yürüten denetçinin talimatlarına bağlı olarak, topluluğa bağlı birimin finansal bilgilerinin sınırlı denetimi, bu SBDS'ye uygun olarak yürütülebilir. Topluluk finansal tablolarının bağımsız denetimini yürüten denetçi ayrıca, bu SBDS'ye uygun olarak yürütülen sınırlı denetim için yapılan çalışmaya, tamamlayıcı olarak ilave prosedürler belirleyebilir. Sınırlı denetimi yürüten denetçinin aynı zamanda, topluluğa bağlı birimin finansal tablolarının bağımsız denetimini yürüten denetçi olması hâlinde, sınırlı denetim bu SBDS'ye göre yürütülmez.

Yönetimin mevzuatta belirtilen sorumlulukları (Bkz.: 37(d) paragrafı)

A55. İçinde bulunulan şartlarda denetçi, sınırlı denetimin şartlarından bazılarının sınırlı denetim sözleşmesinde belirtilmesinin gerekmediği sonucuna varsa dâhi, yönetimden ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlardan bu SBDS'de belirtilen sorumlulukları anladıkları ve üstlendiklerini gösteren yazılı bir mutabakat talep

etmelidir. Mevzuatın bu SBDS’de belirtilenlere eş değer sorumluluklar belirlemesi hâlinde, söz konusu yazılı mutabakatta mevzuatta yer alan ifadeler kullanılabilir.

Örnek Sınırlı Denetim Sözleşmesi (Bkz.: 37 nci paragraf)

A56. Ek 1’de sınırlı denetim sözleşmesi örneği yer almaktadır.

Müteakip Sınırlı Denetimler (Bkz.: 38 inci paragraf)

A57. Birbirini takip eden dönemlerde sınırlı denetim yapılması durumunda denetçi, sözleşme şartlarının aşağıdaki etkenler göz önünde bulundurularak ilgili dönem şartlarına göre revize edilmesinin gerekli olup olmadığını ve sözleşmenin mevcut şartlarının yönetime ve üst yönetimden sorumlu olanlara tekrar hatırlatılmasına ihtiyaç olup olmadığını değerlendirir:

- Yönetimin, sınırlı denetimin amacını ve kapsamını yanlış anladığına dair herhangi bir göstergenin varlığı,
- Sözleşmenin revize edilmiş şartlarının veya özel şartlarının bulunması,
- Yakın bir tarihte kıdemli yöneticilerde değişiklik olması,
- İşletmenin ortaklık yapısında önemli bir değişiklik olması,
- İşletmenin ticari faaliyetlerinin niteliği veya büyüklüğünde önemli bir değişiklik olması,
- Mevzuattan kaynaklanan yükümlülüklerde işletmeyi etkileyen bir değişiklik olması,
- Geçerli finansal raporlama çerçevesinde değişiklik olması.

Sınırlı Denetim Sözleşmesinin Şartlarındaki Değişikliğin Kabulü

Sınırlı Denetim Sözleşmesinin Şartlarında Değişiklik Talebi (Bkz.: 39 uncu paragraf)

A58. İşletmenin, sınırlı denetim sözleşmesinin şartlarına ilişkin olarak denetçiden talep ettiği değişiklikler, aşağıdakiler dâhil, çeşitli etkenlerden kaynaklanabilir:

- Sınırlı denetim hizmeti ihtiyacını etkileyen şartlardaki bir değişiklik,
- İlk başta talep edilen sınırlı denetimin niteliğine ilişkin bir yanlış anlama,
- İşletme yönetimi tarafından veya diğer şartlar sebebiyle sınırlı denetimin kapsamının sınırlandırılması.

A59. Sınırlı denetim sözleşmesinin şartlarının değiştirilmesi talebinin, işletmenin yükümlülüklerini etkileyen şartlardaki değişikliklerden veya ilk başta talep edilen hizmetin niteliğine ilişkin yanlış anlamadan kaynaklanması durumunda, bu değişiklik talebi makul olarak değerlendirilebilir.

A60. Ancak yanlış, eksik veya tatmin edici olmayan bir bilgiyle ilgili gözüken bir değişiklik talebi, makul olarak değerlendirilmeyebilir. Denetçinin finansal tablolarda yer alan önemli bir kalemle ilgili yeterli ve uygun kanıt elde edememesi sonucunda yönetimin, denetçinin olumlu dışında bir sonuç bildirmesini engellemek için denetim sözleşmesini

ilgili hizmet sözleşmesine dönüştürme talebinde bulunması bu duruma örnek olarak verilebilir.

Denetim Sözleşmesinin Niteliğine İlişkin Değişiklik Talebi (Bkz.: 40 ıncı paragraf)

- A61. Bu SBDS'ye uygun olarak sınırlı denetim yürütmek üzere seçilmiş bir denetçinin, sınırlı denetimi başka bir tür denetim veya ilgili hizmet sözleşmesine dönüştürmeyi kabul etmeden önce, bu SBDS'de belirtilen hususlara ek olarak değişikliğin yasal veya sözleşmeye bağlı yansımalarını değerlendirmesi gerekebilir.
- A62. Sınırlı denetimin başka bir tür denetim veya ilgili hizmete dönüştürülmesi talebinin makul bir gerekçesinin bulunduğuna denetçi tarafından karar verilmesi hâlinde, değişiklik tarihine kadar yapılan çalışmalar önceki denetimle ilgili olabilir, ancak bundan sonra yapılması gereken çalışmalar ve düzenlenmesi gereken rapor, dönüştürülen yeni işe uygun olacaktır. Finansal tablo kullanıcılarının yanılmasını önlemek için başka bir tür denetim veya ilgili hizmete ilişkin raporda aşağıdaki hususlara atıfta bulunulmaz:
- (a) Başlangıçta düzenlenen sınırlı denetim sözleşmesi veya
 - (b) Sınırlı denetim sözleşmesinin, üzerinde mutabık kalınan prosedürler sözleşmesine dönüştürüldüğü, dolayısıyla geçerli prosedürlere yapılan atfın raporun normal bir parçası olduğu hâller dışında, başlangıçta düzenlenen sınırlı denetim sözleşmesi uyarınca gerçekleştirilmiş olabilecek her türlü prosedür.

Yönetim ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim (Bkz.: 42 nci paragraf)

- A63. Sınırlı denetimde denetçi, yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanlarla aşağıdaki şekillerde iletişim kurabilir:
- (a) Denetçinin sınırlı denetime ilişkin prosedürleri uygularken yapacağı sorgulamalar ve
 - (b) Ortaya çıkan hususları anlamak ve denetime yönelik yapıcı bir iş ilişkisi geliştirmek için etkin ve karşılıklı bir iletişim bağlamında kurulan diğer iletişimler.
- A64. İletişime yönelik uygun zamanlama, denetimin şartlarına göre farklılık gösterir. İlgili etkenler; konunun önemini, niteliğini ve yönetim veya üst yönetimden sorumlu olanlar tarafından atılması beklenen adımları içerir. Örneğin, sınırlı denetim sırasında karşılaşılan önemli bir zorluğun üstesinden gelinmesi konusunda yönetim veya üst yönetimden sorumlu olanların denetçiye yardımcı olabileceği durumlarda, söz konusu zorluğun ortaya çıkar çıkmaz bildirilmesi uygun olabilir.
- A65. Mevzuat, denetçinin belirli hususları üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmesini kısıtlayabilir. Örneğin, yetkili bir kurum tarafından mevcut veya şüpheli yasadışı bir olaya ilişkin olarak yürütülen bir soruşturmayı etkileyebilecek herhangi bir bildirimin yapılması veya başka bir davranışta bulunulması, mevzuatla özellikle yasaklanabilir. Bazı durumlarda denetçinin sır saklama yükümlülüğü ile bildirimde bulunma yükümlülüğü arasındaki muhtemel çatışma, karmaşık bir durum ortaya çıkarabilir ve bu tür durumlarda denetçi, hukuki danışmanlık almanın uygun olacağını düşünebilir.

Sınırlı Denetime İlişkin Hususların Bildirilmesi

A66. Bu SBDS'ye göre yönetime veya -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilecek hususlar aşağıdakileri içerebilir:

- Sınırlı denetim sözleşmesinde belirtildiği şekliyle denetçinin sınırlı denetime ilişkin sorumlulukları,
- Sınırlı denetim sonucunda elde edilen önemli bulgular, örneğin:
 - Denetçinin; muhasebe politikaları, muhasebe tahminleri ve finansal tablo dipnotları dâhil, işletmenin muhasebe uygulamalarının önemli nitel yönleri hakkındaki görüşleri.
 - Denetçinin, bu SBDS'ye göre ilave prosedürler uygulanmasının gerekli olduğunu düşündüğü durumlar dâhil, prosedürlerin uygulanması sonucunda elde edilen önemli bulgular. Denetçinin, üst yönetimden sorumlu olanların belirli işlem ve olaylarla ilgili olarak durum ve gerçekleri kendisiyle aynı şekilde anladığını teyit etmesi gerekebilir.
 - Denetçinin olumlu sonuç dışında bir sonuç bildirmesine sebep olabilecek hususlar.
 - Denetim sırasında -varsa- karşılaşılan önemli zorluklar. Örneğin; elde edileceği beklenen bilgilerin elde edilememesi, denetçinin sınırlı denetim için gerekli olduğunu düşündüğü kanıtların beklenmeyen bir şekilde elde edilememesi veya denetçinin yönetim tarafından sınırlandırılması. Bazı durumlarda bu tür zorluklar, yönetim veya üst yönetimden sorumlu olanlar tarafından ele alınmamaları durumunda, denetçinin olumlu sonuç dışında bir sonuç bildirmesine veya belirli durumlarda denetimden çekilmesine yol açabilen kapsam sınırlamalarına sebep olabilir.

A67. Bazı işletmelerde, üst yönetimden sorumlu olanlar ile işletme yönetimi farklı kişilerden oluşur. Bu tür durumlarda, yönetimin üst yönetimi ilgilendiren konuları üst yönetimden sorumlu olanlara bildirme sorumluluğu olabilir. Denetçinin üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmekle sorumlu olduğu hususların yönetim tarafından üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilmesi, denetçinin bu hususlar hakkında ayrıca bildirim yapma sorumluluğunu ortadan kaldırmaz. Ancak bu hususların yönetim tarafından üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilmesi, denetçinin yapacağı bildirimin şekil veya zamanlamasını etkileyebilir.

Üçüncü Taraflarla Kurulacak İletişim

A68. Bazı ülkelerde, mevzuat uyarınca denetçinin bir takım hususları yerine getirmesi gerekebilir. Örneğin denetçinin;

- Üst yönetimden sorumlu olanlara bildirdiği bazı hususları düzenleyici veya denetleyici otoritelere de bildirmesi gerekebilir. Örneğin, yönetimin ve üst yönetimden sorumlu olanların gerekli düzeltmeleri yapmadığı durumlarda, denetçinin yanlışlıkları yetkililere rapor etme görevi bulunabilir.

- Üst yönetimden sorumlu olanlar için hazırladığı bazı raporların nüshalarını ilgili düzenleyici otoritelere veya finansman sağlayan kuruluşlara iletmesi ya da bazı durumlarda kamuoyuyla paylaşması gerekebilir.

A69. Mevzuatla, denetçinin üst yönetimden sorumlu olanlara yaptığı yazılı bildirimlerin birer nüshasının üçüncü bir tarafa verilmesi zorunlu kılınmadığı sürece, denetçinin söz konusu nüshaları üçüncü tarafa vermeden önce yönetimden veya üst yönetimden sorumlu olanlardan izin alması gerekebilir.

Sınırlı Denetimin Yürütülmesi

Finansal Tabloların Sınırlı Denetiminde Önemlilik (Bkz.: 43 üncü paragraf)

A70. Denetçi, önemlilik kararını geçerli finansal raporlama çerçevesi bağlamında verir. Bazı finansal raporlama çerçeveleri, önemlilik kavramını finansal tabloların hazırlanması ve sunumu kapsamında ele alır. Finansal raporlama çerçeveleri, önemliliği farklı açılardan ele alabilmelerine rağmen, genellikle aşağıdaki açıklamaları yaparlar:

- 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 eksiklik ve yanlışlıklar önemli olarak değerlendirilir.
- Önemliliğe ilişkin yargılara, içinde bulunulan şartlar çerçevesinde varılır ve bu yargılar, yanlışlığın büyüklüğünden veya niteliğinden ya da bu ikisinin bileşiminden etkilenir.
- Finansal tablo kullanıcıları için önemli olan hususlar hakkındaki yargılar, kullanıcıların bir grup olarak ortak finansal bilgi ihtiyaçlarının dikkate alınmasına dayanır. Yanlışlıkların, ihtiyaçları birbirinden oldukça farklı olabilecek belirli bireysel kullanıcılar üzerindeki muhtemel etkisi dikkate alınmaz.

A71. Geçerli finansal raporlama çerçevesinde böyle bir düzenlemenin bulunması, denetim için önemliliğin belirlenmesinde denetçiye bir referans çerçevesi sunar. Bu tür bir düzenlemenin yer almaması durumunda, yukarıda belirtilen hususlar denetçiye bu tür bir referans çerçevesi sağlar.

A72. Denetçinin önemliliği belirlemesi, mesleki muhakemesini kullanmasını gerektiren bir konudur ve bu belirleme denetçinin finansal tablo kullanıcılarının finansal bilgiye olan ihtiyaçlarını algılayışından etkilenir. Bu çerçevede denetçi, finansal tablo kullanıcılarının aşağıdaki varsayımlarda bulunduklarını kabul eder:

- İş hayatı ve ekonomik faaliyetler ile muhasebeyle ilgili makul ölçüde bilgiye sahip oldukları ve finansal tablolardaki bilgileri makul özen göstererek değerlendirme isteklerinin bulunduğu,
- Finansal tabloların önemlilik düzeylerine göre hazırlandığını, sunulduğunu ve denetlendiğini anladıkları,

- Tahminlere, yargılara ve gelecekteki olayların değerlendirilmesine dayanan büyüklüklerin ölçümünün doğasında bulunan belirsizlikleri kabul ettikleri ve
- Finansal tablolarda yer alan bilgileri esas alarak makul ekonomik kararlar aldıkları.

Ayrıca, finansal tabloların sınırlı denetimi belirli kullanıcıların özel ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla yürütülmediği sürece, yanlışlıkların, ihtiyaçları birbirinden oldukça farklı olabilecek belirli kullanıcılar üzerindeki muhtemel etkileri de genellikle dikkate alınmaz.

A73. Denetçinin bir bütün olarak finansal tablolara ilişkin önemlilik hakkındaki muhakemesi, finansal tablolara ilişkin bildireceği sonuca dayanak olarak denetçi tarafından elde edilen güvence seviyesine bakılmaksızın aynıdır.

Önemliliğin Değiştirilmesi (Bkz.: 44 üncü paragraf)

A74. Denetçinin bir bütün olarak finansal tablolar için belirlediği önemliliğin, denetim sırasında aşağıdaki durumlar sonucunda değiştirilmesi gerekebilir:

- Sınırlı denetim sırasında içinde bulunulan şartlarda değişiklik meydana gelmesi (örneğin, işletmenin işinin büyük bir bölümünün elden çıkarılması kararı),
- Yeni bilgiler veya bu SBDS'ye uygun bir sınırlı denetimin yürütülmesi için uygulanan prosedürler sonucunda denetçinin işletme ve çevresine ilişkin anlayışında değişiklik meydana gelmesi (örneğin, gerçek finansal sonuçların, bir bütün olarak finansal tablolar için önemliliğin belirlenmesinde kullanılan beklenen dönem sonu finansal sonuçlarından büyük oranda farklılık göstereceğinin sınırlı denetim sırasında anlaşılması).

Denetçinin İşletmeyi Tanıması (Bkz.: 45-46 ncı paragraflar)

A75. Denetçi, finansal tabloların bu SBDS'ye uygun olarak sınırlı denetiminin yürütülmesi için gerekli olan işletme ve çevresi hakkındaki bilginin kapsamını belirlerken, mesleki muhakemesini kullanır. Denetçinin göz önünde bulunduracağı temel husus, elde edilen bilgilerin denetçinin denetime yönelik amaçlarına ulaşabilmesi için yeterli olup olmadığıdır. Denetçinin işletmeyi ve çevresini tanımak için ihtiyaç duyduğu bilginin kapsamı, yönetimin işletmeyi yönetirken sahip olduğu bilginin kapsamından daha dardır.

A76. İşletme ve çevresinin tanınması sınırlı denetim boyunca bilgilerin toplanmasını, güncellenmesini ve analizini içeren sürekli ve dinamik bir süreçtir. Denetçinin bilgisi, denetim sırasında sürekli olarak kullanılır, gelişir ve şart ve durumlarda değişiklik meydana geldikçe güncellenir. Sınırlı denetimin başlangıcında sözleşmenin kabulü veya devam ettirilmesine ilişkin başlangıç prosedürleri, denetçinin işletme ve denetimin şartlarına ilişkin ön bilgisine dayanır. Devam ettirilen bir müşteri ilişkisinde denetçinin bilgisi, önceki dönemlerde işletmenin finansal tabloları ve diğer finansal bilgilerine ilişkin yürüttüğü denetimlerden elde ettiği bilgileri içerir.

A77. Edindiği bilgiler/kanaat sınırlı denetimi planlarken, yürütürken ve denetim boyunca mesleki muhakemede bulunurken denetçiye bir referans çerçevesi oluşturur. Söz konusu bilgiler/kanaat özellikle; denetçinin finansal tabloların önemli yanlışlık içerebileceği alanları tespit etmesine ve bu alanlara yönelik prosedürleri tasarlarlarken ve uygularken denetçinin doğru yaklaşımı benimsemesine imkân tanıyacak yeterlikte olmalıdır.

A78. İşletme ve çevresi ile geçerli finansal raporlama çerçevesi hakkında kanaat edinirken denetçi, ayrıca aşağıdaki hususları da dikkate alabilir:

- İşletmenin topluluğa bağlı bir birim mi yoksa başka bir işletmenin iştiraki mi olduğu,
- Finansal raporlama çerçevesinin karmaşıklığı,
- İşletmenin finansal raporlama yükümlülükleri ile bu yükümlülüklerin mevzuattan mı yoksa örneğin üçüncü taraflarla yapılan sözleşmeler gibi yönetim yapısı ve ilgili sorumlulukları belirleyen düzenlemeler kapsamında oluşturulan isteğe bağlı finansal raporlama düzenlemelerinden mi kaynaklandığı gibi hususlar,
- Vergi ve sosyal güvenlik mevzuatı gibi, finansal tablolarda yer alan önemli tutar ve açıklamaların belirlenmesinde doğrudan bir etkiye sahip olduğu genel olarak kabul edilen mevzuat hükümleri,
- İşletmenin yönetim ve üst yönetim yapısının, finansal tabloların hazırlanmasına dayanak oluşturan muhasebe kayıtları veya finansal raporlama sistemlerinin yönetimi ve gözetimi konusundaki gelişmişlik seviyesi. Küçük işletmelerde çalışan sayısı genellikle daha azdır ve bu durum yönetimin gözetimi nasıl gerçekleştireceğini etkileyebilir. Örneğin, görevler ayrılığı uygulanamayabilir. Ancak, sahibi tarafından yönetilen küçük bir işletmede, işletmenin sahibi olan yönetici büyük bir işletmeye kıyasla daha etkin bir gözetim yapabilir. Bu gözetim genellikle, görevlerin ayrılığı ilkesinin uygulanma zorluğundan kaynaklanan olumsuz etkileri telafi edebilir.
- İşletmenin, finansal raporlama ve işletmenin finansal raporlama yükümlülüklerine uygunluk sağlamasıyla ilgili riskleri ele aldığı kontrol çevresi ve “üst yönetimin tutumu”,
- İşletmenin muhasebe kayıtlarının ve ilgili bilgilerin tutulduğu muhasebe ve raporlama sistemleri ile ilgili kontrollerin gelişmişlik düzeyi ve karmaşıklığı,
- İşletmenin işlemleri kaydetmek, sınıflandırmak, özetlemek ve finansal tablolarda ve dipnotlarda yer vereceği bilgileri toplamak, bir araya getirmek için kullandığı prosedürler,
- İşletmenin önceki dönemlere ait finansal tablolarında muhasebe düzeltmeleri gerektiren konuların türleri.

Prosedürlerin Tasarlanması ve Uygulanması (Bkz.: 47 ve 55 inci paragraflar)

A79. Bir bütün olarak finansal tablolar hakkındaki sonuca dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun kanıt elde etmek için denetçinin gerekli gördüğü prosedürlerin planlanan niteliği, zamanlaması ve kapsamı aşağıdakilerden etkilenir:

- (a) Bu SBDS'nin hükümleri ve
- (b) İlave raporlama yükümlülükleri dâhil, mevzuat hükümleri.

A80. Denetçinin bir topluluğun finansal tablolarının sınırlı denetimini yürütmek üzere görevlendirilmesi durumunda, sınırlı denetimde uygulanacak prosedürlerin planlanan niteliği, zamanlaması ve kapsamı, denetçinin topluluğun finansal tabloları bağlamında bu SBDS'de belirtilen sınırlı denetime ilişkin amaçlara ulaşmasına yetecek nitelikte belirlenir.

A81. Bu SBDS'nin sorgulamaya ve analitik prosedürlere ve özel durumları ele alan prosedürlerin tasarlanması ve uygulanmasına ilişkin hükümleri, denetçinin bu SBDS'de belirtilen amaçlara ulaşmasını sağlayacak şekilde tasarlanmıştır. Sınırlı denetimin yürütüldüğü şartlar büyük ölçüde farklılık göstermektedir ve bu sebeple denetçinin, başka prosedürler tasarlamının ve uygulamanın etkili veya etkin olabileceğini düşündüğü durumlar olabilir. Örneğin, işletmeyi tanıma sürecinde önemli bir sözleşmenin farkına varması hâlinde denetçi, ilgili sözleşmeyi incelemeyi tercih edebilir.

A82. Denetçinin başka prosedürler uygulamayı gerekli görebileceği gerçeği, bir bütün olarak finansal tablolara ilişkin sınırlı güvence elde etme amacını değiştirmez.

Önemli veya Olağandışı İşlemler

A83. Denetçi, sınırlı denetim sırasında özel dikkat gerektiren önemli veya olağandışı işlemleri belirlemek için muhasebe kayıtlarını gözden geçirmeyi düşünebilir.

Sorgulama (Bkz.: 46-48 inci paragraflar)

A84. Bir sınırlı denetimde sorgulama, yönetimden veya içinde bulunulan şartlar altında denetçinin uygun gördüğü başka kişilerden bilgi talep edilmesini içerir. Uygun hâllerde denetçi, sorgulamayı finansal olmayan bilgileri de kapsayacak şekilde genişletebilir. Yönetim tarafından verilen yanıtların değerlendirilmesi, sorgulama sürecinin bir parçasıdır.

A85. Denetimin şartlarına bağlı olarak sorgulamalar, ayrıca aşağıdaki hususlarda yapılan sorgulamaları da içerebilir:

- Genel kurul toplantılarında, üst yönetimden sorumlu olanların katıldığı toplantılarda ve bunların dâhil olduğu komitelerin toplantılarında alınan kararlar ile -varsa- finansal tablolarda yer alan bilgi ve dipnotları etkileyen diğer toplantılarda yapılan işlemler.
- İşletmenin düzenleyici kurumlardan aldığı ya da almayı veya elde etmeyi beklediği bildirimler.

- Diğer prosedürlerin uygulanması sırasında ortaya çıkan hususlar. Belirlenen tutarsızlıklara ilişkin olarak ilave sorgulama yaparken denetçi, prosedürlerden elde edilen sonuçlar ile işletmenin faaliyet gösterdiği sektöre ilişkin bilgi ve deneyimleri ışığında, yönetimin verdiği cevapların makul olup olmadığını ve tutarlılığını değerlendirebilir.

A86. Sorgulama yoluyla elde edilen kanıtlar genellikle yönetimin niyetine ilişkin kanıtların temel kaynağıdır. Ancak, yönetimin niyetini destekleyen 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 geçmişi.
- Yönetimin attığı belirli bir adımı seçme gerekçesi.
- Yönetimin bir durum karşısında attığı belirli bir adımı devam ettirme kabiliyeti.

Denetçinin, finansal tabloların önemli yanlışlık içerebileceğine inanmasına yol açabilecek herhangi bir hususun bulunup bulunmadığını değerlendirebilmesi için yönetimin verdiği yanıtları değerlendirirken mesleki şüpheciliğini sürdürmesi - uygulaması- önemlidir.

A87. Sorgulama prosedürlerinin uygulanması, denetçinin finansal tabloların önemli yanlışlık içerebileceği alanları belirleyebilmesi için işletme ve çevresi hakkında bilgi edinmesine veya bu konudaki mevcut bilgilerini güncellemesine de yardımcı olur.

A88. İşletmedeki -hile dâhil- mevzuata aykırılıklarla ilgili olarak denetçinin, mevzuat ve etik hükümler uyarınca -bu SBDS'dekilerden farklı veya daha fazla- aşağıdaki gibi ilave sorumlulukları bulunabilir (Bkz.: A6 paragrafı):

- (a) Yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanlara yapılacak belirli bildirimlerle ilişkin hükümler dâhil, mevzuata ilişkin tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıklara karşılık verilmesi ve ilave adım atılmasının gerekli olup olmadığının değerlendirilmesi,
- (b) Tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıkların -topluluk sorumlu denetçisi gibi- diğer bir denetçiyle görüşülmesi¹¹ ve
- (c) Tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıklara ilişkin belgelendirme yapılması.

İlave sorumluluklara uyulması, bu SBDS uyarınca yürütülen denetçi çalışmasıyla ilgili (örneğin, yönetimin veya -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların dürüstlüğüne ilişkin) daha fazla bilgi sağlayabilir.

İşletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin sorgulama (Bkz.: 48(c) paragrafı)

A89. Küçük işletmelerde yönetim, genellikle işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin bir değerlendirme yapmak yerine, iş hakkındaki bilgisine ve geleceğe ilişkin öngörülen beklentilere güveniyor olabilir. Bu tür durumlarda, yönetimin görüşlerinin denetçinin işletmeyle ilgili edindiği bilgiyle tutarsızlık gösterip

¹¹ Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar, 225.44-225.48 inci bölümler

göstermediğinin değerlendirilmesi dâhil olmak üzere, işletmenin orta ve uzun vadeli finansmanını ve beklentilerini yönetimle müzakere etmek uygun olabilir.

Analitik Prosedürler (Bkz.: 46-47 ve 49 uncu paragraflar)

A90. Finansal tabloların sınırlı denetiminde analitik prosedürlerin uygulanması;

- Denetçinin;
 - Finansal tabloların önemli yanlışlık içerebileceği alanları belirleyebilmek için işletme ve çevresi hakkında bilgi edinmesine veya bu konudaki mevcut bilgilerini güncellemesine,
 - Temel performans göstergeleri dâhil, finansal tabloların kilit verilerle uygunluk seviyesi gibi finansal tablolardaki beklenen eğilim, değer veya normlardan sapmaları veya tutarsızlıkları belirlemesine,
 - Daha önce uygulanan diğer sorgulama veya analitik prosedürlere ilişkin olarak teyit edici kanıtlar sağlamasına,

yardımcı olur ve

- Denetçinin finansal tabloların önemli yanlışlık içerebileceğine inanmasına sebep olan hususların farkına varması durumunda, uygulanacak ilave prosedürler olarak hizmet görür. Bu tür bir ilave prosedüre örnek olarak, finansal tablo kalemleri veya dipnotlarındaki finansal bilgilere yönelik kanıt sağlamak amacıyla, kâr merkezleri, şubeler veya işletmenin diğer birimlerine ait aylık hasılat ve maliyet tutarlarının karşılaştırmalı analizinin yapılması verilebilir.

A91. Analitik prosedürleri uygulamak için çeşitli yöntemler kullanılabilir. Bu yöntemler basit karşılaştırmaların uygulanmasından, ileri istatistikî teknikleri kullanarak karmaşık analizler yapılmasına kadar çeşitlilik gösterir. Örneğin denetçi, olağan dışı görünen veya beklenen eğilim veya değerlerden farklılık gösteren münferit kalemleri ve ilişkileri tespit etmek için, finansal ve finansal olmayan veriler arasındaki anlamlı ilişkileri analiz etmek ve sonuçların beklenen değerlerle tutarlılığını değerlendirmek suretiyle analitik prosedürleri, finansal tablolara dayanak oluşturan finansal bilgileri değerlendirmek amacıyla uygulayabilir. Denetçi, kaydedilen tutarları veya kaydedilen tutarlar üzerinden hesaplanan oranları, ilgili kaynaklardan elde ettiği bilgiler çerçevesinde geliştirdiği beklentilerle karşılaştırabilir. Denetimin şartlarına bağlı olarak, denetçinin beklentileri geliştirmek için genellikle kullandığı bilgi kaynakları aşağıdakileri içerir:

- Haberdar olunan değişiklikleri dikkate almak suretiyle, karşılaştırılabilir önceki döneme/dönemlere ait finansal bilgiler.
- Ara dönem bilgilere veya yıllık bilgilere göre yapılan ekstrapolasyonlar dâhil, bütçe veya tahminler gibi beklenen faaliyet sonuçları veya finansal sonuçlara ilişkin bilgiler.
- Dönem içindeki finansal bilgi kalemleri arasındaki ilişkiler.

- İşletmenin faaliyet gösterdiği sektöre ait bilgiler, örneğin brüt kâr marjı veya işletmenin satışlarının ticarî alacaklarına oranının, sektör ortalamasıyla veya aynı sektördeki benzer büyüklükteki işletmelerin oranlarıyla karşılaştırılması.
- Finansal bilgiler ve ilgili finansal olmayan bilgiler (çalışan sayısına göre ücret maliyetleri gibi) arasındaki ilişkiler.

A92. Denetçinin, analitik prosedürler için kullanılacak verilerin bu prosedürlerin hedeflenen amacı/amaçları için yeterli olup olmadığını değerlendirmesi, denetçinin işletme ve çevresi hakkındaki kanaatine dayanır ve söz konusu bilgilerin niteliği ve kaynağı ile bilgilerin elde edildiği şartlar bu değerlendirmeyi etkiler. Bu kapsamda, aşağıdaki hususlar hakkında yapılacak değerlendirmeler gerekli olabilir:

- Mevcut bilgilerin kaynağı. Örneğin, işletme dışındaki bağımsız kaynaklardan elde edilmesi durumunda bilgiler daha güvenilir olabilir.
- Mevcut bilgilerin karşılaştırılabilirliği. Örneğin, özel ürünler üreten ve satan bir işletmenin verileriyle karşılaştırılabilir olmasını sağlamak amacıyla genel sektör verilerine ilaveler yapılması veya bu verilerin düzeltilmesi gerekebilir.
- Mevcut bilgilerin niteliği ve ihtiyaca uygunluğu. Örneğin, işletmenin bütçelerinin ulaşılacak hedefler yerine beklenen sonuçlara göre oluşturulmuş olup olmadığı.
- Bilgilerin hazırlanmasında kullanılan bilgi veya uzmanlık ile bu bilgilerin tamlığını, doğruluğunu ve geçerliliğini sağlamak için tasarlanan ilgili kontroller. Bu tür kontroller örneğin, bütçelerle ilgili bilgilerin hazırlanmasına, gözden geçirilmesine ve takibine ilişkin kontrolleri içerebilir.

Özel Durumları Ele Alan Prosedürler

Hile ve mevzuata aykırılık (Bkz.: 52(a) ve 52(ç) paragrafları)

Yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanlarla kurulacak iletişim

A93. Bazı ülkelerde mevzuat, denetçinin belirli hususları yönetim veya üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmesini kısıtlayabilir. İşletmenin haberdar edilmesi dâhil olmak üzere, yetkili bir kurum tarafından mevcut veya şüpheli yasadışı bir olaya ilişkin olarak yürütülen bir soruşturmayı etkileyebilecek herhangi bir bildirimin yapılması veya başka bir davranışta bulunulması, mevzuatla özellikle yasaklanabilir. Örneğin, denetçinin, kara paranın aklanmasıyla mücadele mevzuatı uyarınca mevzuata ilişkin tespit edilen veya şüphelenilen bir aykırılığı yetkili otoriteye bildirmekle yükümlü olduğu durumda bu hususa dikkat etmesi gerekmektedir. Bu tür durumlarda denetçinin değerlendireceği hususlar karmaşık olabilir ve denetçi, hukuki danışmanlık almanın uygun olacağını düşünebilir.

Tespit Edilen veya Şüphelenilen Aykırılıkların Yetkili Bir Kuruma Rapor Edilmesi

A94. Tespit edilen veya şüphelenilen aykırılığın yetkili bir kuruma rapor edilmesi;

- (a) Mevzuat veya etik hükümlerin, denetçinin rapor etmesini gerektirmesi,

- (b) Denetçinin, etik hükümler uyarınca rapor etmenin, tespit edilen veya şüphelenilen aykırılığa karşı atılacak uygun bir adım olduğuna karar vermesi (Bkz.: A95 paragrafı) veya
- (c) Mevzuat veya etik hükümlerin, denetçiye böyle bir hak vermesi (Bkz.: A96 paragrafı),

hâlinde gerekli veya uygun olabilir.

- A95. Bazı durumlarda, etik hükümler denetçinin rapor etmesini veya tespit edilen veya şüphelenilen hileyi veya aykırılıkları yetkili bir kuruma rapor etmenin içinde bulunulan şartlar altında uygun bir adım olup olmadığını değerlendirmesini gerektirebilir. Örneğin Etik Kurallar, denetçinin tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıklara karşı adım atmasını ve yetkili kuruma rapor edilmesini de içerebilecek ilave adım atılmasının gerekli olup olmadığını değerlendirmesini gerektirir.¹² Etik Kurallar, bu tür bir raporlamanın sır saklama yükümlülüğünün ihlali olarak değerlendirilmeyeceğini belirtir.¹³
- A96. Mevzuat ve etik hükümler; tespit edilen veya şüphelenilen hilenin veya mevzuata ilişkin aykırılıkların rapor edilmesini içeren yükümlülükler içermese dahi, denetçiye söz konusu aykırılıkları yetkili kuruma rapor etme hakkı verebilir.
- A97. Diğer durumlarda, mevzuattaki veya etik hükümlerdeki sır saklama yükümlülüğü, tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıkların yetkili bir kuruma rapor edilmesine izin veremeyebilir.
- A98. 52(d) paragrafında öngörülen karar, karmaşık hususları ve mesleki muhakemeleri içerebilir. Buna göre denetçi, denetim şirketi içerisinde danışmanlık almayı (denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket içerisinde) veya gizlilik esasına bağlı kalmak kaydıyla düzenleyici bir kuruma danışmayı düşünebilir (mevzuatla yasaklanmadığı veya sır saklama yükümlülüğü ihlal edilmediği sürece). Denetçi, ayrıca sahip olduğu seçenekleri ve atacağı herhangi bir adımın mesleki veya hukuki sonuçlarını öğrenmek amacıyla hukuki danışmanlık almayı düşünebilir.

Finansal tablolarda işletmenin sürekliliği varsayımının kullanımına ilişkin şüphe oluşturabilecek olay veya şartlar (Bkz.: 54 üncü paragraf)

- A99. Aşağıda yer alan etkenler işletmenin sürekliliği varsayımına ilişkin -tek başına veya toplu olarak- ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlara örnek teşkil etmektedir. Bu liste tüm durumları kapsamamaktadır. Belirtilen etkenlerden birinin ya da birkaçının varlığı her zaman işletmenin sürekliliğinin devamına ilişkin bir belirsizliğin var olduğu anlamına gelmez.

Finansal Durumla İlgili:

- Net yükümlülük veya kısa vadeli net yükümlülük pozisyonu.

¹² Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar, 225.51-225.52 nci bölümler

¹³ Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar, 140.7 ve 225.53 üncü bölümler

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

İşletme Faaliyetleriyle İlgili:

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

Diğer Konularla İlgili:

- Sermaye yeterlilik yükümlülüklerine veya diğer yasal yükümlülüklerle aykırılık.
- İşletme aleyhine açılmış, sonuçlanmamış ve işletmenin aleyhine sonuçlanması durumunda işletmenin karşılayamayacağı taleplere sebep olabilecek davalar.
- İşletmeyi olumsuz yönde etkilemesi beklenen mevzuat değişiklikleri veya hükümet politikalarındaki değişiklikler.
- Oluştığında sigorta kapsamında bulunmayan veya eksik sigortalanmış felaketler.

Bu olay veya şartların önem seviyesi genellikle, diğer etkenlerin yardımıyla azaltılabilir. Örneğin, bir işletmenin normal kredi geri ödemelerini yapamamasının etkisi; varlıkların

elden çıkarılması, kredi geri ödemelerinin yeniden planlanması veya ilave sermaye temin edilmesi gibi yönetimin alternatif yöntemler yoluyla yeterli nakit akışını temin etmeyi amaçlayan planlarıyla dengelenebilir. Aynı şekilde, ana tedarikçilerden birinin kaybedilmesinin etkisi de uygun bir alternatif tedarik kaynağının bulunmasıyla hafifletilebilir.

Finansal Tabloların, Bu Tabloların Dayanağını Oluşturan Muhasebe Kayıtlarıyla Mutabakatı (Bkz.: 56 ncı paragraf)

A100. Genellikle denetçi, finansal tablo tutarlarını ve bakiyelerini defteri kebir gibi ilgili muhasebe kayıtlarına giderek veya finansal tabloların dayanağını oluşturan muhasebe kayıtlarıyla uygunluğunu veya mutabakatını gösteren özet kayıtlar ya da çizelgelerden (geçici mizan) kontrol ederek finansal tabloların, bu tabloların dayanağını oluşturan muhasebe kayıtlarıyla uygunluğu ve mutabakatına ilişkin kanıt elde eder.

İlave Prosedürlerin Uygulanması (Bkz.: 57 nci paragraf)

A101. Finansal tabloların önemli yanlışlık içerebileceğine inanmasına sebep olan hususlardan haberdar olması durumunda denetçi, bu SBDS tarafından zorunlu kılınan ilave prosedürleri uygular.

A102. Denetçinin, finansal tabloların önemli yanlışlık içerebileceğine inanmasına sebep olan bir kaleme ilişkin ilave prosedürleri uygularken vereceği karşılık, şartlara bağlı olarak farklılık gösterir ve bir mesleki muhakeme konusudur.

A103. Denetçinin, önemli bir yanlışlığın muhtemel olmadığına veya önemli bir yanlışlığın mevcut olduğuna dair kanıt elde etmek için uygulayacağı ilave prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamına ilişkin muhakemesine rehberlik eden hususlar aşağıda yer almaktadır:

- Denetçinin daha önce uyguladığı prosedürlerin sonuçlarını değerlendirerek elde ettiği bilgiler,
- Denetçinin işletme ve çevresi hakkında denetim boyunca edindiği bilgiler - geliştirdiği anlayış-,
- Denetçinin, finansal tabloların önemli yanlışlık içerebileceği kanaatine varmasına sebep olacak hususun ele alınması için gerekli olan kanıtın ikna ediciliğine -inandırıcılığına- dair görüşü.

A104. İlave prosedürler, denetçinin finansal tabloların önemli yanlışlık içerdiği kanaatine varmasına sebep olacak hususlar hakkında bir sonuç oluşturmaya imkân verecek yeterli ve uygun kanıtın elde edilmesi üzerine yoğunlaşır. Bu prosedürler:

- Daha ayrıntılı olarak uygulanan ya da etkilenen kalemler (finansal tablolara yansıtılan, etkilenen hesaplara veya işlemlere ilişkin tutar veya açıklamalar gibi) üzerine odaklanan ilave sorgulamalar ve analitik prosedürler veya
- Maddi doğrulama prosedürlerinden detay testleri veya dış teyitler gibi diğer prosedür türleri,

olabilir.

A105. Aşağıda yer alan örnek, denetçinin ilave prosedür ihtiyacına ilişkin yapacağı değerlendirmesini ve ilave prosedürlerin gerekli olduğunu düşünmesi durumunda vereceği karşılığı göstermektedir.

- Sınırlı denetim için sorgulama ve analitik prosedürlerin uygulanması sırasında denetçinin alacak hesapları üzerine yaptığı analiz, karşılık ayrılmamış, önemli tutarda vadesi dolmuş alacak bulunduğunu göstermiştir.
- Bu durum denetçinin, finansal tablolarda yer alan alacak hesabının bakiyesinin önemli bir yanlışlık içerebileceğine inanmasına sebep olur. Daha sonra denetçi, değeri düşmüş olarak gösterilmesi gereken, tahsil edilemeyen alacakların bulunup bulunmadığı hususunda yönetimi sorgular.
- Yönetimin vereceği yanıtı bağli olarak, denetçinin yönetimin yanıtını değerlendirmesi:

- (a) Alacaklar hesabının bakiyesinin önemli bir yanlışlık içermesinin muhtemel olmadığı sonucuna varmasını sağlayabilir. Bu durumda ilave prosedürlerin uygulanmasına gerek yoktur.
- (b) İlgili hususun, finansal tabloların önemli yanlışlık içermesine sebep olduğuna karar vermesini sağlayabilir. Bu durumda ilave prosedürlere gerek yoktur ve denetçi bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içerdiğine ilişkin sonuç bildirir.
- (c) Alacaklar hesabının bakiyesinin gerçekten yanlışlık içerdiğine karar vermesi için yeterli ve uygun kanıt sağlamamakla birlikte önemli bir yanlışlık içerebileceğine inanmaya devam etmesine sebep olabilir.

Böyle bir durumda denetçinin ilave prosedürler uygulaması gereklidir. Denetçinin, tahsil edilemeyen alacakları belirlemek için yönetimden, bilanço tarihinden sonra bu hesaplar için tahsil edilen tutarların analizini talep etmesi, söz konusu ilave prosedürlere örnek olarak verilebilir. İlave prosedürlerin sonuçlarının değerlendirilmesi, denetçinin yukarıda (a) veya (b) bentlerinde belirtilen sonuçlara ulaşmasını sağlayabilir. (a) veya (b) bentlerinde belirtilen sonuçlara ulaşamaması hâlinde denetçi:

- (i) Yukarıda (a) veya (b) bentlerinde belirtilen sonuçlara ulaşıncaya kadar ilave prosedürler uygulamaya devam eder veya
- (ii) Denetçinin, ilgili hususun bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içermesine sebep olmasının muhtemel olmadığı sonucuna ulaşamaması veya söz konusu hususun bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içermesine sebep olduğuna karar verememesi durumunda, bir kapsam sınırlaması mevcuttur ve denetçi finansal tablolara ilişkin olumlu bir sonuç bildiremez.

Yazılı Beyanlar (Bkz.: 61-63 üncü paragraflar)

A106. Yazılı beyanlar sınırlı denetimde önemli bir kanıt kaynağıdır. Yönetimin talep edilen yazılı beyanları sunmaması veya değiştirmesi, bir veya birden fazla önemli sorunun mevcut olabileceği ihtimali konusunda denetçiyi uyarabilir. Ayrıca, birçok durumda sözlü beyan yerine yazılı beyanın talep edilmesi, yönetimin bu sorunları daha titiz bir şekilde değerlendirmesini sağlayabilir ve dolayısıyla açıklamaların kalitesini artırabilir.

A107. Denetçi, bu SBDS tarafından zorunlu kılınan yazılı beyanlara ilave olarak finansal tablolarla ilgili başka yazılı beyanların da talep edilmesini gerekli görebilir. Bu yazılı beyanlar örneğin, söz konusu beyanların finansal tablolara ilişkin olumlu sonuç veya olumlu sonuç dışında bir sonuç oluşturulması açısından önemli olduğunu düşünmesi durumunda, denetçinin finansal tablolara yansıtılan bazı kalemlere veya açıklamalara ilişkin kanıtlarını tamamlaması için gerekli olabilir.

A108. Yönetim bazı durumlarda yazılı beyanlara, beyanların yönetimin bilgisi ve kanaati çerçevesinde en iyi şekilde oluşturulduğunu niteleyen bir ifade ekleyebilir. Denetçinin beyanların ilgili konularda uygun sorumluluk ve bilgiye sahip kişiler tarafından yapıldığı hususunda ikna olması durumunda, bu tür bir ifadeyi kabul etmesi makuldür.

Uygulanan Prosedürler Sonucunda Elde Edilen Kanıtların Değerlendirilmesi (Bkz.: 66-68 inci paragraflar)

A109. Bazı durumlarda denetçi, başta sorgulama ve analitik prosedürler ile özel durumları ele alan prosedürlerin uygulanması sonucunda elde etmeyi beklediği kanıtları elde edememiş olabilir. Bu tür durumlarda denetçi, uygulanan prosedürlerden elde edilen kanıtların finansal tablolara ilişkin bir sonuç oluşturmak için yeterli ve uygun olmadığına karar verir. Böyle bir durumda denetçi:

- Yapılan çalışmaları genişletebilir veya
- İçinde bulunulan şartlar altında gerekli olduğuna karar verdiği diğer prosedürleri uygulayabilir.

İçinde bulunulan şartlar altında bu seçeneklerden hiçbirinin uygulanmasının mümkün olmaması durumunda denetçi, bir sonuç bildirmek için gerekli olan yeterli ve uygun kanıtı elde edemeyecektir ve bu SBDS denetçinin, örneğin, sınırlı denetim sırasında önemli hususlara ilişkin sorularına yanıt vermesi gereken yöneticilerden birinin yokluğu hâlinde, bu durumun denetçi raporu veya denetçinin denetimi tamamlayabilme kabiliyeti üzerindeki etkisini tespit etmesini zorunlu kılmıştır. Bu durum denetçinin, - 57 nci paragrafta ele alınan- finansal tabloların önemli yanlışlık içerebileceği kanaatine varmasına sebep olacak hususların farkına varmaması durumunda dâhi ortaya çıkabilir.

Kapsam Sınırlamaları

A110. Denetçinin diğer prosedürleri uygulamak suretiyle yeterli ve uygun kanıt elde edemediği durumlarda, belirli bir prosedürün uygulanamaması, sınırlı denetimin kapsamı üzerinde bir sınırlama teşkil etmez.

A111. Yönetim tarafından sınırlı denetimin kapsamına getirilen sınırlamaların, sınırlı denetim üzerinde başka etkileri (örneğin, denetçinin finansal tabloların önemli yanlışlık içermeye ihtimalinin olduğu alanlara ilişkin değerlendirmesi ve denetime devam edip etmeme düşüncesi üzerinde etkisi) olabilir.

Denetçinin Finansal Tablolar Hakkında Sonuç Oluşturması

Geçerli Finansal Raporlama Çerçevesine İlişkin Açıklama (Bkz.: 69(a) paragrafı)

A112. Geçerli finansal raporlama çerçevesine ilişkin olarak finansal tablolarda yer alan açıklama, finansal tablolara dayanak teşkil eden çerçeve hakkında finansal tablo kullanıcılarına bilgi vermesi sebebiyle önemlidir. Finansal tabloların özel amaçlı finansal tablolar olması hâlinde, bu tablolar sadece işletme ve denetçi için erişilebilir olan özel amaçlı finansal raporlama çerçevesine göre hazırlanmış olabilir. Özel amaçlı finansal tabloların hedeflenen kullanımı dışında kullanımı uygun olmayabileceği için kullanılan özel amaçlı finansal raporlama çerçevesinin açıklanması önemlidir.

A113. Geçerli finansal raporlama çerçevesine ilişkin kesin olmayan veya sınırlayıcı bir dil içeren açıklama (örneğin, “finansal tablolar Türkiye Muhasebe Standartlarına büyük ölçüde uygunluk sağlamaktadır”) finansal tablo kullanıcılarını yanıltabileceğinden, söz konusu çerçeveye ilişkin yeterli bir açıklama oluşturmaz.

Önemli İşlem ve Olayların Finansal Tablolarda Aktarılan Bilgiler Üzerindeki Etkisinin Açıklanması (Bkz.: 69(b)(vi) ve 71 inci paragraflar)

A114. Bu SBDS denetçinin; finansal tabloların, hedef kullanıcıların işletmenin finansal durumuna, finansal performansına ve nakit akışına ilişkin önemli işlem ve olayların etkisini anlayabilmelerini sağlayacak yeterli açıklama içerip içermediğini değerlendirmesini zorunlu kılar.

A115. Finansal tabloların gerçeğe uygun sunum çerçevesine uygun olarak hazırlanmış olması hâlinde yönetim, geçerli finansal raporlama çerçevesinin zorunlu kıldığı açıklamalar dışında ilave açıklamalar yapma veya çok istisnai durumlarda, finansal tabloların gerçeğe uygun sunumunu sağlamak için söz konusu çerçevenin belirli bir hükmünden sapma ihtiyacı duyabilir.

Uygunluk Çerçevesinin Kullanılması Durumunda Dikkate Alınacak Hususlar

A116. Denetçinin, bu SBDS’ye uygun olarak sınırlı denetim sözleşmesini kabul ederken bir uygunluk çerçevesinin kabul edilebilir olduğunu belirlemesi durumunda, bu çerçeveye göre hazırlanmış olan finansal tabloları yanıltıcı olarak değerlendirmesi çok istisnai bir durum olacaktır.

İşletmenin Muhasebe Uygulamalarının Nitel Yönleri (Bkz.: 70(b) paragrafı)

A117. İşletmenin muhasebe uygulamalarının nitel yönlerini değerlendirirken denetçi, yönetimin yargılarındaki muhtemel taraflılığın farkına varabilir. Denetçi, yönetimin tarafsız olmamasının kümülatif etkisinin düzeltilmemiş yanlışlıkların etkisiyle birlikte bir bütün olarak finansal tablolarda önemli yanlışlığa sebep olduğu sonucuna varabilir. Bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkin

denetçinin değerlendirmesini etkileyebilen taraflılık göstergeleri arasında aşağıdakiler yer alır:

- Yönetimin, sınırlı denetim boyunca dikkatine sunulan yanlışlıkları seçici şekilde düzeltmesi (örneğin, raporlanan kazançları artırıcı etkisi olan yanlışlıkları düzeltirken, azaltıcı etkisi olan yanlışlıkları düzeltmemesi).
- Muhasebe tahminlerinin oluşturulmasında yönetimin muhtemel taraflılığı.

A118. 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.

Sonucun Şekli (Bkz.: 74 üncü paragraf)

Finansal Tabloların Sunduğu Bilgilerin Açıklanması

A119. Finansal tabloların gerçeğe uygun sunum çerçevesine uygun olarak hazırlandığı durumlarda, denetçinin vardığı sonuç; finansal tabloların tüm önemli yönleriyle [geçerli finansal raporlama çerçevesi]'ne uygun olarak gerçeğe uygun bir biçimde sunulmadığı (veya doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlamadığı) kanaatine varmasına sebep olan herhangi bir hususun denetçinin dikkatini çekmediğini belirtir. Çoğu genel amaçlı çerçevede, örneğin finansal tabloların işletmenin dönem sonundaki finansal durumunu ve aynı tarihte sona eren döneme ilişkin finansal performansını ve nakit akışlarını gerçeğe uygun bir biçimde sunması (veya doğru ve gerçeğe uygun bir görünümünü sağlaması) zorunlu kılınmıştır.

“Tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır” veya “Doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlamaktadır”

A120. “Tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır” ifadesinin mi yoksa “doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlamaktadır” ifadesinin mi kullanılacağı, finansal tabloların sınırlı denetimine ilişkin o ülkedeki mevzuat ya da genel kabul görmüş uygulamayla tespit edilir. Mevzuatın farklı bir ifadenin kullanımını zorunlu kılması; bu SBDS’de yer alan, denetçinin bir gerçeğe uygun sunum çerçevesine uygun olarak hazırlanmış olan finansal tabloların gerçeğe uygun sunum sağlayıp sağlamadığını değerlendirmesi gerektiği hükmünü etkilemez.

Denetim Sözleşmesinin Kabulünden Sonra Yönetimin Sınırlı Denetimin Kapsamını Sınırlandırması Sebebiyle Sonuç Oluşturulamaması (Bkz.: 15 ve 82 nci paragraflar)

A121. Denetimden çekilmenin uygulanabilirliği, denetimin, yönetimin kapsamı sınırladığı andaki tamamlanma aşamasına bağlı olabilir. Sınırlı denetimin büyük ölçüde tamamlandığı durumlarda denetçi, mümkün olduğu ölçüde sınırlı denetimi tamamlamaya, sonuç bildirmekten kaçınmaya ve raporunda sonuç bildirmekten kaçınmanın dayanağını açıkladığı paragrafta kapsam sınırlamasını açıklamaya karar verebilir.

A122. Mevzuatın, denetçinin denetime devam etmesini gerektirdiği bazı özel durumlarda, denetimden çekilmek mümkün olmayabilir. Bu durum örneğin, kamu sektörü işletmelerinin finansal tablolarının sınırlı denetimini yürütmek üzere atanmış denetçiler için geçerli olabilir. Ayrıca bu durum, denetçinin belirli bir dönemi kapsayan finansal tabloların sınırlı denetimini yürütmek üzere veya belirli bir dönem için görevlendirildiği (seçildiği) ve söz konusu finansal tablolara ilişkin sınırlı denetim tamamlanmadan önce ya da içinde bulunulan dönem sona ermeden önce sınırlı denetimden çekilmesinin yasaklandığı ülkelerde de geçerli olabilir. Ayrıca denetçi, raporuna denetimden çekilmesinin neden mümkün olmadığını açıklayan Diğer Hususlar paragrafı eklemenin gerekli olduğuna karar verebilir.

Düzenleyici Kurumlarla veya İşletme Sahipleriyle Kurulacak İletişim

A123. Denetçinin kapsam sınırlaması sebebiyle denetimden çekilmek gerektiği sonucuna varması durumunda, denetimden çekilmeye ilgili hususların ilgili kamu kurumlarına veya işletme sahiplerine bildirilmesi hususunda mevzuat hükümleri bulunabilir.

Denetçi Raporu (Bkz.: 86-92 nci paragraflar)

A124. Yazılı rapor, basılı hâlde hazırlanan raporlar ile elektronik ortamda hazırlanan raporları kapsar.

Denetçi Raporunun Unsurları (Bkz.: 86 ncı paragraf)

A125. Raporun bir bağımsız denetçi raporu olduğunu gösteren başlık, örneğin “Sınırlı Bağımsız Denetime İlişkin Bağımsız Denetçi Raporu” başlığı, denetçinin bağımsızlığa ilişkin tüm etik hükümlere uyduğunu teyit eder. Dolayısıyla bu başlık, bağımsız denetçi raporunun başkaları tarafından düzenlenen raporlardan ayırt edilmesini sağlar.

A126. Denetçi raporunun kime hitap etmesi gerektiği mevzuatla belirlenebilir. 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.

A127. Denetçi, sınırlı denetimi yapılmış olan finansal tabloların diğer bilgileri de içeren bir dokümana (örneğin finansal rapora) dâhil edileceğini öğrendiği durumlarda; sunum şeklinin izin verdiği ölçüde, sınırlı denetimi yapılmış olan finansal tabloların sunulduğu sayfaların numaralarını belirtmeyi değerlendirebilir. Bu husus, kullanıcıların denetçi raporunun ilgili olduğu finansal tabloları belirlemesine yardımcı olur.

Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumluluğu (Bkz.: 86(ç) paragrafı)

A128. Bu SBDS’nin; denetçinin, yönetimin finansal raporların hazırlanmasına ve sınırlı denetimine ilişkin sorumluluklarını anladığına ve kabul ettiğine dair mutabakatını alması hükmü, denetimin yürütülmesi ve raporlanması açısından esastır. Yönetimin sorumluluğuna ilişkin denetçi raporunda yer alan açıklama, yönetimin sınırlı denetime ilişkin sorumluluklarının kullanıcılar tarafından anlaşılmasını sağlar.

A129. Denetçi raporunda “yönetime” özellikle atıfta bulunulması gerekli değildir, ancak mevzuata uygun bir terimin kullanılması gerekir. Bazı ülkelerde üst yönetimden sorumlu olanlara atıf yapılması uygun olabilir.

A130. Mevzuattan kaynaklanan veya işletmenin niteliği bağlamında finansal tabloların hazırlanmasıyla ilgili olan yönetimin ilave sorumluluklarını yansıtmak üzere denetçinin, bu SBDS’de belirtilen yönetimin sorumluluklarına ilişkin açıklamaya eklemeler yapmasının uygun olacağı durumlar söz konusu olabilir.

A131. Bazı ülkelerde yönetimin sorumluluğunu belirleyen mevzuat, muhasebe defter ve kayıtlarının veya muhasebe sisteminin yeterliliğine ilişkin bir sorumluluğa özellikle atıfta bulunabilir. Defter, kayıt ve sistemlerin iç kontrolün bir parçasını oluşturması sebebiyle bu SBDS, bu açıklamaları kullanmamakta veya bunlara özel olarak atıf yapmamaktadır.

Denetçinin Sorumluluğu (Bkz.: 86(e) paragrafı)

A132. Denetçi raporu, -yönetimin finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin sorumluluğu ile denetçinin sorumluluğunun mukayese edilmesi için- denetçinin sorumluluğunun, sınırlı denetime dayanarak finansal tablolar hakkında sonuç bildirmek olduğunu belirtir.

Standartlara yapılan atıf (Bkz.: 86(e) paragrafı)

A133. Denetçi raporunda, sınırlı denetim için kullanılan standartlara atıf yapılması; denetçi raporu kullanıcılarına, sınırlı denetimin kabul görmüş standartlara uygun olarak yapıldığını bildirir.

Finansal Tabloların Sınırlı Denetiminin Niteliğinin Bildirilmesi (Bkz.: 86(f) paragrafı)

A134. Denetçi raporunda sınırlı denetimin niteliğine ilişkin açıklama, rapor kullanıcılarının faydalanması için yürütülen denetimin kapsam ve sınırlamalarını açıklar. Bu açıklama, hiçbir şüpheye mahal vermemek adına, sınırlı denetimin bir bağımsız denetim olmadığı, bu sebeple denetçinin finansal tablolara ilişkin bir bağımsız denetim görüşü vermediği hususunu netleştirir.

Geçerli Finansal Raporlama Çerçevesi ile Bu Çerçevenin Denetçinin Varacağı Sonucu Nasıl Etkileyeceğinin Açıklanması (Bkz.: 86(g)(ii) paragrafı)

A135. Geçerli finansal raporlama çerçevesinin denetçinin vardığı sonuçta belirtilmesi, sonucun neye göre bildirildiğine ilişkin rapor kullanıcılarına bilgi verme amaçlı olup, 30(a) paragrafında zorunlu kılınan değerlendirmeyi sınırlandırma amacı taşımaz. Geçerli finansal raporlama çerçevesi aşağıdaki gibi terimlerle belirtilir:

“Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak ...” veya

“...genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak ...”

A136. Geçerli finansal raporlama çerçevesinin, finansal raporlama standartlarını ve mevzuat hükümlerini kapsadığı durumlarda, ilgili çerçeve örneğin şu terimlerle belirtilir; “Türkiye Muhasebe Standartları ve ... sayılı ... Kanununun hükümlerine uygun olarak ...”.

Olumlu Sonuç Dışında Bir Sonuç Bildirilmesinin Dayanağı Paragrafı (Bkz.: 86(g)(ii) paragrafı)

A137. Olumlu sonuç dışında bir sonuç bildirilmesinin dayanağı paragrafında açıklanan özel hususla ilgili olarak olumsuz sonuç bildirilmesi veya sonuç bildirmekten kaçınılması,

denetçinin olumlu sonuç dışında bir sonuç bildirmesini gerektirecek belirlenmiş diğer hususların açıklanmamasını haklı çıkarmaz. Bu tür durumlarda, denetçinin haberdar olduğu diğer hususların açıklanması, finansal tablo kullanıcıları açısından ihtiyaca uygun olabilir.

Denetçinin İmzası (Bkz.: 86(i) paragrafı)

A138. Denetçinin imzası; ilgili ülkenin mevzuatına uygun olmak şartıyla, denetçinin kendi adına veya denetim kuruluşu adına ya da her ikisi adına atılır. Bazı ülkelerde, denetçinin imzasına ek olarak denetçinin denetçi raporunda mesleki unvanını veya denetçinin ya da -uygun hâllerde- denetim şirketinin bu ülkedeki yetkili otorite tarafından yetkilendirilmiş olduğunu beyan etmesi zorunlu kılınmış olabilir.

Kullanıcıların Finansal Tabloların Özel Amaçlı Bir Çerçeveye Uygun Olarak Hazırlanmış Olduğu Konusunda Uyarılması (Bkz.: 88 inci paragraf)

A139. Özel amaçlı finansal tablolar, hedeflenen farklı amaçlarla kullanılabilir. Örneğin, düzenleyici bir kurum, belirli işletmelerin özel amaçlı finansal tablolarını kamuya açıklamasını zorunlu kılabilir. Denetçi, yanlış anlaşılmalara önlemek için rapor kullanıcılarını, finansal tabloların özel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak hazırlanmış olduğu ve dolayısıyla başka amaçlar için uygun olmayabileceği konusunda uyarır.

Dağıtımın veya Kullanımın Sınırlandırılması

A140. Finansal tabloların özel amaçlı bir çerçeve kullanılarak hazırlanması durumunda denetçi, bu SBDS tarafından zorunlu kılınan uyarıya ek olarak, denetçi raporunun sadece belirli kullanıcılar için hazırlandığını belirtmeyi uygun görebilir. Belirli bir ülkedeki mevzuata bağlı olarak bu durum, denetçi raporunun dağıtımının veya kullanımının sınırlandırılması suretiyle gerçekleştirilebilir. Bu tür durumlarda, özel amaçlı çerçevenin kullanılması hakkında yapılacak uyarıyı içeren paragraf, söz konusu diğer hususları içerecek şekilde genişletilebilir ve başlığı buna uygun olarak değiştirilebilir.

Diğer Raporlama Sorumlulukları (Bkz.: 91 inci paragraf)

A141. Bazı ülkelerde denetçinin, finansal tablolara ilişkin bu SBDS kapsamındaki raporlama sorumluluğunun yanında diğer hususlara ilişkin ilave raporlama sorumlulukları bulunabilir. Örneğin, finansal tabloların sınırlı denetimi sırasında belirli hususların denetçinin dikkatini çekmesi durumunda, denetçiden söz konusu hususlara ilişkin raporlama yapması talep edilebilir. Alternatif olarak, denetçiden, belirli ilave prosedürleri uygulaması ve bunlara ilişkin raporlama yapması veya muhasebe defter ve kayıtlarının yeterliliği gibi belirli hususlara ilişkin sonuç bildirmesi talep edilebilir. Bazı ülkelerdeki geçerli sınırlı denetim standartları, denetçinin bu ülkelerdeki diğer raporlama sorumlulukları hakkında rehberlik sağlayabilir.

A142. Bazı durumlarda mevzuat, denetçinin, finansal tablolara ilişkin sınırlı denetim raporunda bahsi geçen diğer sorumluluklarına ilişkin raporlama yapmasını zorunlu kılabilir veya buna izin verebilir. Diğer durumlarda ise, denetçinin bu hususlara ilişkin ayrı bir rapor düzenlemesi gerekebilir veya buna izin verilebilir.

A143. Denetçinin finansal tablolara ilişkin bu SBDS kapsamındaki raporlama sorumluluğunun açık ve net bir biçimde ayırt edilebilmesi için söz konusu diğer raporlama sorumlulukları, denetçi raporunun ayrı bir bölümünde ele alınır. İlgili durumlarda bu bölüm, diğer raporlama sorumluluklarına ilişkin paragraf(lar)ın içeriğini tanımlayan alt başlık(lar) içerebilir. Bazı ülkelerde ilave raporlama sorumlulukları finansal tabloların sınırlı denetimi için düzenlenen denetçi raporundan ayrı bir raporda ele alınabilir.

Denetçi Raporu Tarihi (Bkz.: 86(1) ve 92 nci paragrafları)

A144. Denetçi raporunun tarihi; bu tarihe kadar gerçekleşen ve denetçinin haberdar olduğu işlem ve olayların etkisinin denetçi tarafından dikkate alındığı hususunda denetçi raporu kullanıcılarını bilgilendirir.

A145. Denetçinin finansal tablolara ilişkin sonuç bildirmesi ve finansal tabloların yönetimin sorumluluğunda olması sebebiyle, dipnotlar dâhil olmak üzere finansal tabloları oluşturan bütün tabloların hazırlanmış olduğuna ve yönetimin bunlara ilişkin sorumluluğu kabul etmiş olduğuna dair kanıt elde etmeden denetçi, yeterli ve uygun kanıt elde ettiği sonucuna varamayacaktır.

A146. Bazı ülkelerde mevzuat; dipnotlar dâhil olmak üzere, finansal tabloları oluşturan bütün tabloların hazırlandığına dair kararın verilmesinden sorumlu olan kişi veya organları (örneğin yöneticiler) ve gerekli onay sürecini belirler. Bu tür durumlarda, finansal tablolara ilişkin denetçi raporuna tarih verilmeden önce, söz konusu onaylamanın yapıldığına ilişkin kanıt elde edilir. Bazı ülkelerde ise, onay süreci mevzuatla düzenlenmez. Böyle durumlarda, dipnotlar dâhil olmak üzere finansal tabloları oluşturan bütün tabloların hazırlandığına dair kararı verme yetkisine sahip kişi veya organların belirlenmesi amacıyla, işletmenin -yönetim ve üst yönetim yapıları göz önünde bulundurularak- finansal tabloların hazırlanmasında ve bu tablolara son hâlinin verilmesinde uyguladığı prosedürler dikkate alınır. Bazı durumlarda mevzuat, finansal tabloların raporlanması sürecinde sınırlı denetimin tamamlanmasının beklendiği tarihi belirtir.

A147. Bazı ülkelerde, finansal tabloların kamuya açıklanmasından önce işletme ortakları tarafından bu tablolara nihai onayın verilmesi zorunlu kılınmıştır. Bu ülkelerde işletme ortakları tarafından nihai onayın verilmesi, denetçinin finansal tablolar hakkında bir sonuca varması için gerekli değildir. Bu SBDS'nin amaçları açısından, finansal tabloların onaylandığı tarih, yetkili kişilerin dipnotlar dâhil olmak üzere finansal tabloları oluşturan bütün tabloların hazırlandığına karar verdiği tarih ile yetkili kişilerin bu finansal tablolara ilişkin sorumluluklarını üstlendiklerini beyan ettikleri tarihten daha önce olanıdır.

Mevzuatta Öngörülen Denetçi Raporu (Bkz.: 34-35 ile 86 ncı paragraflar)

A148. Denetçi raporunda tutarlılık; bu SBDS'ye uygun olarak yürütülen bir sınırlı denetim söz konusu olduğunda, uluslararası kabul görmüş standartlar uyarınca yürütülmüş olan söz konusu sınırlı denetimleri daha kolay belirlenebilir hâle getirerek, küresel piyasalardaki güvenilirliği artırır. Mevzuat hükümleri ile bu SBDS arasındaki farkların denetçi raporunun sadece şekil veya metniyle ilgili olması ve denetçi raporunun asgari olarak

bu SBDS'nin 86 ncı paragrafında yer alan hükümlere uygunluk sağlaması durumunda, denetçi raporunda bu SBDS'ye atıf yapılabilir. Buna göre böyle durumlarda, denetçi raporunda mevzuatta yer alan raporlama hükümlerince belirlenen şekil ve metin kullanılmış olsa dâhi, denetçinin bu SBDS'nin hükümlerine uymuş olduğu düşünülür. Mevzuatta yer alan özel hükümler bu SBDS ile çelişmiyorsa, bu SBDS'de öngörülen şekil ve metnin kullanılması, denetçi raporunun, raporun kullanıcıları tarafından daha kolay bir şekilde bu SBDS'ye uygun olarak yürütülmüş bir sınırlı denetime ilişkin rapor olduğunun belirlenmesine yardımcı olur. Mevzuatın, denetçi raporunun şekil veya metni için bu SBDS hükümlerinden önemli ölçüde farklı şekil veya metinler öngördüğü durumlar, bu SBDS'nin sınırlı denetim sözleşmesinin kabulü ve müşteri ilişkisinin devam ettirilmesine ilişkin hükümlerinde ele alınmıştır.

İlgili Başka Bir Standart ile Bu Sınırlı Bağımsız Denetim Standardına Uygun Olarak Yürütülen Denetimlere İlişkin Denetçi Raporu (Bkz.: 86(e) paragrafı)

A149. Denetçi, bu SBDS'ye uymanın yanı sıra ilgili başka bir standarda da uyduğunda, denetçi raporunda, sınırlı denetimin hem Sınırlı Bağımsız Denetim Standardına hem de diğer ilgili standarda uygun olarak yürütülmüş olduğunu ifade edebilir. Bu SBDS'de yer alan hükümler ile diğer ilgili standartta yer alan hükümler arasında denetçinin farklı bir sonuç oluşturmaya sebep olacak veya belirli durumlarda bu SBDS'nin gerektirdiği Dikkat Çekilen Hususlar paragrafını eklemesine engel olacak bir çelişkinin mevcut olması durumunda, hem Sınırlı Bağımsız Denetim Standardına hem de diğer ilgili standarda atıf yapılması uygun değildir. Böyle bir durumda denetçi raporu, hangi standarda uygun olarak hazırlanmış ise (bu SBDS veya diğer ilgili standart) yalnızca o standarda atıf yapar.

Sınırlı Denetime İlişkin Denetçi Raporu Örnekleri (Bkz.: 86 ncı paragraf)

A150. Ek 2'de, bu SBDS'nin raporlama hükümlerine uygun sınırlı denetime ilişkin denetçi raporu örnekleri yer almaktadır.

Belgelendirme

Denetime İlişkin Belgelendirmenin Zamanlaması (Bkz.: 93 üncü paragraf)

A151. KKS 1, denetim şirketinin, nihai denetim dosyalarının birleştirilmesi işleminin zamanında tamamlanması ihtiyacını karşılayacak şekilde süre sınırlamaları belirlemesini gerektirir.

SINIRLI BAĞIMSIZ DENETİM SÖZLEŞMESİ ÖRNEĞİ¹

Sözleşmenin tarafları olan, (Müşteri adı) (sözleşmenin bundan sonraki bölümlerinde “Müşteri” olarak ifade edilecektir) ve (Denetim Şirketi² adı) (sözleşmenin sonraki bölümlerinde “Denetim Şirketi” olarak ifade edilecektir) müşterinin sınırlı bağımsız denetimini yapmak üzere aşağıdaki şekilde anlaşmaya varmışlardır.

Denetimin Konusu ve Kapsamı

Madde 1- (1) Denetimin amacı; iş bu sözleşme uyarınca denetim şirketi tarafından Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KKGK) tarafından yayımlanan 2400 No’lu Tarihî Finansal Tabloların Sınırlı Bağımsız Denetimi Standardı (SBDS 2400) ve ... mevzuat hükümleri (ilgili mevzuatı belirtiniz) çerçevesinde müşterinin finansal tablolarının sınırlı bağımsız denetiminin yapılmasıdır.

(2) İş bu sözleşme uyarınca SBDS 2400 ve ... mevzuat hükümleri çerçevesinde yapılacak sınırlı bağımsız denetim, müşterinin tarihli finansal durum tablosu, 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 özetinin ve diğer açıklayıcı bilgilerin sınırlı bağımsız denetimini ve finansal tablolar hakkında sonuç bildirilmesini kapsar.

Denetimin Amacı

Madde 2- (1) Sınırlı bağımsız denetim, finansal tablolar hakkında sonuç bildirmek amacıyla yapılır. Bildirilecek sonucun olumlu olması hâlinde şu ifade kullanılacaktır: “Sınırlı bağımsız denetimimize göre söz konusu finansal tabloların, (...) tarihi itibarıyla müşterinin finansal durumunu ve aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait finansal performansını ve nakit akışlarını, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak, tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmadığı (veya ... doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlamadığı) kanaatine varmamıza sebep olan herhangi bir husus dikkatimizi çekmemiştir.”

(Varsa sınırlı bağımsız denetimin özel sebepleri bu kısımda belirtilir.)

Denetim Şirketinin Sorumlulukları

Madde 3- (1) Denetim şirketi 2 nci maddede sayılan sınırlı bağımsız denetimi, SBDS 2400 ve ... mevzuat hükümlerine uygun olarak yürütür.

(2) a) Denetim şirketi, SBDS 2400 çerçevesinde etik hükümlere uygunluk sağlayarak sınırlı bağımsız denetimi, bir bütün olarak finansal tabloların tüm önemli yönleriyle Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak hazırlanmadığı kanaatine varmasına sebep olan herhangi bir hususun dikkatini çekip çekmediği hakkında sonuç bildirecek şekilde planlar ve yürütür.

¹ Bu metin örnek olup, yapılacak sınırlı bağımsız denetimlerde bu sözleşmenin duruma göre uyarlanması gerekebilir.

² Bağımsız denetim kuruluşu veya tek başına denetim faaliyeti yapan bağımsız denetçidir.

b) Finansal tabloların SBDS 2400'e uygun olarak sınırlı bağımsız denetimi, sınırlı bir güvence denetimidir. Denetim şirketi, başta yönetimin ve -uygun hâllerde- işletmedeki diğer kişilerin sorgulanmasını ve analitik prosedürlerin uygulanmasını içeren prosedürleri uygular ve elde edilen kanıtları değerlendirir.

c) Denetim şirketi, bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içerebileceğine inanmasına sebep olan bir durumdan haberdar olması hâlinde ilave prosedürler uygular. Söz konusu prosedürler, denetim şirketinin SBDS 2400'e uygun olarak finansal tablolar hakkında bir sonuç bildirmesini sağlamak amacıyla uygulanır.

ç) Seçilen prosedürler denetim şirketinin, müşteriye ve faaliyet gösterdiği çevreye ilişkin kanaatine ve Türkiye Muhasebe Standartları ile bu Standartların sektör bağlamında uygulanışı hakkındaki kanaatine dayanır ve denetim şirketinin mesleki muhakemesine bağlıdır.

(3) Denetim şirketi tarafından yürütülecek sınırlı denetim, bir bağımsız denetim değildir. Bu sebeple;

a) Sınırlı bağımsız denetim SBDS 2400 hükümlerine tamamıyla uygun olarak yürütülse bile, finansal tablolarda var olan herhangi bir önemli yanlışlığın sınırlı bağımsız denetim sonucunda ortaya çıkarılamaması riski bağımsız denetime kıyasla daha yüksektir.

b) Denetim şirketi finansal tablolar hakkında herhangi bir bağımsız denetim görüşü bildirmez.

(4) Denetim şirketi, üstlendiği denetim kapsamında yaptığı çalışmaları mevzuata ve SBDS 2400'e uygun olarak belgelendirir ve muhafaza eder.

(5) Denetim şirketinin iş bu sözleşmede belirtilen sorumlulukları dışında diğer mevzuattan kaynaklanan sorumlulukları hakkında ilgili kanun hükümleri ayrıca geçerlidir.

(Varsa önem arz eden diğer hususlar belirtilir.)

Mesleki Sorumluluk Sigortası

Madde 4- (1) Denetim şirketi, üstlendiği sınırlı bağımsız denetimle ilgili olarak mesleki sorumluluk sigortası yaptırmakla yükümlüdür. Sigorta poliçesi örneği, denetim şirketi tarafından sözleşmeye eklenir.

Müşterinin Sorumlulukları

Madde 5- (1) Sınırlı bağımsız denetim, müşterinin aşağıdaki sorumluluklarını anladığı ve üstlendiği ön kabulüne dayalı olarak yürütülür:

a) Finansal tabloların Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak hazırlanması ve gerçeğe uygun sunum sorumluluğu,

b) Hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyen finansal tabloların hazırlanmasını sağlamak için müşteri yönetiminin gerekli gördüğü iç kontrole ilişkin sorumluluğu,

c) Müşteri yönetiminin, denetim şirketine;

i) Finansal tabloların hazırlanması ve gerçeğe uygun sunumuyla ilgili kayıtlar, belgeler ve diğer hususlar gibi muttali olduğu tüm bilgilere erişim imkânı sağlama sorumluluğu,

ii) Sınırlı bağımsız denetimin amacı doğrultusunda yönetimden talep edilebilecek ilave bilgileri sağlama sorumluluğu,

iii) Kanıtların toplanması için işletme içinde gerekli gördüğü kişilerle kısıtlama olmaksızın görüşme imkânı sağlama sorumluluğu.

(2) Müşteri, denetim şirketine sınırlı bağımsız denetimle ilgili olarak yapılan tüm beyanları içeren yazılı bir teyit mektubunun verilmesinden sorumludur.

(3) Müşteri, denetçi raporu tarihinden sonra ancak finansal tabloların yayımlanmasından önce gerçekleşen ve bunları etkileyecek olaylardan denetim şirketini haberdar etmekle sorumludur.

(4) Denetim sırasında müşteri personeli, tam bir iş birliği içinde denetçiye yardımcı olmakla yükümlüdür.

(Varsa diğer ilgili bilgilere yer verilir.)

Ücret, Faturalandırma ve Diğer Özel Şartlar

Madde 6- (1) Sınırlı bağımsız denetim ücreti, denetim için gerekli olan zaman ve diğer masraflar (ulaşım, konaklama, yeme-içme vb.) esas alınarak hesaplanır ve faturalandırılır. Toplam sınırlı bağımsız denetim ücreti olup, bu ücret aşağıdaki veriler çerçevesinde hesaplanmıştır.

Sınırlı Bağımsız Denetim Ekibi:

Adı Soyadı	Bu Denetimdeki Sorumluluğu ³	Çalışma Süresi (Saat)	Ücret (TL/Saat)	Toplam Denetim Ücreti
	Sorumlu Denetçi			
	(Kıdemli) Denetçi			
	Denetçi			
	Denetçi Yardımcıları			
Toplam:				

Yedek Bağımsız Denetçiler:

Adı Soyadı	Unvan	Ücret (TL/Saat)

(Varsa diğer ilgili bilgilere yer verilir.)

Raporlama

Madde 7- (1) tarihinde başlayan sınırlı bağımsız denetim çalışması denetim şirketi tarafından tarihi itibarıyla tamamlanacak olup, finansal tabloların sınırlı bağımsız denetimine ilişkin denetçi raporu tarihinde müşteriye sunulacaktır.

³ Sözleşmede, sadece denetim faaliyetinin yürütülmesinden sorumlu tutulan ve denetim raporunu imzalayacak olan denetçi, sorumlu denetçi olarak gösterilir.

(2) (Bu fıkıada, varsa, sınırlı bağımsız denetim sonucunda denetim şirketi tarafından sunulacak raporların beklenen şekil ve içeriğı hakkında bilgiler verilir ve denetim şirketi tarafından elde edilen bulgulara bağılı olarak raporların bu şekil ve içerikten farklılık gösterebileceğı hususunda bir uyarı yapılır.)

(Varsa diğeri raporlama sorumlulukları belirtilir.)

Madde 8- İş bu sınırlı bağımsız denetim sözleşmesinde düzenlenmeyen hususlarda mevzuattaki genel hükümler geçerlidir.

Taraflar

Müşteri
(İmza)

.....
İsim ve Unvan
Tarih

Denetim Şirketi
(İmza)

.....
İsim ve Unvan
Tarih

Ekler: 1- Her iki tarafa ait imza sirküleri

2- Sigorta Poliçe Örneğı

3-

Sınırlı Bağımsız Denetime İlişkin Denetçi Raporu Örnekleri

Genel Amaçlı Finansal Tablolara İlişkin Sınırlı Bağımsız Denetim Raporları

Olumlu Sonuç İçeren Sınırlı Bağımsız Denetim Raporu Örnekleri

- Örnek 1: Geniş bir kullanıcı kitlesinin ortak finansal bilgi ihtiyaçlarını karşılamak üzere tasarlanmış bir gerçeğe uygun sunum çerçevesine (örneğin, Türkiye Muhasebe Standartlarına) uygun olarak hazırlanmış finansal tablolara ilişkin denetçi raporu.

Olumlu Sonuç Dışında Bir Sonuç İçeren Sınırlı Bağımsız Denetim Raporu Örnekleri

- Örnek 2: Finansal tablolardaki açık bir önemli yanlışlıktan dolayı sınırlı olumlu sonuç içeren denetçi raporu. Geniş bir kullanıcı kitlesinin ortak bilgi ihtiyaçlarını karşılamak üzere tasarlanmış bir uygunluk çerçevesine göre hazırlanmış finansal tablolar (Uygunluk çerçevesi kullanılarak hazırlanmış finansal tablolar).
- Örnek 3: Denetçinin yeterli ve uygun kanıt elde edememesinden dolayı sınırlı olumlu sonuç içeren denetçi raporu (Gerçeğe uygun sunum çerçevesi -Türkiye Muhasebe Standartları dışındaki- kullanılarak hazırlanmış finansal tablolar).
- Örnek 4: Finansal tablolardaki önemli bir yanlışlıktan dolayı olumsuz sonuç içeren denetçi raporu (Gerçeğe uygun sunum çerçevesi -Türkiye Muhasebe Standartları- kullanılarak hazırlanmış finansal tablolar).
- Örnek 5: Denetçinin, finansal tabloların birden fazla unsuruna ilişkin yeterli ve uygun kanıt elde edememesine bağlı olarak denetimi tamamlayamaması sebebiyle sonuç bildirmekten kaçındığı denetçi raporu (Gerçeğe uygun sunum çerçevesi -Türkiye Muhasebe Standartları- kullanılarak hazırlanmış finansal tablolar).

Özel Amaçlı Finansal Tablolara İlişkin Sınırlı Bağımsız Denetim Raporları

- Örnek 6: Bir sözleşmenin finansal raporlama hükümlerine (bu örneğin amaçları açısından bir uygunluk çerçevesine) uygun olarak hazırlanmış olan finansal tablolara ilişkin denetçi raporu.
- Örnek 7: Nakit tahsilat ve nakit ödeme esaslı muhasebe ilkelerine (bu örneğin amaçları açısından bir gerçeğe uygun sunum çerçevesine) uygun olarak hazırlanmış olan tek bir finansal tabloya ilişkin denetçi raporu.

Örnek 1

Bu örnekte yer alan denetçi raporuyla ilgili durumlar aşağıda gösterilmiştir:

- **Tam set finansal tabloların sınırlı bağımsız denetimi yapılmıştır.**
- **Finansal tablolar, işletme yönetimi tarafından genel amaçlı olarak Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardına uygun olarak hazırlanmıştır.**
- **Sınırlı bağımsız denetim sözleşmesinin şartları, yönetimin finansal tablolara ilişkin bu SBDS'nin 30(b) paragrafında tanımlanan sorumluluğunu yansıtmaktadır.**
- **Finansal tabloların sınırlı bağımsız denetimine ek olarak denetçinin, mevzuatla zorunlu tutulan diğer raporlama sorumlulukları da bulunmaktadır.**

SINIRLI BAĞIMSIZ DENETİME İLİŞKİN BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

[Uygun Olan Muhatap]

A) Finansal Tabloların Sınırlı Bağımsız Denetimi¹

ABC Şirketinin 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 ve diğer açıklayıcı bilgilerden oluşan ilişikteki finansal tablolarının sınırlı bağımsız denetimini yapmış bulunuyoruz.

Yönetimin² Finansal Tablolara İlişkin Sorumluluğu

Şirket yönetimi; finansal tabloların Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardına uygun olarak hazırlanmasından, gerçeğe uygun bir biçimde sunumundan³ ve hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyecek şekilde hazırlanması için gerekli gördüğü iç kontrolden sorumludur.

Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu

Sorumluluğumuz, ilişikteki finansal tablolar hakkında sonuç bildirmektir. Yaptığımız sınırlı bağımsız denetim, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartlarının bir parçası olan 2400 No'lu Tarihî Finansal Tabloların Sınırlı Bağımsız Denetimi Standardına (SBDS 2400) uygun olarak yürütülmüştür. SBDS 2400, bir bütün olarak finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanmadığı kanaatine varmamıza sebep olan herhangi

¹ "Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler" ikinci alt başlığının kullanılmasının gerekmediği durumlarda, "Finansal Tablolara İlişkin Rapor" alt başlığının kullanılmasına gerek yoktur.

² Veya ilgili yasal çerçeve bağlamında uygun olan başka bir terim.

³ Şirket yönetiminin sorumluluğu doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayan finansal tablolar hazırlamak olduğunda, bu sorumluluk şu şekilde ifade edilebilir: "Şirket yönetimi, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardına uygun olarak doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayan finansal tabloların hazırlanmasından ve ...dan sorumludur."

bir hususun dikkatimizi çekip çekmediği hakkında sonuç bildirmemizi gerektirmektedir. Ayrıca, bu SBDS etik hükümlere uymamızı zorunlu tutmaktadır.

Finansal tabloların SBDS 2400'e uygun olarak denetimi, sınırlı bir güvence denetimidir. Denetçi, başta yönetimin ve -uygun hâllerde- işletmedeki diğerkişilerin sorgulanmasını ve analitik prosedürlerin uygulanmasını içeren prosedürleri uygular ve elde edilen kanıtları değerlendirir.

Sınırlı bağımsız denetim sırasında uygulanan prosedürler, Bağımsız Denetim Standartlarına uygun olarak yürütölen bağımsız denetimde uygulanan prosedürlerden çok daha azdır. Bu sebeple, bu finansal tablolar hakkında bir bağımsız denetim görüşü vermemekteyiz.

Sonuç

Sınırlı bağımsız denetimimize göre finansal tabloların, ABC Şirketinin 31 Aralık 20XY tarihi itibarıyla finansal durumunu ve aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait finansal performansını ve nakit akışlarını, Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Raporlama Standardına uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğeygun bir biçimde sunmadığı (veya ... doğru ve gerçeğeygun bir görünümünü sağlamadığı) kanaatine varmamıza sebep olan herhangi bir husus dikkatimizi çekmemiştir.

B) Mevzuattan Kaynaklanan Diğerk Yükümlölükler

[Bağımsız denetçi raporunun bu bölümünün şekli ve içeriğı, denetçinin diğerk raporlama sorumluluklarının niteliğine bağılı olarak değışecektir.]

[Bağımsız Denetçi Raporu Tarihi]

[Bağımsız Denetçinin İmzası]⁴

[Bağımsız Denetçinin Adresi]

⁴ Bağımsız denetçinin veya bağımsız denetim kuruluşu adına rapor düzenlenmişse sorumlu denetçinin adı, soyadı, unvanı, mührü ve varsa mevzuatın gerektirdiğı diğerk hususlara da bu bölümde yer verilir.

Örnek 2

Bu örnekte yer alan denetçi raporuyla ilgili durumlar aşağıda gösterilmiştir:

- Tam set finansal tabloların, mevzuatla zorunlu kılınan sınırlı bağımsız denetimi yapılmıştır.
- Finansal tablolar, işletme yönetimi tarafından XYZ Finansal Raporlama Çerçevesine göre genel amaçlı olarak hazırlanmıştır. (XYZ Finansal Raporlama Çerçevesi; mevzuatı içeren, geniş bir kullanıcı kitlesinin ortak finansal bilgi ihtiyaçlarını karşılamak üzere tasarlanmış bir çerçeve olup, bir gerçeğe uygun sunum çerçevesi değildir).
- Sınırlı bağımsız denetim sözleşmesinin şartları, yönetimin finansal tablolara ilişkin bu SBDS'nin 30(b) paragrafında tanımlanan sorumluluğunu yansıtmaktadır.
- Stoklarda yanlışlık bulunmaktadır. Yanlışlık önemli olmakla birlikte, finansal tablolar üzerinde yaygın bir etkisinin bulunmadığı düşünülmektedir.
- Finansal tabloların sınırlı bağımsız denetimine ek olarak denetçinin, mevzuatla zorunlu tutulan diğer raporlama sorumlulukları da bulunmaktadır.

SINIRLI BAĞIMSIZ DENETİME İLİŞKİN BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

[Uygun Olan Muhatap]

A) Finansal Tabloların Sınırlı Bağımsız Denetimi⁵

ABC Şirketinin 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 ve diğer açıklayıcı bilgilerden oluşan ilişikteki finansal tablolarının sınırlı bağımsız denetimini yapmış bulunuyoruz.

Yönetimin⁶ Finansal Tablolara İlişkin Sorumluluğu

Şirket yönetimi; finansal tabloların XYZ Finansal Raporlama Çerçevesine uygun olarak hazırlanmasından ve hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyecek şekilde hazırlanması için gerekli gördüğü iç kontrolden sorumludur.

Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu

Sorumluluğumuz, ilişikteki finansal tablolar hakkında sonuç bildirmektir. Yaptığımız sınırlı bağımsız denetim, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartlarının bir parçası olan 2400 No'lu Tarihî Finansal Tabloların Sınırlı Bağımsız Denetimi Standardına (SBDS 2400) uygun olarak yürütülmüştür. SBDS 2400, bir bütün olarak finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal

⁵ "Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler" ikinci alt başlığının kullanılmasının gerekmediği durumlarda, "Finansal Tablolara İlişkin Rapor" alt başlığının kullanılmasına gerek yoktur.

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

raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanmadığı kanaatine varmamıza sebep olan herhangi bir hususun dikkatimizi çekip çekmediği hakkında sonuç bildirmemizi gerektirmektedir. Ayrıca, bu SBDS etik hükümlere uymamızı zorunlu tutmaktadır.

Finansal tabloların SBDS 2400'e uygun olarak denetimi, sınırlı bir güvence denetimidir. Denetçi, başta yönetimin ve -uygun hâllerde- işletmedeki diğer kişilerin sorgulanmasını ve analitik prosedürlerin uygulanmasını içeren prosedürleri uygular ve elde edilen kanıtları değerlendirir.

Sınırlı bağımsız denetim sırasında uygulanan prosedürler, Bağımsız Denetim Standartlarına uygun olarak yürütülen bağımsız denetimde uygulanan prosedürlerden çok daha azdır. Bu sebeple, bu finansal tablolar hakkında bir bağımsız denetim görüşü vermemekteyiz.

Sınırlı Olumlu Sonucun Dayanağı

ABC Şirketinin stokları, finansal durum tablosunda (...) TL olarak gösterilmektedir. Yönetim, stokları maliyet ve net gerçekleşebilir değerden düşük olanıyla değerlemek yerine, sadece maliyet bedeliyle değerlemiş olup, bu durum XYZ Finansal Raporlama Çerçevesine aykırılık teşkil etmektedir. Stoklar, maliyet ve net gerçekleşebilir değerden düşük olanıyla değerlendirilmiş olsaydı, şirketin kayıtları, stokların net gerçekleşebilir değere düşürülmesi için (...)TL azaltılması gerektiğini göstermektedir. Buna göre, satışların maliyeti (...) TL artırılırken, gelir vergisinin, net kârın ve özkaynakların sırasıyla (...), (...) ve (...) TL azaltılması gerekcekti.

Sınırlı Olumlu Sonuç

Sınırlı bağımsız denetimimize göre, Sınırlı Olumlu Sonucun Dayanağı paragrafında belirtilen konunun etkileri hariç olmak üzere, ABC Şirketine ait finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli XYZ Finansal Raporlama Çerçevesine uygun olarak hazırlanmadığı kanaatine varmamıza sebep olan herhangi bir husus dikkatimizi çekmemiştir.

B) Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler

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

[Bağımsız Denetçi Raporu Tarihi]

[Bağımsız Denetçinin İmzası]⁷

[Bağımsız Denetçinin Adresi]

⁷ Bağımsız denetçinin veya bağımsız denetim kuruluşu adına rapor düzenlenmişse sorumlu denetçinin adı, soyadı, unvanı, mührü ve varsa mevzuatın gerektirdiği diğer hususlara da bu bölümde yer verilir.

Örnek 3

Bu örnekte yer alan denetçi raporuyla ilgili durumlar aşağıda gösterilmiştir:

- Gerçeğe uygun sunumu sağlamak için tasarlanmış -Türkiye Muhasebe Standartları dışındaki- bir finansal raporlama çerçevesine uygun olarak işletme yönetimi tarafından hazırlanan tam set genel amaçlı finansal tabloların sınırlı bağımsız denetimi yapılmıştır.
- Sınırlı bağımsız denetim sözleşmesinin şartları, yönetimin finansal tablolara ilişkin bu SBDS'nin 30(b) paragrafında tanımlanan sorumluluğunu yansıtmaktadır.
- Denetçi, yurt dışındaki bir iştirakteki yatırımla ilgili yeterli ve uygun kanıt elde edememiştir. Yeterli ve uygun kanıt elde edilememesinin finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkilerinin önemli olduğu ancak yaygın olmadığı düşünülmektedir.
- Finansal tabloların sınırlı bağımsız denetimine ek olarak denetçinin, mevzuatla zorunlu tutulan diğer raporlama sorumlulukları bulunmamaktadır.

SINIRLI BAĞIMSIZ DENETİME İLİŞKİN BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

[Uygun Olan Muhatap]

ABC Şirketinin 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 ve diğer açıklayıcı bilgilerden oluşan ilişikteki finansal tablolarının sınırlı bağımsız denetimini yapmış bulunuyoruz.

Yönetimin⁸ Finansal Tablolara İlişkin Sorumluluğu

Şirket yönetimi; finansal tabloların [(...) geçerli finansal raporlama çerçevesine (Türkiye Muhasebe Standartları dışındaki bir finansal raporlama çerçevesi olması sebebiyle kaynağı belirtilir)] uygun olarak hazırlanmasından, gerçeğe uygun bir biçimde sunumundan⁹ ve hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyecek şekilde hazırlanması için gerekli gördüğü iç kontrolden sorumludur.

Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu

Sorumluluğumuz, ilişikteki finansal tablolar hakkında sonuç bildirmektir. Yaptığımız sınırlı bağımsız denetim, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartlarının bir parçası olan 2400 No'lu Tarihî Finansal Tabloların Sınırlı Bağımsız Denetimi Standardına (SBDS 2400) uygun olarak yürütülmüştür. SBDS 2400, bir bütün olarak finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanmadığı kanaatine varmamıza sebep olan herhangi

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

⁹ Şirket yönetiminin sorumluluğu doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayan finansal tablolar hazırlamak olduğunda, bu sorumluluk şu şekilde ifade edilebilir: "Şirket yönetimi, tabloların [(...) geçerli finansal raporlama çerçevesine (Türkiye Muhasebe Standartları dışındaki bir finansal raporlama çerçevesi olması sebebiyle kaynağı belirtilir)] uygun olarak doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayan finansal tabloların hazırlanmasından ve ...dan sorumludur."

bir hususun dikkatimizi çekip çekmediği hakkında sonuç bildirmemizi gerektirmektedir. Ayrıca, bu SBDS etik hükümlere uymamızı zorunlu tutmaktadır.

Finansal tabloların SBDS 2400'e uygun olarak denetimi, sınırlı bir güvence denetimidir. Denetçi, başta yönetimin ve -uygun hâllerde- işletmedeki diğer kişilerin sorgulanmasını ve analitik prosedürlerin uygulanmasını içeren prosedürleri uygular ve elde edilen kanıtları değerlendirir.

Sınırlı bağımsız denetim sırasında uygulanan prosedürler, Bağımsız Denetim Standartlarına uygun olarak yürütülen bağımsız denetimde uygulanan prosedürlerden çok daha azdır. Bu sebeple, bu finansal tablolar hakkında bir bağımsız denetim görüşü vermemektedir.

Sınırlı Olumlu Sonucun Dayanağı

ABC Şirketinin yıl içinde edinerek özkaynak yöntemiyle muhasebeleştirdiği ve yurt dışı iştirak niteliği taşıyan XYZ Şirketindeki yatırımı, 31 Aralık 20XY tarihli finansal durum tablosunda (...) TL olarak gösterilmiştir. ABC Şirketinin XYZ Şirketinin net kârındaki payı olan (...) TL ABC Şirketinin aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait gelirine dâhil edilmiştir. ABC Şirketinin 31 Aralık 20XY tarihi itibarıyla XYZ Şirketindeki yatırımının defter değeri ve ABC Şirketinin, XYZ Şirketinin ilgili hesap dönemine ait net kârındaki payına ilişkin finansal bilgilere erişim sağlanamamıştır. Buna bağlı olarak, tarafımızca gerekli olduğu düşünülen prosedürler uygulanamamıştır.

Sınırlı Olumlu Sonuç

Sınırlı bağımsız denetimimize göre, Sınırlı Olumlu Sonucun Dayanağı paragrafında belirtilen konunun muhtemel etkileri hariç olmak üzere finansal tabloların, ABC Şirketinin 31 Aralık 20XY tarihi itibarıyla finansal durumunu ve aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait finansal performansını ve nakit akışlarını, [(...) geçerli finansal raporlama çerçevesine (Türkiye Muhasebe Standartları dışındaki bir finansal raporlama çerçevesi olması sebebiyle kaynağı belirtilir)] uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmadığı (veya doğru ve gerçeğe uygun bir görünümünü sağlamadığı) kanaatine varmamıza sebep olan herhangi bir husus dikkatimizi çekmemiştir.

[Bağımsız Denetçi Raporu Tarihi]

[Bağımsız Denetçinin İmzası]¹⁰

[Bağımsız Denetçinin Adresi]

¹⁰ Bağımsız denetçinin veya bağımsız denetim kuruluşu adına rapor düzenlenmişse sorumlu denetçinin adı, soyadı, unvanı, mührü ve varsa mevzuatın gerektirdiği diğer hususlara da bu bölümde yer verilir.

Örnek 4

Bu örnekte yer alan denetçi raporuyla ilgili durumlar aşağıda gösterilmiştir:

- **Ana ortaklık yönetimi tarafından Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak hazırlanan genel amaçlı konsolide finansal tabloların sınırlı bağımsız denetimi yapılmıştır.**
- **Sınırlı bağımsız denetim sözleşmesinin şartları, yönetimin finansal tablolara ilişkin bu SBDS'nin 30(b) paragrafında tanımlanan sorumluluğunu yansıtmaktadır.**
- **Finansal tablolar bir bağlı ortaklığın konsolidasyona dâhil edilmemesi sebebiyle önemli yanlışlık içermektedir. Önemli yanlışlığın finansal tablolar üzerindeki etkisinin yaygın olduğu düşünülmektedir. İçinde bulunulan şartlar altında mümkün olmaması sebebiyle, yanlışlığın finansal tablolar üzerindeki etkisi belirlenememiştir.**
- **Konsolide finansal tabloların sınırlı bağımsız denetimine ek olarak denetçinin, mevzuatla zorunlu tutulan diğer raporlama sorumlulukları bulunmamaktadır.**

SINIRLI BAĞIMSIZ DENETİME İLİŞKİN BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

[Uygun Olan Muhatap]

A) Konsolide Finansal Tabloların Sınırlı Bağımsız Denetimi¹¹

ABC Şirketinin 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, özkaynak değişim tablosu ve nakit akış tablosu ile önemli muhasebe politikalarının özeti ve diğer açıklayıcı bilgilerden oluşan ilişikteki konsolide finansal tablolarının sınırlı bağımsız denetimini yapmış bulunuyoruz.

Yönetimin¹² Finansal Tablolara İlişkin Sorumluluğu

Şirket yönetimi; konsolide finansal tabloların Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak hazırlanmasından, gerçeğe uygun bir biçimde sunumundan¹³ ve hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyecek şekilde hazırlanması için gerekli gördüğü iç kontrolden sorumludur.

Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu

Sorumluluğumuz, ilişikteki konsolide finansal tablolar hakkında sonuç bildirmektir. Yaptığımız sınırlı bağımsız denetim, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartlarının bir parçası olan 2400 No'lu Tarihî Finansal Tabloların Sınırlı Bağımsız Denetimi Standardına (SBDS 2400) uygun olarak yürütülmüştür. SBDS 2400, bir bütün olarak konsolide finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanmadığı kanaatine

¹¹ "Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler" ikinci alt başlığının kullanılmasının gerekmediği durumlarda, "Konsolide Finansal Tablolara İlişkin Rapor" alt başlığının kullanılmasına gerek yoktur.

¹² Veya ilgili yasal çerçeve bağlamında uygun olan başka bir terim.

¹³ Şirket yönetiminin sorumluluğu doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayan konsolide finansal tablolar hazırlamak olduğunda, bu sorumluluk şu şekilde ifade edilebilir: "Şirket yönetimi, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayan konsolide finansal tabloların hazırlanmasından ve ...dan sorumludur."

varmamıza sebep olan herhangi bir hususun dikkatimizi çekip çekmediği hakkında sonuç bildirmemizi gerektirmektedir. Ayrıca, bu SBDS etik hükümlere uymamızı zorunlu tutmaktadır.

Konsolide finansal tabloların SBDS 2400'e uygun olarak denetimi, sınırlı bir güvence denetimidir. Denetçi, başta yönetimin ve -uygun hâllerde- işletmedeki diğer kişilerin sorgulanmasını ve analitik prosedürlerin uygulanmasını içeren prosedürleri uygular ve elde edilen kanıtları değerlendirir.

Sınırlı bağımsız denetim sırasında uygulanan prosedürler, Bağımsız Denetim Standartlarına uygun olarak yürütülen bağımsız denetimde uygulanan prosedürlerden çok daha azdır. Bu sebeple, bu konsolide finansal tablolar hakkında bir bağımsız denetim görüşü vermemekteyiz.

Olumsuz Sonucun Dayanağı

X Dipnotunda açıklandığı üzere, ABC Şirketi, 20XY yılında edindiği bağlı ortaklık niteliğindeki XYZ Şirketinin edinme tarihindeki bazı önemli varlık ve yükümlülüklerinin gerçeğe uygun değerlerini henüz belirleyemediği için söz konusu bağlı ortaklığın finansal tablolarını konsolide edememiştir. Bu sebeple, söz konusu yatırım maliyet esasına göre muhasebeleştirilmiştir. Türkiye Muhasebe Standartları uyarınca, bağlı ortaklık ABC Şirketi tarafından kontrol edildiği için konsolide edilmesi gerekirdi. XYZ bağlı ortaklığı konsolide edilmiş olsaydı, ilişkide yer alan finansal tablolardaki birçok unsur bundan önemli derecede etkilenecekti.

Olumsuz Sonuç

Sınırlı bağımsız denetimimize göre, Olumsuz Sonucun Dayanağı paragrafında belirtilen konunun öneminden dolayı konsolide finansal tablolar, ABC Şirketi ve bağlı ortaklıklarının 31 Aralık 20XY tarihi itibarıyla finansal durumunu, aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait finansal performansını ve nakit akışlarını, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak gerçeğe uygun bir biçimde sunmamaktadır (veya doğru ve gerçeğe uygun bir görünümünü sağlamamaktadır).

B) Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler

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

[Bağımsız Denetçi Raporu Tarihi]

[Bağımsız Denetçinin İmzası]¹⁴

[Bağımsız Denetçinin Adresi]

¹⁴ Bağımsız denetçinin veya bağımsız denetim kuruluşu adına rapor düzenlenmişse sorumlu denetçinin adı, soyadı, unvanı, mührü ve varsa mevzuatın gerektirdiği diğer hususlara da bu bölümde yer verilir.

Örnek 5

Bu örnekte yer alan denetçi raporuyla ilgili durumlar aşağıda gösterilmiştir:

- İşletme yönetimi tarafından Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak hazırlanan tam set genel amaçlı finansal tabloların sınırlı bağımsız denetimi yapılmıştır.
- Sınırlı bağımsız denetim sözleşmesinin şartları, yönetimin finansal tablolara ilişkin bu SBDS'nin 30(b) paragrafında tanımlanan sorumluluğunu yansıtmaktadır.
- Denetçi, finansal tabloların birden fazla unsuruna ilişkin yeterli ve uygun kanıt elde edememesi sebebiyle finansal tablolar hakkında sonuç oluşturamamıştır ve bu durumun finansal tablolar üzerindeki etkisinin yaygın olduğunu düşünmektedir. Denetçi, özellikle, işletmenin fiziki stokları ve ticari alacaklarına ilişkin kanıt elde edememiştir.

SINIRLI BAĞIMSIZ DENETİME İLİŞKİN BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

[Uygun Olan Muhatap]

ABC Şirketinin 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 ve diğer açıklayıcı bilgilerden oluşan ilişikteki finansal tablolarının sınırlı bağımsız denetimini yapmış bulunuyoruz.

Yönetimin¹⁵ Finansal Tablolara İlişkin Sorumluluğu

Şirket yönetimi; finansal tabloların Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olarak hazırlanmasından, gerçeğe uygun bir biçimde sunumundan¹⁶ ve hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyecek şekilde hazırlanması için gerekli gördüğü iç kontrolden sorumludur.

Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu

Sorumluluğumuz, ilişikteki finansal tablolar hakkında sonuç bildirmektir. Ancak, Sonuç Bildirmekten Kaçınmanın Dayanağı paragrafında belirtilen husustan dolayı tarafımızca, sonuca dayanak oluşturacak yeterli ve uygun kanıt elde edilememiştir.

¹⁵ Veya ilgili yasal çerçevede bağlamında uygun olan başka bir terim.

¹⁶ 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."

Sonuç Bildirmekten Kaçınmanın Dayanağı

Yönetim, yılsonunda fiziki stok sayımı yapmamıştır. 31 Aralık 20XY tarihi itibarıyla elde tutulan ve finansal durum tablosunda (...) TL olarak gösterilen stok miktarlarına ilişkin olarak gerekli olduğunu düşündüğümüz prosedürleri uygulayamamış bulunuyoruz.

Ayrıca, Eylül 20XY tarihinde uygulamaya konulan yeni bilgisayarlı alacak hesapları sistemi, alacak hesaplarında ve stoklarda çok sayıda hataya sebep olmuştur. Sınırlı bağımsız denetim raporu tarihi itibarıyla, yönetim hâlâ sistem eksikliklerinin giderilmesi ve hataların düzeltilmesine devam etmekteydi. Bu durumun bir sonucu olarak, kaydedilmiş ve kaydedilmemiş stoklar ve alacak hesapları ile kâr veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunu, özkaynak değişim tablosunu ve nakit akış tablosunu oluşturan unsurlar için herhangi bir düzeltme yapılmasının gerekli olup olmadığı tespit edilememiştir.

Sonuç Bildirmekten Kaçınma

Sonuç Bildirmekten Kaçınmanın Dayanağı paragrafında belirtilen durumun öneminden dolayı, tarafımızca, sonuca dayanak oluşturacak yeterli ve uygun kanıt elde edilemediği için finansal tablolara ilişkin herhangi bir sonuç bildirilmemektedir.

[Bağımsız Denetçi Raporu Tarihi]

[Bağımsız Denetçinin İmzası]¹⁷

[Bağımsız Denetçinin Adresi]

¹⁷ Bağımsız denetçinin veya bağımsız denetim kuruluşu adına rapor düzenlenmişse sorumlu denetçinin adı, soyadı, unvanı, mührü ve varsa mevzuatın gerektirdiği diğer hususlara da bu bölümde yer verilir.

Örnek 6

Bu örnekte yer alan denetçi raporuyla ilgili durumlar aşağıda gösterilmiştir:

- İşletme yönetimi tarafından finansal tablolar, bir sözleşmenin hükümlerine (diğer bir ifadeyle, özel amaçlı bir çerçeveye) uygunluk sağlanması amacıyla, bu sözleşmedeki finansal raporlama hükümlerine uygun olarak hazırlanmıştır. Finansal raporlama çerçevesinin seçimi yönetimin kararına bağlı değildir.
- Geçerli finansal raporlama çerçevesi, bir uygunluk çerçevesidir.
- Sınırlı bağımsız denetim sözleşmesinin şartları, yönetimin finansal tablolara ilişkin bu SBDS'nin 30(b) paragrafında tanımlanan sorumluluğunu yansıtmaktadır.
- Denetçi raporunun dağıtımı ve kullanımı sınırlandırılmıştır.

SINIRLI BAĞIMSIZ DENETİME İLİŞKİN BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

[Uygun Olan Muhatap]

ABC Şirketinin 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 ile nakit akış tablosu ve önemli muhasebe politikalarının özeti ve diğer açıklayıcı bilgilerden oluşan ilişikteki finansal tablolarının sınırlı bağımsız denetimini yapmış bulunuyoruz. Söz konusu finansal tablolar, ABC Şirketi yönetimi tarafından, ABC Şirketi ile DEF Şirketi arasında 1 Ocak 20XY tarihinde imzalanmış olan sözleşmenin ("sözleşme") Z Bölümünde yer alan finansal raporlama hükümleri esas alınarak hazırlanmıştır.

Yönetimin¹⁸ Finansal Tablolara İlişkin Sorumluluğu

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

Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu

Sorumluluğumuz, ilişikteki finansal tablolar hakkında sonuç bildirmektir. Yaptığımız sınırlı bağımsız denetim, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartlarının bir parçası olan 2400 No'lu Tarihî Finansal Tabloların Sınırlı Bağımsız Denetimi Standardına (SBDS 2400) uygun olarak yürütülmüştür. SBDS 2400, bir bütün olarak finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanmadığı kanaatine varmamıza sebep olan herhangi bir hususun dikkatimizi çekip çekmediği hakkında sonuç bildirmemizi gerektirmektedir. Ayrıca, bu SBDS etik hükümlere uymamızı zorunlu tutmaktadır.

Finansal tabloların SBDS 2400'e uygun olarak denetimi, sınırlı bir güvence denetimidir. Denetçi, başta yönetimin ve -uygun hâllerde- işletmedeki diğer kişilerin sorgulanmasını ve

¹⁸ Veya ilgili yasal çerçeve bağlamında uygun olan başka bir terim.

analitik prosedürlerin uygulanmasını içeren prosedürleri uygular ve elde edilen kanıtları değerlendirir.

Sınırlı bağımsız denetim sırasında uygulanan prosedürler, Bağımsız Denetim Standartlarına uygun olarak yürütülen bağımsız denetimde uygulanan prosedürlerden çok daha azdır. Bu sebeple, bu finansal tablolar hakkında bir bağımsız denetim görüşü vermemekteyiz.

Sonuç

Sınırlı bağımsız denetimimize göre, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle sözleşmenin Z bölümünde yer alan finansal raporlama hükümlerine uygun olarak hazırlanmadığı kanaatine varmamıza sebep olan herhangi bir husus dikkatimizi çekmemiştir.

Muhasebe Esası ile Dağıtım ve Kullanımın Sınırlandırılması

Bildirdiğimiz sonucu etkilememekle birlikte, finansal tabloların, muhasebe esasını açıklayan X dipnotuna dikkat çekerek. Finansal tablolar, ABC Şirketinin, yukarıda atıfta bulunulan sözleşmede yer alan finansal raporlama hükümlerine uygunluk sağlamasına yardımcı olmak amacıyla hazırlanmıştır. Bu sebeple, finansal tablolar başka amaçlar için uygun olmayabilir. Raporumuz, yalnızca ABC Şirketi ile DEF Şirketi için hazırlanmış olup, ABC Şirketi ile DEF Şirketi dışındaki taraflara dağıtılamaz veya ABC Şirketi veya DEF Şirketi dışındaki diğer taraflarca kullanılamaz.

[Bağımsız Denetçi Raporu Tarihi]

[Bağımsız Denetçinin İmzası]¹⁹

[Bağımsız Denetçinin Adresi]

¹⁹ Bağımsız denetçinin veya bağımsız denetim kuruluşu adına rapor düzenlenmişse sorumlu denetçinin adı, soyadı, unvanı, mührü ve varsa mevzuatın gerektirdiği diğer hususlara da bu bölümde yer verilir.

Örnek 7

Bu örnekte yer alan denetçi raporuyla ilgili durumlar aşağıda gösterilmiştir:

- **Nakit tahsilatlar ve nakit ödemeler tablosunun sınırlı denetimi yapılmıştır.**
- **Söz konusu finansal tablo, işletme yönetimi tarafından, bir kredi verenin “nakit akışı bilgisine” ilişkin talebine yanıt vermek amacıyla, nakit tahsilat ve nakit ödeme esaslı muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanmıştır. Finansal tablonun hazırlanması için kullanılan muhasebe ilkesi, işletme ile kredi veren arasında kararlaştırılmıştır.**
- **Geçerli finansal raporlama çerçevesi, belirli kullanıcıların finansal bilgi ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik tasarlanmış bir gerçeğe uygun sunum çerçevesidir.**
- **Denetçi, “tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır” ifadesinin bildirdiği sonuçta kullanılmasının uygun olduğuna karar vermiştir.**
- **Sınırlı bağımsız denetim sözleşmesinin şartları, yönetimin finansal tablolara ilişkin bu SBDS’nin 30(b) paragrafında tanımlanan sorumluluğunu yansıtmaktadır.**
- **Denetçi raporunun dağıtımı ve kullanımı sınırlandırılmıştır.**

SINIRLI BAĞIMSIZ DENETİME İLİŞKİN BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORU

[Uygun Olan Muhatap]

ABC Şirketinin 31 Aralık 20XY tarihinde sona eren hesap dönemine ait; ilişikteki nakit tahsilatlar ve nakit ödemeler tablosunun, önemli muhasebe politikalarının özetinin ve diğer açıklayıcı bilgilerin (tamamı için “bu finansal tablo”) sınırlı bağımsız denetimini yapmış bulunuyoruz. Bu finansal tablo, ABC Şirketi yönetimi tarafından, X dipnotunda açıklanan nakit tahsilat ve nakit ödeme esaslı muhasebe ilkeleri kullanılarak hazırlanmıştır.

Yönetimin²⁰ Finansal Tabloya İlişkin Sorumluluğu

Şirket yönetimi; bu finansal tablonun, X dipnotunda açıklanan nakit tahsilat ve nakit ödeme esaslı muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanmasından, gerçeğe uygun bir biçimde sunumundan ve hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyecek şekilde hazırlanması için gerekli gördüğü iç kontrolden sorumludur.

Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu

Sorumluluğumuz, ilişikteki finansal tablo hakkında sonuç bildirmektir. Yaptığımız sınırlı bağımsız denetim, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartlarının bir parçası olan 2400 No’lu Tarihî Finansal Tabloların Sınırlı Bağımsız Denetimi Standardına (SBDS 2400) uygun olarak yürütülmüştür. SBDS 2400, bir bütün olarak finansal tablonun tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanmadığı kanaatine varmamıza sebep olan herhangi

²⁰ Veya ilgili yasal çerçevede bağlamında uygun olan başka bir terim

bir hususun dikkatimizi çekip çekmediği hakkında sonuç bildirmemizi gerektirmektedir. Ayrıca, bu SBDS etik hükümlere uymamızı zorunlu tutmaktadır.

Finansal tabloların SBDS 2400'e uygun olarak denetimi, sınırlı bir güvence denetimidir. Denetçi, başta yönetimin ve -uygun hâllerde- işletmedeki diğer kişilerin sorgulanmasını ve analitik prosedürlerin uygulanmasını içeren prosedürleri uygular ve elde edilen kanıtları değerlendirir.

Sınırlı bağımsız denetim sırasında uygulanan prosedürler, Bağımsız Denetim Standartlarına uygun olarak yürütülen bağımsız denetimde uygulanan prosedürlerden çok daha azdır. Bu sebeple, bu finansal tablo hakkında bir bağımsız denetim görüşü vermemekteyiz.

Sonuç

Sınırlı bağımsız denetimimize göre, bu finansal tablonun, ABC Şirketinin 31 Aralık 20XY tarihinde sona eren hesap dönemine ait nakit tahsilatları ve nakit ödemelerini, finansal tablonun X dipnotunda açıklanan nakit tahsilat ve nakit ödeme esaslı muhasebe ilkelerine uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmadığı (veya ... doğru ve gerçeğe uygun bir görünümünü sağlamadığı) kanaatine varmamıza sebep olan herhangi bir husus dikkatimizi çekmemiştir.

Muhasebe Esası

Bildirdiğimiz sonucu etkilememekle birlikte, finansal tablonun, muhasebe esasını açıklayan X dipnotuna dikkat çekeriz. Bu finansal tablo, (kredi veren) XYZ'ye bilgi vermek amacıyla hazırlanmıştır. Bu sebeple, bu finansal tablo başka amaçlar için uygun olmayabilir.

[Bağımsız Denetçi Raporu Tarihi]

[Bağımsız Denetçinin İmzası]²¹

[Bağımsız Denetçinin Adresi]

²¹ Bağımsız denetçinin veya bağımsız denetim kuruluşu adına rapor düzenlenmişse sorumlu denetçinin adı, soyadı, unvanı, mührü ve varsa mevzuatın gerektirdiği diğer hususlara da bu bölümde yer verilir.